

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

Luciana Krabbe Vignati

A DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS: UMA ANÁLISE DA
“NORMA ANTIELISIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO” - ARTIGO 84-A DA LEI
PAULISTA Nº 6.374/89

São Paulo

2018

LUCIANA KRABBE VIGNATI

A DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS: UMA ANÁLISE DA
“NORMA ANTIELISIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO” - ARTIGO 84-A DA LEI
PAULISTA Nº 6.374/89

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial
à obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Ms. Edmundo Emerson de Medeiros

São Paulo

2018

VIGNATI, Luciana Krabbe.

A Desconsideração Dos Atos Ou Negócios Jurídicos: Uma Análise Da “Norma Antielisiva Do Estado De São Paulo” - Artigo 84-A Da Lei Paulista Nº 6.374/89

93p. ; 30cm

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial à obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Ms. Edmundo Emerson de Medeiros

LUCIANA KRABBE VIGNATI

A DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS: UMA ANÁLISE DA
“NORMA ANTIELISIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO” - ARTIGO 84-A DA LEI
PAULISTA Nº 6.374/89

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade
Presbiteriana Mackenzie como requisito parcial
à obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em

BANCA EXAMINADORA

Aos meus familiares pelo incentivo ao estudo, aos meus colegas da faculdade pelo apoio na realização desse trabalho e aos meus colegas de profissão pelas inúmeras oportunidades de ampliar meu conhecimento.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço ao meu orientador Mestre Edmundo Medeiros, pela disposição e paciência em indicar o caminho a ser trilhado na elaboração do presente trabalho.

Ainda, agradeço à toda comunidade docente e demais profissionais da Universidade Presbiteriana Mackenzie que sempre me proporcionou um ambiente de estudo positivo e proveitoso.

Aos meus familiares, amigos e colegas de profissão pela compreensão, serenidade e empatia que tanto me auxiliaram na elaboração desse estudo.

RESUMO

A presente monografia tem como objeto o estudo e a análise da chamada “*Norma Geral Antielisiva*”, em especial, o reflexo do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional na legislação do Estado de São Paulo (artigo 84-A da Lei Paulista nº 6.374/89). Dessa forma, serão analisados os conceitos de elisão, evasão e elusão fiscal, para a compreensão das práticas realizadas pelos contribuintes, no exercício da autonomia privada, que culmina na economia de tributos a luz do ordenamento jurídico brasileiro positivado. Ainda, como plano de fundo, serão feitas reflexões em relação ao planejamento tributário e os princípios (constitucionais e infraconstitucionais) que conferem legitimidade para tal prática e aqueles que o limita. Nesse mesmo sentido, serão realizadas a análise de decisões proferidas em 03 (três) Autos de Infração lavrados pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo que se utilizaram como fundamento de autuação justamente o artigo 84-A da Lei nº 6.374/89. A partir de tal análise, serão expostas algumas reflexões em relação ao tema com a finalidade da apreciação da (in)constitucionalidade e (i)legalidade da norma em questão.

Palavras-chave: Tributário. Constitucional. Norma Antielisiva. Planejamento Tributário. Princípios. Evasão. Elisão. Elusão. Fraude. Simulação. Dissimulação.

ABSTRACT

This monograph has as object the study and analysis of the so-called *anti-tax avoidance*, in particular, the reflection of the single paragraph of article 116 of the Brazilian Tax Code in the legislation of the State of São Paulo (article 84 of the Law nº 6,374/89). Therefore, the concepts of elision, avoidance and tax elusion, will be examined for understanding of the practices carried out by taxpayers, in the exercise of private autonomy, which culminates in the economy of taxes in light of the established Brazilian legal system. Still, as background, will be made reflections in relation to tax planning and principles (founded in the Federal Constitution and legislation hierarchically under the Federal Constitution) which give legitimacy to this practice and those that limit. In this same sense, will be carried out the analysis of decisions made in 03 (three) violation notices issued by the Secretariat of Finance of the State of São Paulo, which were used as the basis of the tax assessment notice the article 84 of law nº 6,374/89. From such analysis, some thoughts on the subject will be exposed for the purpose of assessing the constitutionality (or not) and legality (or not) of the rule in question.

Keywords: tax. Constitutional. Anti-Tax Avoidance. Tax Planning. Principles. Avoidance. Elision. Elusion. Fraud. Simulation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1. CAPÍTULO I - ASPECTOS GERAIS RELACIONADOS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E ECONOMIA DE TRIBUTOS	
1.1. Planejamento Tributário.....	14
1.1.1. Relevância e Complexidade do Tema.....	14
1.1.2. Conceito jurídico.....	17
1.1.3. Finalidade e Motivação.....	19
1.1.4. Controvérsias (Conflito de Interesses – Fisco versus Contribuinte).....	20
1.2. Princípios Constitucionais Relacionados Ao Planejamento Tributário.....	22
1.2.1. Princípios que Legitimam o Planejamento Tributário.....	22
1.2.2. Princípios que Limitam o Planejamento Tributário.....	25
1.2.3. Conclusão Parcial.....	29
1.3. Elisão, Evasão e Elusão fiscal.....	30
1.3.1. Elisão Fiscal.....	32
1.3.2. Evasão Fiscal.....	34
1.3.3. Elusão Fiscal.....	37
1.4. Acepções e Reflexos do Código Civil.....	39
1.4.1. Simulação, Dissimulação, Fraude e Dolo.....	39
1.4.2. Causa do Negócio jurídico.....	45
1.4.3. Abuso Das Formas Jurídica.....	48
2. CAPÍTULO II – NORMA GERAL ANTELISIVA	
2.1. Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional - Conceito e Histórico Legislativo.....	50
2.2. Controvérsia – Ausência de Legislação Regulamentadora.....	55
2.3. Da existência do 149, II do CTN.....	60
2.4. Da natureza jurídica da Norma Geral Antielisiva – posicionamentos doutrinários divergentes.....	61
2.5. Considerações Finais acerca do parágrafo único do artigo 116 do CTN	65
3. CAPÍTULO III – “NORMA ANTELISIVA” CONTIDA NA LEGISLAÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO - ARTIGO 84-A, DA LEI Nº 6.374/89	
3.1. Desconsideração de Atos ou Negócios Jurídicos Praticados por Contribuintes com Fulcro no Artigo 84-A da Lei nº 6.374/89.....	67

3.2. <i>Aplicação do artigo 84-A da Lei nº 6.374/89 no caso concreto – Operação Catarse</i>	68
3.3. <i>Das decisões de primeira instância nos autos de infração sob análise</i>	74
3.4. <i>Da impossibilidade de desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes com base no referido artigo – Inconstitucionalidade e Ilegalidade do artigo 84-A Da Lei Nº 6.374/89</i>	80
<i>CONCLUSÃO</i>	84
<i>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</i>	88

INTRODUÇÃO

Como é cediço - e indiscutível - a carga tributária brasileira é umas das mais elevadas de todo o mundo, sendo um dos principais componentes do chamado “Custo Brasil”. Referida expressão foi criada para descrever o conjunto de fatores (estruturais, burocráticos e tributários) que dificultam o investimento no Brasil.

Em um recente estudo, a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) que demonstrou o “Custo Brasil” representa uma diferença na média de preços finais dos produtos do mercado interno em cerca de 38% a mais em relação à países emergentes (considerando Argentina, Chile, China, Índia e México)¹.

Assim, como mencionado, um dos componentes de maior impacto no “Custo Brasil” e consequentemente na vinda e permanência de investidores é a incomparável carga tributária brasileira.

Diante desse panorama, uma das alternativas entre as empresas que pretendem se instalar e se manter no Brasil é a realização do chamado *planejamento tributário*, que consiste na busca de mecanismos legítimos que objetivam a redução dos tributos a serem pagos na atividade empresarial.

Nesse sentido, é profunda a discussão (doutrinária e jurisprudencial) em relação aos limites da realização do planejamento tributário: de um lado, se preza pela liberdade na atividade empresarial e autonomia privada, e de outro lado, se tem a essência dos princípios da solidariedade e isonomia, que determinam que todos os atores sociais devem arcar, na medida de suas possibilidades, para a manutenção da máquina estatal.

Diante desse cenário, trabalho de monografia que se pretende desenvolver tem como objetivo principal a análise da aplicação do artigo 84-A da Lei do Estado de São Paulo nº 6.374/89 (alterada pela Lei nº 11.001/01) para desconsiderar os atos ou negócios jurídicos

¹Pesquisa Custo Brasil e a Taxa de Câmbio na Indústria de Transformação Brasileira, 2013, elaborada pelo Departamento de Competitividade e Tecnologia (Decomtec) da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp).Disponível em <http://www.fiesp.com.br/arquivo-download/?id=56679>

praticados e exigir o ICMS de contribuintes que, supostamente, agiram com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Com a seguinte redação:

Artigo 84-A - A autoridade fiscal pode 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.

A alteração na legislação estadual que culminou na inserção do referido artigo tem como base a incorporação do comando legal previsto no parágrafo único do artigo 116 do CTN (inserido pela LC 104/01), que previu, em nível federal, a possibilidade para a da desconsideração de atos ou negócios jurídicos por parte da Administração Pública Fiscal.

Nesse ponto em específico, merece destaque, desde esse primeiro momento, que a redação contida no parágrafo único do artigo 116 do CTN prevê expressamente a necessidade de serem “*observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*” para a realização do quanto dispõe o referido artigo, até então inexistente.

Ainda, para maior compreensão do tema, será necessária a realização de um estudo, de plano, em relação à realização de planejamento tributário e, principalmente do conceito (e aplicação em casos concretos) de *evasão, elisão e elusão fiscal* à luz dos mecanismos utilizados pelos contribuintes para a economia de tributos na atividade empresarial.

Conforme se demonstrará, a própria doutrina e jurisprudência não são uníssonas em relação à terminologia mais adequada para determinação da validade (ou não) dos atos e negócios jurídicos praticados por contribuintes, e não será escopo do presente trabalho a crítica em relação à determinada corrente doutrinária.

Nesse sentido, o presente estudo demonstrará que o comando normativo disposto no parágrafo único do artigo 116 do CTN e seus desdobramentos nas legislações estaduais, em especial no quanto dispõe o artigo 84-A da Lei Estadual nº 6.374/89 (alterada pela Lei nº 11.001/01) carece de regulamentação, positivação de determinados conceitos e ainda de constitucionalidade em relação à sua forma.

Para tanto, serão analisadas três decisões² proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Secretaria da Fazenda de São Paulo, quando do julgamento de autos de infração lavrados na **Operação Catarse**, deflagrada com objetivo de investigar esquema de suposta *evasão fiscal* principalmente em relação a mercadorias sujeitas à Substituição Tributária no Estado de São Paulo.

² Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Unidade de Julgamento de Osasco. Julgadora Milena de Oliveira Moreira. AIIM 4.101.261-6. Publicado em 26/02/2018. Autuado: KIMBERLY-CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA. Solidários: LOG IN LOGÍSTICA DE PRODUTOS DE HIGIENE E LIMPEZA e FLAVIO TEIXEIRA DA COSTA.

Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Unidade de Julgamento de Santos. Julgadora Alexandre Soares de Almeida. AIIM 4.101.261-6. Publicado em 23/05/2018. AIIM 4.101.120-0 - Autuado: RECKITT BENCKISER BRASIL LTDA. Solidários: HIPERMARCA PDV DISTRIBUIÇÃO E LOGISTICA DE PRODUTO e FLÁVIO TEIXEIRA DA COSTA.

Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Unidade de Julgamento de Bauru. Julgadora Rafael Antônio Amaral Pedrini. AIIM 4.101.498-4. Publicado em 02/05/2018. Autuado: BDF NÍVEA LTDA. Solidários: LOG IN LOGÍSTICA DE PROD. HIGIENE E LIMPEZA LTDA. e FLÁVIO TEIXEIRA DA COSTA.

1. CAPÍTULO I - ASPECTOS GERAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

1.1. Planejamento Tributário

1.1.1. Relevância e Complexidade do Tema

O debate em relação ao tema “Planejamento Tributário”, nos últimos anos, tem sido palco de uma série de entraves e debates tanto jurisprudências quanto doutrinárias.

Isso porque, o tema traz em sua essência uma questão de grande relevância com margem para complexa discussão: os limites da atuação do contribuinte no exercício de sua autonomia privada para a celebração de atos (negócios) jurídicos que objetivam a redução da carga tributária.

Nesse sentido, conforme se analisará com maior detalhamento em tópico abaixo, o desafio e a conseqüente importância do “planejamento tributário” é encontrar um ponto de equilíbrio entre os institutos do direito privado (autonomia da vontade das partes, boa-fé, e realização de negócio jurídico pelo contribuinte) com a observância do sistema tributário nacional como um todo (principalmente no que tange ao dever de pagar tributos, e aos princípios que regem o Direito Tributário com um todo).

Nesse sentido, como bem destaca o docente Paulo Ayres Barreto, que ao analisar o tema entendeu que a limitação (ou ponto de equilíbrio) do planejamento tributário ainda tem contornos nebulosos no ordenamento jurídico, de modo que, os *contribuintes têm dificuldade de identificar os limites à possibilidade de estruturar seus negócios jurídicos com intuito de obter a maior economia fiscal possível*³.

Assim, é exatamente nesse contexto que se infere a importância, do tema: impacto do planejamento tributária na arrecadação fiscal em contrapartida aos limites da Administração Pública Fiscal em desconsiderar (e considerar até mesmo como fraudulentos) os negócios jurídicos realizados entre os administrados. É exatamente esse ponto crítico que cerca o tema, como bem analisa o estudioso Marco Aurélio Greco, nas seguintes assertivas:

³ BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 1

Em primeiro lugar, o tema do planejamento tributário é economicamente muito relevante, no sentido de seu significado em relação à arrecadação tributária e ao perfil do impacto da tributação junto aos contribuintes apontar para realidades marcantes.

(...)

Em Segundo lugar, o tema do planejamento tributário é imensamente relevante da perspectiva do Direito. De fato, por baixo do debate há dois temas de importantíssimos a serem considerados.

O primeiro tema é o da isonomia pois ela é quebrada não apenas quando se cobra tributo de quem não deveria ser cobrado, por exemplo: cobrar de quem não tem capacidade contributiva, como também há violação à isonomia se não é cobrado um tributo de quem deveria ser cobrado ou não se consegue alcançar quem deveria ser alcançado.

(...)

O segundo tema é a concorrência. A competição num regime de mercado não pode se dar através de variáveis que não digam a respeito à própria aptidão, criatividade ou à qualidade do produto ou serviço prestado. A variável tributária não deve ser instrumento de diferenciação entre concorrentes ou que interfira na competição. O ideal é que a tributação seja um piso único a partir do qual todos os concorrentes passem a agir⁴.

Ainda, da análise dos trechos acima citados, já se extrai duas vertentes importantes relacionadas à faculdade de realização do planejamento tributário pelo contribuinte: **(i)** a econômica, tendo em vista que seus objetivos esbarram na questão arrecadatória de tributos e **(ii)** a jurídica, tendo em vista que dois basilares jurídicos estão envolvidos, quais sejam a *isonomia* e a *liberdade de concorrência*.

Ainda, é necessário que se destaque, também, a relevância política que envolve o planejamento tributário, ou seja: a atuação do Estado Democrático de Direito (em sentido *lato sensu*) e os seus mecanismos de interpretação da matéria tributária para realizar sua função típica e vinculada de fiscalização e competência para exigir tributos, entretanto, limitado à estrita legalidade.

Nesse ponto em específico, é necessário que se ressalte também que o viés político do tema está intrinsecamente relacionando com o viés econômico, uma vez que “arrecadação tributária” não tem outro objetivo (ou ao menos não deveria ter, mas essa questão não será

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 15/18.

abordada pela presente monografia) senão o **custeio da máquina estatal e suas ramificações que desempenham função estatal** (Seguridade Social, "Sistema S", fomento à educação, cultura, segurança e etc.).

Sobre o tema, citando mais uma vez o especialista sobre o assunto, Marco Aurélio Greco, entende-se que:

A segunda perspectiva está ligada à constatação de que ao tratarmos de tributação automaticamente estamos tratando de arrecadação, o que implica ralar em custeio do Estado. Assim, na medida em que a população espera que o Estado desempenhe suas funções, é indispensável que existam meios, inclusive financeiros, para tanto. Por isso, ao existir algum tipo de atitude que interfira de maneira relevante com a geração de recursos para custeio do Estado, esta passa a ser uma questão política importante, na medida em que, cidadania e tributação se aproximam⁵.

Ou seja, para o autor acima citado, no que tange ao aspecto econômico do planejamento tributário, é necessário que se analise a situação sob ótica, também, do direito financeiro, tendo em vista que a geração de recurso estatal é intimamente relacionada com a arrecadação tributária.

Ainda, além de ser um tema de extrema importância, como visto acima, a questão envolve uma certa complexidade em 04 (quatro) campos distintos⁶:

- a) Complexidade de negócios: no atual cenário de relações comerciais globalizadas, é necessário que se faça uma análise dos negócios jurídicos celebrados para além uma simples leitura de contrato;
- b) Complexidade jurídica: como dito acima, o debate do planejamento tributário envolve a localização de ponto de equilíbrio entre a relação privada e o sistema normativo fiscal, e deve se revestir dos princípios norteadores tributários (legalidade, capacidade contributiva, liberdade nas relações, função social da propriedade e etc.);

⁵ GRECO, op. cit., p. 20.

⁶ GRECO, op. cit., p. 20.

- c) Complexidade econômico-contábil: não é possível que se realize uma mera análise de registro contábeis da empresa, é necessário que se compreenda a arquitetura do planejamento tributário como um todo.
- d) Complexidade ideológica-normativa: conforme já mencionado, o tema também envolver as relações estatais como um todo, e até mesmo a própria concepção de Estado e os mecanismos utilizados sua função típica vinculada de fiscalização e competência para exigir tributos.

Assim, feitos os esclarecimentos em relação à importância e complexidade do tema em suas várias facetas, passa-se a análise do conceito jurídico do planejamento tributário.

1.1.2. Conceito jurídico

No que concerne à conceituação do tema, a grande parte da doutrina entende que trata-se de um processo (conjunto de ações) que vislumbram por meio de estratégias/métodos a redução/anulação de incidência de determinado(s) tributo(s).

O Professor Heleno Tôrres, um dos maiores estudiosos sobre o tema, vai além e assevera que o planejamento tributário *é tão somente a técnica de organização preventiva de negócios, visando uma lícita economia de tributos, independentemente de qualquer consequência dos autos projetados*⁷.

Da análise das obras do mencionado Docente depreende-se que o ato de realizar o planejamento tributário se caracteriza na possibilidade do contribuinte se antecipar em relação à determinando fato (que para fins tributários seria uma hipótese de incidência de tributo) realizando testes e interpretação do sistema normativo a fim de que alcance uma economia fiscal.

⁷ TÔRRES, Heleno. Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01). In Oliveira Rocha, Valdir de [Coords.]. Grandes questões de direito tributário, v.5, São Paulo: Dialética, 2001, p; 103.

Ainda, a doutrinadora Livia Germano⁸, adepta dos ensinamentos do supracitado Professor Heleno T6rres, considera que:

O planejamento tribut6rio nada mais 6 do que o estudo que, antecipando os efeitos dos atos e neg6cios jur6dicos pass6veis de serem praticados, acaba por influenciar a escolha, pelo contribuinte, daquele que seja fiscalmente menos oneroso. O termo n6o designa, necessariamente, a pr6tica de atos l6citos ou il6citos, mas apenas a atitude de programar atos e neg6cios levando em considera76o a economia de tributos

Hugo de Brito Machado, por sua vez, entende como a economia l6cita de tributos obtida atrav6s da organiza76o das atividades do contribuinte, de sorte que sobre elas recai o menor 6nus poss6vel⁹.

J6 o autor Brand6o Machado manifesta entendimento de que planejamento tribut6rio se caracteriza pelo arranjo jur6dico dos neg6cios do contribuinte de tal maneira que logra reduzir ou eliminar a carga dos impostos, sem infringir, obviamente, nenhum preceito de lei¹⁰.

Ainda, o autor Hermes Marcelo Huck tem a seguinte defini76o para planejamento tribut6rio: *6 a previs6o de um conjunto de a76es ou procedimentos que, para uma atividade ou opera76o isolada, conduzam ao menor 6nus tribut6rio poss6vel, sem ofensa 6 lei*¹¹.

Dessa forma, feitas essas an6lises da mais balizada doutrina, depreende-se que o planejamento tribut6rio consiste em um plano/projeto, que tem por objetivo a economia de tributos por meio da ado76o de procedimentos que estejam enquadrados nos ditames legais, isto 6, os meios de planejamento devem observar o sistema normativo.

⁸ GERMANO, Livia de Carli. Planejamento tribut6rio e limites para a desonera76o dos neg6cios jur6dicos. S6o Paulo: Saraiva, 2013, p. 28.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tribut6rio. 31 ed. S6o Paulo: Malheiros Editores, 2010.

¹⁰ MACHADO, Brand6o. Cis6o de sociedade de capital estrangeiro e imposto de renda - PN 46/87. Repert6rio. IOB de Jurisprud6ncia: tribut6rio, constitucional e administrativo. n. 17, Caderno 1, S6o Paulo: IOB, 1988. P. 250

¹¹ HUCK, Hermes Marcelo. Evas6o e elis6o: rotas nacionais e internacionais do planejamento tribut6rio. S6o Paulo: Saraiva, 1997. p.45

Em síntese, para a realização do planejamento tributário, a empresa identifica os fatos tributáveis e seus efeitos, comparando-os a outros cenários, para que, assim, possa escolher a opção menos onerosa, considerando o valor do tributo a ser recolhido.

É importante, desde esse primeiro momento, considerar que o planejamento tributário, como o próprio nome indica, tem um caráter preventivo, pois não se pode eleger alternativas após a ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido, o destaque em relação ao caráter preventivo de planejamento tributário se faz necessário para distanciar essa prática de outras ações ilícitas que pode se submeter determinado contribuinte.

Não obstante a licitude do planejamento tributário, é de rigor que se ressalte que as Autoridades Fiscais, não vêm aceitado várias formas de planejamento tributário ao fundamento de que tais práticas seriam *fraudulentas*, ante a suposta inexistência de outras razões, que não só a redução de tributo, nas operações decorrentes do planejamento tributário.

Isso se dá em razão da grande discussão travada na doutrina (e jurisprudência) acerca das mais variadas vertentes que se relacionam à economia de tributos, em especial as terminologias: elisão, evasão e elusão fiscal, que serão abordadas em tópico próprio do presente estudo.

1.1.3. Finalidade e Motivação

Como visto na introdução da presente monografia, uma das maiores razões que motivam os contribuintes (em especial as pessoas jurídicas) a optar por mecanismos a fim de desonerar fiscalmente sua atividade é a expressiva carga tributária brasileira.

Ou seja, não se trata de uma motivação propriamente de natureza jurídica, mas sim de cunho econômico.

Ainda, conforme já mencionado, realizar atividade empresarial no território brasileiro conta com um *plus* para os investidores, o chamado “Custo Brasil”, sendo a carga tributária um de seus mais importantes componentes.

Diante dessa elevadíssima carga tributária somada com as mais variadas obrigações acessórias a serem cumpridas, para sobreviver à atividade empresarial no Brasil, o empresário se vê na necessidade de utilizar das mais criativas técnicas para economia de tributos, para que assim, haja uma vantagem em investir neste território.

É justamente nesse contexto que se infere o planejamento tributário, a busca por meios que objetivam a redução de tributos a serem pagos.

1.1.4. Controvérsias (Conflito de Interesses – Fisco *versus* Contribuinte)

Conforme mencionado acima, a relevância de temas que envolvam o Planejamento Tributário, se dá, em especial, ao fato de que pode haver a possibilidade de choque entre importantes bases do direito: (i) impacto na arrecadação fiscal, (ii) autuação da Administração Pública no exercício de suas funções em observância à estrita legalidade e (iii) proteção aos atos e negócios jurídicos praticados entre particulares.

Em outras palavras, o embate do Planejamento Tributário se dá por: interesse (e garantias) públicas versus interesse (e garantias) privadas.

Como é cediço e incontestável, a carga tributária brasileira é uma das mais elevadas em nível mundial, o que, de certa forma, estimula os contribuintes (principalmente as pessoas jurídicas, objeto do presente estudo), à realização de opções e planos para tentativa de redução de pagamento de tributos, para que diversos negócios jurídicos não sejam inviabilizados.

Entretanto, quando da realização do Planejamento Tributário pelo contribuinte, conseqüentemente, há redução da arrecadação tributária, o que, de certa forma, não é estimulado pela Administração Fiscal, que acaba por desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes que muitas vezes estão revestidos de licitude.

Nesse mesmo passo, é possível destacar, ainda, a existência do *dever fundamental de pagar tributos*, que, nos ensinamentos do Professor José Casalta Nabais¹², equivale à vital contribuição financeira à máquina estatal exigida a todos os membros da comunidade.

Conforme se verá em maiores detalhes em tópico próprio, conforme entendimento do Professor Edmar Oliveira de Andrade Filho¹³, atualmente tentativa estatal de coibir o planejamento tributário está sendo feita dentro limites legais, e, em muitos casos fora dele, *onde - em certas circunstâncias – os fins justificam os meios*. Explica-se.

Em âmbito federal, um exemplo para tentar dirimir o planejamento tributário é a introdução do parágrafo único do art. 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001. A redação do referido artigo possibilita a desconsideração de *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*¹⁴.

Nesse sentido, como bem reconhecido pelo mencionado autor Edmar Oliveira de Andrade Filho, o referido artigo 116, parágrafo único do CTN, é *norma com largo espectro de aplicação, o que pode dar azo à exigência de tributo com base em simples raciocínio de analogia, isto é, sem que os atributos essenciais dos fatos tributáveis estejam delineados em lei específica*¹⁵.

É exatamente esse o escopo do presente estudo: a análise dos mecanismos previstos no ordenamento jurídico pátrio, em especial na legislação do Estado de São Paulo, em relação aos limites da autuação estatal para desconsiderar (ou considerar até mesmo como fraudulentos) os atos e negócios jurídicos praticados por contribuintes com a finalidade de redução da carga tributária.

¹² NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. 3ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012, p.185

¹³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 13.

¹⁴ Esse mesmo instituto pode ser observado na legislação do Estado de São Paulo, no artigo 84-A da Lei Estadual nº 6.374/89, que traz disposições acerca da instituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

¹⁵ ANDRADE FILHO, op. cit., p. 14.

1.2. Princípios Constitucionais Relacionados Ao Planejamento Tributário

Em se tratando de matéria tributária, os princípios e regras constitucionais ganham importantes e delimitados contornos.

Conforme já indicado acima, a principal controvérsia que paira sobre o planejamento tributário se dá em razão do conflito de expectativas de interesses entre a atividade pública e os atos praticados por particulares. E esse choque também é encontrado no campo dos princípios filosóficos.

De início, ressalta-se que a liberdade, principalmente sob ótica econômica, de organização de negócios jurídicos tem resguardo constitucional, ao passo que, como mencionado acima, o dever de pagar tributos e a necessidade de cumprimento de legislação tributária também encontram respaldo na constituição, sobretudo como garantia de efetivação dos direitos básicos da sociedade. Já nesse primeiro destaque se verifica um embate de ideias.

Dessa forma, para melhor compreensão do tema, passa-se à análise individualizada de cada uns desses princípios.

1.2.1. Princípios que Legitimam o Planejamento Tributário

A possibilidade de o contribuinte realizar a opção por um mecanismo em prol de uma redução no pagamento do tributo tem como legitimadores a soma dos seguintes princípios: legalidade, segurança jurídica e autonomia privada.

Como é cediço, os princípios formadores/norteadores do Direito Tributário também podem ser compreendidos como as “limitações constitucionais ao poder de tributar”. Tais limitações estão localizadas na CF/88, e tem como principal objetivo de regular a atividade estatal de cobrança/arrecadação de tributos.

Dentre os diversos princípios base do Direito Tributário, para a relação com o planejamento tributário, é possível destacar, o *princípio da legalidade*.

Referido princípio constitui uma garantia fundamental prevista no artigo 5º, inciso. II, da CF/88, no qual prevê que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de determinada lei.

Ainda, em se tratando da legalidade específica em matéria tributária, a CF/88, trouxe a previsão de que o contribuinte de somente ter que pagar tributo instituído ou majorado por meio de lei.

Ainda, o Código Tributário Nacional trouxe a exigência da aplicação do princípio da legalidade para as hipóteses de incidência tributária, nos seguintes termos:

Art. 97 somente a lei pode estabelecer, entre outros elementos essenciais na relação tributária, a definição do fato gerador da obrigação principal, vale dizer, o fato gerador do dever jurídico de pagar tributo

Nessa feita, transpondo a essência do princípio da legalidade para a possibilidade de realizar o planejamento tributário, tem-se que não existe qualquer comando normativo que proíba ou limite o contribuinte de escolher qual a melhor forma de organizar seu arcabouço negocial com a finalidade de economizar tributos.

Destaca-se, desde já, que nem mesmo é possível limitar o planejamento tributário com base no artigo 116, parágrafo único, do CTN, o qual, como se verá em capítulo próprio da presente monografia, além de depender de lei para sua regulamentação (que inexistente até o presente momento), limita-se àquele em que o contribuinte que acaba por incorrer em práticas não lícitas (que não se confunde com planejamento tributário).

Logo, o que se tem é que inexistente no ordenamento jurídico vigente qualquer vedação à possibilidade de o contribuinte realizar o planejamento tributário.

Nesse diapasão, é necessário que se destaque que a relação extremamente estreita entre o princípio da legalidade e segurança jurídica. Dessa forma, em consonância com a legalidade, a segurança jurídica é justamente a certeza que o contribuinte pode ter de que não sofrerá nenhum tipo de limitação ou imposição sem que haja comando normativo para tanto. Essa ideia é justamente um dos mais importantes pilares do direito tributário, e do próprio Estado Democrático de Direito.

Nessa esteira, o doutrinador Heleno Taveira Torres (2011, p. 163-164) explica a constitucionalização do princípio da segurança jurídica no Estado Democrático de Direito:

Na atualidade, fazem parte do Estado as notas típicas do Estado Constitucional, a supremacia da Constituição, a garantia de liberdades, propriedade e igualdade, os direitos fundamentais, a jurisdição constitucional, a separação dos poderes, a sujeição à legalidade dos atos administrativos, as garantias em relação ao Estado, o federalismo, a transparência das competências, a organização funcional dos poderes públicos, a segurança jurídica, a proteção da confiança e a proporcionalidade (de direito constitucional, de direito administrativo e procedimental). Estes são, nos dias que seguem, os reais e concretos fins objetivos do Estado. Assegurá-los é parte do conteúdo da segurança jurídica do Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, como se vê, o princípio da legalidade traz a segurança jurídica ao contribuinte, visto que a norma tributária deverá sempre estar amparada por lei. E, justamente por haver determinada comando de conteúdo normativo que o contribuinte tem ciência de que, se estiver dentro de determinada hipótese (situação), haverá a incidência de tributo.

E, em se tratando de um Estado Democrático de Direito, como é o caso da República Federativa do Brasil, a Carta Magna, em diversos dispositivos, garantiu a propriedade privada e a (nos limites da sua função social), a autonomia privada, bem como a livre concorrência, são esses:

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

(...)

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

*Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, **à liberdade**, à igualdade, à segurança e **à propriedade**, nos termos seguintes:*

(...)

XXII - é garantido o direito de propriedade;

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

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

(...)

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

Nesse sentido, ao transportar os comandos normativos acima para a esfera tributária, tem-se que cabe ao contribuinte gerenciar seus negócios a fim de mitigar a carga tributária. Ou seja, a opção (ou não) pelo planejamento tributário, desde nos limites da legalidade, fica inteiramente a cargo do sujeito passivo.

Ou seja, não pode o Ente Tributante (na qualidade de Administração Pública) definir ou limitar a atividade privada, em observância ao quanto preconiza os preceitos constitucionais da autonomia da vontade das partes e a livre iniciativa. Nesse sentido, o doutrinador Barros Carvalho¹⁶ ensina que:

(...) em virtude do princípio da autonomia da vontade, (...) pode o particular adotar as mais variadas estruturas negociais. Para atingir o resultado econômico pretendido, está habilitado a escolher livremente o arcabouço negocial que melhor lhe aprouver, de fora que os custos sejam reduzidos e os lucros multiplicados.

É exatamente nesse contexto que se infere a legitimação da possibilidade de optar por opções em que haja uma tributação menos onerosa.

Assim, ao analisar os princípios acima descritos, sob uma mesma ótica, tem-se que o princípio da legalidade impõe deveres Estatais no que diz respeito à sua atividade em matéria tributária.

Sendo assim, em consonância com a legalidade e a segurança jurídica, justamente há uma rede de proteção que visa garantir e proteger a liberdade, autonomia e a propriedade do contribuinte, para que a atividade de tributação se torne desvinculada e com contornos de confisco.

1.2.2. Princípios que Limitam o Planejamento Tributário

Feitas as considerações acerca dos legitimadores do planejamento tributário, passa-se a analisar os princípios que, de certa forma, limitam a possibilidade do

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a Forma e o Conteúdo na Desconstituição dos Negócios Jurídicos Simulados, Revista de Direito Tributário. n. 114. p. 7-24 São Paulo: Malheiros. p. 18

contribuinte em optar por um mecanismo em prol da economia de tributos.

Nesse sentido, no presente capítulo serão analisados os princípios da *capacidade contributiva* e *isonomia*, sob ótica da chamada “solidariedade social”.

Destaca-se que a ideia de que o contribuinte deva contribuir para a manutenção da máquina estatal na proporção de sua possibilidade decorre de um cenário internacional, por meio da própria *Declaration des droits* (Declaração do Homem e Cidadão, 1789), que, desde aquele momento, previu que a contribuição para as despesas da Administração seria repartida de forma igualitária entre os cidadãos na razão de suas próprias possibilidades¹⁷.

Positivado no ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da capacidade contributiva (ou econômica) está constitucionalmente disposto no artigo 145, § 1º da CF/88, *in verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

*§ 1º 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.*

Ou seja, da análise do dispositivo acima, tem-se que, na medida em que for necessário, poderá o Ente Tributante determinar a exigência fiscal de acordo com a riqueza (patrimônio, renda etc.) de determinado contribuinte.

Trata-se de uma verdadeira limitação ao poder do Estado de instituir tributos, já que é de aplicação imperativa a referida norma constitucional. Assim, sempre que for possível, os impostos deverão ser graduados de forma progressiva em nome da justiça e da igualdade.

¹⁷ Art. 13º. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

Em relação ao princípio da capacidade contributiva, o autor Aliomar Baleeiro, em sua obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*¹⁸, entende que:

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos.

A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo. Desta forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição.

Na esfera tributário, como se vê, o princípio da capacidade contributiva ganha um contorno ainda mais relevante, sobretudo, sob a ótica do princípio da solidariedade.

Isso porque, como é cediço, destinação tributária ter caráter eminentemente social, tendo em vista que o pagamento de tributo é justamente com o objetivo de possibilitar a manutenção da máquina estatal.

Nesse sentido, ao realizar o planejamento tributário, por consequência, determinado contribuinte estaria contribuindo menos, o que acarretaria um ônus à sociedade.

Ainda, é possível ir além. A partir do momento que determinado contribuinte se utiliza de mecanismos (ainda que lícitos) para economia de tributos, fato é que caberá à outros contribuintes arcar com esse diferencial.

Nesse contexto, um dos maiores estudiosos no assunto, o doutrinador Marco Aurélio Greco¹⁹ entende que, ainda que o sistema tributário nacional seja de período

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder Tributário*. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p.693

¹⁹ GRECO, op. cit., p. 308.

anterior, se faz necessário compreender o assunto sob a ótica da constituição atual vigente (1988), que é conhecida com uma constituição social e democrática. É exatamente tal essência que se depreende de seu preâmbulo:

PREÂMBULO

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.(sic)

Ou seja, no entendimento de parte da doutrina, especialmente do citado autor Marco Aurélio Greco, ainda que os atos de economia fiscal sejam praticados dentro dos critérios de legalidade e licitude, esses merecem ser analisados pelas vertentes da capacidade contributiva (e isonomia) e pela própria solidariedade social.

Sobre esse debate (liberdade e autonomia privada x capacidade contributiva e solidariedade), o doutrinador Hermes Marcelo Huck²⁰ entende que **caberia ao Estado** se assegurar de que a legislação tributária fosse cumprida, e que todos contribuíssem de maneira plena, de acordo com a capacidade econômica.

Ainda, sobre a capacidade contributiva, Luís Eduardo Schoueri²¹ entende que *não basta a existência de capacidade contributiva para que surja a tributação; é papel do legislador escolher, dentre as diversas hipóteses inseridas em sua competência, aquelas que darão azo à tributação.*

Ou seja, ainda que deva se observar os princípios da isonomia, capacidade contributiva e solidariedade social, ainda assim o Estado quem deveria prover (e positivar normas para fiel cumprimento) da contribuição plena, e não que tal fato fique apenas no “campo principiológico”.

²⁰ HUCK, Hermes Marcelo. op. cit.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: limites à Norma Antiabuso, in Revista Direito Tributário Atual n. 24. São Paulo : IBDT/Dialética, 2010, p. 349.

Em outras palavras, justamente pela observância da estrita legalidade tributária, não é possível que se limite (ou até mesmo elida) determinado contribuinte à realizar a opção tributariamente menos onerosa sob a justificativa de que o princípio da solidariedade social não está sendo observado. É necessário que haja um comando normativo para tal.

1.2.3. Conclusão Parcial

Diante de todo o exposto nesse primeiro momento, restou evidenciado que a prática do planejamento tributário pelos contribuintes é plenamente revestida de licitude.

Ocorre que, a licitude é mais perceptível quando se está diante de situações e mecanismos simples, como por exemplo, uma opção de regime de tributação do Imposto de Renda de uma empresa, ao passo que, quanto mais complexo e com mais componentes o planejamento tributário é composto, esse vai ganhando contornos mais nebulosos.

Assim, justamente nesses *contornos nebulosos* que as práticas de economia de tributos almejada pelo planejamento tributário podem se esbarrar, aos olhos fazendários, em uma economia **ilícita** de tributos.

Entretanto, é de rigor que se esclareça que para a presentes monografia, o planejamento tributário não é sinônimo de evasão ou até elusão fiscal, sendo uma espécie de elisão fiscal - termos esses que serão analisados em detalhe em capítulo próprio – dotado de mecanismos legais e que se enquadram no ordenamento jurídico.

Nesse sentido, conforme se verá adiante, o debate que envolve a economia de tributos não se limita a caracterização (ou não) de planejamento tributário de determinado contribuinte, mas sim à uma demasiada discordância entre os doutrinadores (com reflexos jurisprudenciais) em relação à terminologia, positividade, legalidade e constitucionalidade de aparatos relacionados à elisão, evasão e elusão fiscal.

Ainda, conforme se verá adiante, a discussão ganha ainda mais elementos quando do advento do parágrafo único do artigo 116 de CTN, que prevê a possibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados por contribuintes eivados de

dissimulação.

1.3. Elisão, Evasão e Elusão fiscal

Feitas as considerações acerca dos princípios que se relacionam com as mais variadas vertentes do Planejamento Tributário, é necessário que se faça uma análise acerca dos institutos da Elisão, Evasão e Elusão Fiscal, para determinação da legalidade (ou não) dos atos praticados pelo Contribuinte.

Nesse sentido, se faz necessário esclarecer, a terminologia a ser utilizada na presente monografia, dentro em vista que tanto a doutrina quanto a jurisprudência utilizam os referidos termos das mais variadas formas.

Em sendo assim, resta-se desde já que, como bem delimita a doutrinadora Livia Germano²² “*a doutrina brasileira costuma definir a legitimidade ou ilegitimidade da economia de tributos com base principalmente no critério de licitude dos atos praticados pelo contribuinte*”.

Nesse sentido, parte da doutrina²³ defende um *critério cronológico* para determinação da licitude dos atos relativos à economia de tributos, ou seja, se os referidos fatos foram ocorridos antes ou depois da ocorrência do fato gerador. Ou seja, se os atos para diminuição da carga tributária ocorrerem antes do fato gerador, trata-se de prática lícita.

Em relação a esse critério, o professor Hugo de Brito Machado²⁴ traz uma crítica e questiona a possibilidade de mascarar a ocorrência de determinado fato gerador. Para tanto, o referido autor utiliza como exemplo o contribuinte que adquire mercadorias do exterior e as condiciona de modo a fazer crer que se tratam de outras mercadorias com isenção ou com alíquotas menores.

²² GERMANO, Livia de Carli. op. cit., p. 47.

²³ Sampaio Dória, Alfredo Augusto Becker, Olhôa Canto e Ives Gandra da Silva

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao planejamento tributário. In Planejamento Fiscal: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1995; p.53.

Dessa forma, na concepção do autor ora em análise, a fragilidade do critério temporal é exatamente essa: não é possível afirmar ao certo que **sempre** que o ato ocorrer antes do fato gerador se revestiria de licitude.

Ainda, outra parte da doutrina, entende que a análise sob a perspectiva temporal não traria maiores relevâncias práticas, isso porque, a grande problemática se dá em relação à própria licitude do conjunto de atos praticados com a finalidade de economia fiscal (licitude dos meios).

Em outras palavras, o critério temporal somado à análise da licitude dos meios é fundamental para análise (e distinção) entre a prática lícita ou ilícita de ato ou negócio jurídico com a finalidade de economia de tributos. É exatamente esse o entendimento do doutrinador Sacha Calmon²⁵:

Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar tributo a menor. As diferenças: (a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento da utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes do antes da realização do fato jurígeno-tributário, ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa.

Sob a perspectiva acima citada, chega-se a seguinte conclusão: nem tudo que é lícito ao contribuinte é compatível com o ordenamento jurídico relativo ao planejamento tributário. E, nessa linha, é necessário que se pondere a (difícil) tarefa de localizar um ponto de equilíbrio com os princípios legitimadores da economia de tributos e aqueles que limitam para determinação da licitude – ou não – de ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte.

Nesse contexto, passa-se a análise dos institutos que se relacionam ao planejamento tributário.

²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal - Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998, p.174.

1.3.1. Elisão Fiscal

Em que pese os diversos embates doutrinários acerca da terminologia da elisão fiscal (*vis a vis* com a evasão e elusão fiscal, conforme se verá em maiores detalhes em tópico abaixo), a presente monografia adotará o critério de que a elisão fiscal é a designação de técnicas com *aparência legal destinada a contornar ou evitar a aplicação de leis tributárias* (HUCK, 1997).

Nessa mesma esteira, o doutrinador Miguel Delgado Guterrez²⁶ objetivamente conceitua elisão fiscal como aquela “*utilizada para designar a maneira válida de evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo(...)*”.

Ou seja, das características de “validade” e “legalidade” apontada pelos doutrinadores acima citados, pode se dizer que é exatamente nesse ponto que se delimita a elisão fiscal: sua utilização de meios lícitos que a torna legítima.

Indo além, de acordo com o Professor Ricardo Mariz de Oliveira²⁷, a elisão fiscal pode inferir pela resposta afirmativa em relação às seguintes perguntas:

- 1 – a economia fiscal decorreu de ato ou omissão anterior a ocorrência à ocorrência do fato gerador?
- 2 – a economia fiscal decorreu de ato ou omissão praticado sem infração à lei?
- 3- a economia fiscal decorreu de ato ou omissão efetivamente ocorridos, tal como refletidos na respectiva documentação e escrituração, e sem terem sido adulteradas nestas?

Ou seja, de acordo com o mencionado jurista, se para todas as indagações acima a resposta for “sim”, se estará diante de economia fiscal lícita.

Analisando a obra de Ricardo Mariz de Oliveira (OLIVEIRA, 1977) e a afirmativa acima destacada, o doutrinador Miguel Delgado Gutierrez²⁸ afirma que:

²⁶ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Planejamento Tributário: Elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006; p.72

²⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 303

²⁸ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Op. Cit., p 108

“desde que preenchidos os requisitos acima indicados, não há como questionar a opção do contribuinte conducente a uma economia tributária. Isso porque nenhum indivíduo pode ser forçosamente obrigado a adentrar no campo da incidência da norma tributária, se há possibilidade lícita de se esquivar. Caso contrário, se estaria diante de verdadeiro confisco”

Sobre esse mesmo ponto, o Professor Alfredo Augusto Becker traz os seguintes ensinamentos²⁹:

É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integrarão a despesa).

Ora, todo o indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente.

Aliás, seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele maio que determinasse pagamento de tributo mais elevado.

No direito internacional, em especial no Direito Espanhol, a elisão fiscal é compreendida com as medidas de “*economias de opción*”, que correspondem atos que não detém antijuridicidade ou se esvaziam de cumprir determinada obrigação tributária³⁰.

Ou seja, a elisão tributária pode ser compreendida como o fenômeno no qual o contribuinte, se utilizando de meios lícitos, busca atingir a economia de tributos. Sendo assim, a elisão fiscal, para a presente monografia, será tratada como o mecanismo válido para evitar o pagamento das obrigações tributárias.

Ainda, é necessário que se ressalte que, conforme definido pelo doutrinador Sampaio Doria, a elisão tributária pode ser dividida em dois grandes grupos, a saber:

- i. elisão tributária induzida pela lei:** sistema normativo, com vistas a extrafiscalidade, permite (e até mesmo incentiva) a prática de certas modalidades de

²⁹ BECKER, Alfredo José. Teoria Geral do Direito Tributário. Editora Saraiva. São Paulo 1972, p. 122)

³⁰ Pont Clemente, Joan Francesc. La Economía de opción. Madrid. Marcial Pons. 2006.

negócios com redução ou não incidência de tributos, se preenchidos certos requisitos e dentre certas circunstâncias;

Um exemplo de elisão induzida pela lei é a *Zona Franca de Manaus*, na qual o legislador, mesmo antes da promulgação da Constituição Federal, viu-se com a responsabilidade de criar um modelo de desenvolvimento regional de forma a possibilitar que as indústrias, empresas comerciais e empresas em geral ali se instalassem para assegurar à região desenvolvimento econômico e melhoria da qualidade de da região, em contrapartida da possibilidade de que essas empresas reduzissem (ou anulassem) sua carga tributária, e, assim

ii. elisão resultante de lacunas da lei: nessa modalidade, o legislador acabou por deixar certas fissuras no sistema normativo tributário, na qual cabe ao contribuinte determinar a forma mais benéfica de tributar, sem, contudo, retirar a legalidade de determinado ato/ negócio jurídico.

Do exposto, tem-se que a elisão tributária pode ser compreendida com a busca do contribuinte pelas alternativas tributárias menos onerosas que **não** representem ofensa direta ou indireta ao ordenamento jurídico, e que estejam envolvidas com negócios jurídicos que não sejam entendimentos como ilegais.

1.3.2. Evasão Fiscal

Feitas as considerações acima, passa-se a análise da evasão fiscal, que pode ser compreendida justamente com a antítese da elisão fiscal, na medida em que se verifica a ilegalidade nas práticas (ou omissões) de atos ou negócios jurídicos praticados por contribuintes para a economia fiscal.

Da análise de dicionários da língua portuguesa³¹, a palavra evasão pode ser compreendida como a “*ação ou processo de evadir, de deliberadamente fugir*”, e nesse sentido o verbo “evadir” tem a seguinte definição:

³¹ Dicionário Michaelis. Disponível em <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues>>. Acessado em Agosto de 2018

1 Esquivar(-se) a dizer ou fazer alguma coisa; desviar, evitar.

2 Fugir às ocultas ou furtivamente; escapar:

Nesse sentido, trazendo o conceito para o direito tributário, pode se compreender a evasão fiscal com a forma de eximir-se de cumprimento de obrigação tributária.

Até esse primeiro momento, a evasão fiscal se assemelha a elisão fiscal (tratada no tópica acima) na medida que o se busca é justamente evitar a o recolhimento de determinado tributo, sendo que o divisor de águas a licitude dos meios a que se busca a economia fiscal.

Para Hugo de Brito (MACHADO, 2010), a evasão tributária pode ser compreendida como a fuga do dever de pagar tributos. Já nas palavras da já mencionada Livia Germano, a chamada evasão fiscal pode ser compreendida como “*a conduta que enseja o não pagamento de tributo mediante a prática de atos diretamente contrários ao ordenamento*”³²;

Ainda, a referida Autora traz comparações em relação a terminologia, onde destaca uma padronização em relação a “evasão fiscal” em nível de direito comparado, tais como *tax evasion* (doutrina anglo-saxã), *evasión fiscal* (doutrina espanhola) e *evasione fiscale* (doutrina italiana).

Para alguns autores, como por exemplo o Sampaio Dória (DÓRIA, 1977), dentre as mais variadas classificações que podem ser atribuídas à evasão fiscal (que por uma questão didática não serão objeto do presente estudo), a evasão fiscal esbarra em conceitos de fraude ou songação.

Nesse sentido, Sampaio Dória³³ e Hermes Marcelo Huck³⁴, respectivamente, entendem:

Pois hoje evasão sugere de imediato a fuga artilosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita em suma, a um dever ou obrigação (ex., evasão de presos). Ora, acrescentar- lhe os adjetivos ilegal e legal seria, num caso, pleonástico, e no outro, incompatível.

³² GERMANO, Livia de Carli. op. cit., p. 47.

³³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Elisão e Evasão Fiscal. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 45

³⁴ HUCK, Hermes Marcelo. op. cit., p. 19 e 20

(...)

A evasão ilícita, praticada pelo contribuinte após o nascimento da obrigação tributária, é conhecida na doutrina sob distintas expressões, todas elas guardando conteúdo semelhante, tais como evasão ilegal ou fraude fiscal, implicando em todos os casos a presença da intenção dolosa de fugir ao pagamento do imposto devido. Em contrapartida, e evasão dita lícita, é consignada nos trabalhos doutrinários também por formas diversas, tais como elisão fiscal, elusão, evasão legítima ou legal, fraude lícita, economia fiscal, planejamento tributário, evasão permitida, negócio fiscalmente menos oneroso, dentre outros.

Nesse viés, tamanha gravidade da evasão fiscal (compreendida, também, como sonegação), que a Lei nº 8.137/90, ao definir os crimes contra a ordem tributária e econômica, trouxe a seguinte redação:

*Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; **II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;** III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.*

Ou seja, são tipificados como crimes todos aqueles atos que atentem contra a atividade de arrecadação de tributo, e, nesse viés, as condutas do dispositivo acima transito, tratam da (i) fraude ou (ii) omissão quando do cumprimento da obrigação tributária.

Assim, pode-se dizer que a evasão fiscal, é expressão utilizada para designar o procedimento que o ordenamento proíbe, portanto ilícito, com a finalidade de incorrer em uma redução da carga tributária.

Do exposto, portanto, tem-se que a evasão fiscal visa o não pagamento de tributos mediante a prática de atos contrários ao ordenamento jurídico, com a possibilidade de aplicação de sanção prevista (sonegação fiscal, crimes contra a ordem tributária e etc.), e a consequente desconsideração do negócio/ ato jurídico realizado pelo contribuinte.

1.3.3. Elusão Fiscal

Nem evasão, nem elisão, a Elusão fiscal, seria uma espécie de “meio termo”. Nesse sentido, bem delimita a doutrinadora Livia de Germano³⁵:

Entre a legítima economia de tributos e a prática de atos em frontal descumprimento das normas, há uma espécie de zona cinzenta.

Trata-se daqueles negócios que, embora não representem um descumprimento frontal na legislação, são praticados pelo contribuinte mediante utilização de “artefatos” tendo como resultado a diminuição da carga tributária.

Ou seja, é justamente essa “zona cinzenta” que pretende se inserir a chamada elusão fiscal.

No Brasil, o conceito de elusão fiscal ainda é palco de grandes debates, na medida em que, não há uniformização da doutrina em relação a validade e potencial utilização do referido termo.

Uma das primeiras – e importantes – contribuições para a definição do instituto da elusão fiscal, é fruto da obra do Professor Heleno³⁶, que se refere à tal como sendo:

O fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei.

De acordo com o jurista em questão, um dos pioneiros na matéria, na elusão fiscal, o contribuinte utilizaria atos lícitos, se isoladamente considerados, mas sem causa ou simulados em prol da economia de tributos.

³⁵ GERMANO, Livia de Carli. op. cit., p. 47.

³⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In Marins, James (Coord.) Tributação e antielisão. Livro 3, 3 tir. Curitiba: Juruá, 2003. P 36

Nesse sentido, o autor em análise faz as seguintes assertivas acerca dos atos desprovidos de causa, simulação, fraude e elusão fiscal:

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 subsequentes, 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.³⁷

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.³⁸

Ou seja, no entendimento do Autor sob análise, as ações do contribuinte que praticam elusão fiscal não caracterizam um desrespeito frontal a legislação, mas sim uso de mecanismos com aparência lícita, mas que de alguma forma representam algum tipo de simulação ou fraude à Lei, em que a conduta praticada pelo contribuinte se distancia do seu propósito negocial, ou não verifica causa aparente.

Tendo em vista a complexidade do tema, é necessário que se demonstre a elusão fiscal com situação exemplificativa, a fim de que se torne mais fácil a compreensão do referido instituto.

Um dos exemplos que podem ser suscitados para demonstração da elusão fiscal consiste na criação de uma sociedade empresarial, por duas ou mais pessoas, com a finalidade de transmissão onerosa de bens, tendo em vista a imunidade de ITBI prevista no artigo 156, parágrafo 2º, inciso II da CF³⁹.

³⁷ TÓRRES, Heleno Taveira. Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 17

³⁸ TÓRRES, Heleno Taveira. op. cit., p. 189

³⁹ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

Ou seja, em outras palavras, no exemplo acima, não se verifica qualquer utilização de meio ilegal para economia tributária, uma vez que a criação de uma sociedade empresarial é plenamente possível e prevista no ordenamento jurídico, entretanto, também não se vislumbra um efetivo anseio na prática atividade empresarial, sendo a criação da empresa um mero artifício para se economizar o referido imposto.

Nesse sentido, a elusão fiscal guarda semelhança com a elisão fiscal, uma vez que ambas se utilizam de meios formalmente lícitos para se alcançar a tributação menos onerosa, entretanto, na elusão fiscal se vislumbra a simulação ou a ausência de propósito negocial.

Dessa forma, alguns pontos merecem ser ressaltados na identificação da elusão fiscal: o que pode ser considerado como simulação? O que é propósito negocial, ou, causa do contrato/negócio jurídico?

Dessa feita, para responder tais indagações é necessário que se importe e analise alguns conceitos do direito civil, como se passa a demonstrar no tópico abaixo.

1.4. Acepções e Reflexos do Código Civil

1.4.1. Simulação, Dissimulação, Fraude e Dolo

Tendo em vista o quanto preconiza o artigo o 110 do CTN, passa-se a análise de alguns conceitos utilizados na esfera civil que merecem ser transportados para a melhor compreensão do tema em debate⁴⁰.

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

⁴⁰Artigo 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.

O Código Civil de 2002 (CC/02) passou a tratar a simulação como hipótese de nulidade do negócio jurídico, nos seguintes termos:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

Ainda, o a lei prevê algumas possibilidades onde pode se verificar a ocorrência de simulação:

Art. 167.(...)

§ 1o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

Dessa forma, da análise do dispositivo acima transcrito, a simulação pode ser definida como a declaração de um conteúdo de vontade não real, emitida conscientemente e por acordo entre as partes, para produzir, com o fim de enganar, a aparência de um negócio jurídico que não existe ou é diferente daquele que se realizou, estando disciplinada pelo referido *Codex* como verdadeira causa de nulidade do negócio jurídico (encontra-se no capítulo “Da Invalidade do Negócio Jurídico”).

De início, é necessário que se ressalte que a doutrina prevê uma divisão no instituto da simulação, em: (i) simulação absoluta e (ii) simulação relativa.

Para o civilista Caio Mário⁴¹, a simulação será absoluta quando o ato ou negócio jurídico for praticado para não ter nenhuma eficácia, ele mesmo é revestido de nulidade. Ou seja, a declaração de vontade de determinado sujeito não se destina a produzir determinado tipo de resultado.

Dessa forma, na simulação absoluta não há um outro objetivo senão aquele que está sendo praticado. Um exemplo de simulação absoluta é a alienação de bens para parentes e amigos com objetivo de insolvência na fraude à execução.

⁴¹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil. 23. Ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2009. P. 544

NA simulação relativa, também chamada de *dissimulação*, por sua vez, há um negócio aparente, celebrado entre as partes, ao mesmo tempo em que há um segundo negócio jurídico, este real e pretendido pelas partes, mas que não resulta visível. Ou seja, há divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), realizada deliberadamente com o intuito de enganar terceiros⁴².

Nesse sentido, no entendimento dominante na doutrina⁴³ e na jurisprudência, a simulação relativa se caracteriza pela desconformidade entre a vontade subjetiva interna das pessoas e a manifestação externa e ostensiva dessa vontade através de um ato ou negócio jurídico. Sendo assim, o que se tem é a busca por meio da simulação em criar uma nova realidade, diversa da real essência do negócio jurídico, a qual se procura deliberadamente ocultar.

Para que a simulação se verifique, é importante que a declaração de vontade seja falsa e que a vontade aparente seja diferente da vontade real, bem como que o negócio jurídico celebrado seja capaz de iludir terceiros, causando-lhes prejuízo⁴⁴.

A Professora Maria Helena Diniz entende como dissimulação “uma deformação voluntária para se subtrair à disciplina normal do negócio jurídico prevista em norma jurídica, com o escopo de prejudicar terceiro”⁴⁵.

⁴² Conforme entende prof. Alberto Xavier, (XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002. p. 52.)

⁴³ Conforme ensina Silvio Rodrigues “a simulação consiste em uma declaração enganosa da vontade, que objetiva a produção de efeitos diversos daqueles indicados pelas partes.” (Cf. Direito civil: parte geral, v. 1, 32ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, p. 294)

⁴⁴ Por sua vez, segundo as lições de Eliana Calmon: “o estudo da simulação deve diferenciar a causa e o motivo do negócio jurídico. A causa identifica-se com a finalidade objetiva, visada pela lei, exposta no negócio realizado. Diferentemente, o motivo é de ordem subjetiva. Na simulação, a causa e o motivo do negócio jurídico não se correspondem, de modo que se tem a aparência do negócio, com a ocultação do realmente desejado.” (Cf. Elisão, simulação e crimes contra a Ordem Tributária, Cadernos de Direito Tributário, nº 90, São Paulo, Malheiros, pp. 129-130).

⁴⁵ DINIZ, Maria Helena apud MARINS, James. Elisão Tributária e sua regulação. São Paulo: Dialética, 2002. p.35.)

Ainda, na seara tributária, a Professora Mizabel Derzi⁴⁶ compara os institutos da simulação relativa e absoluta nos seguintes termos:

A simulação absoluta exprime ato jurídico inexistente, ilusório, fictício, ou que não corresponde à realidade, total ou parcialmente, mas a uma declaração de vontade falsa. É o caso de um contribuinte que abate despesas inexistentes, relativas a dívidas fictícias.

Ela se diz relativa, se atrás do negócio jurídico simulado existe outro dissimulado. (...) para a doutrina tradicional, ocorrem dois negócios, um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes; e um outro ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros.

O enunciado nº 153 do Conselho de Justiça Federal (aprovado na III Jornada de Direito Civil) assim dispõe: —Na simulação relativa, o negócio simulado (aparente) é nulo, mas o dissimulado será válido se não ofender a lei nem causar prejuízo a terceiros⁴⁷.

Destaca-se, ainda que o Enunciado nº 293 do Conselho de Justiça Federal (aprovado na IV Jornada de Direito Civil) determina que é “na simulação relativa, o aproveitamento do negócio jurídico dissimulado não decorre tão-somente do afastamento do negócio jurídico simulado, mas do necessário preenchimento de todos os requisitos substanciais e formais de validade daquele”⁴⁸.

Assim, a dissimulação pode ser entendida como o desacordo intencional entre a vontade real e a vontade declarada, de forma a criar um negócio jurídico que não existe ou que oculta, sob determinada aparência, o negócio jurídico realmente almejado⁴⁹.

Ainda, destaca-se que situação diferente à simulação é a prática do negócio jurídico indireto que se refere ao negócio celebrado para atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial, sem que a figura negocial seja desnaturada.

⁴⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios segundo a Lei Complementar no. 104 de 10 de Janeiro de 2001. O planejamento tributário e a Lei Complementar no. 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 214-215.

⁴⁷ Disponível em <<http://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/253>>. Acessado em Outubro de 2018.

⁴⁸ Disponível em <<http://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/271>>. Acessado em Outubro de 2018.

⁴⁹ FERRARA, Francisco, A Simulação nos Negócios Jurídicos, Red Livros, Campinas, 1999, p. 65.

Feitas as importantes considerações acerca da simulação (e dissimulação, que, para o direito tributário, ganha suma importância quando da análise e aplicação do quanto dispõe o parágrafo único do artigo 116 do CTN), e negócio jurídico indireto, é importante que se analise, ainda que de forma breve, os institutos da fraude e dolo.

Nos ensinamentos do Professor Silvio de Salvo Venosa⁵⁰, a fraude consiste no uso de meio enganoso ou ardiloso com o intuito de contornar a lei ou um contrato, seja ele preexistente ou futuro.

No âmbito tributário, o art. 72 da Lei 4502/64 define fraude como “*toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento*”.

Como se observa, a legislação tributária entende como fraude toda omissão ou ação dolosa que altera o fato gerador da obrigação tributária com a finalidade de reduzir o montante do imposto devido.

Assim, para verificar a ocorrência da fraude, deve-se analisar o comportamento do contribuinte, ou seja, se o contribuinte modificou ou excluiu elementos do fato gerador ou retardou ou impediu sua ocorrência mediante a adoção de ações tendentes a enganar a Fiscalização.

Vale destacar, nesse sentido, que as ações dos contribuintes aptas a modificar as características do fato gerador ocorrem mediante adulteração das informações contidas nos livros e registros contábeis e fiscais do contribuinte.

Assim, a fraude é verificada quando o contribuinte, utilizando-se de meios ardilosos e aptos a enganar o Fisco, adultera as informações de seus livros fiscais e registros contábeis como forma de modificar o fato gerador dos tributos de modo a reduzir o valor devido.

⁵⁰ VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: Parte Geral, 11^a ed. Atlas, 2011, p. 213

Como se pode notar, a ação ou omissão dolosa sempre é acompanhada da adjetivação – adulterada, fictícia, inidônea, falsa, ideologicamente falsa, nota calçada, empresa fantasma, etc. – identificadora de comportamento delituoso

Acerca do instituto da fraude, Marco Aurélio Greco⁵¹ entende que:

Na fraude à lei o contribuinte monta determinada estrutura comercial que se enquadre na norma de contorno para, desta forma, numa expressão coloquial, "driblar" a norma contornada. Com isto pretende fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de tributação (ou de tributação mais onerosa)

Neste caso, não estamos perante conduta ilícita. Não há violação direta à norma contornada. Ela vê sua aplicação frustrada pela conduta, mas não foi a rigor violada. Por isso, aliás, o artigo 166, VI do Código Civil de 2002 prevê claramente que a fraude à lei é hipótese de nulidade do negócio jurídico e não de ilicitude. A fraude à lei está colocada ao lado de negócio celebrado por pessoa absolutamente incapaz ou que tem objeto impossível.

A fraude à lei é um "drible jurídico" em que o agente se utiliza da norma de contorno (norma 2) para obter o mesmo resultado previsto no pressuposto de fato da incidência da norma contornada (norma 1) sem que seja por ela alcançado. Para o agente chegar ao resultado desejado, teria que passar pela norma 1 que é a norma de incidência ou a que prevê maior carga tributária; mas faz um contorno, dá um drible, vai buscar a norma 2, realiza seu pressuposto de fato e obtém o mesmo resultado que obteria pela norma 1.

Um exemplo bem esclarece o que estou expondo. Trata-se de um caso clássico julgado pelo Supremo Tribunal Federal na década de 60 num período em que era proibido importar automóveis como instrumento para proteger a indústria automobilística nascente àquela época. Esta é a norma 1 (= ser proibido importar automóvel). Portanto, não era possível o contribuinte chegar ao resultado desejado (ter um automóvel importado) em razão da existência da norma 1. Existia, porém, uma segunda norma que reconhecia haver no Brasil uma frota de veículos que necessitava de peças estrangeiras para continuar funcionando e essa frota não podia ser prejudicada. Por isso, existia uma segunda norma que permitia a importação de partes e peças. Certo contribuinte importou partes e peças (hipótese de incidência da norma 2) só que todas as partes e peças com as quais montou um automóvel no Brasil. Ele cometeu abuso? Não, porque não excedeu ao direito que a norma 2 contempla. Driblou a norma que proibia a importação de veículo pronto utilizando a norma que permitia a importação de partes e peças. Este caso foi reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal como hipótese de fraude à lei tributária. O contribuinte infringiu algo, mas não a lei diretamente, tanto que sua conduta está coberta por uma lei.

Nesse sentido, é necessário que se faça um parêntese como o instituto da simulação acima analisado, que ganha espaço no Direito Tributário sempre que o Fisco pretenda negar o

⁵¹ GRECO, op. cit., p.251.

fato relatado pelo Contribuinte, sob o argumento da busca pelo fato verdadeiro, o qual tem por consequência a tributação.

Ocorre que, conforme se verá em tópico próprio da presente monografia, a Fiscalização Paulista, lavra autos de infração classificado as operações realizadas por contribuintes como sendo simuladas, em que pese se referir, o tempo todo, sobre fraude e simulação como conceitos análogos (o que, como visto, não corresponde à realidade).

Nesse sentido, é certo que um dos elementos da simulação, como visto acima, é a intenção do agente em enganar o fisco, causando-lhe prejuízo. Ocorre que esse requisito, em muito dos casos, não é vislumbrando em muitas das autuações paulistas, o que acaba por ocasionar a ausência de materialidade da acusação fiscal.

1.4.2. Causa do Negócio jurídico

Como visto acima, uma dos caracterizados da elusão fiscal seria a ausência de causa de determinado negócio ou ato jurídico.

Não há no código civil um rol com as possibilidades de causas de determinado ato jurídico, e nem mesmo há a previsão de que a causa seja um elemento de validade de determinado contrato (negócio jurídico).

Ainda, pode ser compreendida a causa - ou o propósito negocial na literatura do direito tributário - do negócio jurídico como um *fator externo* a justificar o ponto de vista social e jurídico de determinado contrato.

Sendo assim, a causa seria a motivação objetiva e evidente do ato objetivo, caracteriza pelo fim econômico ou social reconhecido e garantido pelo direito, a finalidade a que o negócio se destina⁵².

⁵² THEODORO JR., Humberto. “Livro III – Dos fatos jurídicos: Do negócio jurídico – arts. 138 a 184”, In: TEIXEIRA, Sálvio de (Coord.) Comentários ao Novo Código Civil. Vol. III, Tomo I, 3a Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 87 e ss.

Dessa forma, destaca-se que há uma grande divergência na doutrina acerca da aplicabilidade da causa como sendo um requisito de validade de determinado negócio jurídico, entretanto, por questões metodológicas, não serão objeto do presente estudo.

À título do da causa ou propósito negocial, é necessário que se ressalte desde esse primeiro momento que a Medida Provisória nº 66/02, que pretendia regulamentar o parágrafo único do artigo 116 do CTN trouxe o *propósito negocial* como validador de determinado negócio jurídico⁵³.

Entretanto, quando da conversão do da referida Medida Provisória em Lei, não foram aprovados os artigos que se referiam ao propósito negocial, o que deu margens para questionamentos em relação a necessidade (ou não) de se vislumbram o propósito negocial de determinada ato ou negócio jurídico.

Em que peses a multiplicidade de entendimentos, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), instância máxima da esfera administrativa tributária federal, tem se manifestado no sentido de que é necessário a demonstração de propósito negocial nos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.

Ainda, destaca-se que mais recentemente o CARF manifestou entendimento de que a economia de tributo seria um propósito negocial, o que traria validade ao planejamento tributário realizado pelo contribuinte.

⁵³ Art. 14. São passíveis de desconsideração 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 desconsideração 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.

Confira-se, nesse sentido, os seguintes trechos do Acórdão nº 1401-002.835 da 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF⁵⁴:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE. Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito comercial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.

SUBSIDIARIAMENTE. EXISTÊNCIA DE EFETIVA RAZÃO EXTRA TRIBUTÁRIA. COMPROVAÇÃO.

No caso concreto as Recorrentes comprovaram existir razões de ordem comercial e restrições impostas pela Resolução CMN 2.325/1996 que justificam as operações realizadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, superar as arguições de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Não obstante o alto grau de subjetividade existente em qualquer discussão relacionada à existência ou inexistência de propósito comercial nas operações, face à mais que concreta objetividade da lei, não deixarei de enfrentar as questões de fato, muito embora entendo que o cerne da questão é avaliar se a escolha de negócio da Recorrente infringe a lei tributária ou não, de forma a descaracterizar a venda da SOFCRED ao BANCO SOFISA e SOFISA CFI.

Isto porque, o conceito de propósito comercial carece de fundamento legal, tornando-se absolutamente subjetivo e abrangente.

Partindo deste conceito adotado pelo Fisco, a presença de um propósito comercial deve ser precedente e, além, originária na operação, de modo a concretizar a o negócio jurídico e a redução da carga tributária como uma consequência natural e lógica. Entretanto, a indefinição dos conceitos no ordenamento jurídico impede a formação de entendimento uniforme, tornando qualquer discussão acerca da motivação para operações societárias como ao menos parcialmente subjetivas, afastando-se do princípio da tipicidade cerrada que foi base de formação do direito tributário.

É freqüente utilização pelo Fisco da teoria da ausência de propósito comercial por meio do qual defende que a simples inexistência sob sua ótica outros motivadores para a operação que não o alcance do benefício fiscal, tem sido usada como elemento suficiente para invalidar os atos do contribuinte ou o benefício fiscal almejado.

(Processo nº16327.721148/2015-23. Recurso Voluntário. Acórdão nº1401-002.835, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, julgado em 15 de agosto de 2018, partes SOFISA SERVICOS GERAIS DE ADMINISTRACAO LIMITADA FAZENDA NACIONAL

⁵⁴ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Primeira Seção de Julgamento, Acórdão: 1401-002.835, Processo nº 16327.721148/2015-23, publicado em 10/09/2018, contribuinte: SOFISA SERVICOS GERAIS DE ADMINISTRACAO LIMITADA, Relator DANIEL RIBEIRO SILVA.

Da análise do acórdão acima ementado, é possível verificar que o relator do caso-Conselheiro Daniel Ribeiro Silva – manifestou entendimento de que não seria suficiente a ausência de propósito negocial para desconsiderar as operações realizadas. No entendimento consignado no referido julgado, a economia tributária já poderia ser considerada um propósito negocial, que justificam as operações realizadas.

Ainda, o Conselheiro manifestou entendimento de que o conceito de propósito negocial ainda não se encontra devidamente positivado, o que daria margem para imprecisão e subjetividades: “*a indefinição dos conceitos no ordenamento jurídico impede a formação de entendimento uniforme, tornando qualquer discussão acerca da motivação para operações societárias como ao menos parcialmente subjetivas, afastando-se do princípio da tipicidade cerrada que foi base de formação do direito tributário*”.

Ou seja, diante das situações apresentadas, é possível identificar que o requisito do “propósito negocial” ainda não tem contornos bem delimitados na seara tributária, o que de certa forma ocasiona em um certo distanciamento na possibilidade de sua utilização como validador da legitimidade de ato ou negócio jurídico praticado por contribuinte com intuito de economia tributária.

Ainda, sobre o tema, o especialista no Fabio Bozza ensina que a *ausência de propósito negocial redundaria na “(...) incompatibilidade entre a causa concreta e a causa abstrata” e, não obstante, constituiria “(...) indício importante na identificação da simulação*⁵⁵.

1.4.3. Abuso Das Formas Jurídicas

Uma outra expressão com bastante presença nos temas relacionados aos mecanismos de economia tributária é o “abuso de forma ou de direito”.

Assim como o propósito negocial, o referido abuso de formas também detém uma certa subjetividade, e não se encontra positivada no ordenamento jurídico brasileiro, se tratando apenas de interpretações doutrinárias e jurisprudenciais.

⁵⁵ BOZZA, Fabio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015, pp. 241/242.

Apenas à título elucidativo, a teoria do “Abuso das Formas Jurídicas” tem origem na Alemanha, que consiste pode ser compreendido como a utilização de meios que não seriam (os mais) convencionais para determinada prática de ato ou realização de negócio jurídico.

Nas palavras do Autor Luis Cesar Souza de Queiroz⁵⁶, o abuso de forma pode ser constatado “*quando um determinado resultado econômico é alcançado mediante uma forma jurídica considerada ‘pouco usual’, ‘incomum’, ‘não adequada’*”. E arremata que, “*portanto, se ocorrer o uso de uma forma jurídica inadequada com o propósito de incorrer numa menor carga tributária, será considerado devido o tributo como se a forma adequada ao resultado econômico pretendido tivesse sido adotada*”.

Na seara tributária, o doutrinador Luís Eduardo Shoueri⁵⁷ afirma não ser possível a inserção das acepções do abuso de direito, isso porque, o *legislador civil não prevê um fato substitutivo*, e, nesse sentido, o ofendido não pode pleitear a anulação do ato ilícito, mas apenas a reparação civil. Essa consequência em nada se confunde com a pretensão de se requalificar o ato.

⁵⁶ QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. Limites do Planejamento Tributário in Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Quartir Latin: São Paulo, 2008. p. 9.

⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., p. 349.

2. CAPÍTULO II – NORMA GERAL ANTIELISIVA

2.1. Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional - Conceito e Histórico Legislativo

Como é cediço, advento da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001 (LC 104/01), o artigo 116 do CTN, que trata da ocorrência do fato gerador, passou a contar com 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 o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

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

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela LC nº 104, de 2001)

Referido comando legal em destaque, também chamado de “norma geral antielisiva”, buscou alcançar fatos geradores efetivamente ocorridos, embora mascarados pela adoção de estruturas que não refletem a real intenção do sujeito passivo.

Da análise da exposição de motivos da LC 104/2001 (inicialmente recepcionada pela Câmara Federal como Projeto de Lei Complementar nº 77/99, verifica-se a seguinte motivação dada pelo Ministro da Fazenda então da época Pedro Malan⁵⁸:

A inclusão do parágrafo único do artigo 116 faz-se necessário para esclarecer, 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, um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

⁵⁸ BRASIL, Câmara dos Deputados, Projeto de Lei Complementar nº 77 de 1999 que altera a Lei nº 5.172/69 (Código Tributário Nacional). Disponível em <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=42>>. Acessado em agosto de 2018.

Ou seja, da análise da exposição de motivos acima transcrita, com o advento do parágrafo único do artigo 116 do CTN pretendeu-se combater a *elisão tributária* ou de procedimentos que permitam o planejamento tributário pelo contribuinte.

Ainda, da leitura elementar da redação do dispositivo acima transcrito, é possível, desde esse primeiro momento, verificar que não se trata de norma autoaplicável, que exige outros elementos para sua aplicação.

Dessa feita, as primeiras constatações que podem ser feitas em relação ao parágrafo único do artigo 116 do CTN, é de que (i) o legislador pretendeu combater a *elisão tributária* e (ii) o dispositivo carece (até o presente momento) de norma regulamentadora para sua aplicação.

Nesse sentido, de início passa-se a tecer importantes esclarecimentos em relação ao histórico da análise das tentativas de regulamentar para, após, ser explorada as controvérsias em relação ao conteúdo jurídico da norma em questão.

Os instrumentos para tentativa de combate aos abusos de formas em situações de economia de tributos já foi, muito antes objeto de discussão no Anteprojeto do CTN, de autoria de Rubens Gomes de Sousa (base trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional em 1954⁵⁹) que pretendia importar os seguintes normativos do Direito Tributário Alemão:

1. Através 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.

Muito embora a atual redação do CTN não contenha a exata redação daquela proposta por Rubens Gomes de Sousa, fato é que a essência da necessidade de se identificar e tributar as

⁵⁹ Brasil, Ministério da Fazenda, Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Anteprojeto de autoria do Prof. Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>>. Acessado em setembro de 2018.

situações em que se verifique abuso de forma (ou de certa forma simulação), é verificada até os dias de hoje na legislação tributária como um todo.

Não obstante, da análise histórica legislativa do Brasil, é possível verificar que o Congresso Nacional, em muitas oportunidades, pretendeu afastar a possibilidade de ampliação dos poderes da Administração Pública Tributária.

Referidas oportunidades desse afastamento são denominadas pelo Professor Paulo Ayres Barreto como a “quádrupla refutação do Congresso Nacional às pretensões de se ampliar os poderes da Administração para a refutação de negócios jurídicos tributários”⁶⁰.

São essas:

- (i) *Discussão e aprovação do CTN (no texto original havia dispositivo que abria brecha para interpretação com analogia de fatos jurídicos tributáveis⁶¹, o que, atualmente, não é permitido no direito tributário);*
- (ii) *Primeira minuta do projeto de lei que originou a LC 104/2001, elaborada, nesse primeiro momento, pela Receita Federal do Brasil;*
- (iii) *Rejeição do capítulo da MP 66/2002 que tratava dos procedimentos relativos à norma geral antielisiva; e por fim*
- (iv) *Rejeição dos artigos da MP 685/2015 referente dever de declaração ao Fisco da realização de planejamento tributário.*

Nesse sentido, por uma questão metodológica acerca do objeto da presente monografia, passa-se a análise, com mais afinco, das proposições (ii) e (iii) acima indicadas.

⁶⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Os 50 (cinquenta) anos do CTN e a quádrupla refutação à ampliação dos poderes das autoridades para desconsiderar negócios jurídicos. Revista do Advogado, São Paulo, v. 36, n. 132, p. 81-90. Dez. 2016

⁶¹ Projeto de Lei que originou o CTN:

Art. 74: A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes.

A MP 66/2002, especialmente nos seus artigos 13 a 19 tratava das condições e limites para a “requalificação”, para fins tributários, de negócios jurídicos lícitos. Em outras palavras, pretendia-se, mediante a edição do referido normativo, eliminar a figura do negócio jurídico indireto, impondo-lhe os efeitos tributários do negócio jurídico tido como “típico” para se atingir determinada finalidade.

Confira-se, nesse sentido, os seguintes dispositivos da MP em questão:

PROCEDIMENTOS RELATIVOS À NORMA GERAL ANTIELISÃO

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 subsequentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconsideração 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 desconsideração 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.

A reação do Congresso Nacional foi imediata e resultou na não conversão em lei dos artigos da MP 66/02 que tratavam da matéria, quando da promulgação da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o que apenas ratificou a real intenção do legislador em não prever no ordenamento jurídico maiores mecanismos de controle e repressão por parte da administração Tributária (como também na época da elaboração do CTN, como visto acima - item “I” das refutações indicadas pelo autor Paulo Ayres Barreto).

Nesse contexto, embora a questão da ineficácia da Lei Complementar nº 104/01 seja hoje pacífica e não tenha havido a edição de novo normativo nos moldes da MP 66/02, as

autoridades fiscais vêm laborando arduamente para ver aplicados princípios assemelhados àqueles havidos nos citados artigos 13 a 19, independentemente de estarem ou não previstos no ordenamento jurídico tributário (como os julgamentos do CARF acerca da matéria, analisados acima, e a própria lavratura de Autos de Infração pelo Fisco paulista com base com artigo 84-A da Lei nº 6.374/89 – esse último objeto central da presente monografia).

Ainda, em 2015 houve nova tentativa de regulamentação do chamado “negócio jurídico indireto” por meio da Medida Provisória nº 685/15, que determinava a necessidade de o contribuinte informar à RFB acerca da adoção de negócio jurídico que não segue os efeitos de um *contrato típico*. Confira-se os seguintes dispositivos da MP em questão:

Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes;

II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

Art. 8º A declaração do sujeito passivo que relatar atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta à legislação tributária, nos termos dos art. 46 a art. 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 9º Na hipótese de a Secretaria da Receita Federal do Brasil não reconhecer, para fins tributários, as operações declaradas nos termos do art. 7º, o sujeito passivo será intimado a recolher ou a parcelar, no prazo de trinta dias, os tributos devidos acrescidos apenas de juros de mora.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às operações que estejam sob procedimento de fiscalização quando da apresentação da declaração.

Não obstante, novamente, tal tentativa foi combatida pela comunidade jurídica e, ao final, não foi aprovada pelo legislativo.

Dessa feita, em relação às referidas refutações, o Professor Paulo Ayres Barreto conclui que⁶²:

Em síntese, em quatro oportunidades, num interregno de aproximadamente 50 anos, o legislador nacional foi instado a se posicionar sobre a dilatação de limites para a atuação das autoridades administrativas na apreciação dos fatos que dão origem às incidências tributárias e, em todas as oportunidades, rejeitou as propostas que caminham nessa direção. Não há silêncio por parte do legislativo nessa matéria. Ao revés, há, de um lado, regramento específico no Código Tributário Nacional (arts. 116, parágrafo único e 149, VII) e há, de outro, refutação expressa do poder competente em relação às tentativas de estabelecer outros limites à elisão tributária.

Nesse sentido, feitas as considerações acerca do histórico legislativo do dispositivo em questão, passa-se a tratar das controvérsias que pairam sobre a validade e interpretação do artigo 116, parágrafo único do CTN.

2.2. Controvérsia – Ausência de Legislação Regulamentadora

Conforme adiantado acima, ao analisar literalmente a norma veiculada pelo artigo 116 do CTN, verifica-se que ela não é autoaplicável, pois outorga à lei ordinária a competência para estabelecer os procedimentos que deverão ser observados pelas autoridades fiscais na desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

É exatamente esse o entendimento do doutrinador Ives Gandra da Silva Martins⁶³ quando, da análise do referido dispositivo, afirma que "*a eficácia da norma é futura e condicionada, não podendo, pois, dar suporte a qualquer ação fiscal para fazê-la efetiva, sem lei que crie os procedimentos pertinentes para tal fim*".

⁶² BARRETO, Paulo Ayres. Os 50 (cinquenta) anos do CTN e a quádrupla refutação à ampliação dos poderes das autoridades para desconsiderar negócios jurídicos. Revista do Advogado, São Paulo, v. 36, n. 132, p. 81-90. Dez. 2016

⁶³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica. RDDT 119/120, ago/2005. In PAULSEN, L. Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. P. 949.

Ressaltar-se ainda, que o Parecer n° 1.257/2000 da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal que, ao aprovar o referido Projeto de Lei n° 77⁶⁴ expressamente afirmou que o dispositivo inserido no artigo 116 do CTN não é autoaplicável. Confira-se: “Importante assinalar que o dispositivo ora em deliberação não será autoaplicável, pois dependerá de lei integrativa para que se fixem os limites da prerrogativa conferida à Administração Fiscal”.

Nesse mesmo sentido, é necessário se destacar que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial n° 1.107.518/SC⁶⁵, entendeu que determinado negócio (ou ato) jurídico não poderia ser desqualificado (e até requalificado), nos seguintes termos:

O titular da competência tributária pode através de normatização adequada excluir as zonas de não-incidência para impedir a utilização da elisão tributária. Não há o que a doutrina chamou de poder geral da Administração tributária para desconstituir atos e negócios jurídicos (a chamada norma geral antielisão) já que o art. 116, parágrafo único, do CTN é norma de eficácia limitada, carente de lei para produzir efeitos.

Em decorrência desse cenário, como visto acima, foram muitas as tentativas do Poder Executivo de introduzir no ordenamento jurídico a regulamentação (e posituação de determinados conceitos), prontamente refutadas pelas casas legislativas.

Ainda, é necessário que se destaque que até mesmo até mesmo o meio da “lei ordinária” para regulamentar a antielisão mencionado no parágrafo único do artigo 116 é passível de discussão.

64

Disponível

em

http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999

⁶⁵ TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. SUCESSÃO DE PESSOAS JURÍDICAS - INCORPORAÇÃO E FUSÃO - VEDAÇÃO - ART. 33 DO DECRETO-LEI 2.341/87 - VALIDADE - ACÓRDÃO - OMISSÃO: NÃO-OCORRÊNCIA. 1. Inexiste violação ao art. 535, II, do CPC se o acórdão embargado expressamente se pronuncia sobre as teses aduzidas no recurso especial. 2. Esta Corte firmou jurisprudência no sentido da legalidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais, pois a referida faculdade configura benefício fiscal, livremente suprimível pelo titular da competência tributária. 3. A limitação à compensação na sucessão de pessoas jurídicas visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício da competência tributária quando realizado por norma jurídica pertinente. 4. Inexiste violação ao art. 43 do CTN se a norma tributária não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial, mas apenas limita os valores dedutíveis da base de cálculo do tributo. 5. O art. 109 do CTN não impede a atribuição de efeitos tributários próprios aos institutos de Direito privados utilizados pela legislação tributária. 6. Recurso especial não provido. (REsp 1107518/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJE 25/08/2009)

Isso porque, a regra contida no parágrafo único do artigo 116 claramente se configura como norma geral em matéria tributária, uma vez que se insere no *Título II – “Obrigação Tributária”, Capítulo II – “Fato Gerador”*, do *Códex Tributário*, sendo necessária a edição de lei complementar para tratar de tal matéria. Vejamos.

Como é cediço, a Constituição Federal, em seu artigo 24, inciso I⁶⁶, outorgou, de uma forma geral, à União, aos Estados-Membros e ao Distrito Federal, a competência para legislar concorrentemente, especialmente, acerca da matéria tributária e financeira.

Assim, para tratativa em Direito Tributário, a o legislador constituinte foi minucioso, tendo tratado de forma exaustiva acerca da competência dos entes da Federação para a instituição de tributos (dispostas no art. 153 a 156 da CF/88).

Nesse sentido, restou limitada a atividade legislativa, tendo permitido ao legislador infraconstitucional apenas a função regulamentar, conforme afirma o Professor Geraldo Ataliba: “*o constituinte brasileiro esgotou a disciplina da matéria tributária, deixando à lei, simplesmente, a função regulamentar. Nenhum arbítrio e limitadíssima esfera de discricção foi outorgada ao legislador ordinário*”⁶⁷.

Se faz necessário destacar, ainda, que o art. 6º, do CTN, determina que a atribuição outorgada pela CF compreende a competência legislativa plena, que se caracteriza aptidão que pessoas políticas possuem para inovar no ordenamento jurídico (atividade legislativa) em observância ao princípio da legalidade (art. 5º, II, CF e de forma específica no art. 150, I, da CF.)

Nesse contexto, tem-se a competência tributária como uma das funções das pessoas políticas, que consiste na *autorização constitucional para criar tributos*^{pela} União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos das materialidades e competência previstas na CF.

⁶⁶ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico

;

⁶⁷ ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, São Paulo: RT, 1968, p. 18.

Em relação à competência tributária, o professor Roque Antonio Carrazza a competência tributária possui as seguintes características⁶⁸: (i) privatividade ou exclusividade, (ii) indelegabilidade, (iii) incaducabilidade, (iv) inalterabilidade, (v) irrenunciabilidade e (vi) facultatividade do exercício.

Para o presente estudo, duas podem ser destacadas como as principais características: **privatividade** e **indelegabilidade**, uma vez que essas estão intimamente relacionadas a impossibilidade de que outro ente federativo usurpe da competência que não lhe é atribuída para a inovação no ordenamento jurídico tributário (conforme justamente ocorre com a edição e aplicação do artigo 84-A da Lei nº 6.374/89, objeto central da monografia de que ora se trata.)

Ainda, também com relação à competência, o legislador originário determinou que, para algumas matérias específicas, expressamente previstas na Carta Constitucional, será exigida lei complementar federal, uma vez que essa possui *quórum* qualificado para aprovação (maioria absoluta, CF, art. 69) considerada como lei *nacional*⁶⁹, não permitindo sua disposição em outra espécie normativa.

Sendo assim, a CF elencou as seguintes matérias que necessitam veiculação via lei complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2012, p. 582 e ss.

⁶⁹ Na obra Lições de Direito Tributário, o doutrinador Renato Lopes Becho ensina que: o Congresso Nacional edita leis nacionais e leis federais, sendo que será considerada (i) lei nacional aquela que obriga, faculta ou permite condutas de todas as pessoas, inclusive as pessoas de direito público interno e (ii) lei federal aquela cuja dimensão se dá apenas em âmbito federal.

*previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
(destaques nossos)*

Tal comando normativo se dá justamente porque determinadas matérias, consideradas de maior relevância, demandam um tratamento especial, onde é necessário que se prestigie um debate com maior detalhamento pelo Congresso Nacional.

Acerca do tema sob análise os Autores Edmundo Medeiros e Andreia Scapin⁷⁰, manifestaram entendimento de que:

(...) ao disciplinar as normas tributárias de forma minuciosa na Constituição, o legislador conferiu-lhes maior relevância em relação às demais normas do sistema jurídico, visto que compõem um plano normativo em grau superior às leis.

Constata-se que, em matéria de fixação de competência tributária e formas de seu exercício, a Constituição Federal de 1998 não foi genérica nem sintética, mas particularizada e abundante, pois o legislador constituinte não se restringiu a regular as matérias mais essenciais, nem foi indeterminado em nenhuma disposição.

É justamente nesse cenário que se insere a regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Não se tem dúvidas que, por se tratar de fatos e situações que possam vir a ser fatos geradores e hipóteses de lançamento (desconsideração de negócios e atos jurídicos praticados por contribuintes), se está nitidamente diante de uma norma geral em matéria tributária.

Assim, é nítido que técnica legislativa contida no parágrafo único do artigo 116 do CTN, ao exigir apenas “lei ordinária”, é falha, sobretudo diante do atual sistema constitucional tributário, que visa conferir uma maior uniformidade na atividade de tributar entre os entes federados.

Ainda, a evidenciar tal situação, o próprio caput do artigo 116 do CTN sob análise, trata justamente das hipóteses em *considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos*,

⁷⁰ SCAPIN, Andreia; MEDEIROS, Edmundo Emerson. Manual de Direito Tributário – Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018, p. 247

relembrando que o *fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência* (artigo 114 do CTN).

Nesse sentido, em que pese a previsão contida no parágrafo único do artigo 116 do CTN que prevê que devem ser *observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*, depreende-se que o veículo indicado pelo artigo - lei ordinária- é incompatível com o sistema constitucional tributário, sendo necessária uma lei complementar para a tratativa da matéria.

Do exposto, portanto, não restam dúvidas de que o parágrafo único do artigo 116 do CTN não é norma aplicável, e, até o presente momento, carece de norma regulamentadora. Ainda, até mesmo em se tratando de norma regulamentadora, diante do sistema normativo hierárquico tributário previsto na Constituição Federal, é necessário que se veicule a referida regulamentação via legislação complementar.

2.3. Da existência do 149, II do CTN

Antes de adentrar efetivamente à aplicação da norma geral antielisiva, é necessário que se faça uma breve e importante consideração acerca da aplicação do quanto disposto no artigo 149, VII, do CTN.

Como é cediço, é que possível a realização (revisão) de lançamento de ofício pela autoridade administrativa nos casos em que se verifica que o sujeito passivo (ou terceiro que se beneficiou da ação) agiu com dolo, fraude ou simulação:

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

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

Assim, da análise do artigo em questão, é possível identificar que o legislador, desde os primórdios da elaboração do CTN, tentou oprimir de toda e qualquer forma a *evasão fiscal*, definidas nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação (conceitos esses, já analisados em tópico próprio da presente monografia).

Ainda, em relação à simulação para a seara tributária, o Professor Roque Antonio Carrazza⁷¹ vai além, e entende que não poderia Autoridade Fiscal conhecer e declarar de ofício um ato simulado para efetuar o lançamento, necessitando de um provimento jurisdicional. É exatamente esse entendimento que se depreende de sua obra Curso de Direito Constitucional Tributário:

Uma coisa, porém, precisa ficar definitivamente assentada: o Fisco não pode conhecer diretamente da simulação declarando, *de ofício*, o defeito do ato jurídico e tributando – pelo lançamento, ou pelo auto de infração – a realidade oculta pela aparência enganosa. Precisa, para tanto, valer-se do Poder Judiciário, aguardando o trânsito em julgado da decisão que declare a invalidade deste mesmo ato jurídico.

2.4. Da natureza jurídica da Norma Geral Antielisiva – posicionamentos doutrinários divergentes

Como visto acima, a chamada “norma geral antielisiva”, buscou alcançar fatos geradores efetivamente ocorridos, embora mascarados pela adoção de estruturas que não refletem a real intenção do sujeito passivo.

Repisa-se que, da análise da exposição de motivos da LC 104/2001 (inicialmente recepcionada pela Câmara Federal como Projeto de Lei nº 77/99, verifica-se a seguinte motivação dada pelo Ministro da Fazenda então da época Pedro Malan⁷²:

A inclusão do parágrafo único do artigo 116 faz-se necessário para esclarecer, 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, um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Ou seja, da análise da exposição de motivos acima transcrita, com o advento do parágrafo único do artigo 116 do CTN pretendeu-se combater a *elisão tributária* ou de procedimentos que permitam o planejamento tributário pelo contribuinte.

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. op. cit., p. 532

⁷² BRASIL, Câmara dos Deputados, Projeto de Lei Complementar nº 77 de 1999 que altera a Lei nº 5.172/69 (Código Tributário Nacional). Disponível em <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=42>>. Acessado em Agosto de 2018.

Ocorre que, em que pese conter a previsão expressa de que se estaria diante de combate à elisão tributária, muito se discute na doutrina em relação a (i) natureza, (ii) regime jurídico e (iii) aplicação da referida norma.

De maneira sintetizada, os estudiosos tributários se dividiram em duas grandes correntes em relação à natureza e regime jurídico do parágrafo único do artigo 116 do CTN: há quem defenda que a referida norma tem caráter *antissimulação* e a outra parte da doutrina entende pelo caráter *antielisivo*.

Ainda, uma terceira corrente, mais acanhada, entende pela natureza *antielusiva* da norma, a qual seria um meio termo entre as duas outras.

Sendo assim, passa-se a realizar uma análise, ainda que breve, em relação aos argumentos para defesa de cada entendimento.

❖ *Antissimulação*

Conforme mencionado, parte da doutrina⁷³ entende que o parágrafo único do artigo 116 do CTN tem natureza de norma antissimulação.

Ainda, para essa parte da doutrina, há verdadeiro combate à ocorrência de simulação, tendo em vista que o que se pretende mitigar é a ocultação por parte do contribuinte, dos verdadeiros atos praticados.

Dentre os autores, destaca-se Alberto Xavier, que fundamenta seu posicionamento alegando que, caso a referida norma fosse interpretada como norma antielisão, essa seria revestida de inconstitucionalidade (violação do princípio da legalidade, tipicidade e proibição ao uso de analogia no direito tributário, uma vez que a o caráter antielisivo se utiliza das teorias da fraude à lei e do abuso do direito, não positivadas na seara tributária)⁷⁴.

⁷³ Dentre os quais se destacam-se: Alberto Xavier, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza, Sacha Calmon, Ricardo Mariz, Edmar de Oliveira.

⁷⁴ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002. p. 155 a 157

Nesse mesmo sentido, ao analisar a existência do dispositivo 149, II do CTN, que prevê a possibilidade de lançamento de ofício nos casos de dolo, fraude e simulação, essa parte da doutrina entende que os dois dispositivos caminhariam juntos, e seriam, na realidade, um complemento.

Isso porque, conforme entendimento manifestado pelo Professor Paulo Ayres Barreto⁷⁵, o artigo 149, VII do CTN poderia ser aplicado somente em se tratando de simulação absoluta. Já o parágrafo único do artigo 116 do CTN, seria o mais indicado nos casos de simulação relativa (que, como mencionado acima, também é chamada de dissimulação)

❖ Antielisiva

Outra ramificação doutrinária entende que o dispositivo em questão teria natureza de norma antielisão. Entretanto, essa parte da doutrina, no que tange à constitucionalidade material da referida norma, fraciona-se em duas correntes com entendimentos distintos.

Dessa feita, para os autores Ives Gandra da Silva Martins⁷⁶ e Hugo de Brito Machado⁷⁷, o aludido dispositivo seria materialmente inconstitucional, uma vez que coloca no mesmo patamar a elisão fiscal (conduta legítima) à evasão fiscal (conduta ilegítima).

Ainda, para aqueles que defende a inconstitucionalidade da norma em questão, é pautado também a questão da legalidade ao passo que a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN estaria coibindo a prática da elisão tributária, que, como visto acima, é revestida de legalidade.

Ainda, os referidos autores entendem que tal norma ensejaria em um alargamento dos poderes da administração pública fiscal (indo de encontro, também, com o quanto preconiza o

⁷⁵ BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016. p. 229

⁷⁶ Martins, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão e o princípio da legalidade. Revista Dialética de Direito Tributário nº119. São Paulo: Dialética, 2005. P. 125

⁷⁷ MACHADO. Hugo de Brito. A norma antielisão e outras alterações no CTN. IOB – Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo, nº 7, São Paulo: IOB, 2001. P. 196

princípio da legalidade), uma vez que caberia tão e somente à discricionariedade (e o “caso a caso”) por parte da Autoridade Fiscal na análise individual de determinada conduta praticada pelo contribuinte para a economia tributária

Os defensores da constitucionalidade da norma em questão, tal como Marco Aurélio Greco⁷⁸, entendem que a norma antielisiva sob análise abarcaria significados maiores, e o significado de dissimular também poderia ganhar novos contornos como “ocultar” ou disfarçar”.

Ainda, o referido autor entende que para as hipóteses de simulação, o CTN trouxe de maneira expressa a possibilidade de lançamento de ofício por meio do 149, VII (casos de dolo, fraude ou simulação, analisados em tópico cima).

Em outras palavras, para o estudioso e seus seguidores, o parágrafo único do artigo 116 de CTN abarcaria as outras “patologias” que não aquelas revestidas de dolo, fraude ou simulação. É exatamente nesse sentido, a seguinte preposição do referido Autor:

Em suma, para deflagrar as consequências pertinentes as 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. – PAG. 468

Ainda, adepto dessa mesma corrente, Ricardo Lobo Torres⁷⁹, utilizando uma interpretação um pouco mais abrangente (que poderia até ser classificada como elusão fiscal), defende a norma como sendo de caráter antielisivo.

O referido autor defende seu posicionamento alegando, em síntese: (i) que o Congresso Nacional não teria aprovado o referido dispositivo inócuo, (ii) que a norma antielisiva

⁷⁸ GRECO, Marco Aurélio. op. cit. p. 468

⁷⁹ 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

decorreria do princípio da transparência, bem como da ponderação entre capacidade contributiva e legalidade, (iii) a elisão seria uma prática ilícita quando realizada mediante abuso de direito, e, portanto (iv). introduziu uma exceção ao art. 108, parágrafo 1º, do CTN e ainda, (v) que as normas antielisivas no direito comparado têm fundamento no combate à fraude à lei (Alemanha, Espanha, Portugal), ao abuso de direito (França) ou a substância sobre a forma (Estados Unidos, Inglaterra, etc.), não havendo motivos para que tais fundamentos não possam ser importados para o Brasil.

❖ Antielusiva

Para o autor Heleno Taveira (um dos percussores da elusão em matéria tributária) o entendimento de que caso a “dissimulação” disposta no parágrafo único do artigo 116 abarcasse apenas um vértice da simulação, o conceito restaria muito *limitativo*.

Ressaltando que, como visto acima, para o referido autor, a elusão fiscal consiste no “*fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo de fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos de constituição da obrigação tributária, tal como previsto na lei*”⁸⁰.

Em outras palavras, o referido comando normativo alcançaria atos praticados de acordo com a materialidade típica de negócio jurídico sem causa, tais como, fraude a lei e todas as modalidades de simulação⁸¹, ou seja, com evidentes contornos antielusivos.

2.5. Considerações Finais acerca do parágrafo único do artigo 116 do CTN

Conforme demonstrado acima, inúmeras são os entraves e debates doutrinários em relação à natureza jurídica e aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

⁸⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In Marins, James (Coord.) Tributação e antielisão. Livro 3, 3 tir. Curitiba: Juruá, 2003. P 36

⁸¹ TÔRRES, Heleno. Direito Tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003

Justamente pela multiplicidade de entendimentos que podem ser envolvidos os conceitos da elisão, evasão e elusão fiscal, não se verifica na doutrina, bem como na jurisprudência, uma unidade em relação à aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN

Entretanto, para o presente estudo, diante de todo o exposto e para a melhor compreensão do que se pretende demonstrar em relação à aplicação do artigo 84-A da Lei nº 6.374/89 (objeto central da presente monografia que será abordada no próximo capítulo) são fixadas as seguintes premissas:

- (i) A evasão fiscal está sujeita ao artigo 149, VII, do CTN;*
- (ii) A elusão fiscal, estaria sujeita ao quanto dispõe o artigo 116, parágrafo único do CTN;*
- (iii) A elisão tributária (e o planejamento tributário, desde suas práticas estejam em observância ao ordenamento jurídico) é economia legítima de tributos, não podendo sofrer limitações da administração fiscal;*
- (iv) A técnica legislativa contida no parágrafo único do artigo 116 do CTN, ao exigir apenas “lei ordinária”, é falha, sobretudo diante do atual sistema constitucional tributário; e*
- (v) Como a descon sideração dos atos e negócios jurídicos elusivos está sujeita ao quanto dispõe o parágrafo único do artigo 116 do CTN, é necessário que haja lei complementar regulamentadora para tanto, inexistente até o presente momento.*

Dessa forma, feitas todas as considerações acima, passa-se à análise da aplicação do artigo 84-A da Lei nº 6.374/89 no contencioso administrativo tributário do estado de São Paulo para que possam ser feitas algumas considerações em relação à sua legalidade, bem como sua própria constitucionalidade.

3. CAPÍTULO III – “NORMA ANTIELISIVA” CONTIDA NA LEGISLAÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO - ARTIGO 84-A, DA LEI Nº 6.374/89

3.1. Desconsideração de Atos ou Negócios Jurídicos Praticados por Contribuintes com Fulcro no Artigo 84-A da Lei nº 6.374/89

Conforme mencionado acima, se vê com maior frequência a lavratura de Autos de infração pelo Estado de São Paulo com fundamento no artigo 84-A da Lei nº 6.374/89 (que dispõe sobre a instituição do ICMS) para desconsiderar os atos e negócios jurídicos praticados por contribuintes.

Inicialmente, é válido ressaltar que a Lei nº 6.374/89, que trata, de forma detalhada acerca das disposições relativas ao ICMS no âmbito estadual.

O referido dispositivo, inserido em dezembro de 2011 no ordenamento jurídico paulista por meio da Lei nº 11.001, contém a seguinte redação:

Artigo 84-A - A autoridade fiscal pode 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.

Da análise da Mensagem nº 177 do Governador do Estado de São Paulo (à época Geraldo Alckmin) no Projeto de Lei nº 792, DE 2001 (o qual originou a Lei nº 11.001/01 que alterou a Lei nº 6.374/89) é possível verificar a previsão expressa de que se trata de adaptação após a introdução da LC 104/2001, que inseriu o parágrafo único no artigo 116 do CTN⁸².

Ou seja, se valendo da possibilidade contida no CTN, o fisco paulista tenta legitimar os autos de infração consubstanciados no artigo 84-A da Lei nº 6.374/89, para desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados e exigir o ICMS de contribuintes que, supostamente, agiram com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador.

⁸² “A propositura tem como principal objetivo adaptar o diploma estadual aos termos da Lei Complementar federal nº 104, de 19 de janeiro de 2001, que alterou dispositivos do Código Tributário Nacional.

(...) As alterações decorrem principalmente da Lei Complementar federal nº 104, de 19 de janeiro de 2001, que alterou alguns dispositivos do Código Tributário Nacional, dentre os quais figuram a possibilidade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos por parte da autoridade administrativa e a previsão de que o parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

Inicialmente, é possível verificar que o referido artigo 84-A tem redação praticamente idêntica à contida no o parágrafo único no artigo 116 do CTN, sendo a **única alteração** no texto legal a **supressão** realizada na legislação paulista o trecho contido no CTN que determina a necessidade de serem “*observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*”.

Nesse sentido, ainda que superada toda a questão da constitucionalidade formal e material contida no artigo 116, parágrafo único, do CTN, e a própria ausência de legislação regulamentadora que, como visto acima, é imprescindível, passa-se a análise da prática realizada pelas autoridades administrativas nas autuações fiscais com fulcro no art. 84-A em questão.

3.2. Aplicação do artigo 84-A da Lei nº 6.374/89 no caso concreto – Operação Catarse

Para o presente trabalho, serão analisadas três autuações estaduais⁸³ originadas da denominada “Operação Catarse”. Ressalta-se, desde já, que todas as informações dos autos de infração percorridas abaixo foram extraídas do ementário de decisões das delegacias tributárias de julgamento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (domínio público)⁸⁴.

A Operação Catarse tinha como objetivo investigar esquema de suposta evasão fiscal, principalmente em relação a mercadorias sujeitas à Substituição Tributária no Estado de São Paulo⁸⁵. Mais especificamente, foram analisadas operações de venda de mercadorias para as

⁸³ Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Unidade de Julgamento de Osasco. Julgadora Milena de Oliveira Moreira. AIIM 4.101.261-6. Publicado em 26/02/2018. Autuado: KIMBERLY-CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA. Solidários: LOG IN LOGÍSTICA DE PRODUTOS DE HIGIENE E LIMPEZA e FLAVIO TEIXEIRA DA COSTA.

Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Unidade de Julgamento de Santos. Julgadora Alexandre Soares de Almeida. AIIM 4.101.261-6. Publicado em 23/05/2018. AIIM 4.101.120-0 - Autuado: RECKITT BENCKISER BRASIL LTDA. Solidários: HIPERMARCA PDV DISTRIBUIÇÃO E LOGISTICA DE PRODUTO e FLÁVIO TEIXEIRA DA COSTA.

Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Unidade de Julgamento de Bauru. Julgadora Rafael Antônio Amaral Pedrini. AIIM 4.101.498-4. Publicado em 02/05/2018. Autuado: BDF NÍVEA LTDA. Solidários: LOG IN LOGÍSTICA DE PROD. HIGIENE E LIMPEZA LTDA. e FLÁVIO TEIXEIRA DA COSTA.

⁸⁴ Disponível em <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=1>

⁸⁵ <http://www.saopaulo.sp.gov.br/spnoticias/ultimas-noticias/operacao-catarse-preve-a-desarticulacao-de-fraude-na-substituicao-tributaria/>

empresas FMAISPAR e PAULISTANA, sediadas nos Estados do Espírito Santo, Goiás, Tocantins e no Distrito Federal.

Referida Operação teria sido dividida em três principais fases, como se verifica do Relatório Circunstanciado anexo ao presente auto de infração, quais sejam: (i) primeira fase, coordenada pela Assistência de Inteligência Fiscal (AIF), teria detectado a fraude, caracterizando a tipologia das infrações indiciárias; (ii) segunda fase, teria consistido na obtenção de provas para instrumentalização das supostas infrações e (iii) terceira fase, caracterizada pela constituição dos créditos tributários em face dos infratores-primários, como seria o caso das autuadas sob análise, e também em face dos responsáveis solidários.

Alega a Fiscalização que teria havido a comprovação de sonegação fiscal de elevada monta, *simulação de operações envolvendo vários atores que de fato participaram, em maior ou menor grau, na fraude fiscal estruturada com o objetivo de lesar o fisco e também práticas de atos característicos de concorrência desleal.*

E, como visto, ao assim entender, a Fiscalização Paulista lavrou os autos de infração sob análise para exigir o recolhimento do ICMS-ST e da diferença do ICMS próprio dos contribuintes descaracterizando as vendas interestaduais realizadas para a empresa FMASPAIR.

Nesse sentido, foram investigadas as operações interestaduais de compra e venda de mercadorias empresas FMASPAIR e PAULISTANA, localizadas nos Estados do Espírito Santo, Goiás, Tocantins e no Distrito Federal.

De acordo com a Fiscalização, após terem sido realizadas diligências nos estabelecimentos das referidas empresas, bem como analisadas a documentação fiscal, teria sido constatada a “existência de um complexo esquema de sonegação fiscal” envolvendo empresas controlados por duas pessoas físicas, o Sr. Flavio Teixeira da Costa e o Sr. Demerval Valentim da Costa.

Ainda, alega a Fiscalização que esse suposto esquema fraudulento tinha como objetivo colocar produtos à disposição do mercado varejista de São Paulo mercadorias sem a devida

tributação pelo ICMS (seja o devido no regime de substituição tributária seja aquele devido em virtude de operação própria).

Nesse sentido, o que se pretendia, de acordo com a Fiscalização, era a redução dos custos tributários, o que teria sido possível mediante a simulação dessas operações de vendas interestaduais. No entendimento da Fiscalização, o que teria ocorrido, na realidade, seria operação de venda interna de mercadorias e não a operação interestadual de venda de mercadorias.

Ainda, verifica-se abaixo as denominações atribuídas pela Fiscalização para as empresas A, B, C e D, as quais teriam participado do esquema de fraude fiscal estruturada:

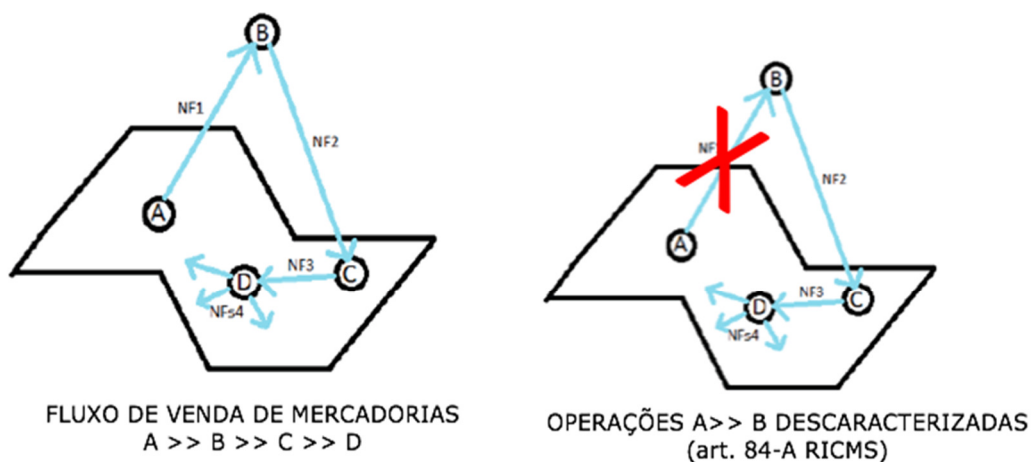
- ***Empresas A - fabricantes e importadores paulistas: a fraude estruturada principia-se com a ocorrência de vendas interestaduais de mercadorias, mormente sujeitas ao Regime de Substituição Tributária por Antecipação, em território paulista. Conforme indicado adiante, apesar deste Fisco haver comprovado na maioria dos casos a efetiva remessa dos produtos a outros Estados, tais operações interestaduais deverão ser descaracterizadas segundo o § 4º do artigo 264 do RICMS e, conforme indicado a seguir, os valores correspondes às diferenças de tributação entre vendas internas e interestaduais devem ser reclamadas das empresas deste grupo, como é o caso do Auto de Infração correspondente a este Relatório Circunstanciado.***
- ***Empresas B - os seis estabelecimentos de FMAISPAR e PAULISTANA controladas pelo Sr. Flavio Teixeira da Costa e Sr. Demerval Valentim dos Santos.***
- ***Empresas C – atacadistas paulistas que, de acordo com a lógica da fraude estruturada, seriam os responsáveis pelo recolhimento do ICMS-ST no suposto retorno dos produtos a São Paulo por força do artigo 426-A, do RICMS/SP (22 empresas controladas direta ou indiretamente pelo Sr. Demerval).***
- ***Empresas D – atacadistas paulistas controladas, direta ou indiretamente, por FLAVIO TEIXEIRA DA COSTA, o mesmo controlador da FMAISPAR.***

Na prática, o que ocorria, segundo Fiscalização era o seguinte: venda das empresas A para as empresas B, com a emissão da “NF1”; venda da mesma mercadoria pelas empresas B para as empresas C, com a emissão da “NF2”; venda dessa mesma mercadoria pelas empresas C para as empresas D, com a emissão da “NF3” e, por fim, venda dessas mercadorias das empresas D para os varejistas no Estado de São Paulo, com a emissão da “NF4”.

Nesse sentido, nas autuações sob análise, a Fiscalização descaracterizou as operações realizadas da empresa B para a empresa C em razão da decretação de nulidade das empresas deste último grupo e considerou como sendo simuladas as operações de B para C e de C para D.

Ainda, partindo da suposta ilicitude ocorrida nas vendas subsequentes, a Fiscalização acabou desconsiderando as operações de venda que foram realizadas pelas empresas do grupo A (nos autos de infração sob análise as autuadas: *KIMBERLY-CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA.*, *RECKITT BENCKISER BRASIL LTDA.* e *BDF NÍVEA LTDA*) para a empresa FMAISPAR (grupo B).

Confira-se, nesse sentido, a seguinte ilustração das autuações sob análise:

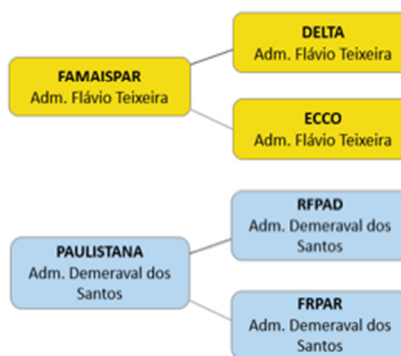


Empresas A - fabricantes e importadores paulistas

Empresas B - seis estabelecimentos de localizados fora do estado de São Paulo (FMAISPAR E PAULISTANA)

Empresas C - 22 empresas (decretadas nulas-PCN) controladas direta ou indiretamente pelo Sr. Demerval.

Empresas D - atacadistas paulistas controladas, direta ou indiretamente por FLAVIO TEIXEIRA DA COSTA



Importante ressaltar que consta no Relatório Fiscal (utilizado como base para as atuações sob análise), que a operações ocorridas entre as Autuadas e a empresa FMAISPAR contou com três “fases” distintas. Nesse sentido, o seguinte trecho acerca do relatório fiscal extraído do Auto de Infração nº 4.101.261-6:

1- Numa primeira fase (até 2010), nas vendas à PAULISTANA do Distrito Federal, as mercadorias sequer chegavam a transitar por aquela unidade federada. Assim sendo, nestes casos as empresas A não poderiam alegar desconhecimento da simulação das vendas interestaduais, uma vez que o relatório comprova que as mercadorias jamais foram para lá enviadas, tendo sido remetidas pelas próprias empresas A aos destinatários paulistas. Quanto a estes casos, apesar da prova irrefutável contra cada empresa A que assumiu o compromisso de entrega (venda com a cláusula CIF), o Fisco restou impedido de constituir o crédito tributário pela decadência do direito, segundo disposições contidas no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

2- Comprovou-se, de fato, que para as operações posteriores a 2010 a efetiva ocorrência do trânsito das mercadorias pelos outros Estados, apesar de que, nestes casos, os estabelecimentos de destino constituíram-se de meros entrepostos, sem nenhum espaço físico para armazenagem ou logística, onde as Notas Fiscais de remessa (de A para B) e de retorno dos mesmos produtos (de B para C) eram simplesmente trocadas, e os caminhões retornavam para o Estado de São Paulo, com as mesmas cargas anteriormente remetidas.

3- Finalmente constatou-se, no que se refere as operações mais recentes, que as mercadorias chegaram a ser descarregadas nos estabelecimentos da FMAISPAR de outros Estados. Ainda assim, outras provas juntadas neste AIIM confirmaram a ilicitude fiscal.

Ou seja, da análise dos excertos acima, é possível identificar que a Fiscalização entendeu que a partir de determinado momento do suposto esquema fraudulento, as mercadorias adquiridas pela FMAISPAR transitavam até o destino (Espírito Santo), e ainda ocorria o efetivo descarregamento da mercadoria.

Ora, como a própria fiscalização entende que houve a entrega da mercadoria no estabelecimento da FMAISPAR fora do Estado de São Paulo, as autuações de que ora se trata não questionam a ocorrência da circulação interestadual da mercadoria, mas sim a participação (e dolo) das empresas no esquema de fraude estruturada.

Ainda, é possível verificar que os *indícios* indicados pela Fiscalização para a inclusão das empresas do grupo A (autuadas *KIMBERLY-CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA., RECKITT BENCKISER BRASIL LTDA. e BDF NÍVEA LTDA*), basicamente consistiriam nos seguintes fatos: (i) pagamento de mercadorias adquiridas pelas FMAISPAR realizado por empresa do Grupo “D”; (ii) suposto “casamento” de notas fiscais - Relação NF1xNF2xNF3, (iii) suposta vantagem econômica obtida pela Recorrida e baixo valor agregado nas vendas entre as empresas dos Grupos “B” e “C” e (iv) atendimento parcial pelas Autuadas quando da apresenta das Respostas à Notificação Fiscal;

Da análise das decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento em questão, é possível observar que as Impugnações apresentadas pelas Autuadas detinham, de modo geral, a seguinte linha de defesa:

- **Presunção**

A Fiscalização não teria logrado êxito em comprovar a participação das Autuadas no suposto esquema fraudulento, que teria sido realizado pela empresa FMASPAIR, ao passo que simplesmente **presumi** que a Autuadas eram sabedoras do esquema fraudulento, o que seria suficiente para a descaracterização das operações de venda interestaduais que foram realizadas com as inclusões no polo passivo dos autos de infração

Ainda, é questionando a nulidade do lançamento pela não observância do quanto disposto 142 do CTN. Isso porque, alegam as empresas que não houve efetiva fiscalização antes da lavratura do auto de infração, em nítida precariedade da ação fiscal.

- **Mérito e outras questões**

A legitimidade das operações realizadas, com observância dos requisitos legais, bem como a comprovação de sua boa-fé

Alegam as Autuadas que teriam operado com toda a lisura e a boa-fé exigíveis (comprovado pelo denominado “kit boa-fé”⁸⁶), não podendo ser responsabilizadas

⁸⁶ Referido “kit” nada mais é do que a reunião de documentos mínimos e necessários para comprovar a veracidade da compra e venda realizada pelo adquirente das mercadorias e que ele adotou todas as medidas que estavam ao seu alcance para aferir a idoneidade de determinado fornecedor.

E se esses documentos forem suficientes para, à época, para as autuadas terem concluído que o fornecedor era idôneo (ainda que aparentemente – prevalecendo a “Teoria da Aparência”) e, ainda, que a compra e venda se perfez com as características que lhe são inerentes (preço, tradição e pagamento do preço, como mencionado acima), restaria comprovada a boa-fé do adquirente e a impossibilidade de ser glosado o crédito de ICMS, em observância também do que dispõe o princípio da não-cumulatividade.

Confira-se, nesse sentido, os documentos mínimos que compõem o “kit da boa-fé”:

(I) Declaração de inidoneidade da empresa emitente das Notas Fiscais em data posterior ao negócio jurídico realizado (Súmula 509 do A. STJ⁸⁶);

por ilegalidades eventualmente cometidas pela empresa FMASPAIR, adquirente dos seus produtos.

Ainda, argumentam que a relação comercial com a FMASPAIR era encerrada com a tradição da mercadoria vendida, isto é, com a sua entrega ao transportador contratado pela empresa adquirente.

Ilegitimidade passiva das Autuadas de constar no polo passivo

A Fiscalização entendeu que deveriam ser desconsideradas as operações realizadas entre B (empresa FMASPAIR) e C (empresas controladas pelo Sr. Demerval Valentim da Costa) e C com D (empresas controladas pelo Sr. Flávio Teixeira da Costa, incluídas como solidárias nos polos passivos das autuação de que ora se trata), sendo que o ICMS-ST, devido por C, nos termos do art. 426-A, do RICMS/SP, apenas poderia ser exigido de D, que, na conclusão do fisco paulista, seria o real adquirente dessas mercadorias.

Impossibilidade de descaracterização das operações realizadas com base no artigo 84-A, da Lei nº 6.374/89, combinado com o §4º, do art. 264, do RICMS/SP

O art. 116, parágrafo único, do CTN, dispõe, expressamente, que essa matéria deverá ser tratada por lei ordinária federal, o que não ocorreu até a presente data.

3.3. Das decisões de primeira instância nos autos de infração sob análise

Da análise das decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Secretaria da Fazenda de São Paulo, é possível verificar que, apesar de se tratar da mesma operação, e com a apresentação de argumentos (e até mesmo documentos) de forma semelhante pelas Autuadas.

-
- (II) Comprovação de consulta da situação cadastral (SINTEGRA) da empresa emitente das NFs à época das operações, constando que ela se encontrava em situação regular;
 - (III) Livros Registro do contribuinte contendo as NFs escrituradas;
 - (IV) Comprovantes de pagamento da operação de compra e venda;
 - (V) Notas Fiscais de saída das mercadorias (no caso de terem sido posteriormente comercializadas);

Nesse sentido, destacam-se os seguintes pontos dos julgados em questão acerca da impossibilidade de utilização do artigo 84-A da Lei do Estado de São Paulo nº 6.374/89 (alterada pela Lei nº 11.001/01) e sobre a materialidade da acusação fiscal:

(i) **AIIM 4.101.261-6** - Autuado: KIMBERLY-CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA. Solidários: LOG IN LOGÍSTICA DE PRODUTOS DE HIGIENE E LIMPEZA e FLAVIO TEIXEIRA DA COSTA, julgado em 17 de abril de 2018, pela Delegacia de Julgamento de Osasco com a manutenção da autuação fiscal.

Em relação ao artigo 84-A da Lei nº 6.374/89, o julgador entendeu que não haveria óbices para sua aplicação, uma vez que a possibilidade de descon sideração de atos os negócios jurídicos praticados pelos contribuintes com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador restaria positivada no ordenamento jurídico de São Paulo, não sendo a relevante a discussão em plano federal.

Nesse sentido, os seguintes trechos da decisão:

11.Em sede preliminar sustenta o contribuinte autuado que o artigo 116, parágrafo único, do CTN, não poderia ter sido utilizado pelo Fisco como fundamento legal para a descon sideração de negócios jurídicos, vez que referido dispositivo jamais fora regulamentado por lei ordinária e destaca que os artigos da Medida Provisória nº. 66/02 que tratavam de referida matéria não teriam sido convertidos em lei.

12.Não há como dar guarida a referida alegação, sendo equivocada a assertiva do Impugnante de que a não conversão em lei da aludida Medida Provisória sirva de óbice à aplicação de referido instituto na esfera estadual.

13.O artigo 84-A da Lei Estadual nº. 6.374/89, que trata do ICMS no âmbito de São Paulo, é categórico ao autorizar a descon sideração unilateral, por parte do Fisco, dos 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 no âmbito do ICMS, conforme segue:

(...)

14.Verifica-se, portanto, que não há falta de fundamento legal ou carência de lei ordinária para a ação fiscal de descon siderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a constituição da obrigação tributária, havendo norma válida, vigente e eficaz, no âmbito do Estado de São Paulo, autorizadora da descon sideração de atos ou negócios jurídicos “ex officio”.

15.No mais, cumpre assinalar que a suscitada Medida Provisória nº. 66/02, da qual resultou a Lei Federal nº. 10.637/02, trazia em seu bojo apenas

questões concernentes a tributos federais, e não encontrava o pretense alcance suscitado pelo Autuado, de surtir efeitos sobre os demais Entes Federados.

Em relação à materialidade da acusação fiscal, a decisão entende que certos indícios apresentados pela Fiscalização não teriam sido rebatidos pela Autuada não teria logrado êxito em apresentas provas cabais da regularidade das operações. Nesse sentido, os seguintes trechos da decisão:

27. Não obstante o contribuinte autuado alegue total desconhecimento quanto à fraude estruturada constatada, e atribua a sua efetivação apenas as empresas “B”, “C” e “D”, aduzindo pela regularidade de suas operações com a FMAISPAR/ES, bem se vislumbra dos autos a existência de pagamentos concernentes às supostas vendas interestaduais efetivados diretamente pela empresa paulista “LOG IN”, que figurava no fluxo de documentos fiscais (A>B>C>D) como o destino último das mercadorias, à “KIMBERLY-CLARK” (p. ex., fls. 1589; 1599; 1603; 1607; 1611). Ademais, bem se verifica que este fato não era desconhecido pelo Autuado, havendo nos autos boletos concernentes a supostas vendas do Autuado para a “FMAISPAR”, quitados pela “LOG IN”, que já traziam em seu bojo referência a endereço eletrônico que remete a esta última, qual seja: nivia@logdist.com.br (fls. 1581; 1590; 1600; 1604; 1608; 1615, entre outros).

28. Nesse passo, a existência de recebimentos provenientes de terceiros comprovadamente partícipes da fraude, e estranhos às supostas operações, depõem contra a suscitada boa-fé. (...)

(...) 30. Embora aduza pela regularidade de suas operações e de sua patente boa-fé, não ousou o contribuinte autuado apresentar provas cabais e inequívocas acerca da regularidade de suas operações e demonstrar que os recebimentos de suas vendas seriam advindos da “FMAISPAR”.

31. Assim, é que o contexto de todas as operações permite concluir que a empresa autuada é partícipe do ilícito.

(i) AIIM 4.101.120-0 - Autuado: RECKITT BENCKISER BRASIL LTDA. Solidários: HIPERMARCA PDV DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA DE PRODUTO e FLÁVIO TEIXEIRA DA COSTA, julgado em 18 de maio de 2018, pela Delegacia de Julgamento de Santos, com a manutenção da autuação fiscal.

Acerca da desconsideração dos atos e negócios jurídicos pela Fazenda Pública de São Paulo, o julgador entende que a aplicação do artigo 149, VII do CTN (que ressalta-se, não é o fundamento legal dos autos de infração) é aplicável nos casos de simulação, e que, portanto, haveria base jurídica para sustentar o auto de infração. Ainda, o julgador destaca que o artigo 84-A da Lei nº 6.374/89 seria a “lei ordinária” indicada pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN:

36. Salientamos que o artigo 149, inciso VII do CTN (Lei no 5.172 de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios) determina o lançamento de ofício quando comprovado que o sujeito passivo, ou terceiro em seu benefício, tenha agido com dolo, fraude ou simulação:

(...)

37. Ou seja, existe base jurídica válida nesse preceito da legislação nacional para a realização do lançamento operado na espécie referente ao presente AIIM; pois entendemos que o artigo 149, inciso VII do CTN é uma regra legal válida para a desconsideração das operações simuladas, portanto, não há de se cogitar de invalidade do AIIM pelo eventual equívoco na indicação de regra jurídica diversa, dado que, ainda assim, persistiriam os elementos materiais que compõem o motivo de realização do ato administrativo de lançamento.

38. É verdade que o parágrafo único do artigo 116 do CTN condiciona a sua própria aplicabilidade à edição de lei ordinária que lhe venha a integrar a eficácia; porém, em nenhum momento se referiu à lei ordinária federal, o legislador nacional deixou aberta a possibilidade de cada ente federativo, incluindo municípios, adotar disciplina própria, com efeitos restritos à sua esfera territorial.

39. Assim, o Estado de SP editou a Lei Estadual no 11.001, de 21 de dezembro de 2.001, que introduziu o artigo 84-A no texto da Lei no 6.374/89, com a seguinte redação:

(...) 40. Como podemos observar, apesar de não descer a minúcias, o texto normativo não prevê condicionantes à sua incidência, de sorte que estas não podem ser criadas por trabalho do interprete. Disso resulta que o dispositivo em questão, que praticamente reproduz o texto do parágrafo único do artigo 116 do CTN, aplica-se integral e imediatamente, independentemente da intermediação de outro ato normativo; pois a ausência de indicação do dispositivo no relato da infração não prejudica a validade do ato de lançamento.

41. Em adição, observamos que embora o artigo 264, § 4o do RICMS/00, igualmente invocado na fundamentação da lavratura, não faça qualquer menção à simulação, cuida-se de norma alinhada com o espírito dos artigos 116, parágrafo único e artigo 149, inciso VII, ambos do CTN e com o artigo 84-A da Lei no 6.374/89, conquanto de aplicação restrita ao tributo devido por substituição tributária com retenção na origem.

No que concerne à materialidade de acusação fiscal, a decisão se limitou a reproduzir trechos do Relatório Fiscal, ao passo que não se verificam elementos que possam individualizar a conduta na empresa.

A decisão se utiliza de termos e expressões genéricas, e praticamente analisa as condutas realizadas pelas empresas pertencentes aos grupos B, C e D, não sendo possível aferir quais elementos levaram pela conclusão pela participação da autuada no esquema de fraude que lhe é imputado:

51. Foi à conjugação como outros elementos de prova, e não apenas a juntada dos comprovantes de pagamento por amostragem, que permitiu a extração da potencial consciência da ilicitude a partir da conduta adotada pela autuada. Ao assumir a responsabilidade pela entrega das mercadorias nos adquirentes estabelecidos em outros Estados, ela passou a reunir condições de constatar a falta de vocação desses estabelecimentos para realizar verdadeiras operações mercantis.

52. Resumindo, a amostra documental reunida pelo fisco deve ser admitida como suficiente, pois: 1- a parte interessada não logrou apontar, de forma clara e objetiva, que o padrão de conduta revelado pela amostra não se espalhou para as demais operações; 2- mesmo que o fenômeno somente tivesse atingido poucas operações, já seria suficiente a indicar uma patente irregularidade na natureza da relação entre as empresas “B” e “D” da qual a autuada não poderia alegar desconhecimento; 3- a qualidade inusitada dessa relação manifesta um padrão de conduta estreitamente associado ao esquema fraudulento descoberto pela “Operação Catarse”; 4- a confusão financeira entre as empresas “B” e “D”, revelada pelos comprovantes de pagamento realizados pela segunda para liquidar aquisições da primeira, constitui elemento de convicção que não deve ser valorado isoladamente, mas em conjunto com outras provas documentais colhidas pela fiscalização; pelos mesmos motivos, não vislumbramos qualquer infringência ao artigo 142 do CTN.

(ii) AIIM 4.101.498-4 - Autuado: BDF NÍVEA LTDA. Solidários: LOG IN LOGÍSTICA DE PROD. HIGIENE E LIMPEZA LTDA. e FLÁVIO TEIXEIRA DA COSTA, julgado em 27 de abril de 2018, pela Delegacia de Julgamento de Bauru, com o cancelamento da autuação fiscal

Assim como na decisão anterior, o julgador destaca que o artigo 84-A da Lei nº 6.374/89 seria a “lei ordinária” indicada pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN. Para tanto, invoca o quanto disposto artigo 24 da CF/88 no que concerne a competência supletiva dos Estados para legislar em matéria tributária:

22. O acusado alega que a desconsideração com base no art. 84-A da Lei no 6.374/89 não é procedente, por falta de edição de legislação federal tendente a regulamentar o art. 116 do CTN:

(...)

23. Pois bem, tem-se, no presente caso, que a omissão da União em edição de lei ordinária federal acerca do tema acabou por ocasionar a aplicação da hipótese prevista no § 3º do art. 24 da CF/88, relativa à competência supletiva:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; [...]

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

24. Assim, até que se edite lei federal em contrário, é válida aplicação do art. 84-A da Lei no 6.374/89. Ademais, tanto o Fisco quanto este julgamento encontram-se regidos pelo princípio da estrita legalidade.

No que concerne à materialidade, diferentemente das outras decisões, a Delegacia de Julgamento de Bauru entende pela improcedência da acusação fiscal, uma vez que, no entendimento exarada na decisão, a Fiscalização não teria logrado êxito em comprovar a ciência e participação da empresa no suposto esquema de fraude fiscal.

Ainda, a decisão é enfática ao asseverar que os indícios apresentados pela Fiscalização, por si só, não representariam uma efetiva prova, em que pese ter havido nítida vantagem econômica para a Autuada, tendo em vista a distribuição de seus produtos no mercado com valores mais baixos. São esses os seguintes trechos da decisão que revelam tal entendimento:

34. Conforme se constata as fls. 129 a 161, o citado estabelecimento existia no local por ele indicado, possuindo funcionários e estando ativo naquela data, assim permanecendo até hoje. As cargas ali descarregadas chegavam a ficar 15 dias em depósito, para posterior movimentação. Resumidamente, as fls. 135, o Fisco conclui que o estabelecimento funcionava no local indicado, e que retornava integralmente a mercadoria adquirida para o estado de São Paulo.

35. Isso, porém, não é suficiente para concluir que a BDF NÍVEA tinha participação ou conhecimento dos futuros destinos da mercadoria que vendeu tomaria. Como já dito, no presente caso não é possível afastar o negócio jurídico praticado por não haver prova do efetivo conhecimento e participação da BDF NÍVEA nos fatos ocorridos posteriormente. Frisa-se isso pelo fato de que o Fisco poderia sim desconstituir negócios realizados, desde que comprovasse a efetiva participação do remetente no esquema perpetrado. Para que haja a desconsideração da operação é necessário que o Fisco prove que as mercadorias não saíram do estado ou que a remessa da mercadoria se deu de maneira diversa ou simulada, com a participação efetiva do remetente ou sua ciência. No presente caso, a mercadoria foi reconhecidamente transportada até o destinatário (fls. 19), ainda que meros entrepostos, além de não haver prova direta da participação da BDF NÍVEA.

*(...) 45. Em suma, não há nos autos e-mail, contrato, declaração, ou qualquer outro tipo de prova que possa inferir, de forma contundente, que a triangulação arquitetada entre os estabelecimentos do Sr. Flavio (B e D), envolvendo os estabelecimentos nulos do sr. Demerval (C), eram de conhecimento da BDF NÍVEA (A). Para a ser a acusação imputada é necessário que se haja certeza da participação da BDF NÍVEA, uma vez que as mercadorias reconhecidamente saíram do estado, motivo pelo qual a desconsideração dos negócios jurídicos praticados entre A e B foi indevida, em que pese entender-se que de fato houve a supressão de tributos nas operações realizadas entre B, C e D, isto sim efetivamente comprovado pelo conjunto probatório. **Julga-se assim improcedente as acusações dos itens 1 e 2 deste AIIM.***

3.4. Da impossibilidade de descon sideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes com base no referido artigo – Inconstitucionalidade e Ilegalidade do artigo 84-A Da Lei Nº 6.374/89

Como visto acima, embora com posicionamentos um pouco distintos, todas as decisões analisadas entendem pela validade da aplicação do artigo 84-A Da Lei Nº 6.374/89.

No majoritário entendimento, a questão da ausência de lei ordinária para regulamentar o parágrafo único do artigo 116 do CTN não sereia um impeditivo da descon sideração de atos e negócios jurídicos por parte da Administração Pública Fazendária de São Paulo.

Ainda, como visto acima, no entendimento exarado nos julgados acima analisados, o artigo 84-A da Lei Nº 6.374/89, inserido em dezembro de 2011 no ordenamento jurídico paulista por meio da Lei nº 11.001, poderia ser compreendido como supressor da “lei ordinária” exigido no parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Ocorre que, como amplamente analisado acima, por tratar de uma norma geral em matéria tributária, essa não pode ser veiculada por via de lei ordinária, mas necessariamente por Lei Complementar, tal como determina o artigo 146 da CF/88.

Ressalta-se que em algumas oportunidades, o Supremo Tribunal Federal, em outras oportunidades já retirou do ordenamento jurídico leis ordinárias que usurparam a competência para tratar de determinada matéria reservada à Lei Complementar⁸⁷, inclusive com entendimento sedimentado pela Súmula Vinculante nº 08, com a seguinte redação:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário

Nesse sentido, ainda que o artigo 84-A da Lei Nº 6.374/89 (inserido pela Lei nº 11.001/11) contenha uma redação quase que idêntica à disposta no parágrafo único do artigo 116 do CTN, fato é que, como analisado acima, o próprio artigo do CTN não é autoaplicável, pendente, ainda,

⁸⁷ Como, por exemplo, a ADI 124, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2008, DJe-071 DIVULG 16-04-2009 PUBLIC 17-04-2009 EMENT VOL-02356-01 PP-00011.

de regulamentação. E, nem que se diga que o artigo da lei paulista poderia realizar essa complementação.

Ressalta-se, ainda, que da análise da Mensagem nº 177 do Governador do Estado de São Paulo (à época Geraldo Alckmin) no Projeto de Lei nº 792, DE 2001 (o qual originou a Lei nº 11.001/01 que alterou a Lei nº 6.374/89) é possível verificar a previsão expressa de que se trata de **adaptação** após a introdução da LC 104/2001, que inseriu o parágrafo único no artigo 116 do CTN⁸⁸

Verifica-se, por mais de uma ótica, que o artigo 84-A da Lei Nº 6.374/89 seria inaplicável e sem validade jurídica, tendo em vista que: (i) o artigo que o “inspirou” ainda está pendente de regulamentação (lei complementar – em nível federal), inexistente até a elaboração do presente estudo, (ii) a redação do artigo é idêntica ao parágrafo único no artigo 116 do CTN, portanto, não se trata de uma “regulamentação” e (ii) nem poderia, já que a matéria demanda a edição de uma Lei Complementar.

Sendo assim, ao legislador ordinário (no caso o Estado de São Paulo), caberia apenas a definição dos procedimentos para que o fisco paulista proceda o lançamento para desconsiderar os atos e negócios jurídicos *praticados pelo contribuinte que poderá desconsiderar ato ou negócio jurídico praticado com finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.*

A invalidade do artigo em questão é corroborada ao fato de que o parágrafo único do artigo 116 do CTN (que originou a inclusão do artigo 84-A no ordenamento jurídico paulista), atualmente, é objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIn -nº 2446 (interposta pela Confederação Nacional do Comércio – CNC – em 18/04/2001, pendente de julgamento até a elaboração da presente monografia).

⁸⁸ “A propositura tem como principal objetivo adaptar o diploma estadual aos termos da Lei Complementar federal nº 104, de 19 de janeiro de 2001, que alterou dispositivos do Código Tributário Nacional.

(...) As alterações decorrem principalmente da Lei Complementar federal nº 104, de 19 de janeiro de 2001, que alterou alguns dispositivos do Código Tributário Nacional, dentre os quais figuram a possibilidade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos por parte da autoridade administrativa e a previsão de que o parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

Da análise da inicial da referida ADIn, sob relatoria da Ministra Carmém Lúcia, os seguintes pontos são levantados em relação ao parágrafo único do artigo 116 do CTN:(a) inobservância ao princípio da legalidade e segurança jurídica, tendo em vista que o dispositivo possibilita à autoridade administrativa desconsiderar negócios jurídicos praticados nos limites da do ordenamento jurídico, (b) há violação ao princípio federativo da separação dos poderes, tendo em vista a extrema discricionariedade que teria autoridade administrativa a instituir e exigir tributos; (c) a previsão se utilizaria como base a intenção finalística da operação (causa), se esbarrando na exigência do tributo por analogia, o que é vedado pelo artigo 108 do CTN; e (d) a matéria objeto do dispositivo é intimamente relacionada ao direito privado não podendo o legislador tributário alterá-lo.

E, exatamente as mesmas inconstitucionalidades e ilegalidades podem ser transportadas para o 84-A da Lei Nº 6.374/89, já que, conforme amplamente visitado, o referido artigo é uma reprodução da “norma antielisiva” nacional.

Ainda, da análise das decisões proferidas pela Delegacia de Julgamento, um outro ponto chama a atenção: para fins de aplicação do 84-A da Lei Nº 6.374/89 não se sabe ao certo quais os elementos seriam necessários para a comprovação das empresas autuadas na participação do esquema de fraude estruturada: seria necessário dolo? A simples não refutação dos “indícios” indicados poderia ser suficiente para incluí-la no polo passivo? Quais outras providências deveriam ter sido tomadas por essas empresas? Não se tem a resposta. É tudo muito vago e instável.

Vê-se que as empresas autuadas forneceram os documentos legalmente necessários para a comprovação das operações com a empresa FMAISPAR, e, repita-se, a própria Fiscalização asseverou que as mercadorias chegaram ao destino. Portanto, que outras provas que a Fiscalização? Uma prova negativa de que as empresas autuadas não fariam parte do esquema estruturado?

O que se verifica, nesses casos, é a denominada prova diabólica, tão repudiada pelo ordenamento jurídico, conforme ensinamento do professor Roque Carrazza⁸⁹:

⁸⁹ CARRAZA, Roque Antônio, Reflexões sobre a Obrigação Tributária, São Paulo: Ed. Noeses, 2009, p. 306 e 307.

(...) Sempre, a propósito, estamos convencidos de que cabe à Administração Fazendária o encargo da prova contra o contribuinte. **Caso não demonstre a verdade dos fatos, sua pretensão aluirá.**

De fato, ela se comporta de maneira incorreta se faz uma acusação, com a pretensão de que seja assumida como verdadeira, descarregando, na pessoa do contribuinte, o encargo de provar a sua falsidade.

Detalhando a ideia, o agente fiscal que autua por autuar, mesmo sabendo que não tem como provar a veracidade do alegado, conduz-se de maneira arbitrária e prevaricadora, além de não render as devidas homenagens ao princípio da moralidade, insculpido no art. 37, da Constituição Federal.

(...) Atribuir à Administração Fazendária, a possibilidade de impor sua versão, sem demonstrar que os fatos alegados ocorreram verdadeiramente, tipifica privilégio odioso, totalmente inconstitucional, porque fere a posição de paridade que deve existir entre ela e o contribuinte, pela idêntica subordinação de ambos à lei tributária.

Além de tudo, sendo negativa, no caso, a prova a produzir, a inversão do onus probandi, é impossível (negativa non sunt probanda). Daí os antigos terem-na expressivamente chamado de prova diabólica.

Ou seja, a aplicação da “norma antielisiva” paulista, além de não encontrar respaldo jurídico quanto a sua materialidade e formalidade ainda dá margem para as mais variadas interpretações pelo Administrador Público, ao ponto de que tenha, inclusive, a ocorrência de provas diabólicas, como ocorre no caso analisados envolvendo a Operação Catarse;

Pelo exposto, portanto, o que se verifica é que a disposição contida na Lei nº 6.374/89 não contém validade jurídica, uma vez que estão revestidas de inconstitucionalidade e ilegalidade, em grave lesão aos mais substanciais princípios que norteiam o direito tributário, tais como: legalidade, segurança jurídica e da certeza do direito.

CONCLUSÃO

Como visto acima, é extensa e profunda a discussão (doutrinária e jurisprudencial) em relação aos limites da realização do planejamento tributário, com duas vertentes distintas: liberdade na atividade empresarial e autonomia privada *versus* a essência dos princípios da solidariedade e isonomia.

Após a análise das mais variadas correntes doutrinárias, constatou-se, com o presente estudo, que a prática do planejamento tributário encontra validade no ordenamento jurídico, e, a grande questão envolve as práticas tidas como “mais nebulosas”, se fazendo necessária a compreensão da *evasão*, *elisão* e *elusão fiscal* à luz dos mecanismos utilizados pelos contribuintes para a economia de tributos na atividade empresarial

Como se demonstrou, as Autoridades Administrativas, em nível federal, se utilizam da chamada “norma geral antielisiva” para desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Nesse mesmo sentido, o legislador paulista entendeu, por bem, inserir a mesma norma no ordenamento jurídico do Estado de São Paulo.

Nesse ponto em específico, merece destaque, desde esse primeiro momento da conclusão, que a redação contida no parágrafo único do artigo 116 do CTN prevê expressamente a necessidade de serem “*observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*” para a realização do quanto dispõe o referido artigo.

Assim, como visto acima, é nítido que técnica legislativa contida no parágrafo único do artigo 116 do CTN, ao exigir apenas “lei ordinária”, é falha, sobretudo diante do atual sistema constitucional tributário, que visa conferir uma maior uniformidade na atividade de tributar entre os entes federados.

Conclui-se, portanto, com o presente estudo que o comando normativo disposto no parágrafo único do artigo 116 do CTN e seus desdobramentos nas legislações estaduais, em especial no quanto dispõe o artigo 84-A da Lei Estadual nº 6.374/89 (alterada pela Lei nº 11.001/01) não possuem validade jurídica, uma vez que carecem de regulamentação, posituação de determinados conceitos e ainda de constitucionalidade em relação à sua forma,

já que, conforme amplamente demonstrado, para a tratativa de tal matéria, é necessária a lei complementar.

A aplicação do artigo 84-A da Lei Estadual nº 6.374/89 (alterada pela Lei nº 11.001/01), portanto, coloca em risco, sobretudo, o **princípio da segurança jurídica** que objetiva conferir estabilidade das situações jurídicas, bem como o respeito aos direitos adquiridos, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada.

O intuito deste princípio, portanto, é impedir qualquer tipo de surpresa que ofenda os direitos adquiridos e atos jurídicos perfeitos, como um mecanismo de defesa dos administrados, imprescindível para a estabilização das relações entre a Administração Pública e o administrado, principalmente na relação tributária.

É possível dizer que a segurança jurídica é instrumento capaz de assegurar a previsibilidade esperada pela sociedade que pode advir tanto da lei quanto do Judiciário, princípio que está intimamente ligado à proteção da confiança, uma vez que assegura certo grau de previsibilidade sobre as condutas da Administração Pública perante os indivíduos e, no presente caso, a certeza de que os contribuintes não serão – ou pelo menos não deveriam ser – subitamente surpreendidos por uma mudança de orientação na ação do Estado, especialmente se esta lhes for prejudicial⁹⁰.

Nesse sentido, ensina Humberto Ávila⁹¹:

A Administração Pública está sujeita a observar conduta segundo a boa-fé, restando adstrita a conduzir-se com lealdade no trato com os particulares. (...) a Administração deve respeitar a legítima expectativa criada, por sua conduta, nos administrados.

⁹⁰ As lições de J. J. Gomes Canotilho: “Os princípios da proteção da confiança e da segurança jurídica podem formular-se assim: o cidadão deve poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições jurídicas e relações, praticados ou tomadas de acordo com as normas jurídicas vigentes, se ligam os efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nessas mesmas normas. Estes princípios apontam basicamente para: (1) a proibição de leis retroactivas; (2) a inalterabilidade do caso julgado; (3) a tendencial irrevogabilidade de actos administrativos constitutivos de direitos.” (CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional, 6. ed. Coimbra: Almeida, 1995 p. 373)

⁹¹ ÁVILA, Humberto. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, Nov/dez 2005, jan 2006. Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: Maio/2017.

Não há dúvidas, portanto, que o princípio da segurança jurídica, atrelado à coisa julgada, ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, é norma cogente que norteia todo e qualquer ato administrativo, inclusive em matéria legislativa tributária.

É esse o entendimento do Professor Paulo De Carros Carvalho⁹² que reconhece que a garantia da Segurança Jurídica abre espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza:

(...) este último [princípio da Segurança Jurídica] é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade passado/futuro é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas

Nesse contexto, é legítima a expectativa dos contribuintes de conduzirem suas atividades com previsibilidade e mensuração, pois “a certeza e a igualdade são indispensáveis à obtenção da tão almejada segurança jurídica”⁹³.

E justamente a previsibilidade e mensuração (ou certeza) conferida pelo instituto da segurança jurídica, é retirada do contribuinte quando da aplicação do artigo 84-4 Lei Estadual nº 6.374/89: não se sabe ao certo quais conceitos serão analisados e/ou quais os limites para a prática de determinada ação para que não seja lhe imputada uma autuação fiscal.

A precariedade na positivação jurídica, também, acaba por ofender, de certa forma, a legalidade, a qual, como é cediço, é um dos mais importantes pilares em matéria tributária. Isso porque, ao aplicar o artigo 84-4 Lei Estadual nº 6.374/89 com base em suposições, indícios, e etc. se está exigindo tributo sem lei.

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 25ª Ed. Saraiva: 2013, p. 160/161.

⁹³ CARRAZZA, Roque Antônio. op. cit., p. 425.

Ainda, é imperioso ressaltar que a legalidade, no presente caso, é uma via de mão dupla, tendo em vista que, de acordo com o artigo 37 da CF/88 *a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)*. Ou seja, também a Autoridade Administrativa Fiscal está sujeita a atuação dentro dos exatos limites da lei.

Diante disso, apesar da matéria ser relativamente recente, e, diante de todas as questões controvertidas, é possível que a discussão sobre a descon sideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ainda perdure anos (até mesmo décadas) a fio, entretanto, pelo atual cenário, as “normas gerais” antielisivas, principalmente a prevista na legislação paulista, estão em desconformidade com o ordenamento jurídico constitucional e legal, ao passo que se coloca em xeque os Princípios da Segurança Jurídica e Proteção da Confiança, e o próprio Estado Democrático de Direito, em que prevalece a garantia da estabilidade das relações jurídicas passadas e a certeza e a previsibilidade das relações jurídicas futuras.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n° 4, 2006. Disponível na internet: <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/humberto-avila/beneficios-fiscais-invalidos-e-a-legitima-expectativa-dos-contribuintes>. Acesso em: Outubro/2018

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder Tributar**. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. **Os 50 (cinquenta) anos do CTN e a quádrupla refutação à ampliação dos poderes das autoridades para desconsiderar negócios jurídicos**. Revista do Advogado, São Paulo, 2016

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECKER, Alfredo José. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Editora Saraiva. São Paulo 1972.

BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento tributário e autonomia privada**. São Paulo: Quartier Latin; São Paulo: IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2015.

BRASIL, Câmara dos Deputados, **Projeto de Lei Complementar nº 77 de 1999 que altera a Lei nº 5.172/69 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em

<<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=42>>. Acessado em Agosto de 2018.

_____, Ministério da Fazenda, Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, **Anteprojeto de autoria do Prof. Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>>. Acessado em Setembro de 2018.

CANOTILHO, José Joaquim. Gomes. **Direito constitucional**, 6. ed. Coimbra: Almeida, 1995

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

CARRAZA, Roque Antônio, Reflexões sobre a Obrigação Tributária, São Paulo: Noeses, 2000.

_____. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____, Paulo de Barros. Entre a Forma e o Conteúdo na Desconstituição dos Negócios Jurídicos Simulados, Revista de Direito Tributário. n. 114. p. 7-24 São Paulo: Malheiros

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal - Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

DERZI, Misael Abreu Machado. **A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios segundo a Lei Complementar no. 104 de 10 de Janeiro de 2001**. O planejamento tributário e a Lei Complementar no. 104. São Paulo: Dialética, 2001.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil**. 26ª ed. São Paulo. Ed. Saraiva. 2009

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2 ed. São Paulo, Bushatsky, 1977.

FERRARA, Francisco. **A simulação dos negócios jurídicos**. São Paulo: Livraria Acadêmica, 1999.

Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), **Departamento de Competitividade e Tecnologia (Decomtec)**. **Pesquisa Custo Brasil e a Taxa de Câmbio na Indústria de Transformação Brasileira**. São Paulo, 2013. Disponível em <<http://www.fiesp.com.br/arquivo-download/?id=56679>> Acessado em Outubro de 2018.

GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento tributário e limites para a desoneração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário. In Planejamento Fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1995.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Volume II. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

_____. **A norma antielisão e outras alterações no CTN**. IOB – Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo, nº 7, São Paulo: IOB, 2001.

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

MARINS, James. **Elisão Tributaria e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. Elisão Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário nº63**. São Paulo: Dialética, Dezembro de 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão e o princípio da legalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário nº119**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **Norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica**. RDDT 119/120, ago/2005. In PAULSEN, L. Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência. 7ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

NABAIS, Jose Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. 3ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

_____. **Curso de direito tributário: completo**. 5.ed.rev.atual. e ampl.-Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PRATES, Homéro. **Atos simulados e atos em fraude da lei**. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1958.

PEREIRA, Caio Mário da Silvia. **Instituições de direito civil**. 23. Ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

Pont Clemente, Joan Francesc. **La Economía de opción**. Madrid. Marcial Pons. 2006.

QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. **Limites do Planejamento Tributário in Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Quartir Latin: São Paulo, 2008.

SCAPIN, Andreia; MEDEIROS, Edmundo Emerson. **Manual de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário: limites à Norma Antiabuso**, in Revista Direito Tributário Atual n. 24. São Paulo: IBDT/Dialética, 2010.

SOUZA, Cecília Monte Xavier de. **Planejamento tributário legítimo e a segurança jurídica à luz da Constituição Federal de 1988**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 134, p. 153-174. maio/jun. 2017

THEODORO JR., Humberto. “**Livro III – Dos fatos jurídicos: Do negócio jurídico – arts. 138 a 184**”, In: **TEIXEIRA, Sálvio de (Coord.) Comentários ao Novo Código Civil**. Vol. III, Tomo I, 3a Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Conceitos polêmicos no âmbito do planejamento tributário: propósito negocial, abuso de direito, abuso de forma e negócio jurídico indireto**. Revista de Direito Tributário nº 123, São Paulo, 2015.

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

_____. **Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro**. In Marins, James (Coord.) Tributação e antielisão. Livro 3, 3 tir. Curitiba: Juruá, 2003.

_____. **Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01)**. In Oliveira Rocha, Valdir de [Coords.]. Grandes questões de direito tributário, v.5, São Paulo: Dialética, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed., ver. e. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: Parte Geral**, 11^a ed. São Paulo: Atlas, 201.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

_____. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002



TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, **Luciana Krabbe Vignati**

Aluno(a), regularmente matriculado(a), no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 31420664, Período noturno, Turma T,


tendo realizado o TCC com o título: A DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS: UMA ANÁLISE DA “NORMA ANTIELISIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO” - ARTIGO 84-A DA LEI PAULISTA Nº 6.374/89

sob a orientação do(a) professor(a): Edmundo Emerson de Medeiros

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 08 de novembro de 2018.


Assinatura do discente