

**CONCURSO I – PRÊMIO CARF DE MONOGRAFIAS EM DIREITO TRIBUTÁRIO –
2010**

**UMA PROPOSTA METODOLÓGICA PARA ANÁLISE DE
REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS**

**TEMA 2 - Planejamento Tributário e reorganização societária sem propósito
negocial**

1. INTRODUÇÃO	3
2. A SEGURANÇA JURÍDICA E A NECESSIDADE DE IDENTIFICAR CRITÉRIOS APROPRIADOS PARA EVENTUAL DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS DE DIREITO PRIVADO.....	5
3. A NORMA GERAL ANTIELUSIVA DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CNT	11
4. A HERMENEUTICA DO 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CNT NO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	15
5. DELIMITAÇÃO DE CONCEITOS PARA FUTURA APLICAÇÃO DA NORMA ANTI-ELUSIVA: SIMULAÇÃO, ABUSO DE FORMA, DE DIREITOS E A FRAUDE À LEI	20
6. O PRIMEIRO CRITÉRIO PARA DIFERENÇAR A ELISÃO E A ELUSÃO FISCAL: A CAUSA JURÍDICA	28
7. O SEGUNDO CRITÉRIO: A ESTRUTURA NEGOCIAL - REVISITANDO A INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA - A “ANÁLISE ECONÔMICA” NO DIREITO BRASILEIRO - METODOLOGIA E LIMITES	37
8. UMA ANÁLISE CRÍTICA DAS DECISÕES RELEVANTES DO CARF EM RECENTES JULGAMENTOS DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIAS – A IMPORTÂNCIA DOS INDÍCIOS.....	49
9. CONCLUSÕES.....	67
10. BIBLIOGRAFIA	70

1. INTRODUÇÃO

Há muito tempo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais dedica-se à árdua tarefa de distinguir o planejamento tributário lícito de operações ilícitas de atos passíveis de desconsideração pelos agentes fiscais. A interpretação das normas tributárias pressupõe a compreensão de conceitos que na maioria das vezes são definidos pelo direito privado e uma análise profunda e imparcial dos indícios e das provas trazidas aos autos; para que a aplicação do direito seja realizada com a precisão que se requer. Nessa tarefa de interpretação e aplicação das intrincadas normas de direito tributário o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é um órgão exemplar; denso, neutro, minucioso e absolutamente técnico. Seus membros detêm amplos conhecimento de contabilidade, da legislação tributária e experiência prática que lhes confere o honroso título de conselheiro, naquele que – em nossa modesta opinião – afigura-se o órgão que melhor julga questões tributárias no Brasil.

Nosso ordenamento jurídico sempre rejeitou e impediu a prática de atos viciados por fraude ou simulação. Admite seja decretada a nulidade do ato fraudulento ou simulado para impor ao contribuinte os efeitos tributários que pretendia ter evitado, acrescido de sanção pela prática de ato ilícito. No entanto, a inovação foi trazida pela edição da Lei Complementar nº 104/2001 que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, *verbis*: “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.”

Ausente a regulamentação do procedimento de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos dos contribuintes, competiu – especialmente – a esse C.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, traçar os limites tênues entre o planejamento tributário lícito e as estruturas abusivas, que devem ser desconsideradas pelos d. agentes fiscais. Não obstante nossa discordância a esse respeito (pois entendemos que o art. 116, parágrafo único do CTN não será eficaz enquanto não regulamentado), não há como negar que os atos e negócios lícitos praticados pelo contribuinte têm sido desconsiderados pelas autoridades fiscais com base no art. 116, parágrafo único do CTN e; ainda que não seja expressamente citado como fundamento, são inúmeras as decisões do CARF que aplicam a referida norma para reverter os efeitos tributários de atos lícitos praticados pelos contribuintes.

O exame jurídico das tão freqüentes reorganizações societárias exige o aprofundamento de questões deveras controvertidas em nosso sistema jurídico. É necessário que sejam eleitos critérios jurídicos precisos para auxiliar os intérpretes a distinguir entre os atos válidos e aqueles que podem ser desconsiderados por ter como único objetivo a redução do ônus tributário. É imprescindível identificar: (i) a extensão do art. 116, parágrafo único do CTN; (ii) o direito dos particulares de organizar seus negócios em busca da lucratividade e com menor custo; (iii) o critério jurídico pertinente para diferenciar reestruturações societárias legítimas daquelas que tem como *finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*.

O presente estudo pretende propor uma solução hermenêutica adequada, baseada em critérios jurídicos consagrados pelo nosso ordenamento; compatível para conferir segurança jurídica aos contribuintes e zelar pelo absoluto cumprimento à legislação tributária.

2. A SEGURANÇA JURÍDICA E A NECESSIDADE DE IDENTIFICAR CRITÉRIOS APROPRIADOS PARA EVENTUAL DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS DE DIREITO PRIVADO

A Constituição Federal - CF traça diretrizes irreduzíveis para o comportamento dos particulares, bem como das autoridades públicas. Em matéria tributária nossa CF é analítica e pormenorizada. Outorga competência tributária aos entes políticos, mas impôs rígidos limites objetivos¹ ao seu exercício: o princípio republicano² (art. 1, *caput*), o federativo (art. 1, *caput*), a legalidade estrita (art. 5º e 150, I), a irretroatividade (art. 150, III, 'a'), a isonomia (art. 150, II), a anterioridade (art. 150, III, 'b'), a capacidade contributiva (art. 145, § 1º), a vedação ao confisco (art. 150, IV) a proteção ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido (art. 5º, XXXVI) e as imunidades (art. 150, VI; art. 153, § 3º, III; art. 155, § 2º, X; art. 155, §3º; art. 195, § 7º), da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição Federal) e da tipicidade cerrada e da legalidade estrita (art. 150, I, da Constituição Federal) dentre os mais relevantes. Em relação à atividade administrativa a CF exige a obediência aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e moralidade³, que regem a atividade administrativa (art. 37 da CF).

Esse extenso rol compõe um conjunto de direitos fundamentais dos contribuintes/ deveres dos agentes fiscais que é necessário para que se concretize o da segurança jurídica. A previsibilidade das relações entre os particulares e o Poder Público, além de exigência constitucional, é medida que impede o abuso do poder e

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 141-163.

² ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1998. 191p.; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 57-123.

³ FIGUEIREDO, Lucia Valle. O princípio da moralidade administrativa e o direito tributário. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: direito administrativo e constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 417-433.

estimula o desenvolvimento econômico. Transcrevemos a esse respeito, as palavras de J.J. Gomes Canotilho⁴, com o brilhantismo que lhe é peculiar, discorre sobre o princípio da confiança na lei:

“O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito. Estes dois princípios – segurança jurídica e proteção da confiança – andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexionada com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia da estabilidade jurídica, segurança de orientação e de realização do direito – enquanto a proteção da confiança se prende mais com os componentes subjectivos da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação

Os contribuintes têm liberdade para organizar seus negócios; dentre os vários tipos e formas que o direito privado oferece podem escolher aquele que melhor se adapta as suas circunstâncias de fato e de direito. Podem, também, utilizar negócios jurídicos indiretos ou fiduciários, ainda que atípicos e pouco usuais. E os atos de direito privado praticados dentro dos limites da legalidade devem ser acatados por terceiros, inclusive pelas autoridades públicas, salvo se permitida a desconsideração, nos termos dos arts. 166 e 167 do Código Civil, *verbis*:

“Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

⁴ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 256, *apud* CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Crédito-prêmio do IPI. Respeito à Coisa Julgada. Impossibilidade da Norma Premial ser Obstada. Inconstitucionalidades das Limitações Impostas pelos Textos Legais Supervenientes. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 134, p. 115.

- I – celebrado por pessoa absolutamente incapaz;
- II – for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;
- III – o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;
- IV – não revestir a forma prescrita em lei;
- V – for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;
- I – tiver por objetivo fraudar lei imperativa;
- VII – a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

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

§ 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.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.”

Os efeitos tributários desses atos e negócios praticados pelos contribuintes - mesmo os negócios jurídicos indiretos e atípicos - também devem ser respeitados pelos agentes fiscais; salvo se houver fundamento para justificar sua desconsideração na medida em que estiver comprovada a fraude ou simulação nos termos do art. 166 e 167 do CTN.

Ora, como mencionamos acima, entendemos que o art. 116, parágrafo único do CTN é norma geral antielusiva e que padece de ineficácia técnica sintática⁵. Temos que esse dispositivo legal não poderia ser aplicado pelas autoridades fiscais nem pelo CARF enquanto não for devidamente regulamentado, em obediência aos princípios da legalidade estrita, tipicidade cerrada e da coerência do sistema jurídico. Logo, em nossa opinião, os atos e negócios dos contribuintes somente poderiam ser desconsiderados quando praticados mediante atos ilícitos, maculados por dolo, fraude ou simulação nos termos do art. 149, VII, do CTN. A esse respeito, concordamos com a posição de Regina Helena Costa, no sentido de que o art. 116, parágrafo único do CTN⁶ é exemplo de má praticabilidade tributária. Confira-se:

“Portanto, pensamos, igualmente, que o Código já cuidava, desde a sua edição, de assegurar o alcance subjetivo que essa norma se propõe ao proclamar a possibilidade de o Fisco estabelecer ou considerar certas situações como tentativas ilícitas de evitar que alguém se torne sujeito de obrigação tributária.(...)”

Desse modo, numa primeira reflexão, uma vez acrescentado o preceito, parece-nos necessário termos um rol de hipóteses no parágrafo único do CTN, embora as arroladas no inciso VI do art. 149 do mesmo estatuto para o cabimento do lançamento de ofício sejam – acreditamos – praticamente as mesmas que ensejarão a aplicação daquele dispositivo.”

Todavia, embora não seja declarado expressamente, o art. 116, parágrafo único do CTN tem sido utilizado pelas autoridades fiscais para anular os atos praticados pelos contribuintes e seus respectivos efeitos fiscais e; esse dispositivo também é uma diretriz para os julgamentos perante esse C. CARF que permite a

⁵ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: USP, 2008. p. 227.

⁶ Neste aspecto, concordando com a posição do Prof. Paulo de Barros Carvalho.

desconsideração dos negócios jurídicos de direito privado, quando ausente o “propósito negocial”.

Firmamos, aqui, nossa posição: O art. 116 parágrafo único do CTN é normas que tem dupla finalidade; antielusão⁷ e antievasão. Em relação a primeira função, não a carência de regulamentação torna-a ineficaz e inaplicável.⁸ E, no que tange a segunda função (antievasão) serve para impedir condutas que se consubstanciam fraude ou simulação e deve ser aplicada exclusivamente para coibir atos *ilícitos*. Dessa forma, já antecipamos nossa posição quanto a uma questão bastante controvertida na doutrina atualmente: A ausência de propósito negocial não é critério jurídico legítimo para permitir a desconsideração de atos lícitos praticados pelos contribuintes.

Sem embargo, é inafastável a necessidade de evitar condutas abusivas e artificiais por parte dos contribuintes. Daí a importância de uma norma geral antielusiva (devidamente regulamentada) que estabeleça critérios jurídicos precisos

⁷ Sobre o tema, destacam-se: CAMPOS, Diogo Leite de; ANDRADE, João Costa. *Autonomia contratual e direito tributário: a norma geral anti-elisão*. Coimbra: Almedina, 2008. 107p.; COURINHA, Gustavo Lopes. *A cláusula geral anti-abuso no direito tributário: contributos para a sua compreensão*. Coimbra: Almedina, 2004. 225p.; GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva*. Barcelona: Marcial Pons Madrid: [s.n.], 2004. 452p.; BIANCO, João Francisco. Norma geral antielusão - aspectos relevantes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 145-160; ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a norma geral antielesiva introduzida pela Lei Complementar 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 129-143; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 279-304; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a lei complementar nº 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 245-278; TORRES, Ricardo Lobo. A chamada "interpretação econômica do direito tributário", a lei complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 233-244; DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 205-232; ROLIM, João Dácio. *Normas antielúsivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001. 383p.

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Dialética, p. 175, 177.

para nortear a conduta dos contribuintes, dos agentes fiscais e dos aplicadores do direito.

A clara identificação dos critérios que serão avaliados para determinar a validade ou invalidade dos atos e negócios de direito privado é fundamental para assegurar o cumprimento aos princípios constitucionais tributários e em especial a concretização da segurança jurídica.

Nesse ponto delimitamos a finalidade desse estudo de acordo com as premissas aqui postas: Pretendemos trazer uma proposta metodológica, no estudo das reorganizações societárias com a definição de critérios para diferenciar as estruturas legítimas de outras que poderiam eventualmente ser desconsideradas por *finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária* (elusão). Essa proposta destina-se especialmente aos órgãos legislativos, que deverão editar lei ordinária para indicar os pressupostos para aplicação do art. 116, parágrafo único do CTN. Alertamos que a regulamentação desse dispositivo é imprescindível para atender os princípios da segurança jurídica, da certeza do direito, da legalidade, da tipicidade e; para zelar pela coerência de nosso sistema jurídico, deverão ser adotados critérios precisos que permitam a identificação de condutas elusivas e condutas elisivas, quais sejam: a causa jurídica (a) e a compatibilidade da estrutura negocial (b).

3. A NORMA GERAL ANTIELUSIVA DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CNT

Há muito a doutrina brasileira debruça-se sobre os conceitos de elisão e evasão fiscal⁹ e firmou-se a posição unânime de que estes dois institutos diferem. Evasão fiscal diferem especialmente: (i) quanto à licitude dos atos praticados: elisão fiscal é a utilização de meios lícitos – atos jurídicos legítimos praticados em consonância com as regras de direito privado e de acordo com os interesses do contribuinte – para obter economia de tributos, enquanto evasão fiscal pressupõe a prática de um ato ilícito, pelo qual o contribuinte modifica as características do fato jurídico – prestando declarações falsas ou divergentes da realidade – para impedir a incidência tributária ou reduzir seu ônus e (ii) quanto ao momento em que tais atos são praticados: atos elisivos são praticados antes da concretização do fato gerador (do evento tributável, na linguagem adotada por Paulo de Barros Carvalho¹⁰) e atos evasivos são efetivados após verificado o fato gerador, modificando as características próprias da potencial obrigação tributária.¹¹

⁹ HOHN, Ernst. Evasão do imposto e tributação segundo os princípios do estado de direito. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 283-301; GOMES, Nuno Sá. *Evasão fiscal, infração fiscal e processo penal fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1997. p. 344 (Cadernos de ciência e técnica fiscal, n. 177).; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra Martins (coord.); PENTEADO, João Caio Goulart (Colab.); MARAFON, Plínio José (Colab.). *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária; [s.l.]: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988. p. 147-192 (Caderno de pesquisas tributárias, n. 13); CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Elisão e evasão*. In: MARTINS, Ives Gandra Martins (coord.); PENTEADO, João Caio Goulart (Colab.); MARAFON, Plínio José (Colab.). *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária; [s.l.]: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988. p. 1-111 (Caderno de pesquisas tributárias, n. 13).

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. revista. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 105.

¹¹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 238. *Elementos de Direito Tributário* (Notas Taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, PUC/SP). São Paulo: RT, 1978, p. 447 e ss.; BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. São Paulo: Lejus, 1999, p. 129 e *Teoria Geral do direito Tributário*. São Paulo: São Paulo: Lejus, 2002, p. 122 e ss.; SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Ed Financeiras, 1960, p. 113/114; ATALIBA, Geraldo. *Elementos de Direito Tributário* (Notas Taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, PUC/SP). São Paulo: RT, 1978, p. 459-476; CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Elisão e Evasão Fiscal*. *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 13.

De outra banda, também há consenso quanto à impossibilidade de interpretação econômica dos fatos na aplicação das normas tributárias. Foi assentado que o direito brasileiro que se pauta pela legalidade estrita e tipicidade cerrada não incorporou doutrinas estrangeiras quanto a fraude à lei ou abuso de direito como critérios para invalidade dos negócios jurídicos realizados pelos contribuintes.¹²

Para melhor delimitação do objeto deste estudo, adotamos a figura da elusão fiscal, na linha do que defende Heleno Tôrres¹³, que a define como: “(...) 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 da respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de ‘causa’ ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência da norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica.”

São Paulo: Resenha Tributária, 1988; XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima – o negócio jurídico indireto em Direito Fiscal. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 23, p. 12, jan./mar.1973, p. 236. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 59-60.

¹² É exceção a posição de Marco Aurelio Greco que acolhe as figuras do abuso do abuso de direito e da fraude à lei e conclui pela prevalência do princípio da capacidade contributiva sobre a autonomia e liberdade dos particulares. Para esse autor, serão legítimos os atos lícitos que: (i) possuam motivo e finalidade não predominantemente tributários; (ii) a manifestação de vontade do contribuinte e a forma jurídica adotada esteja em harmonia com o motivo e finalidade do negócio; (iii) tenham finalidade adequada ao contexto econômico em que se efetuou a operação. In GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. Dialética: São Paulo, 2008, p. 356.

¹³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 189. TÔRRES, Heleno Taveira. Elusão e planejamento tributário - a teoria da causa do negócio jurídico como limite de controle fiscal. In: *Memorias de las XXIV jornadas latinoamericanas de derecho tributario. Isla de Margarita - Venezuela - octubre, 2008*: tema I: la elusión fiscal y los medios para evitarla. Caracas: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; [s.l.]: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2008. p. 747-809.

O conceito de elusão também foi utilizado por Paulo Caliendo¹⁴, que aponta cinco elementos para diferenciá-lo da evasão fiscal, quais sejam:

“a) Modo de descumprimento: a evasão se constitui no descumprimento direto da norma tributária, enquanto a elusão é o descumprimento indireto da norma.

b) Natureza dos atos negociais: a evasão é decorrente da prática de atos vedados pelo ordenamento (ex.: deixar de emitir nota fiscal); enquanto a elusão é justamente a prática de atos permitidos pelo ordenamento que conduzem a resultados ilícitos.

c) Momento da conduta: a evasão é o descumprimento do dever tributário após a ocorrência do fato gerador, enquanto a elusão é o descumprimento independente do momento cronológico do fato gerador, podendo ser praticada antes mesmo de sua ocorrência.

d) Natureza da violação: a evasão ocorre pela ofensa ao comando normativo (fazer ou não-fazer algo), enquanto a elusão é o manejo de formas que oculta o verdadeiro conteúdo da operação.

e) Quanto à causa negocial: na evasão a causa do negócio jurídico é ilícita, enquanto na elusão a ausência de causa deve ser depreendida da verificação da cadeia negocial envolvida. Vistos individualmente, cada negócio ou ato jurídico contém uma presunção de licitude, na forma e conteúdo; somente a análise ordenada dos atos e de sua coerência negocial é que permite verificar a inexistência da causa.”

A assimilação do conceito de elusão fiscal não é tarefa simples. O elemento temporal não é tão determinante e o ato elusivo concretiza-se sob um manto de

¹⁴ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 241.

licitude, que oculta sua finalidade. Ambos os doutrinadores acima admitem que elusão é praticada por intermédio de atos lícitos, negócios jurídicos atípicos e indireto, realizados pelo contribuinte artificialmente, despidos de *causa jurídica*, com a finalidade única de afastar a subsunção à regra-matriz de incidência tributária, ou beneficiar-se de tratamento fiscal favorável. São atos aparentemente lícitos, mas exercidos com a finalidade ilícita de permitir a redução do ônus tributário, a utilização de regime fiscal mais favorável ou benefício fiscal específico que normalmente não seriam aplicáveis ao contribuinte, se este tivesse conduzido seus negócios de modo usual. Concordamos que o elemento central para diferenciar os conceitos de elisão e elusão é a *causa jurídica*. A elusão fiscal é caracterizada pela prática de atos jurídicos desprovidos de causa jurídica, ou cuja causa é contraditória ou incoerente com os tipos e formas de direito privado adotados. Na elisão, os contribuintes organizam seus negócios por intermédio de atos lícitos e motivados por uma *causa jurídica*, não pretendem apenas a redução de sua carga fiscal.

Todavia, em estruturas complexas como as que são usualmente observadas em relações internacionais, a identificação da *causa jurídica* exige a observação das diversas etapas e intrincadas operações seqüenciais. Por isso, o exame da *causa jurídica*, isoladamente, não é suficiente para que se possa concluir pela presença de elisão ou elusão fiscal¹⁵. É necessário verificar se há coerência na estrutura adotada, entre a *causa jurídica*, o conteúdo e a forma dos negócios praticados, para qualificar precisamente a conduta dos contribuintes.

Firmamos, então, outra importante premissa: a elusão fiscal é defeito na *causa jurídica* do negócio ou ato praticado pelo contribuinte (ausência ou

¹⁵ Concordamos com Paulo Caliendo, que, embora destaque a importância da causa jurídica, alerta: “a distinção entre elisão e evasão estritamente baseada na teoria da causa não explica realmente quando estamos perante uma ausência de causa ou uma falsa causa, em uma operação empresarial; tal representação deverá ser feita observando-se a *finalidade econômica* da operação” (CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 251).

divergência de causas) e, também, vício de forma pois os meios utilizados não são compatíveis com a finalidade típica ou declarada pelo contribuinte. O art. 116, parágrafo único do CTN – quando devidamente regulamentado – permitirá a desconsideração de atos que se consubstanciem *elusão* fiscal.

4. A HERMENEUTICA DO 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CNT NO SISTEMA TRIBUTÁRIO

O alcance do art. 116, parágrafo único do CTN – assim como sua constitucionalidade - foi bastante debatido pela doutrina. A posição majoritária sustenta que o art. 116 do CTN seria apenas a explicitação de uma cláusula anti-simulação¹⁶ e, portanto, não representaria inovação significativa em nosso ordenamento jurídico. Exemplo disso é Alberto Xavier¹⁷, que propugna, outrossim, a manifesta inconstitucionalidade de eventual norma geral antielisiva¹⁸ perante o nosso sistema jurídico, por contrariedade aos princípios da legalidade estrita (art. 150, I, da CF), da tipicidade fechada, da liberdade de contratar, da certeza do direito, da segurança jurídica e da vedação à analogia.

Sacha Calmon defende que essa norma tem como objetivo impedir simulações relativas ou dissimulações¹⁹, que refletem abuso de formas de direito privado, utilizadas para a ocultação de um negócio real por um outro aparente, para

¹⁶ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma anti elisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 15.

¹⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma anti elisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 111-138.

¹⁸ Adotamos, neste tópico, o termo norma antielisiva na medida em que a maior parte da doutrina diferencia apenas elisão e evasão fiscal e não examinam mais detidamente atos elusivos.

¹⁹ Esta posição também é defendida por Luciano Alaor Bogo, que rejeita a constitucionalidade de uma norma geral antielisiva, por entender que a desconsideração dos negócios e atos dos contribuintes não poderia ser realizada pelos agentes fiscais, mas apenas por um órgão colegiado e imparcial (BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: Licitude e Abuso de Direito*. Curitiba: Juruá, 2008, p. 248).

redução do ônus fiscal²⁰. Segundo o precitado autor tal disposição destina-se a estabelecer os procedimentos a serem adotados pelos agentes fiscais nessas circunstâncias, delegando à lei a tarefa de arrolar os procedimentos de descon sideração dos atos e negócios dissimulados. Não obstante, admite a constitucionalidade desse dispositivo legal, na medida em que nosso ordenamento jurídico – há muito – já permitia a repressão de condutas ilícitas, incluindo-se simulações absolutas ou relativas. Concorda com Alberto Xavier²¹ que uma norma geral antielisiva que adotasse critérios vagos e imprecisos como o *business purpose*, a fraude à lei, o abuso de direito seria absolutamente incompatível com nosso ordenamento jurídico.

Souto Maior Borges²² também afirma que o art. 116, parágrafo único, do CTN é instrumento para impedir a ilicitude e, nesse contexto, perfeitamente admitido pela Constituição Federal.

Posição semelhante foi sustentada por Gabriel Lacerda Troianelli²³, para quem o art. 116, parágrafo único, do CTN serve apenas para impedir atos ilícitos, evasão fiscal. Para ele, uma norma geral antielisiva encontra óbice no art. 108, § 1º, do CTN, que impede a imposição de tributo pelo emprego da analogia. No mesmo sentido é o entendimento de James Marins²⁴, que reforça a posição de que a teoria

²⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Dialética, p. 175, 177.

²¹ Para Sacha Calmon, o art. 116, parágrafo único não é norma geral antielusivas. Esta norma geral antielusivas teria sido prevista na Medida Provisória nº 66/2002 que impedia a fraude à lei, o abuso de forma jurídica, adotando critérios como o *business purpose* ou *substance over form* (op. cit., p. 184).

²² BORGES, Souto Maior. Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (2002: Brasília). *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002, p. 219-220.

²³ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Comentários aos novos dispositivos do CTN: a LC 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 41-42.

²⁴ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 93.

do propósito negocial (*business purpose*), largamente adotada por países europeus, não oferece critério seguro para o abuso de direito no nosso sistema jurídico.

Para Roque Carrazza²⁵, o art. 116, parágrafo único, do CTN é norma geral antielisiva que deve ser interpretada em conjunto com a autonomia e liberdade dos particulares, que podem organizar seus negócios de modo a obter uma economia tributária, desde que o façam por meios lícitos. O precitado autor adverte que essa norma poderá se tornar inconstitucional, se utilizada pelas autoridades fiscais para desconsideração de atos e negócios lícitos, exclusivamente pelo fato de propiciarem uma economia fiscal.

Um dos poucos a defender a constitucionalidade de uma norma geral antielisiva é Marco Aurélio Greco²⁶, que interpreta o art. 116, parágrafo único, do CTN como tal e admite o cabimento de uma norma geral, cuja finalidade seria impedir que o contribuinte se valha de um negócio jurídico indireto, em vez de realizar o negócio jurídico “típico”, reduzindo sua carga tributária. Defende esse autor que a teoria do abuso de direito e da fraude à lei teriam cabimento no direito tributário brasileiro²⁷.

Ricardo Lobo Torres também entende que o art. 116, parágrafo único, do CTN é uma norma geral antielisiva ou contra-analógica, que teria como objetivo impedir que o contribuinte manipule a aplicação da norma tributária, mediante a

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 468-469.

²⁶ GRECO, Marco Aurélio. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. Brasília: ESAF, 2002, p. 21-22. O precitado autor não dispensa, todavia, a edição de normas específicas quando necessárias. GRECO, Marco Aurelio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 181-204.

²⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 468 e segs.

prática de um ato lícito, mas contrário ao *mens legis*²⁸, e defende sua constitucionalidade.

Como se depreende, a discussão quanto à constitucionalidade do art. 116, parágrafo único, do CTN está intimamente vinculada a outra discussão ainda mais polêmica: sobre o próprio conteúdo e a abrangência dessa norma. Se considerarmos que tal norma deverá ser adotada, exclusivamente, na hipótese de dolo, fraude ou simulação, dificilmente haverá tributação de atos lícitos por analogia e nem violação aos princípios constitucionais tributários, pois desde sua edição o CTN já autorizava as autoridades fiscais a praticar atos que combatessem os ilícitos.

Com efeito, concordamos que não há inconstitucionalidade da norma geral-antielusivas *in abstractu*; pois os princípios da legalidade, tipicidade, segurança jurídica, certeza do direito e capacidade contributiva admitem que as autoridades fiscais procedam ao lançamento de ofício, caso o contribuinte adote meio ilícitos para evitar a ocorrência do fato imponible, ou modifique os elementos da obrigação tributária.

Temos, contudo, que o art. 116, parágrafo único, do CTN inovou. Tornou evidente a possibilidade de desconsideração de atos ilícitos, mas adicionou a autorização para desconsiderar também condutas elusivas, atos lícitos, mas cuja causa jurídica é falsa, ilícita ou ausente, praticados exclusivamente para propiciar economia de tributos. A preservação dos negócios jurídicos praticados pelos particulares pressupõe que haja coerência e consistência entre o conteúdo, as formas e a estrutura utilizada.

²⁸ “Há uma expressão legal que deve ser interpretada de uma forma mínima, que não pode ser interpretada, como quis o contribuinte, apenas no seu sentido literal, desconhecendo o seu espírito. É a velha distinção entre espírito e letra da lei, não pode o contribuinte utilizar a letra fria da lei em seu benefício, desconsiderando ou manipulando uma compreensão possível do texto legal, ou seja, da hipótese de incidência” (TORRES, Ricardo Lobo. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. Brasília: ESAF, 2002, p. 210).

Trata-se de norma geral em matéria de legislação tributária, nos moldes do quanto exige o art. 146, III, “c”,²⁹ estritamente destinada ao controle de condutas evasivas e elusivas. Compete à lei ordinária regulamentar sua efetiva aplicação estabelecendo os critérios que devem ser adotados para identificação de atos elusivos, bem como o procedimento para desconsideração e requalificação destes.

Uma norma geral antielusiva permite a desconsideração e a requalificação do negócio jurídico em determinadas condições: (i) a presença de evasão fiscal, praticada mediante ato ilícito ou (ii) a presença de ato ou negócio jurídico elusivo – praticado por meio de ato lícito – porém, carente de causa jurídica ou cuja causa seja incoerente com o conteúdo e a forma, refletindo como único propósito a obtenção de uma economia ou benefício fiscal.

Por isso, poderá, sim, haver aplicação inconstitucional dessa norma se ela for utilizada para desconsiderar atos e negócios jurídicos lícitos, coerentes e fundamentados por uma *causa jurídica*, praticados pelos contribuintes, sob o único argumento de que tais atos e negócios teriam propiciado economia fiscal. Essa análise deverá ser efetuada casuisticamente e de acordo com os critérios jurídicos preconizados pelo nosso sistema. A eficiência fiscal é desejável e pode ser alcançada pelo livre uso de formas e tipos de direito privado, no entanto, para a prevalência dessas estruturas é necessário que haja *causa jurídica* e sua *coerência com o conteúdo e a forma* utilizados.

²⁹ Nessa mesma linha: BORGES, José Souto Maior. Elisão fiscal (CTN, art. 116, parágrafo único – 104/01). Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte: Fórum, 2003, nº 1, jan.-fev., p. 124-36.

5. DELIMITAÇÃO DE CONCEITOS PARA FUTURA APLICAÇÃO DA NORMA ANTI-ELUSIVA: SIMULAÇÃO, ABUSO DE FORMA, DE DIREITOS E A FRAUDE À LEI

O conceito de simulação foi profundamente discutido e identificamos claramente três correntes: (i) voluntaristas, que entendem como simulação a divergência entre a vontade declarada pelas partes e a intenção subjetiva das partes, a vontade íntima das pessoas participantes³⁰; (ii) declarativistas, que afastam a intenção íntima e consideram apenas os estritos termos da declaração³¹; (iii) causalistas, que o interpretam como a divergência entre intenção prática e a causa típica do negócio jurídico³².

Francesco Ferrara deu novas feições à teoria voluntarista, interpretando como ato jurídico válido aquele no qual o conteúdo está congruente com a declaração de vontade³³; na opinião do renomado autor, a simulação é a declaração propositada de vontade que não se coaduna com a finalidade pretendida pelas partes, com consentimento mútuo para iludir terceiros:

“O que existe de mais característico no negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração. O interno, aquilo que se quer, e o externo, o que se declarou, estão em oposição consciente. Com efeito, as partes não querem o negócio; querem somente fazê-lo aparecer e, por isso,

³⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 284 -285. Francesco Ferrara concorda com a proposta voluntarista de Savigny e exige a presença de três requisitos para classificar um negócio simulado: 1) uma declaração deliberadamente não conforme com a intenção; 2) concertada de acordo entre as partes; 3) para enganar terceiras pessoas. FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 52.

³¹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 287.

³² BETTI, Emilio. MIRANDA, Fernando de (Trad.). *Teoria geral do negócio jurídico*. Coimbra: Coimbra Editora, 1969, p. 374. TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 292-293.

³³ FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 30.

emitem uma declaração não conforme com a sua vontade, que predetermina a nulidade do ato jurídico e, ao mesmo tempo, serve para provocar a ilusão falaz da sua existência. Os que simulam pretendem que aos olhos de terceiros apareça formada uma relação que, na realidade, não deve existir, mas da qual se quer mostrar a exterioridade enganadora, mediante uma declaração, a que falta conteúdo volitivo. Trata-se, pois, duma declaração efêmera, vazia, fictícia, que não representa uma vontade real e é, por essa razão, nula, destinada unicamente a iludir o público”.³⁴

A simulação pressupõe a existência de dois negócios jurídicos, um declarado pelas partes (o dissimulado) e outro oculto (o simulado), com vício consciente de vontade. A simulação se evidencia pela divergência de causas, entre aquela declarada pelas partes e o verdadeiro propósito. Como assevera Pontes de Miranda³⁵, a simulação sempre há divergência entre o ato jurídico e a volição, pela manipulação dos elementos do negócio jurídico:

“Em tôda simulação há divergência entre a exteriorização e a volição, quer seja quanto o objeto, ou, melhor, quanto à matéria, *de re ad rem* (B vende manuscritos, dizendo vender pastas), ou quanto à pessoa, *de personam ad personam* (A doa a C, dizendo doar a B), ou quanto à categoria jurídica, *de contractu ad contractum* (A doa, dizendo vender), ou quanto às modalidades, *de modo ad modum* (contrata sob condição de não casar, dizendo que faz sob condição de morar em certo país), ou quanto ao tempo, *de tempore ad tempus* (contratou por cinco anos a casa, dizendo ser por três anos), ou quanto à quantidade, *de quantitae ad quantiatatem* (A vende seis caixas e o

³⁴ FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 52.

³⁵ MIRANDA, Pontes. *Tratado de direito privado: parte geral*. 4. ed. Tomo IV. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. p 376.

contrato fala de três), ou quanto ao fato, *de facto ad factum* (A declara que pagou, e não pagou, ou vice-versa), ou quanto ao lugar, *de loco ad locum* (A assina como se fôra concluído no Brasil o contrato que se concluíra no Uruguai; cf. ALVARO VELASCO, *Decisum Consultationum*, II, 369).”

Para Betti, “há simulação quando as partes de um negócio bilateral, combinadas entre si – ou o autor de uma declaração como destinatário determinado, de combinação com este – estabelecem um regulamento de interesses diverso daquele que pretendem observar nas suas relações, procurando atingir, através do negócio, um escopo (dissimulado) divergente de sua causa típica”³⁶.

Heleno Tôrres, inspirado por ensinamentos de Emilio Betti, Salvatore Pugliatti e outros renomados juristas³⁷, entende que a simulação pressupõe a existência de pacto simulatório. A simulação é identificada por um acordo simulatório, que não é autônomo em relação ao negócio, mas o integra e demonstra a intenção das partes de iludir. Para Pugliatti³⁸ a simulação envolve três elementos: (i) o negócio dissimulado; (ii) o negócio simulado ; (iii) o acordo simulatório, que é um negócio jurídico contratado para desconstituir ou alterar os efeitos do negócio simulado. Para Heleno Tôrres, a adoção do pacto simulatório para definição de simulação, na visão de Pugliatti, trouxe inovações à tradicional classificação de simulação absoluta e simulação relativa:

“Na simulação absoluta, as partes preordenam uma aparência de certo tipo ou categoria de negócio jurídico, sem qualquer correspondência com a realidade. O negócio que aparece é a simulação, não se destinando a alterar

³⁶ BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Coimbra: Coimbra Editora, 1969, p. 374.

³⁷ CASTRO Y BRAVO, Federico. *El negocio jurídico*. Madrid, Civitas, 1997, p. 339.

³⁸ PUGLIATTI, Salvatore. La simulazione dei negozi unilaterali. *Diritto Civile: método – teoria – pratica*. Milano: Giuffrè, 1951, p. 540-85.

a sua esfera jurídica, que permanece imutável, com o objetivo, porém, de que aos olhos de terceiros apareça como negócio jurídico normal.

Na simulação relativa, à luz da doutrina tradicional, existem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes, e um outro: ostensivo, simulado, destinado a operar perante terceiros; aquele, representando a vontade real das partes; e este aparecendo como portador da sua vontade declarada. O acordo simulatório compreende a criação do contrato simulado e da relação dissimulada, que formarão o contrato simulado. Portanto não há dois negócios jurídicos quais sejam o simulado e o dissimulado, mas um único negócio simulado.”³⁹

Há que se observar que a vontade que prevalece para a interpretação ou qualificação do ato não é a vontade subjetiva, mas a combinação da intenção das partes identificada na troca das respectivas declarações (oferta e aceitação) e sua congruência. A causa do negócio jurídico demonstra-se essencial à sua constituição, de tal modo sua ausência, sua ilicitude ou manifesta disparidade com o conteúdo, tipo, ou forma do ato praticado torna-o inválido.

Fraude à lei é um conceito muito utilizado pelo direito espanhol⁴⁰ e que pode ser transportado para o direito pátrio com as limitações e reservas pertinentes,

39 TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p 301.

⁴⁰ Sobre a fraude à lei no Direito Espanhol: CLARI, María Luisa Carrasquer. *El problema del fraude a la ley em el derecho tributario*. Valencia: Tirant lo blanch, 2002. 899p.; LOIS ESTÉVEX, José. La definición del fraude a la ley. In: *Fraude contra derecho*. Madrid: Civitas, 2001. p. 188-195; PALAO TABOADA, Carlos. Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria. *Crónica Tributaria*, Madrid, n. 98. p. 127-139. 2001; ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos atípicos: sobre el abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder*. Madrid: Trotta, 2000. 133p; TOLEDANO, José Ignacio Ruiz. El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal. Valencia: Ciss, 1998. 272p. (Monografías fiscales, n. 24); PALAO TABOADA, Carlos. *El fraude a la ley tributaria*, [s.l.], n. 27. p. 39; 46-48. 1978; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel. El fraude de ley en materia tributaria. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1993. 84p; ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2. ed. Barcelona: Marcial Pons Madrid: [s.n.], 1999. 412p.; PEREZ ARRAIZ, Javier. *El fraude de ley en el derecho tributario*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 1996. 196p. (Colección financiero, n. 5); FERREIRO

especialmente porque essa conceituação e a insubsistência dos negócios praticados com fraude à lei estavam no art. 24 da Lei Geral Tributária. No direito brasileiro, o conceito de fraude à lei está no art. 166 do Código Civil, *verbis*:

“Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: (...) VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa; (...).”

O conceito de fraude à lei também exige a análise da causa e do resultado do negócio. É a prática de operações seqüenciais que, individualmente, são lícitas, mas resultam numa conduta ilícita e antijurídica. Como definiu Heleno Tôrres:

“O instituto da fraude à lei é o instrumento mais elaborado que o ordenamento pôde contar pra o controle do exercício da autonomia privada com criação de negócios jurídicos dotados de vícios de causa. Para seu aperfeiçoamento, exige a presença de lei cogente (fraudável), que veda a aquisição de certo efeito, e mais a predisposição de certo instrumento negocial, típico ou atípico, mas desprovido de seu efeito típico e causal, por agirem, as partes, com acordo mais amplo, expressão da liberdade de determinação da vontade, carente de tutela pelo ordenamento, porque voltado para obter o resultado vedado pela lei cogente. Por isso é que se diz que o ato que se pratica é legítimo, real e eficaz; mas, por ser desprovido da causa que aparenta servir-lhe de objeto, o regime de fraude à lei permite sua qualificação de invalidade, ao reportar aos efeitos da lei violada.”

Nesta linha de raciocínio, Paulo Caliendo, resume que na fraude a lei há uma causa ilícita “(...) *quando alguém, por exemplo, realiza interposição fictícia mesmo*

sabendo que o alienante não pode dispor do bem, teremos fraude à lei e não simulação, dada a vedação do ordenamento”.⁴¹

Portanto, a simulação e a fraude a lei são vícios que implicam a nulidade dos negócios jurídicos para o direito privado. Negócios jurídicos nulos não podem surtir os efeitos tributários que lhe são próprios.

Abuso de direito também é figura que está contemplada no Código Civil:

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

É o exercício de um direito além dos limites normativos, em contrariedade aos objetivos econômicos ou sociais e à boa-fé. Observamos que a identificação dessa figura expressamente pressupõe a consideração do elemento econômico para sua caracterização. Como exemplo do abuso de direitos na esfera tributária, Douglas Yamashita⁴² cita o uso de regimes fiscais simplificados conferidos a pessoas jurídicas de pequeno porte (micro e pequenas empresas) ou a possibilidade de opção pelo lucro presumido, pela divisão de uma grande empresa em várias outras. Paulo Caliendo menciona o uso de *treaty* e *rule shopping*. Além disso, o art. 50 do Código Civil⁴³ admite o abuso da personalidade jurídica quando há desvio de

⁴¹ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 256.

⁴² Sobre o abuso de direito: YAMASHITA, Douglas. MENDES, Gilmar Ferreira (Pref.). *Elisão e evasão de tributos: planejamento tributário, limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei*. São Paulo: Lex, 2005. p. 200-202. FISCHER, Octavio Campos. Abuso de direito: o ilícito atípico no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 439-461; TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do direito no código tributário nacional e no novo código civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 41-60.

⁴³ “Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.”

finalidade ou confusão patrimonial e autoriza sua desconsideração, todavia tal expediente deve ser determinado em ação judicial, pelo juiz, a requerimento da parte ou do Ministério Público. Concordamos com a posição de Heleno Tôrres⁴⁴ e Paulo Caliendo⁴⁵ no sentido da excepcionalidade da figura do abuso de direito, em face das características do nosso sistema tributário, que preconiza o princípio da legalidade estrita. O abuso de direito somente se configura quando há norma imperativa e precisa conferindo um direito ao contribuinte, limites claros para sua aplicação, procedimento e objetivos definidos e, mesmo assim, o contribuinte excede os limites legais.

O abuso de formas⁴⁶ é teoria antielusiva largamente adotada pelo direito alemão. É a utilização artificial de formas contratuais, desprovida de causa jurídica, planejada de modo a afastar um regime jurídico que seria normalmente aplicável, submetendo o negócio jurídico a um tratamento mais favorável. O abuso de formas é, resumidamente, a manifesta incompatibilidade entre a forma ou tipo jurídico adotados, a causa e o conteúdo do negócio jurídico. Ao tratar do abuso de formas, Paulo Caliendo arrola como exemplos a dissimulação⁴⁷ e a falta de propósito negocial⁴⁸.

⁴⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p 333.

⁴⁵ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 259.

⁴⁶ Sobre o abuso de formas: SPISSO, Rodolfo R.. Fraude da ley, abuso de las formas y simulación. In: CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 221-256; ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2. ed. Barcelona: Marcial Pons Madrid: [s.n.], 1999. 412p.

⁴⁷ “Na dissimulação existe um ‘disfarce’ promovido por negócios jurídicos, ordenando a lei que estes sejam ‘levantados’ ou ‘desconsiderados’ para que se verifique a real natureza dos atos” (CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p 260).

⁴⁸ “A falta de propósito negocial não possui uma tradição de uso na experiência continental do Direito Tributário, o que não impede que tenha sido cogitada a sua aplicação ao direito brasileiro” (CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p 260).

Nos termos do art. 104 do Código Civil, a validade dos negócios jurídicos exige a cumulação dos seguintes critérios: “I – agente capaz; II – objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III – *forma prescrita ou não defesa em lei*”.

Sobre o abuso de formas, Rodolfo Spisso⁴⁹ assevera que a liberdade de contratar não implica nem autoriza a utilização de formas jurídicas inadequadas para configurar a realidade negocial, contrariando os fins da instituição, seu espírito e sua finalidade. Afirma que os indivíduos são titulares de direitos subjetivos, mas os atos efetuados em função desses direitos e prerrogativas devem se adequar ao direito objetivo. Assim, para qualificação dos fatos pela administração adquirem relevância os “motivos do acordo” (para nós, a *causa jurídica*), cuja identificação se constitui uma fase decisiva para a determinação dos efeitos reais queridos pelas partes, diversos dos próprios da figura jurídica escolhida para dar-lhes cobertura, com o propósito de reduzir a carga fiscal. Na investigação do abuso de formas jurídicas adquirem significativa importância os “motivos dos particulares” (a *causa jurídica*) e a artificialidade de seus atos, contratos ou comportamentos, com relação à verdadeira natureza das situações e relações econômicas efetivamente ocorridas, que são apresentados com uma falsa roupagem jurídica.

O abuso de formas não está expressamente tipificado no Código Civil brasileiro, mas consiste em uma modalidade de fraude à lei, pela qual o contribuinte

⁴⁹ “La libertad de contratación no implica ni autoriza la utilización de formas jurídicas inadecuadas para configurar la realidad negocial, contrariando los fines de la institución, su espíritu y su finalidad. Los individuos son titulares de derechos subjetivos, pero los actos efectuados en función de esos derechos o prerrogativas deben adecuarse al derecho objetivo.

En la calificación de los hechos por la Administración adquieren relevancia los motivos del acuerdo, cuya identificación constituye una fase decisiva para la determinación de los efectos reales queridos por las partes, diversos de los propios de la figura jurídica escogida para darles cobertura con el propósito de aminorar la carga fiscal. En la investigación del abuso de formas jurídicas adquieren significativa importancia los motivos de los particulares, la artificiosidad de sus actos, contratos o comportamientos, con relación a la verdadera naturaleza de las situaciones y relaciones económicas efectivamente cumplidas, prescindiendo del falso ropaje jurídico con que las ha pretendido revestir” (SPISSO, Rodolfo R. Fraude da lei, abuso de las formas y simulación. In: CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 241).

manipula a forma da estrutura negocial com o único o objetivo de burlar a lei; utilizando uma estrutura formal incompatível com o conteúdo e desprovida de *causa jurídica*, vedada pelo art. 104 e 166, VI do Código Civil.

Sintetizando, os atos elusivos são realizados mediante negócios aparentemente lícitos, mas com vícios em sua causa jurídica: (i) simulação, que apresenta causas divergentes; (ii) fraude a lei, que pretende um resultado ilícito; (iii) abuso de direitos, cuja pretensão extrapola os limites da norma; (iv) abuso de formas, que não tem causa jurídica.

6. O PRIMEIRO CRITÉRIO PARA DIFERENÇAR A ELISÃO E A ELUSÃO FISCAL: A CAUSA JURÍDICA

O Código Civil Brasileiro adota a causa como critério para conferir direitos ou imputar obrigações aos particulares, como determinam os arts. 145⁵⁰, 884⁵¹, 885⁵² e 1019⁵³ do Código Civil. Entre eles, o mais contundente é o art. 166 do Código Civil, que dispõe:

“Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

I – celebrado por pessoa absolutamente incapaz;

II – for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

III – o *motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito*;

IV – não revestir a forma prescrita em lei;

⁵⁰ “Art. 145. São os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa.”

⁵¹ “Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários.”

⁵² “Art. 885. A restituição é devida, não só quando não tenha havido causa que justifique o enriquecimento, mas também se esta deixou de existir.”

⁵³ “Art. 1.019. São irrevogáveis os poderes do sócio investido na administração por cláusula expressa do contrato social, salvo justa causa, reconhecida judicialmente, a pedido de qualquer dos sócios.”

V – for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;

VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

VII – a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.”

A *causa jurídica* é elemento de validade dos contratos e atos realizados pelos particulares, assim interpretada como os motivos declarados pelas partes nos atos devidamente formalizados. A causa jurídica não se confunde com a intenção subjetiva das partes, nem com os efeitos obtidos, mas são os fundamentos que se encontram vertidos na linguagem aceita pelo direito⁵⁴.

Lembramos que o art. 112 do Código Civil explicita que “nas declarações de vontade se atenderá mais à *intenção* nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem”. Clovis Bevilacqua⁵⁵ e José Abreu Filho⁵⁶, entre outros renomados estudiosos do direito privado, afirmam que o negócio jurídico deve evidenciar a vontade das partes. É a vontade objetivada no negócio jurídico que, juridicizada pelas normas de direito privado, irradiará os efeitos jurídicos próprios, como elucida Pontes de Miranda⁵⁷.

Temos que a “*intenção*” a que se reporta o precitado art. 112 do Código Civil é a *vontade objetivada* é a vontade que se pode provar, que é demonstrável

⁵⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 144.

⁵⁵ BEVILAQUA, Clovis. *Direito das obrigações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1940. p. 195.

⁵⁶ “No negócio jurídico há que se evidenciar a vontade. (...) No negócio jurídico, portanto, esta vontade negocial se evidencia por um autêntico comando, na adoção de uma regra obrigatória de comportamento que o participante ou participantes do negócio estabelecem para si próprios. Há, em suma, aquela vontade dirigida à obtenção de efeitos práticos, efeitos estes que devem ser tutelados pelo ordenamento jurídico e dotados de força vinculante” (ABREU FILHO, José. *O negócio jurídico e sua teoria geral*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 57).

⁵⁷ “O negócio jurídico bilateral, notadamente o contrato, resulta da entrada no mundo jurídico de vontade acorde dos figurantes, com irradiação dos efeitos próprios” (PONTES DE MIRANDA, F. Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. 3. ed. São Paulo: RT, 1984, tomo XXXVIII, p. 6).

segundo os meios de provas admitidos pelo direito. Não se confunde com a *base subjetiva do negócio* tratada por Karl Larenz⁵⁸, que é a representação mental ou esperança que motivou os contratantes a concluir o contrato. É a *causa jurídica*.

Antonio Junqueira de Azevedo⁵⁹ analisou detalhadamente o conteúdo semântico da “causa” e concluiu que o melhor significado é “*fim do negócio jurídico*”, afirmando que, “*a nosso ver, o que de fato caracteriza o negócio, como já foi dito anteriormente, é ser ele uma declaração de vontade, isto é, uma manifestação de vontade qualificada por um modelo cultural que faz com que ela socialmente seja vista como juridicamente vinculante*”⁶⁰.

Com efeito, a *vontade* que se considera para o direito é a *causa jurídica* que levou as partes a pactuarem o contrato, a *substância*⁶¹, a *essência*. Como conclui Giuseppe Stolfi⁶², a causa é a razão econômico-jurídica do ato no sentido do fim típico pelo qual o negócio recebe a tutela legal. Ele assevera que a *causa* é a finalidade, não apenas típica, mas constante, para todo tipo de negócio jurídico. A *causa* não se confunde com motivos subjetivos e internos e consistem em meras representações psíquicas da vontade⁶³. Os motivos íntimos e subjetivos são variáveis, entretanto, a causa é a determinação final, o fim prático ao qual se destina

⁵⁸ LARENZ, Karl. *Base del negocio jurídico y cumplimiento de los contratos*. Granada: Comares, 2002. 212p. (Colección Crítica del Derecho).

⁵⁹ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico e declaração negocial: noções gerais e formação da declaração negocial*. [São Paulo]: [s.n.], 1986. p. 129.

⁶⁰ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 3. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 132.

⁶¹ Propriedades essenciais são aquelas que são inerentes, adquiridas pela existência. Stanford Encyclopedia of Philosophy (SEP) First published Sun Oct 3, 2004; NOVAK, Michael. A key to Aristotle's Substance. In: International Phenomenological Society, vol. 24, n. 1. New York: International Phenomenological Society, 1963, p. 1-19. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/2104489>.

⁶² STOLFI, Giuseppe. *Teoria del negocio juridico*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1959. 41p.

⁶³ STOLFI, Giuseppe. *Teoria del negocio juridico*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1959. 43p.

determinado negócio⁶⁴. Como afirma Francesco Ferrara, “no ato jurídico devem concorrer conjuntamente vontade e declaração”⁶⁵. Esse é o ponto culminante da sua doutrina, pois a vontade serviria para se reconhecer uma intenção a ser estabelecida mediante um ato, revestida pela declaração, que não poderia existir por si, sem conteúdo. Como afirmara, “a declaração é o único meio de tornar perfeita e fixar a vontade”⁶⁶.

A interpretação técnica jurídica exige que sejam considerados apenas os elementos jurídicos, vertidos em linguagem reconhecida pelo direito. A intenção das partes, fatores psicológicos e extra-jurídicos não devem ser considerados. A *causa jurídica* – como manifestação declarada da vontade das partes – assume a função de critério para a interpretação dos contratos de direito privado.

No campo do direito tributário, o exame da causa foi analisado por renomados juristas italianos, como Griziotti⁶⁷, que estudou inicialmente a causa de imposição dos tributos (a atividade estatal como motivação para criar tributos). Desde então, o estudo da causa do tributo ganhou tanto defensores como Ranelletti, Trotabas, Jarach, Pugliese e Blumenstein, quanto críticos ferrenhos como Gianinni, Aliomar Baleeiro, Gilberto de Ulhôa Canto, Berliri e Sanz de Bujanda, cada qual com suas restrições e particularidades⁶⁸.

⁶⁴ ABREU FILHO, José. *O negócio jurídico e sua teoria geral*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 134-135.

⁶⁵ FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 30.

⁶⁶ FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 31.

⁶⁷ GRIZIOTTI, Benvenuto. JARACH, Dino (Trad.). *Principios de ciencia las finanzas*. Buenos Aires: Editorial DEPALMA, 1949. 477p. Agustin Jose Menendez. *Justifying taxes*. London: Kluwer, 2001, p. 192 e ss. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. Metodología y derecho financeiro: es preciso rehabilitar la figura de B. Griziotti y el analisis integral de la actividad financiera del estado. *Revista de derecho financiero y de hacienda publica*, Madrid, p. 913-947. out/dez. 2000.

⁶⁸ Classificados como causalistas e anticausalistas por Cesar Galarza: GALARZA, César J.. La teoría de la causa en el derecho tributario y su vinculación con el criterio de la realidad económica. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 429-456

Entre os causalistas, Ranelletti⁶⁹ defendeu que a causa para imposição tributária é a capacidade contributiva de cada indivíduo; Trotabas⁷⁰ distinguiu causa objetiva, correspondente à capacidade contributiva, e causa subjetiva, que é o motivo que leva o particular a praticar o fato gerador, para a obrigação tributária. Mario Pugliese⁷¹ apontou como causa do tributo a presença de pressupostos objetivos para imposição tributária e a *ratio legis*; Blumenstein⁷² aceitou a teoria da causa do tributo com reservas, comparou a causa da obrigação de direito privado com a das obrigações de direito público, que decorre exclusivamente de lei, como reflexo da necessidade de custeio e da soberania fiscal dos Estados. Dino Jarach⁷³ sustentou que “a causa do negócio jurídico representa uma ponte entre a vontade privada que cria ou destrói uma relação jurídica e a vontade da lei que reconhece à vontade privada esse poder”. Todos tinham em comum tratar da causa do tributo como a razão, os motivos para o surgimento da obrigação tributária.

A teoria de Griziotti sofreu severas críticas de Alfredo Augusto Becker e Giannini⁷⁴, mormente por se basear em critérios financeiros, econômicos e políticos. À vista da relevância dessas observações e da antiga controvérsia, ressaltamos que nossa análise se fundamenta na causa jurídica das obrigações de direito privado e não na causa da imposição tributária. Tratamos da causa contratual, da causa imediata dos atos praticados pelos particulares. O sistema jurídico é único e

⁶⁹ RANELLETTI, Oreste. *Natura giuridica dell'imposta. Diritto e Pratica Tributaria*, Padova, v. 45, p. 189-823. 1974.

⁷⁰ TROTABAS, Louis. *Droit fiscal*. 7. ed. Paris: Dalloz, 1992. 414p.

⁷¹ PUGLIESE, Mario. *Instituciones de derecho financiero*. 2. ed. [s.l.: s.n.], 1976. p. 286-308.

⁷² BLUMENSTEIN, Ernet. BLUMENSTEIN, Irene (Pref.); FORTE, Francesco (Trad.). *Sistema di diritto delle imposte*. Milano: Giuffré, 1954. 219 p.

⁷³ JARACH, Dino. CAMPOS, Dejalma de (Trad.). *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 102.

⁷⁴ Ambas opiniões estão em: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p.104-109.

harmônico. O direito é autônomo apenas para fins didáticos. A regra-matriz de incidência tributária traz como critério material fatos jurídicos já juridicizados por outras regras de direito privado⁷⁵. É à causa jurídica desses atos de direito privado que nos referimos. Despidos de causa jurídica, os atos dos particulares não são válidos perante o direito privado, nem tampouco perante o direito tributário.

Para Dino Jarach⁷⁶ a causa não é a origem; não se confunde com especulações psicológicas, metafísicas e metajurídicas da necessidade, da intenção que motiva determinado ato, nem tampouco é o pressuposto fático da relação tributária. A causa é, então, “a circunstância objetiva que a lei considera como razão necessária e suficiente para reconhecer como produtora de efeitos jurídicos à vontade privada”. Temos, então, que a causa jurídica remonta aos atos de direito privado e é condição necessária para sua validade.

No início dos anos 90, os ensinamentos de Franco Gallo⁷⁷ já refletiam a importância da identificação da causa jurídica para configuração da licitude, ou ilicitude, dos atos praticados pelos contribuintes:

“Mais adiante veremos que a ilicitude da conduta somente poderia ser invocada se o ato negocial tiver sido usado com vistas à obtenção de uma ‘vantagem fiscal’ e à elisão de uma norma tributária imperativa, jamais com finalidades extrafiscais.

Assim sendo, para a configuração da ilicitude seria necessário, no plano comercial:

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 14-17.

⁷⁶ JARACH, Dino. CAMPOS, Dejalma de (Trad.). *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. 102 e ss.

⁷⁷ GALLO, Franco. Elisão, Economia de Imposto e Fraude à lei. *Revista de Direito Tributário* nº 52, p. 9.

- verificar se estamos em presença de operação efetivada no propósito de frustrar a ocorrência do fato gerador ou impedir que produza a plenitude de seus efeitos;
- *ter a certeza de que nada justifica a conduta, a não ser o propósito de elidir o preceito normativo;*
- apurar, no plano objetivo, a subrogabilidade econômica do negócio, vale dizer, a sua substituição por outro menos conveniente do ponto de vista fiscal.”

Mesmo antes da edição da norma geral antielusiva do art. 116, parágrafo único, do CTN, Hermes Marcelo Huck⁷⁸ advertia sobre a possibilidade de a Administração Pública desconsiderar os negócios jurídicos sem causa praticados pelos contribuintes, atribuindo-lhes nova qualificação e os respectivos efeitos fiscais:

“Entretanto, os negócios jurídicos que não tenham nenhuma causa real distinguível, a não ser sua finalidade tributária, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo. Neste caso, o Fisco pode a eles se opor, desqualificando-os fiscalmente, para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. Caberá ao Fisco o ônus de provar a ocorrência do ato abusivo.”

Por isso, ao conferir tal individualidade ao ato ou negócio jurídico⁷⁹, a *causa jurídica* revela-se como um importante elemento para o procedimento de

⁷⁸ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 153.

⁷⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003, p. 143; RASCIO, Raffaele. I principi di diritto europeo e la causa del contratto. *Europa e diritto privato*, Milano, n. 2. p. 255-269. 2003; FERRI, Giovanni B..

interpretação, especialmente para os fins de aplicação de direito privado e para a conseqüente subsunção à regra matriz de incidência tributária, que tomam o negócio de direito privado como “fato jurídico”.

Nesse sentido, Pedro Vasconcelos afirma⁸⁰: “A causa do negócio jurídico, seja ele um contrato ou uma promessa unilateral, é o fundamento da sua qualidade e força jurídica. Esse fundamento reside, em primeiro lugar, na autonomia privada que confere o poder jurígeno, de criação de direito, ao agir negocial privado. E ainda é necessário que o conteúdo do negócio não seja incompatível com a constelação dos valores que regem a Ordem Jurídica, isto é, não seja contrário a lei injuntiva, nem aos bons costumes, nem à ordem pública. É na dualidade de autonomia e licitude de conteúdo que se funda a juridicidade do negócio”.

Destarte, a *causa jurídica*⁸¹ é um critério relevante para o direito para interpretação dos negócios e atos praticados pelos particulares, de modo que, em sua ausência, autoriza a desconsideração e a requalificação de atos lícitos, mas despidos de *causa* que lhes suporte.

O exame da causa é critério jurídico seguro, preciso e admitido pelo nosso sistema para distinguir atos elisão e a elusão fiscal, uma vez que ambos são realizados com aparência de licitude. A elusão se consubstancia no uso de negócios jurídicos atípicos ou indiretos, carentes de causa jurídica, para evitar, retardar ou modificar a incidência tributária. Atos e negócios praticados pelo contribuinte, embora pouco usuais ou atípicos, devem ser mantidos se, além da economia fiscal, se

Equivoci e verità Sul negozio giuridico e sulla sua causa. *Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto*, Milano, v. 85, n. 2. p. 171-191. abr./jun.. 2008; CLAVERÍA GOSÁLBEZ, Luis Humberto. *La causa del contrato*. Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España, 1998. 319p. (Studia Albornotiana, v.LXX).

⁸⁰ VASCONCELOS, Pedro Pais de. *Teoria geral do direito civil*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2007. 805p.

⁸¹ GALARZA, César J. La teoría de la causa en el derecho tributario y su vinculación con el criterio de la realidad económica. In: CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 429-456.

fundamentam em uma causa jurídica. Por outro lado, negócios realizados com a única finalidade de obter vantagem fiscal podem ser descaracterizados e requalificados pelas autoridades.

É a causa jurídica que classifica o planejamento tributário como elisão, mantendo seus efeitos fiscais ou elusão, requalificando-os e impondo as consequências fiscais cabíveis. Somente condutas evasivas (ilícitas, praticadas mediante fraude) e atos elusivos absolutamente desprovidos de causa jurídica é que podem ser desconsiderados, tanto quanto seus respectivos efeitos tributários. Além disso, o direito privado exige a compatibilidade entre a forma, o conteúdo e a causa jurídica para que os negócios realizados pelos particulares surtam os efeitos que lhe são próprios.

Concluimos, então, que a qualificação dos atos ou negócios realizados pelos contribuintes deve necessariamente considerar a respectiva *causa jurídica*, bem como observar os institutos, formas e conceitos de direito privado e a coerência entre esses elementos.

Além da causa, também há que se observar a coerência negocial, como propõe Paulo Caliendo⁸², pela adequação entre o evento, sua formalização de acordo com o direito privado e o fato jurídico tributário. Ou, nas palavras do próprio autor: “O negócio jurídico apresenta-se no direito brasileiro através da composição coerente entre sujeito, forma, conteúdo e causa (finalidade negocial) (...) O problema de que trata a elusão é da composição defeituosa dos negócios jurídicos, ou seja, de negócios jurídicos que possuem um vício, um problema de consistência interna ou de coerência negocial”.

⁸² CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 242-243.

7. O SEGUNDO CRITÉRIO: A ESTRUTURA NEGOCIAL - REVISITANDO A INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA - A “ANÁLISE ECONÔMICA”⁸³ NO DIREITO BRASILEIRO - METODOLOGIA E LIMITES

Em que pese a importância do exame da *causa jurídica*, individualmente, esse elemento não é suficiente para distinguir entre atos elusivos e elisivos, na medida em que a elusão fiscal envolve atos que tendem a ocultar eventuais vícios sob uma aparência de licitude.

Estruturas complexas, operações seqüenciais, negócios jurídicos indiretos ou atípicos são instrumentos que podem ser manipulados para ocultar a ausência ou divergência de causa jurídica. Por isso, concordamos com Paulo Caliendo⁸⁴ que a causa jurídica deve ser apreendida levando-se em conta a seqüência de transações e a finalidade econômica destas, ou seja, observando-se a coerência da estrutura negocial. É pela observação dos sujeitos, da forma, do conteúdo e da causa jurídica que podemos identificar com maior clareza o uso de estruturas abusivas, artificialmente planejadas com propósito elusivo.

Há, também, que se analisar a causa jurídica em sua integralidade, bem como aspectos econômicos que estão refletidos na estrutura negocial. No direito brasileiro a denominada interpretação econômica foi influenciada pela doutrina alemã, mais precisamente por Wilhem Hartz⁸⁵, que, resumidamente, concluiu que o

⁸³ Utilizamos o termo “análise econômica” tal como Paulo Caliendo para distinguir a presente proposta da tradicional interpretação econômica defendida, por exemplo, por Benvenuto Griziotti. SILVEIRA, Paulo A. Caliendo V. da. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 16.

⁸⁴ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 241 e 251.

⁸⁵ HARTZ, Wilhelm. MACHADO, Brandão. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993. 117p.

critério econômico é um critério jurídico, um princípio de interpretação e valoração⁸⁶ das leis tributárias.

A interpretação econômica do direito já foi defendida por renomados juristas brasileiros, entre os quais ressaltamos as opiniões de Amilcar Araújo Falcão e Ruy Barbosa Nogueira. Amilcar Araújo Falcão⁸⁷ defendia que a *intentio juris* e a *intention facti* deveriam ser equivalentes, de modo que o conceito de direito privado fosse integralmente recepcionado pelo direito tributário, entretanto, se houvesse divergência entre a forma jurídica e a realidade econômica, a última deveria prevalecer. Ruy Barbosa Nogueira⁸⁸ sustentou que o conteúdo das leis tributárias tem natureza econômica e, por isso, os fundamentos econômicos da lei tributária vinculam e condicionam seus efeitos jurídicos.

Ricardo Lobo Tôrres admitiu que a interpretação teleológica⁸⁹, a qual se pautava pela tradicional escola da interpretação econômica e que levou a abusos no passado, foi revisitada desde a obra de Karl Larenz⁹⁰, para superar os exageros que chegavam a inverter a fenomenologia jurídica.

“Hoje a doutrina pluralista vem deixando claro que a interpretação teleológica não vive da só consideração da finalidade. O finalismo pressupõe o sistema, assim interno que externo, pois os valores jurídicos, os princípios constitucionais tributários e a Ciência do Direito também se organizam em

⁸⁶ Não obstante as duras críticas de Brandão Machado à aplicação desta teoria no sistema jurídico pátrio, conforme tratado no prefácio da obra.

⁸⁷ FALCÃO, Amilcar Araujo. *Interpretação e Integração da Lei Tributária*. In *Revista de Direito Administrativo*, vol. 40, abril/junho 1955, Rio de Janeiro, p. 31-34. FALCÃO, Amílcar. BALEEIRO, Aliomar (Pref.). *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. 94p.

⁸⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. São Paulo: RT, 1965, p. 43-44.

⁸⁹ No mesmo sentido: MÉNDEZ, Luis M.. El criterio de la realidad económica: visión global y crítica. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 119-144.

⁹⁰ LARENZ, Karl. *Base del negocio juridico y cumplimiento de los contratos*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1956. 237p.

sistema. A finalidade econômica afirma-se a partir do sistema de normas e valores, de conceitos e tipos jurídicos, de proposições e enunciados científico-tributários. O critério teleológico e a consideração econômica, portanto, se orientam pelo próprio sistema tributário. Ressalte-se que essa depuração metodológica em tema de interpretação do Direito Tributário resultou em grande parte da influência da obra de Larenz, que se projetou também sobre o trabalho dos tribunais alemães nos últimos anos, permitindo o retorno às considerações econômicas e finalísticas, sem os exageros da jurisprudência dos interesses (cf. Baixe, op. cit., p. 19).”

Como mencionamos, adotamos como premissa a teoria dos sistemas de Luhmann, que interpreta o direito⁹¹ como um sistema operacionalmente fechado, mas cognitivamente aberto⁹², que interage com outros sistemas, como o da economia, por meio de acoplamentos estruturais⁹³. Embora nosso sistema não admita o uso de analogia como instrumento para imposição de tributo não previsto em lei, os fatos jurídicos – eventos devidamente vertidos em linguagem aceita pelo direito – colhidos pelas normas tributárias são, em geral, fatos econômicos⁹⁴ que denotam a capacidade contributiva. A compreensão desses eventos em sua integralidade deve contemplar a realidade econômica, é pressuposto para a aplicação do direito, tudo de acordo com a legalidade, tipicidade e sem qualquer

⁹¹ “Um conjunto de expectativas institucionalizadas que dizem como a sociedade pode esperar que os outros se comportem” (REESE-SCHÄFER, Walter. *Niklas Luhman zur Einführung*. Dresden: Junfermann, 2001, p. 79 *apud* SILVEIRA, Paulo Caliendo Velloso da. *Direito Tributário e uma Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 4).

⁹² No mesmo sentido: CANARIS, Claus-Wilhelm. CORDEIRO, A. Menezes (Trad.). *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989. 311p. (a).

⁹³ “Autopoietic theory also claims that these social spheres do not exchange information between each other but rather produce information of their own under the impression of external ‘noise’” (TEUBNER, Gunther; FEBBRAJO, Alberto. *State, law, and economy as autopoietic systems: regulation and autonomy in a new perspective*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1992. p. 390-415).

⁹⁴ Ou fatos signos presuntivos de riqueza como denominou Becker. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 262-263.

analogia. Ora, a regra matriz de incidência tributária que descreve os eventos econômicos como “hipótese de incidência” ou fato imponible, funciona como “acoplamento estrutural” pelo qual o sistema jurídico troca informações com a economia. Aliás, como Luhmann⁹⁵ afirma, a autopoiese e o fechamento operativo do sistema jurídico são decorrência da diferenciação entre o sistema e o ambiente, pressupõem a exclusão do ambiente e simultaneamente a influência do ambiente no sistema.

A observação das diferenças entre os sistemas mediante os acoplamentos estruturais permite a harmonia entre os sistemas – por exemplo, entre o direito e economia – no entanto, como alertou Paulo Caliendo⁹⁶:

“(...) as trocas entre os diversos subsistemas deverão ser realizadas de modo equilibrado, de maneira que não a ‘corrupção’ do sistema, ou seja, a imposição do código binário de um subsistema em outro subsistema, de tal forma que o próprio resultado final seja afetado. Assim, por exemplo, se houvesse a prevalência da Economia sobre o jurídico o sentido de tributação poderia corresponder a ditames econômicos e o próprio Direito seria incapaz de ter uma leitura própria do fenômeno, e assim a necessária identidade interna construída por diferenciação seria ferida de morte. Tal leitura se torna ainda mais radical para aqueles que vêem a justiça ocupando um papel de destaque no Direito e, desse modo, poderíamos ver a justiça cedendo espaço para exigência de eficiência econômica.”

⁹⁵ “Closure of the autopoietic reproductive connections is possible only as a characteristic of a system within an environment; it presupposes exclusion of the environment and simultaneously that the system is affected by its environment” (LUHMANN, Niklas. *The coding of the legal system*. [s.l.: s.n.], s.d. p. 145-185).

⁹⁶ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 7.

A análise do evento econômico é pressuposto; os efeitos econômicos não servem para justificar a desconsideração ou requalificação dos atos do contribuinte. Eventos econômicos devidamente juridicizados pelo direito (vertidos na linguagem competente e codificados de acordo com o código próprio legal/ilegal) tornam-se fatos jurídicos e não podem ser ignorados como tais, salvo desprovidos de causa jurídica. Frisemos novamente que a causa não se confunde com a intenção ou os motivos subjetivos dos particulares, mas é a finalidade declarada e coerente com a forma e o tipo escolhidos, ainda que pouco usuais. A congruência entre esses fatores é imprescindível para a validade dos atos. A análise detida da causa deve, outrossim, levar em conta o evento econômico⁹⁷, o *business purpose*, sempre com enfoque na coesão entre a finalidade econômica⁹⁸ e os tipos ou formas adotados pelo contribuinte⁹⁹. Havendo harmonia entre esses elementos (causa, tipos e forma), os atos e negócios de direito privados deverão ser preservados. Evasão ou elusão é a absoluta discordância entre a causa jurídica e a formalização dos atos de direito privado, que, nessas condições, não podem prevalecer¹⁰⁰.

⁹⁷ Concordamos, neste aspecto, com a observação de Paulo Caliendo: “a distinção entre elisão e evasão realizada estritamente com base na teoria da causa não explica realmente quando estamos perante uma ausência de causa ou uma falsa causa, em uma operação empresaria; tal representação deverá ser feita observando-se a finalidade econômica da operação. (...)” (SILVEIRA, Paulo A. Caliendo V. da. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 251).

⁹⁸ “El criterio de la realidad económica se vincula estrechamente con la teoría de la causa en el derecho tributario. (...) Los componentes económicos necesarios para la interpretación de la norma jurídica ya están incluidos en los métodos de interpretación comunes de cualquier norma jurídica. A través de una apropiada y correcta técnica de interpretación jurídica es posible apreciar la *ratio legis* del legislador de comprender una determinada realidad económica al elevarla a la calidad de hecho imponible” (GALARZA, César J. La teoría de la causa en el derecho tributario y su vinculación con el criterio de la realidad económica. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 429-456).

⁹⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 148-149 e 414.

¹⁰⁰ “Si los actos son legítimos para el derecho privado porque han respetado su causa típica y no se han desviado de la finalidad atribuida, al generarse las consecuencias jurídicas previstas por el ordenamiento jurídico no habrá fraude de ley, y no podrá la Administración recurrir a la potestad recalificadora a que hace referencia el art. 2º, LPT. Por el contrario, si existe discordancia entre el uso de una figura y su causa típica que demuestre claramente la existencia de un divorcio entre los

Ressalte-se que dentro dos limites aqui descritos, i.e., apenas quando ausente a causa jurídica ou se esta for incoerente com a forma e o conteúdo, os negócios não serão válidos quer para efeitos de direito tributário, quer para o direito privado. Autoriza-se, então, a requalificação dos negócios pelas autoridades fiscais para a adequada aplicação da norma tributária. Teremos, então, que será desconsiderado o fato F declarado por absoluta invalidade e será qualificado o fato F', aplicando-se a regra-matriz de incidência tributária concernente¹⁰¹. Não há analogia¹⁰²¹⁰³, não há violação ao art. 108, § 1º, do CTN (“§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”), nem à tipicidade cerrada ou legalidade. O que ocorre é a invalidação de um negócio que não obedeceu às regras do direito privado e a requalificação do evento após superadas as artificialidades, tudo em conformidade com os princípios da isonomia,

medios empleados por las partes y los fines de la institución jurídica empleada, entonces nos encontraremos ante un uso inadecuado de las formas jurídica y quedará abierta la posibilidad para que se recurra a lo establecido en el mencionado art. 2º, LPT” (LALANNE, Guillermo A. El fraude a la ley tributaria y economía de opción. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 220).

¹⁰¹ “En tales casos, hay que indagar más allá del nomen iuris utilizado, la verdadera naturaleza jurídica de los actos celebrado y aplicar el tributo, sólo si luego de esta recalificación jurídica, se constata que los actos realizados encuadran en los actos descriptos por la norma tributaria como presupuesto de su aplicación” (RODRÍGUEZ, María José. La realidad económica y la realidad jurídica: “antinomia o natural Correspondencia?”. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 172).

¹⁰² Embora não seja este o caso, é oportuno lembrar que há diferenças entre interpretação extensiva e analogia no direito tributário, como bem descreveu José Osvaldo Casas: CASÁS, José Osvaldo. La analogía en el derecho tributario sustantivo y la interpretación de las exenciones y beneficios. In: CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 275-330.

¹⁰³ Para Ricardo Lobo Torres, o art. 116, parágrafo único do CTN é uma norma que criou uma exceção à proibição de analogia do art. 108, § 1º do CTN. (TORRES, Ricardo Lobo. Form and Substance in Tax Law. In: International Fiscal Association. *Cahiers de Droit Fiscal International*. Volume LXXXVIIa, The Hague: Kluwer, 2002, p. 184).

Embora não seja este o caso, é oportuno lembrar que há diferenças entre interpretação extensiva e analogia no direito tributário, como bem descreveu José Osvaldo Casas: CASÁS, José Osvaldo. La analogía en el derecho tributario sustantivo y la interpretación de las exenciones y beneficios. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord) *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 275-330.

da capacidade contributiva e da segurança jurídica. Comungamos, neste particular, com a opinião de Marco Aurélio Greco¹⁰⁴:

“Não defendo nem a analogia no Direito Tributário enquanto vigorar o Código Tributário Nacional, nem a interpretação econômica. Mas defendo a chamada consideração econômica. Na consideração econômica, parte-se da lei, constrói-se o conceito legal para saber qual o tipo previsto na lei; vai-se para o fato, constrói-se o conceito de fato considerando os seus aspectos jurídicos, econômicos, mercadológicos, concorrenciais etc.; enfim, todos os aspectos relevantes para construí-lo e volta-se para a lei para saber se ele está enquadrado ou não. Isto é incluir a variável econômica ao lado de outras variáveis na construção do conceito de fato, para saber o que ele é. Isso não tem nada a ver com interpretação econômica.”

A metodologia que aqui se propõe é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico,¹⁰⁵ na medida em que: (i) não se propugna a superveniência do evento econômico e a desconsideração do fato jurídico, mas a ineficácia do fato jurídico para surtir os efeitos que se propõe, na forma do direito privado, quando ausente sua causa; (ii) pretendemos, sim, que sejam cumulados critérios jurídicos – a causa e sua coerência com a forma e o conteúdo da estrutura negocial – sem ignorar o aspecto econômico inerente; (iii) essa interpretação não esbarra na tipicidade, na legalidade estrita nem implica analogia, mas sim a adequada aplicação do direito, em respeito à capacidade contributiva.

¹⁰⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 163-164.

¹⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. A chamada "interpretação econômica do direito tributário", a lei complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 233-244.

Trata-se de interpretação teleológica/sistemática que parte do texto constitucional, mormente do conceito de soberania¹⁰⁶, livre exercício da atividade econômica e a concorrência leal¹⁰⁷, do direito a uma sociedade justa e solidária¹⁰⁸ e do dever de contribuir na medida de sua capacidade econômica¹⁰⁹, dos princípios da tipicidade e legalidade; leva em consideração as normas do Código Tributário Nacional (arts. 109¹¹⁰, 110¹¹¹, 149¹¹², 150¹¹³, que negam os efeitos próprios aos atos

¹⁰⁶ “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: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

¹⁰⁷ “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: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; (...)

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

¹⁰⁸ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

¹⁰⁹ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 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.”

¹¹⁰ “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.” Embora critique o art. 109 do CTN, Ricardo Lobo Torres reconhece que este dispositivo recomenda a interpretação teleológica (TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 145).

¹¹¹ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

¹¹² “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa,

que forem praticados com dolo, fraude ou simulação) e regras de direito privado (especialmente os arts. 112¹¹⁴, 113,¹¹⁵166¹¹⁶, 167¹¹⁷, 421¹¹⁸ e 422¹¹⁹ do Código

recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

¹¹³ “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

¹¹⁴ “Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.”

¹¹⁵ “Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.”

¹¹⁶ “Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: I – celebrado por pessoa absolutamente incapaz; II – for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto; III – o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;

IV – não revestir a forma prescrita em lei; V – for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade; VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa; VII – a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.”

¹¹⁷ “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 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.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.”

¹¹⁸ “Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.”

Civil) para compreensão do fato jurídico tributário em toda sua complexidade¹²⁰. Assemelha-se à interpretação contra-analógica ou à redução teleológica que Ricardo Lobo Tôrres¹²¹ explicou, com base nas doutrinas francesa e alemã:

“O Código Tributário Nacional tem uma regra que proíbe analogia e o contribuinte, ao buscar uma interpretação ou uma compreensão do verdadeiro sentido do contrato ou do fato gerador abstrato, na realidade, está escapando da finalidade da lei e se apegando a uma interpretação meramente literal do texto com que ele opera, num campo de lacuna, e está praticando analogia. E o combate a essa analogia só pode ser uma norma contra-analógica, que é a norma antielisiva, que a doutrina alemã prefere chamar de redução teleológica. Quando a lei antielisiva obriga a administração a requalificar o fato, na realidade ela está diminuindo o alcance do fato gerador. Se aquela lei do capital fala em capital de 1 milhão, não é qualquer empresa que tenha capital de 1 milhão. Uma empresa que tenha sido subdividida, mas que mantém os mesmos sócios, mesmo negócio, mesmos objetivos, mesmo local de trabalho, deve ser entendido que não há modificação alguma, apenas o objetivo de burlar a lei. Evidentemente, neste caso a expressão 1 milhão de reais para o capital que aparece na lei é uma expressão que tem que ser

¹¹⁹ “Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.”

¹²⁰ “La tarea de calificación, en la apreciación de los hechos, debe reunir a los contratos y actos jurídicos, con el objeto de conocerlos plenamente desde la forma hasta la función, es decir, desde el tipo de negocio jurídico hasta la ‘causa’ que lo impulsa, sin limitarse, por lo tanto, a lo que las partes aleguen como ‘forma’ o ‘causa’ efectiva, pues siempre le será facultado a la Administración apreciar los fundamentos de calificación atribuida para conservarla o desestimarla, sin que en nada se pueda alegar superación a los mayores principios de libertad contractual de formas y tipos.

Ese es el límite de una interpretación finalista legítima que puede admitirse en una Administración pautada en valores democráticos y constitucionales, resacado al deber de actuar secundum legem, principalmente en derecho tributario” (TÔRRES, Heleno Taveira. Interpretación económica: extensiva, finalista o analógica del derecho tributario: reflexões críticas. In: CASÁS, José Osvaldo (coord.); *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 331-371).

¹²¹ TORRES, Ricardo Lobo. “A lei brasileira”. In Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (2002 : Brasília). *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002. p. 209.

reduzida a uma redução teleológica, a uma redução do sentido que possa ser alcançado por meio da interpretação. A redução teleológica está para a interpretação restritiva na mesma equação em que a analogia se encontra com relação à interpretação extensiva. A analogia praticada pelo contribuinte é uma extensão do sentido, além da possibilidade de compreensão da letra da lei. A redução teleológica, pelo contrário, é uma restrição de sentido que vai ser realizada pela autoridade administrativa com base na norma antielisiva.”

O sistema do direito tributário e da economia devem ser convergentes para possibilitar o equilíbrio entre a liberdade e os interesses individuais e os princípios que positivam a justiça tributária, entre eles a capacidade contributiva, a seletividade e a redistribuição de riquezas. O direito tem, então, inequívoco caráter instrumental, é o meio para que sejam atingidas determinadas finalidade.

Em países que utilizam o sistema da *common law* a utilização de critérios econômicos para análise do direito (*Law & Economics*) é corriqueira¹²². A economia produz inúmeros estudos científicos que prevêm os efeitos das normas e sanções legais no comportamento dos indivíduos¹²³. A teorias antielusivas, como a prevalência da substância sobre a forma ou o *business purpose*, são amplamente adotadas, ainda que possam conduzir a sérios equívocos lingüísticos, na medida em

¹²²POSNER, Richard A.. *Economic analysis of law*. 7. ed. New York: Aspen Law & Business, 2007. 787p.; GEORGAKOPOULOS, Nicholas L. *Principles and Methods of Law and economics: basic tools for normative reasoning*. New York: Cambridge, 2005. 378p.; POSNER, Richard A.. *Frontiers of Legal Theory*. Cambridge: Harvard University Press, 2004. 453p.; FRIEDMAN, David D.. *Law's order: what economics has to do with law and why it matters*. New Jersey: Princeton, 2000. 329p.; STEPHEN, Frank H.. VITALE, Neusa (Trad.). *Teoria econômica do direito*. São Paulo: Makron Books, 1993. 211 p.

¹²³ COOTER, Robert. ULEN, Thomas. *Law & Economics*. Boston: Pearson Addison Wesley, 2008. p. 3.

que os termos técnicos *form* e *substance* denotam conceitos filosóficos específicos¹²⁴.

O conceito de *substância* que deve ser usado, portanto, como parâmetro para determinar a validade e licitude dos atos e negócios não está vinculado apenas a elementos materiais ou fáticos, mas a sua essência. O termo substância não se refere ao efeito econômico obtido por um negócio jurídico como sustenta Kevin Holmes¹²⁵, significa a verdadeira essência, ou a *causa jurídica* em sua integralidade, contemplados os aspectos econômicos inerentes.

Por tais razões, o conceito de substância que é adequado à hermenêutica jurídica é, em contraste com a forma, a essência do ato praticado, esta entendida como sua finalidade e sua *causa jurídica*, que necessariamente deve ser adequada ao tipo e a forma adotada.

¹²⁴ “Adoption of the ‘form v. substance’ contrast also might lead one to use ‘form’ and ‘formal’ in misleading ways. For example, it might be thought that ‘substance’ designates all things substantial within its contrasting pair, with the result that form is not substantial. This, in turn, may even invite the assumption that ‘form’ itself can have no affirmative general meaning of its own, but, as is true with many contrasting pair of words, is merely a term to be used in contradistinction to ‘substance’ to exclude or to rule out one or more varieties of substance. Yet, in the analysis set forth here, the term ‘form’ does have a general meaning of its own, namely, the purposive systematic arrangement of a functional legal unit. Such overall form, as refined to fit any sub-type of a functional legal unit, can be affirmatively characterized, often robustly, as defining and organizing the whole of that unit. Moreover, as we saw, the rationales for adopting this general meaning are several. It is not only faithful to the relevant realities. It largely conforms to one technical philosophical usage of form, largely conforms to one major ordinary usage of ‘form’, is functionally apt, and does not threaten the basic contrast between overall form and material or other components, and can be refined to fit felicitously the wide-ranging and representative typology of forms treated here” (SUMMERS, Robert. *Form and function in legal system*. New York: Cambridge University Press, 2006, p. 62).

¹²⁵ “The economic effects or economic consequences of a transaction are often referred to as the ‘economic substance’ of the transaction. Unfortunately, misunderstandings occur when the terms are interchanged loosely. ‘Substance’ is frequently used in contrast to ‘form’ in discussions of the legal concept of income but, in that context substance seldom means economic effects or consequences of the breadth contemplate by the foundation concept of income. Hence, an economic event can be examined from three perspectives: (i) its legal form; (ii) its substance; (iii) its economic effects or consequences.

In a legal sense, substance typically refers to the underlying real feature of the transaction. When the form and the substance of a transaction are not the same, the transaction has generally been structured so that the legal form makes no reference to the underlying feature. (...)” (HOLMES, Kevin. *The Concept of Income. A multi-disciplinary analysis*. Amsterdam: IBFD, 2000, p. 198).

Note-se que a proposta do presente estudo não é interpretar o direito conforme a realidade econômica (ou os efeitos econômicos dos fatos), mas sim interpretar o direito tributário com respeito aos institutos, tipos e formas do direito privado¹²⁶, que não admite a subsistência de atos sem *causa jurídica*. A identificação da *causa jurídica* compreende também a análise de elementos ou do propósito econômico pretendido, para avaliar a compatibilidade deste com a forma ou o tipo do direito privado utilizado. A causa jurídica é um critério preciso, seguro e adequado à praticabilidade do Direito Tributário e à fenomenologia jurídica para classificar os fatos jurídicos como evasão, elusão ou elisão fiscal, de acordo com o programa e o código próprio do sistema jurídico, em sua completude, ou seja, levando-se em consideração seus aspectos econômicos.

8. UMA ANÁLISE CRÍTICA DAS DECISÕES RELEVANTES DO CARF EM RECENTES JULGAMENTOS DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIAS – A IMPORTÂNCIA DOS INDÍCIOS

O direito à liberdade consta desde o preâmbulo da Constituição Federal Brasileira¹²⁷ e é repetido nos arts. 1º, 3º, 5º, *caput* e XII, e 170, entre outros que asseguram o livre exercício de atividade econômica, o direito à propriedade e incentiva a lucratividade como resultado do trabalho e do exercício de atividade empresarial. A busca do melhor resultado, da lucratividade e de eficiência fiscal é

¹²⁶ Mormente os arts. 166 e 167 do Código Civil.

¹²⁷ “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.”

objeto lícito que deve ser perseguido pelas empresas e seus administradores. Impõe-se ao administrador o dever de agir de boa-fé, em cumprimento do objeto social, com toda diligência para obter os melhores resultados¹²⁸.

A lucratividade é incentivada e os administradores das sociedades estão obrigados a planejar e organizar os negócios do modo mais adequado e eficiente, valendo-se da ampla liberdade de formas e tipos do direito privado¹²⁹. Não há impedimento para a contratação de terceiros para intermediação, representação ou mandato; para a realização de transações com pessoas jurídicas vinculadas ou residentes em países de tributação favorecida; para a utilização de operações seqüenciais; negócios jurídicos indiretos ou fiduciários; desde que haja *causa jurídica* e esta esteja em consonância com a forma e o conteúdo dos atos praticados.

É evidente que a evasão fiscal, realizada mediante dolo, fraude ou simulação, é prática ilegal vedada pelo nosso ordenamento jurídico. Contudo, o sistema jurídico brasileiro, especialmente o princípio da autonomia privada, a garantia do livre exercício da atividade econômica e os princípios da legalidade e da tipicidade em matéria tributária, não veda a elisão fiscal. Permite-se que os contribuintes organizem seus negócios do modo que lhes for menos oneroso, efetuando planejamento tributário legítimo, mediante a prática de atos legais, válidos e motivados por causa jurídica coerente.

Há, no entanto, a possibilidade de que o contribuinte venha a adotar uma forma de organização de seus negócios, com artificialidades no que concerne a aos

¹²⁸ “Art. 1.011. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.”

¹²⁹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 146-170.

institutos, formas e tipos do direito privado. São essas estruturas artificiais que poderão – com a eficácia do art. 116, parágrafo único do CTN – ser desconsideradas pelas autoridades fiscais, desde que fique comprovado que: tem como objetivo exclusivamente à economia de tributos (a); ou ocultam seu propósito em atos com uma aparência lícita, praticando atos legais, mas desprovidos de causa jurídica (b), com a intenção de impedir a incidência da norma jurídica tributária ou reduzir o ônus da obrigação tributária. Esses atos elusivos são práticas que consistem em (i) simulação – declaração de uma causa falsa, divergente da real; (ii) abuso de formas (ausência de causa); (iii) abuso de direitos; (iv) fraude à lei (causa ilícita)¹³⁰.

O exame da legitimidade e da validade dos atos e negócios realizados pelos contribuintes não é uma análise meramente formal. A adoção de formas pouco usuais, combinações de negócios, formas ou tipos pode ser legítima e adequada à finalidade pretendida pelo contribuinte em determinadas circunstâncias fáticas, enquanto outra forma jurídica mais usual e trivial pode se afigurar inadequada. Assim, uma forma atípica pode ser legal, válida e legítima perante o direito se houver uma “causa” jurídica, consubstanciada em razões objetivas e coerentes, que a justifique.

Importante lembrar que a grave acusação de simulação em geral pauta-se em indícios coletados pelas autoridades fiscais na busca da verdade material. Para demonstrar vícios no negócio jurídico do contribuintes, esses indícios devem ser graves, precisos e concordantes, como afirmou o Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, no Acórdão 01-06.015. Ademais são esclarecedoras as

¹³⁰ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. 250p.

considerações do Conselheiro Marcos Neder, no citado acórdão, que passamos a transcrever:

“Ressalte-se que, nos casos de planejamento tributário, a prova do Fisco baseia-se usualmente em fatos indiciários para fundamentar suas conclusões. A prova por presunção pode assegurar ao julgador a certeza necessária para proferir sua decisão, desde que fundada num conjunto de indícios graves, precisos e convergentes. Esses fatos circunstanciais considerados isoladamente podem não alcançar a certeza, mas, ao serem examinados em conjunto, podem levar a uma comprovação confiável da ocorrência do fato jurídico tributário.

Nesse sentido, torna-se importante questionar a finalidade da estrutura composta pelos negócios jurídicos que servem de substrato econômico a uma operação negociada. Apenas com a investigação dos elementos essenciais das relações jurídicas privadas subjacentes ao fato jurídico tributário, é possível ao julgador valorar a consistência das provas apresentadas pelas partes. O intérprete, nesse diapasão, deve ir além das fronteiras do direito tributário, buscando examinar a validade dos atos jurídicos à luz da teoria dos fatos jurídicos, que se insere na teoria geral do direito.

Desse modo, a causa do negócio jurídico deve ser confrontada com outros elementos do negócio, como o motivo, os valores e a duração da reorganização societária, além do possível cotejamento com o conteúdo de acordos entre acionistas ou entre acionistas e terceiros, além de informações externas ao negócio, como as notícias veiculadas sobre a operação societária na mídia, a movimentação financeira, a oitiva das pessoas envolvidas na transação, os vínculos existentes entre os participantes. Se o conjunto de

provas for consistente, o julgador pode refutar as evidências indicadas pelo contribuinte e o fato jurídico tributário será dado por ocorrido.”¹³¹

Concordamos com a brilhante exposição de Marcos Neder, bem como com Heleno Tôrres¹³² no sentido de que é necessário que haja provas¹³³ contundentes, confissão, prova testemunhal, provas documentais, indícios plurais e congruentes que demonstrem a inconsistência da estrutura negocial ou o vício da causa jurídica¹³⁴. Passamos, agora, a comentar duas recentes e importantes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais analisou a validade de uma reorganização societária em outubro de 2008 (Acórdão nº 01-06.015). Nesse julgamento foi examinada uma intrincada operação de reorganização societária, que foi descrita minuciosamente na decisão de primeira instância, transcrita no voto do Conselheiro Marcos Neder, *verbis*:

“1) A RBS detinha, até 15 de junho de 1999, 85% das 14.538.349 ações representativas do capital social da Nutec Informática S/A (fls. 25). A contabilidade da autuada apontava para essa participação societária um Valor

¹³¹ Voto do conselheiro Marcos Neder, no Acórdão 01-06.015, p. 25.

¹³² TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 385-407. TÔRRES, Heleno Taveira. Provas e presunções em matéria tributária e sua aplicabilidade nos casos de simulação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 359-384;

¹³³ Sobre a teoria das provas: HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999. p.158-159; TOMÉ, Fabiana Del Padre. Prova e aplicação do direito tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 603-628; PESTANA, Márcio. *A prova no processo administrativo tributário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 233; CARVALHO, Paulo de Barros. Notas sobre a prova no processo administrativo tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 855-863; BONILHA, Paulo Celso B. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997. p. 81-97.

¹³⁴ Concordamos também com Paulo Ayres Barreto, sobre a importância dos indícios e o dever da administração de buscar elementos para demonstrar os vícios dos negócios jurídicos, ao desconsiderá-los, no entanto, não compartilhamos a opinião de que a teoria das provas seria suficiente, por si só, para impedir todas as situações abusivas. BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: USP, 2008. 247p.

de R\$ 10.690.021,00, sendo R\$ 4.228.969,00 relativos ao custo de aquisição e R\$ 6.461.052,00 a título de ágio.

2) Em 15 de junho de 1999, o capital social da NUTEC foi aumentado em 20% de R\$ 4.638.764,16 para R\$ 5.569.343,60 mediante a emissão de 3.323.498 ações, subscritas pela TELEFÓNICA INTERACTIVA BRASIL LTDA. pelo preço de R\$ 411.847.872,16 (fls. 25/26). Dessa forma, o preço de aquisição correspondeu a um ágio de R\$ 410.917.292,72 sobre o valor de emissão.

3) Em função desse aumento de capital com ágio, a atuada contabilizou um resultado positivo de equivalência patrimonial de R\$ 286 042 247,23 (relatório, fls. 21, balancete analítico, fls. 890 e demonstrativo de cálculo, fls. 921), cuja contrapartida foi um aumento no valor contábil da participação societária mantida na NUTEC (balancete, fls. 879).

4) Em 5 agosto de 1999, a totalidade das ações da NUTEC detidas pela atuada foi resgatada pelo valor de R\$ 290.271.216,71 (fls. 30). Tendo em vista a extinção da participação societária, seu valor contábil foi baixado (balancete, fls. 913). Nesta data, conforme o demonstrativo das fls. 921, o valor contábil da participação era composto de um custo (incluída a equivalência patrimonial) de R\$ 290.271.216,71 (portanto igual ao valor de resgate) e de um ágio de R\$ 6.461.052,35. A baixa do ágio teve como contrapartida a conta de despesas com amortizações (balancete, fls. 919) enquanto a do custo se deu diretamente em contrapartida aos valores recebidos.

5) Houve efetivamente substancial descompasso entre a participação societária adquirida pela TELEFONICA INTERACTIVA e o preço que ela

pagou. Esse foi um dos pilares da argumentação da fiscalização, que afirma que o preço pago pelas ações subscritas correspondia ao valor integral da NUTEC e não a apenas 16,67% como formalmente ficou estabelecido. Segundo a fiscalização, reforça essa ilação a avaliação do valor da compra feita pela BT ALEX BROWN INCORPORATED (fls. 1.137/1.145).

6) Não se efetivou a subscrição de capital declarada pelos envolvidos, porquanto os recursos aportados, em sua maior parte, não estiveram disponíveis para a NUTEC. Estiveram, desde o início, em poder da autuada, através de operações triangulares garantidas por aplicações financeiras realizadas com os recursos da integralização.

7) A omissão da NUTEC em contabilizar rendimentos de aplicações financeiras utilizadas para resgate de ações, demonstrando a ausência de titularidade desses rendimentos delas.

8) Em 15 de junho de 1999, foram firmados um contrato de subscrição e dois acordos de acionistas. Do primeiro e de um dos acordos de acionistas, foi parte a autuada. Do último, o "acordo 2", não. No primeiro acordo, consta a cláusula 5.3, em que se regula o desenvolvimento de projetos após a retirada da RBS da NUTEC (fls 275). No acordo 2, os demais acionistas manifestam, expressamente, que por força do contrato de subscrição são detentores da totalidade do capital da NUTEC. Ou seja, o acordo 2 foi firmado no mesmo dia do contrato de subscrição e do outro acordo de acionistas. No mesmo dia da subscrição, os demais acionistas já sabiam que a autuada não permaneceria na sociedade. Ou melhor, antes. Porque um acordo tão complexo não é negociado em questão de horas; ele já estava acertado e ir pronto para

assinatura antes da integralização. Antes dela todos sabiam que a atuada se retiraria.

9) Há, portanto, inconsistência nas alegações de que havia apenas a possibilidade de saída. Se houvesse apenas a possibilidade de saída, o "acordo 2", tão minuciosamente elaborado, certamente trataria da hipótese da atuada não se retirar, para regular as relações entre os pactuantes nessa situação. Havia certeza absoluta dos demais acionistas de que a atuada resgataria suas ações. Com isso, infirma-se a alegação da atuada de que a INTERACTIVA, acionista controladora, teria manobrado para forçar sua saída. Se este evento dependesse de manobras da controladora que a deixassem insatisfeita, não poderia haver certeza quanto a ele, pois sempre haveria a possibilidade de permanecer. Havia também a certeza de resgate de ações dos demais sócios.

10) A existência de declarações da TERRA NETWORKS SA, arquivadas na NASDAQ STOCK MARKET, INC. e disponibilizadas na internet.

11) Na tradução pública (fls. 1.870), a TERRA (do grupo TELEFÔNICA) informa ter adquirido 96% da NUTEC em junho de 1999. Não em agosto, quando foi formalmente ultimado o resgate das ações da atuada. A afirmação não é da atuada, mas de qualquer modo provém da outra parte do negócio e serve para mostrar a verdadeira intenção com que ele foi feito: isto é, em junho, quando foi formalizado o aumento de capital, A TELEFONICA INTERACTIVA já se considerava detentora de 96% do capital da NUTEC, não apenas de 16,67% como levam a crer os instrumentos contratuais por meio dos quais se estruturou o dito negócio jurídico indireto.”

Como consta do relatório da Câmara Superior que “a decisão de primeira instância mantivera o auto de infração por entender que a autuada, RBS PARTICIPAÇÕES E COBRANÇAS, havia alienado sua participação na NUTEC a TELEFÓNICA INTERACTIVA BRASIL LTDA (TIB), mas se utilizara de uma subscrição de ações desta última no capital da segunda, com elevado ágio, bem como de acordos de acionistas para, posteriormente obter (a RBS) o resgate de sua participação no capital da NUTEC. Registrou a operação como resultado de alienação de investimento, avaliado pelo Patrimônio Líquido como Reserva de Capital e, assim, não tributável, consoante os artigos 387, 389 e 442 do RIR199. Esse processo teria sido apenas um artifício para encobrir a verdadeira operação de compra e venda de suas ações sem a tributação do ganho de capital obtido. Por essa razão, a fiscalização lançara o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido que entendeu devidos, acrescidos, um e outra, de multa de lançamento de ofício de 150%, além dos juros de mora com base na taxa Selic.”

A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte, por reconhecer que foram praticados negócios lícitos de forma lícita. Assentou que havia a possibilidade da ex-controladora permanecer como acionista da companhia, ou retirar-se com direito ao resgate do valor de suas ações, o que finalmente aconteceu; mas essa permissão seria lícita e que os indícios apresentados não atenderam aos “requisitos da gravidade, da precisão e da concordância” para permitir a desconsideração das operações. Decidiu, então, que não houve simulação, mas negócio jurídico indireto admitido pelo nosso sistema.

No v. Acórdão 01-06.015 da Câmara Superior de Recursos Fiscais consta o resumo do voto do Relator Carlos Alberto Gonçalves Nunes, com o qual concordamos integralmente:

“A simulação relativa de ato ou negócio jurídico se caracteriza pela declaração aparente de um ato jurídico, enquanto o negócio real, verdadeiro, e oculto no negócio aparente é diverso do declarado. A simulação há de ser provada pela parte interessada e não apenas suposta.

Presunção é a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de um fato desconhecido. Sua validade repousa em três requisitos: o da gravidade, da precisão e da concordância, não prosperando a ilação quando os indícios escolhidos autorizem conclusões antípodas, como ocorreu no caso concreto.

Ocorre o negócio jurídico indireto legítimo quando as partes adotam negócio jurídico típico e desejado por meio do qual os contratantes buscam um fim diverso daquele para o qual o negócio jurídico foi criado, descabendo ao fisco descaracterizar o ato jurídico assim praticado. Para tanto, incumbe-lhe provar que o ato fez-se na contra-mão da lei de regência com o propósito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária.”

Em que pesem as brilhantes considerações e a precisão dos conceitos adotados pelo Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, parece-nos bastante acertada a aplicação prática proposta pelo Conselheiro Marcos Neder – na declaração de voto divergente – para quem a operação de reorganização societária realizada pela RBS assemelhou-se a uma operação casa-separa¹³⁵.

¹³⁵ Voto do Conselheiro Marcos Neder: “Esse conjunto de atos muito se assemelha a uma espécie de planejamento tributário muito conhecida dos membros deste Conselho, comumente denominada de

Concordamos, também, com o Conselheiro Marcos Neder quanto a dificuldade para comprovar simulação. De fato, em geral não é uma prova absoluta da simulação, mas os agentes fiscais devem formar um conjunto de provas coeso e contundente, composto por indícios que sejam graves, precisos e convergentes para fundamentar a presença de simulação. Contudo, no caso avaliado pela Câmara Superior, vislumbramos provas que demonstram a simulação, com a presença de pacto simulatório, negócio jurídico simulado e dissimulado, tudo a demonstrar a divergência entre a causa jurídica declarada e aquela efetivamente pretendida pelas partes, como apontou o Conselheiro Marcos Neder:

“É claro que a fiscalização empreendeu os esforços possíveis para apurar a verdade dos fatos durante os trabalhos de auditoria. Assim, não vejo como, diante do robusto quadro probatório, julgar improcedente o lançamento fiscal por não ter sido perguntado aos envolvidos na simulação qual seria, na opinião deles, o negócio válido: *o pacto simulatório (acordo 2) ou os negócios formais e aparentes que foram apresentados a fiscalização (acordo 1, contrato de subscrição e revogação)*.”

operação "casa e separa". Esse planejamento é motivado pelo interesse de determinada sociedade Y em adquirir ativo de outra sociedade X. Se Y adquirir diretamente o ativo haverá ganho de capital na operação e, por conseguinte, X terá que recolher o imposto de renda respectivo. Para evitar a tributação, concebem-se uma série de operações realizadas passo a passo.

Primeiro passo: cria-se uma nova sociedade Z, apenas temporária, a partir da integralização de capital com a entrega (pelo valor contábil) do ativo por X. A sociedade Y, logo após a criação da sociedade efêmera Z, subscreve capital em Z, aceitando pagar um sobrevalor a título de ágio sob o fundamento da existência de bens subavaliados em Z. Esse ágio será registrado como Reserva de Ágio no Patrimônio Líquido de Z. No passo seguinte, X, como controladora de Z, ajusta o investimento em Z (constante de seu ativo) pelo método da equivalência patrimonial. Ou seja, com o aumento do patrimônio líquido de Z pelo recebimento do valor do ágio na subscrição, o investimento constante do ativo de X sofre um ajuste para manter o mesmo percentual de participação de X no patrimônio de Z. Dois meses depois, os acionistas acordam a extinção da sociedade efêmera Z e a restituição do capital aos seus únicos acionistas, X e a Y. Assim, Y recebe o ativo que lhe interessava e X recebe o valor em dinheiro correspondente. Obedecida a sucessão de atos formais, não haverá nenhum ganho a ser tributado pelo imposto de renda, pois o valor do investimento no ativo de X já estava previamente ajustado pela equivalência patrimonial.”

Na verdade, a autuada organizou formalmente um negócio jurídico de subscrição de capital seguida da extinção de sua participação societária, acrescido do, posterior, resgate do valor de sua participação aumentado do ágio pago pela TELEFONICA. *A fiscalização demonstrou que a finalidade prática do negócio nunca foi desejada*, afinal os recursos financeiros indicados na subscrição nunca entraram na NUTEC e os atos realizados pela autuada e pela TELEFONICA não evidenciam o desejo na formação de uma nova sociedade, tanto que a parceria foi *desfeita em curtíssimo espaço de tempo.*”

De fato, parece-nos haver um firme conjunto de indícios probatórios¹³⁶ que confirmam a artificialidade das operações, bem como a conclusão do Conselheiro

¹³⁶ “Se analisarmos as provas trazidas pela fiscalização relativas ao negócio realizado, verifica-se que o *nomen iuris* "subscrição de capital" escolhido pelas interessadas para o negócio jurídico é inconsistente com o conjunto probatório que descreve a reorganização societária. O conjunto de indícios pode ser assim sintetizado:

- 1) o primeiro indício de que não se desejava constituir uma verdadeira parceria é tempo ínfimo que perdurou a sociedade, pois transcorreram menos três meses entre a integralização de capital pela detentora dos recursos (15/6/99) e a extinção da participação na sociedade com a saída da que detinha os ativos (5/08/99). Como se sabe, uma operação de centenas de milhões de reais é cercada de muitas cautelas, sendo difícil acreditar que o negócio real possa se desfazer neste curto período;
- 2) os acordos da TELEFONICA com os acionistas minoritários, realizados na mesma data da operação de subscrição de capital (15/06/99) evidenciam a ocorrência de simulação, pois fica evidenciado o pacto prévio para a extinção da participação da RBS e a saída dos recursos aportados a NUTEC;
- 3) o exame do contrato de subscrição de ações (lis 285) firmado entre a autuada, acionistas minoritários e a TELEFONICA me convencem de que estamos diante de uma operação de compra e venda da empresa e não o surgimento de uma nova sociedade. O contrato traz uma série de garantias que relatam as condições da NUTEC (empregados, demonstrações financeiras, regularidade da situação, investimentos em outras sociedades, contas bancárias etc), mais parecido a garantias usualmente apresentadas a um adquirente de empresa e não a um interessado em 16,7% das ações;
- 4) a falsa causa do negócio jurídico também fica comprovada pelo fato dos recursos formalmente indicados na subscrição de capital nunca foram efetivamente recebidos pela NUTEC, pois os recursos da integralização permaneceram com a autuada (RBS) em razão de um empréstimo realizado no dia da subscrição de capital. Engendraram-se, para a liberação das ações da NUTEC, operações triangulares garantidas por aplicações financeiras (CDB's). Observe-se que a NUTEC não registrou os rendimentos auferidos pelos CDB 's, evidenciando assim que não os considerava seus;
- 5) o valor de R\$ 290271.216,71 pago pela aquisição das ações é muito superior ao valor patrimonial correspondente ao percentual das 16,7% de ações adquiridas e coincide exatamente com o cálculo do ganho de capital que seria devido caso a venda das ações fosse realizada diretamente, considerando nesse cálculo o percentual de 83,33% de participação da RBS;
- 6) Reforça a desproporção do valor pago pelas ações o relatório de empresa especializada (BT Alex Brown) requerido pela própria NUTEC, em que a avaliação de toda sociedade é estimada em 300

Marcos Neder. É digno de realce que a desconsideração do negócio jurídico – nesse particular – não se pautou na norma do art. 116, parágrafo único do CTN, mas no art. 149, VII do CTN, pois vislumbrou-se simulação, a qual foi comprovada pela presença de pacto simulatório (Acordo 2) e de negócios jurídicos simulado e dissimulado (Acordo 1). Por isso, concordamos com o conteúdo e as conclusões do voto do Conselheiro Marcos Neder, no que concerne à presença de simulação e com manutenção do lançamento fiscal contra a empresa RBS.

Outro exemplo curioso foi o julgamento da reorganização societária do grupo Colgate-palmolive. Resumidamente, a Colgate-palmolive adquiriu a divisão de produtos de higiene bucal do Grupo American Home, que detinha todos os ativos da Kolynos no Brasil. Para redução do ônus tributário do vendedor e tendo em vista que na época dos fatos o Brasil ainda não adotava o regime de tributação com base na renda mundial; foram constituídas empresas no exterior (no Uruguai) pelo comprador e pelo vendedor e a aquisição foi realizada por intermédio das referida empresas estrangeiras. A Receita Federal do Brasil lavrou auto de infração contra Laboratórios Wyeth Whitehall Ltda, para tributar o suposto ganho de capital auferido pela alienação no exterior da participação societária de empresa brasileira. Todavia essa pretensão foi afastada Conselho de Contribuintes, em decisão assim ementada:

“IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. GANHO DE CAPITAL OBTIDO NO EXTERIOR – A intributabilidade de rendimentos auferidos no exterior restringe-se às

milhões de dólares, que convertidos em moeda nacional se aproxima muito do montante pago pela TELEFONICA (411 milhões de reais) por apenas 16,7% do patrimônio;

7) Foram trazidas evidências de que, no mesmo momento em que foi subscrito o capital, foram feitas declarações da TERRA NETWORKS SA, arquivadas na NASDAQ STOCK MAR10ET, INC. e disponibilizadas na internet, em que se descreve a venda integral da sociedade;” (trecho do voto do Conselheiro Marcos Neder, no Acórdão 01-06.015, p. 28/29)

hipóteses expressamente previstas na legislação brasileira, alcançando o ganho de capital obtido na alienação de investimentos relevantes em sociedades estrangeiras avaliados pelo método da equivalência patrimonial, como previsto no parágrafo único do artigo 332 do RIR/94. Recurso provido.” (Acórdão 101-93.026, Conselheiro Jezer de Oliveira Cândido).

Diante dessa decisão, a fiscalização voltou-se contra o Grupo Colgate-Palmolive, para cobrar supostas diferenças do imposto sobre a renda da pessoa jurídica – IRPJ e da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, decorrentes da glosa das despesas de juros e variação cambial passiva decorrentes do empréstimo externo recebido pela Consulente para aquisição das ações da Kolynos do Brasil S/A. A primeira decisão do Conselho de Contribuintes determinou o cancelamento da exigência fiscal, em acórdão assim ementado:¹³⁷

“EMPRÉSTIMOS CONTRÁRIOS NO EXTERIOR COM CONTROLADA — DEDUTIBILIDADE DOS ENCARGOS — IRPJ — CSLL — Tendo em vista (1) a inexistência de regras referente a indedutibilidade por subcapitalização, (2) a efetividade do empréstimo contraído, (3) a natureza de mera condução do repasse do valor das operações instantâneas no Uruguai (em benefício do vendedor de participação societária e não do comprador, ora recorrente), (4) a possibilidade jurídica do empréstimo, bem como (5) a tributação dos -valores

¹³⁷ O bem lançado voto vencedor do Conselheiro Mario Junqueira Franco Junior, no Acórdão nº 101-95.014, reconheceu a legalidade, a substância e o propósito econômico das *step transactions* realizadas pelas empresas do grupo Colgate-Palmolive, fundamentando-se nos seguintes aspectos: (i) a opção de financiamento utilizada não ofende a legislação tributária, uma vez não há normas de *“thin capitalization”* no direito brasileiro; (ii) o empréstimo foi efetivamente concedido à empresa brasileira K & S, que adquiriu as ações da Kolynos S/A; (iii) a estrutura utilizada para aquisição das ações da Kolynos S/A, com interposição de empresas no exterior, tinha como objetivo evitar a tributação de ganhos de capital, no Brasil, que seria suportada pelo vendedor (os Laboratórios Wyeth-Whitehall).

*dos encargos creditados ou pagos no exterior, há que se admitir a dedutibilidade dos encargos com variações passivas e juros.*¹³⁸

Parece-nos absolutamente acertada a decisão de lavra do Conselheiro Mario Junqueira Franco Junior. Não obstante, esse entendimento foi modificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão 9101-00.287, j. 24 de agosto de 2009, Relatora Adriana Gomes Rêgo), cuja ementa segue transcrita:

“DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. Caracterizam-se como *desnecessárias* e, portanto, indedutíveis do Lucro Real, as despesas de juros e variações cambiais relativas a empréstimo efetuado por meio de um contrato de mútuo, em que a mutuante é sócia-quotista que detém 99,99% do capital social da mutuaría e dispunha de recursos para integralizar o capital.”

Discordamos veemente dessa conclusão. Ora, uma pessoa jurídica residente no Brasil poderá obter recursos do exterior por meio de um mútuo concedido por sua controladora, deduzindo os juros para efeitos fins fiscais ou mediante a integralização de seu capital social. *Não há lei que a obrigue a adotar uma determinada forma de financiamento.* As empresas são livres para organizar seus negócios da forma mais eficiente possível. Não há nenhum impedimento legal para a contratação de mútuo entre companhias¹³⁹, que pode ser uma opção menos onerosa do que a busca de financiamento no mercado, por terceiros. O aumento do capital é uma opção que permite o pagamento de dividendos ao exterior (com isenção de imposto sobre a renda na fonte) e o pagamento de juros sobre o capital próprio (os quais também são dedutíveis, mas sofrem a incidência de imposto sobre a renda na fonte). Os juros pagos em decorrência de empréstimos tomados no exterior também são dedutíveis – obedecidas as normas legais e regulatórias de

¹³⁸ Acórdãos nº 101-95.014 e 101-96053.

¹³⁹ Não temos normas que proíbem a subcapitalização no direito brasileiro.

estilo – e sofrem a incidência do imposto sobre a renda na fonte. A decisão entre uma ou outra forma de financiamento compete exclusivamente aos administradores das empresas e devem ser respeitadas integralmente, mantendo-se os respectivos efeitos fiscais, *salvo se houver presença de dolo, fraude ou simulação*.

E sequer se cogitou a presença de fraude ou simulação no caso do grupo Colgate-Palmolive, motivo pelo qual o empréstimo deve ser reputado como válido assim como seus efeitos para fins de dedutibilidade dos juros.¹⁴⁰ Acrescentamos que o empréstimo foi utilizado para aquisição da divisão de higiene bucal de sua concorrente, a Kolynos e que o voto da Relatora Adriana Gomes Rego afirmou que: “Reconheço que a compra da Kolynos representou para a Colgate um incremento de receitas, um aumento na sua produção, enfim, uma maior representatividade no mercado. Contudo, argumentos dessa natureza justificam a compra de uma empresa pela outra, mas não a forma adotada de empréstimos, ao invés de capitalização.” Dessas considerações já se depreende (i) a necessidade e a (ii) causa jurídica (que nesse caso, confunde-se com o próprio *propósito econômico*) do empréstimo e da conseqüente despesa de pagamento de juros. Há evidente *causa jurídica* para justificar o empréstimo tomado pela empresa brasileira – indispensável

¹⁴⁰ Para melhor esclarecimento transcrevemos trecho do louvável voto do Conselheiro Valmir Sandri no Acórdão n.º 9101-00.287:

“Examinando com cuidado os fatos e provas apresentados em confronto com as leis que se aplicam ao caso concreto, não consegui concluir que estaríamos diante de um caso de simulação ou mesmo algo que se aproxime de planejamento tributário que mereça ser reprimido e objeto de desconsideração ou incidência tributária de modo diverso daquele adotado pela empresa, senão vejamos:

Ora, é inconteste, inclusive reconhecido pela ilustre relatora, que o questionado contrato de empréstimo existiu, bem assim todas as operações de aquisição da empresa Kolynos do Brasil pela Colgate Palmolive.

E mais, de acordo com os registros contábeis e todos os demais elementos acostados aos autos, pode-se dizer que o objetivo pretendido pela empresa era crescer e aumentar o seu espaço no mercado nacional, isto é, existia um propósito comercial que justificou a realização de todas as operações. É claro que não se pode desconhecer que várias operações foram realizadas para que a empresa lograsse êxito no seu objetivo. Tais operações poderiam até ser indispensáveis se a aquisição se desse de forma direta, porém, ao final, também não pode se desconhecer que o que restou foi exatamente o alcance da meta pretendida, a empresa realmente cresceu e se tomou quase um monopólio no mercado brasileiro, fato este também inconteste público e notório.”

para a aquisição dos ativos de sua mais importante concorrente – e coerência entre a forma e conteúdo dos atos praticados.

Ainda que fosse admitida desconsideração do empréstimo com base no art. 116, parágrafo único do CTN, para diferenciar entre atos de elisão e elusão fiscal cabe analisar a finalidade – a causa jurídica - a razão pela qual se optou pelo contrato de mútuo ao invés da integralização do capital social: o capital social da sociedade está adequado? Qual a finalidade dos recursos recebidos? Por que há necessidade de financiamento? Os juros pagos são despesas usuais, normas e operacionais da empresa, observado seu objeto social? Esses aspectos complementares permitem a análise completa da *causa jurídica* que motivou o contribuinte a usar uma determinada estrutura, ao invés de outra e devem ser considerados na análise do fato jurídico.

Aqui, parece-nos que o capital social da Colgate-Palmolive estava adequado para suas atividades regulares¹⁴¹; a causa jurídica do empréstimo é evidente: a intenção de adquirir os ativos de sua maior concorrente a Kolynos, para aumentar e desenvolver seus negócios no Brasil; portanto, as despesas correspondentes ao pagamento de juros são necessárias, usuais e normais, em absoluta conformidade com o objeto social da Colgate-Palmolive. Para melhor esclarecimento, transcrevemos trecho do louvável voto do Conselheiro Valmir Sandri:

“Como se vê, a opção da controladora, por empréstimo, ao invés de aumento de capital na controlada, é um ato inteiramente normal na gestão de uma empresa, portanto, uma opção comercial e empresarial que está perfeitamente

¹⁴¹ “(...) uma vez que na mesma data do empréstimo houve um aumento de capital da controlada, de valor aproximado de mais ou menos 1/3 do empréstimo. Tal fato tornou a operação de empréstimo ajustada às regras internacionais, conforme provas no processo. Tais documentos comprovam tanto a transferência dos recursos, como o respectivo registro contábil. Deste modo, entendo que fica superada a possível suspeita de que havia desproporção entre capital e empréstimo.” (voto do Conselheiro Valmir Sandri, no Acórdão n.º 9101-00.287)

comprovada e justifica inteiramente a necessidade do empréstimo. Logo, comprovado que o empréstimo foi realizado em benefício econômico da empresa, não pode o Fisco exigir ou obrigar que a mesma adote prática que ele entende ser a que resultaria em maior pagamento de tributo.”¹⁴²

Portanto, concordamos integralmente com o Conselheiro Valmir Sandri que “diante da robustez das provas e dos fatos, quer examinado à luz do direito comercial, empresarial, financeiro ou fiscal, não poderia deixar de me manifestar no presente processo, em razão de me encontrar perfeitamente seguro em afirmar que as despesas glosadas pela fiscalização são usuais para o tipo de operação, bem como foram necessárias para o incremento das receitas da Interessada, o que de fato ocorreu, quando saltou de uma receita bruta de R\$ 496.932.924,41 (1994), para uma receita bruta de R\$ 1.028.253.329,00 (2000), conforme exaustivamente comprovado nos autos, subsumindo-se, portanto, a norma disposta no artigo 242, do RIR194.”

Com efeito, empresas podem contratar terceiros para intermediação, representação ou mandato que sejam necessárias para a expansão e o desenvolvimento de seus negócios, podem realizar transações com pessoas jurídicas vinculadas ou residentes em países de tributação favorecida obedecendo o regime especial de tributação, podem utilizar negócios jurídicos indiretos ou fiduciários e realizar operações seqüenciais motivadas por uma *causa jurídica*, com um propósito econômico coerente com a estrutura utilizada.

O elemento econômico não pode ser desconsiderado. As empresas compram e vendem para quem lhes oferece o melhor preço, contratam pessoas intermediárias para desenvolver novos negócios e expandir suas atividades, adquirem os ativos de

¹⁴² Voto do Conselhor Valmir Sandri, no Acórdão n.º 9101-00.287.

seus concorrentes, reorganizam sua estrutura societária, mediante cisão, fusão ou incorporação, investem em outras sociedades, estabelecem ou fecham filiais, movidas por propósitos econômicos. Por isso, o exame da causa e da coerência do negócio não será completo sem considerá-los.

A liberdade de escolha e a autonomia dos particulares são conseqüência dos princípios consagrados pela Constituição Federal, especialmente o livre exercício da atividade econômica, o direito à propriedade, a estrita legalidade, a tipicidade cerrada, na capacidade contributiva, a segurança jurídica e a certeza do direito. Conseqüentemente, não pode a Administração requalificar atos ou negócios jurídicos baseando-se apenas e tão somente nos efeitos econômicos obtidos ou segundo os interesses arrecadatários. A desconsideração dos negócios do contribuinte e sua requalificação pressupõem a existência de provas contundentes que demonstrem: (i) a inexistência de *causa jurídica* ou (ii) sua incoerência com a estrutura, o conteúdo e o propósito econômico dos atos.

9. CONCLUSÕES

O art. 149 do CTN impõe a desconsideração dos negócios jurídicos praticados com fraude ou simulação, impedindo a evasão fiscal. O art. 116, parágrafo único, do CTN inovou a ordem jurídica; não é apenas uma norma anti-evasiva, pois permite a desconsideração de atos ilícitos (praticados com fraude, dolo ou simulação) e acrescentou a autorização para desconsiderar também condutas elusivas, atos lícitos, mas cuja causa jurídica é falsa, ilícita ou ausente, praticados exclusivamente para propiciar economia de tributos.

O art. 116, parágrafo único, do CTN é a norma geral anti-elusiva prescrita no nosso sistema jurídico, no entanto, tal norma ainda é inaplicável face a ausência

regulamentação que indique os critérios e procedimentos que devem guiar a conduta dos agentes fiscais. Padece de ineficácia técnica sintática. A regulamentação desse dispositivo é imprescindível para atender os princípios da segurança jurídica, da certeza do direito, da legalidade, da tipicidade. Ao regulamentá-lo, deverão ser adotados critérios que permitam a identificação precisa de condutas elusivas e condutas elisivas: a causa jurídica e a compatibilidade da estrutura negocial.

A preservação dos negócios jurídicos praticados pelos particulares pressupõe que haja coerência e consistência entre o conteúdo, as formas e a estrutura utilizada. O elemento central para diferenciar os conceitos de elisão e elusão é a causa jurídica. A elusão fiscal é caracterizada pela prática de atos jurídicos desprovidos de causa jurídica, ou cuja causa é contraditória ou incoerente com os tipos e formas de direito privado adotados. Na elisão, os contribuintes organizam seus negócios por intermédio de atos lícitos e motivados por uma causa jurídica, não pretendem apenas a redução de sua carga fiscal. Os vícios da causa implicam nulidade do negócio jurídico, nos termos do art. 166 e 167 do Código Civil; o ato ou negócio jurídico nulo é incompatível com as regras do direito privado acima e não pode surtir os efeitos jurídicos a que se propõe.

Sintetizando, os atos elusivos são realizados mediante negócios aparentemente lícitos, mas com vícios em sua causa jurídica: (i) simulação, que apresenta causas divergentes; (ii) fraude a lei, que pretende um resultado ilícito; (iii) abuso de direitos, cuja pretensão extrapola os limites da norma; (iv) abuso de formas, que não tem causa jurídica. Atos elusivos poderão ser desconsiderados pelas autoridades fiscais quando devidamente regulamentado o art. 116, parágrafo único do CTN.

A regulamentação do art. 116, parágrafo único do CTN devem eleger critérios precisos e coerentes para a identificação de condutas elusivas e condutas elisivas, quais sejam: a causa jurídica (a) e a compatibilidade da estrutura negocial (b).

A causa jurídica é um critério preciso, seguro e adequado à praticabilidade do direito tributário e à fenomenologia jurídica para classificar os fatos jurídicos como evasão, elusão ou elisão fiscal, de acordo com o programa e o código próprio do sistema jurídico, em sua completude, ou seja, levando-se em consideração seus aspectos econômicos.

Em que pese a importância do exame da causa jurídica, individualmente, este elemento não é suficiente para distinguir entre atos elusivos e elisivos, na medida em que a elusão fiscal envolve atos que tendem ocultar eventuais vícios sob uma aparência de licitude, daí a necessidade de avaliar a compatibilidade entre a causa e a estrutura negocial utilizada.

Normas gerais antielusivas, como o art. 116, parágrafo único, do CTN, devem ser interpretadas com cautela e em harmonia com os princípios constitucionais consagrados pela Constituição Federal brasileira – legalidade estrita, tipicidade cerrada, segurança jurídica, livre exercício da atividade econômica e outros – e com as normas de direito privado, para atingir apenas atos ou negócios carentes de *causa jurídica* ou cuja causa seja inconsistente com seu conteúdo e forma. Assim, sua regulamentação da norma geral antielusiva introduzida em nosso sistema jurídico deve considerar os dois critérios precisos e seguros para distinguir a elusão da elisão fiscal, quais sejam: a causa jurídica (i) e sua compatibilidade com a estrutura negocial (ii).

10. BIBLIOGRAFIA

1. ABREU FILHO, José. *O negócio jurídico e sua teoria geral*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
2. AGUSTIN, Jose Menendez. *Justifying taxes*. London: Kluwer, 2001,.
3. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1998.
4. ATALIBA, Geraldo. *Elementos de Direito Tributário* (Notas Taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, PUC/SP). São Paulo: RT, 1978.
5. ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos atípicos: sobre el abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder*. Madrid: Trotta, 2000.
6. AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico e declaração negocial: noções gerais e formação da declaração negocial*. [São Paulo]: [s.n.], 1986.
7. AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 3. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000.
8. BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: USP, 2008.
9. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. São Paulo: Lejus, 1999.
10. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
11. BETTI, Emilio. MIRANDA, Fernando de (Trad.). *Teoria geral do negócio jurídico*. Coimbra: Coimbra Editora, 1969.
12. BEVILAQUA, Clovis. *Direito das obrigações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1940.
13. BIANCO, João Francisco. Norma geral antielisão - aspectos relevantes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.
14. BLUMENSTEIN, Ernet. BLUMENSTEIN, Irene (Pref.); FORTE, Francesco (Trad.). *Sistema di diritto delle imposte*. Milano: Giuffrè, 1954.
15. BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: Licitude e Abuso de Direito*. Curitiba: Juruá, 2008.
16. BONILHA, Paulo Celso B. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997.

17. BORGES, José Souto Maior. Elisão fiscal (CTN, art. 116, parágrafo único – 104/01). Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte: Fórum, 2003, nº 1, jan.-fev
18. BORGES, Souto Maior. Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (2002: Brasília). *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002.
19. CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
20. CAMPOS, Diogo Leite de; ANDRADE, João Costa. *Autonomia contratual e direito tributário: a norma geral anti-elisão*. Coimbra: Almedina, 2008.
21. CANARIS, Claus-Wilhelm. CORDEIRO, A. Menezes (Trad.). *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.
22. CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 256, *apud* CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Crédito-prêmio do IPI. Respeito à Coisa Julgada. Impossibilidade da Norma Premial ser Obstada. Inconstitucionalidades das Limitações Impostas pelos Textos Legais Supervenientes. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 134, p. 115 e ss.
23. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Elisão e Evasão Fiscal. *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 13. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.
24. CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Elisão e evasão*. In: MARTINS, Ives Gandra Martins (coord.); PENTEADO, João Caio Goulart (Colab.); MARAFON, Plínio José (Colab.). *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária; [s.l.]: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988. p. 1-111 (Caderno de pesquisas tributárias, n. 13).
25. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
26. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
27. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. revista. São Paulo: Saraiva, 2009.
28. CARVALHO, Paulo de Barros. Notas sobre a prova no processo administrativo tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito*

tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 855-863.

29. CASÁS, José Osvaldo. La analogía en el derecho tributario sustantivo y la interpretación de las exenciones y beneficios. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord) *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004. p. 275-330.
30. CASTRO Y BRAVO, Federico. *El negocio jurídico*. Madrid, Civitas, 1997, p. 339.
31. CLARI, María Luisa Carrasquer. *El problema del fraude a la ley en el derecho tributario*. Valencia: Tirant lo blanch, 2002.
32. CLAVERÍA GOSÁLBEZ, Luis Humberto. *La causa del contrato*. Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España, 1998. 319p. (Studia Albornotiana, v.LXX).
33. COELHO, Fábio Ulhoa. As teorias da desconsideração. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.); QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
34. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001
35. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. São Paulo: Dialética.
36. COOTER, Robert. ULEN, Thomas. *Law & Economics*. Boston: Pearson Addison Wesley, 2008.
37. COURINHA, Gustavo Lopes. *A cláusula geral anti-abuso no direito tributário: contributos para a sua compreensão*. Coimbra: Almedina, 2004.
38. DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.
39. DIREITO, Carlos Alberto Menezes. *Estudos de direito público e privado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

40. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elementos de Direito Tributário* (Notas Taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, PUC/SP). São Paulo: RT, 1978.
41. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977.
42. FALCÃO, Amílcar Araujo. Interpretação e Integração da Lei Tributária. In *Revista de Direito Administrativo*, vol. 40, abril/junho 1955, Rio de Janeiro, p. 31-34.
43. FALCÃO, Amílcar. BALEEIRO, Aliomar (Pref.). *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
44. FERRAGUT, Maria Rita. Evasão, elisão fiscal e a desconsideração da personalidade jurídica. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
45. FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939.
46. FERREIRO LAPATZA. José Juan. Economía de opcion, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. *Revista Técnica Tributária*, [s.l.], n. 52. p. 33-62. s.d.
47. FERRI, Giovanni B.. Equivoci e verità Sul negozio giuridico e sulla sua causa. *Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto*, Milano, v. 85, n. 2. p. 171-191. abr./jun.. 2008;
48. FIGUEIREDO, Lucia Valle. O princípio da moralidade administrativa e o direito tributário. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: direito administrativo e constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1997.
49. FISCHER, Octavio Campos. Abuso de direito: o ilícito atípico no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
50. FRIEDMAN, David D.. *Law's order: what economics has to do with law and why it matters*. New Jersey: Princeton, 2000.
51. GALARZA, César J. La teoría de la causa en el derecho tributario y su vinculación con el criterio de la realidad económica. In: CASÁS, José

- Oswaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004.
52. GALLO, Franco. Elisão, Economia de Imposto e Fraude à lei. *Revista de Direito Tributário* nº 52, p. 9.
53. GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielisiva*. Barcelona: Marcial Pons Madrid: [s.n.], 2004.
54. GEORGAKOPOULOS, Nicholas L. *Principles and Methods of Law and economics: basic tools for normative reasoning*. New York: Cambridge, 2005.
55. GOMES, Nuno Sá. *Evasão fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1997. p. 344 (Cadernos de ciência e técnica fiscal, n. 177).
56. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel. El fraude de ley en materia tributaria. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1993.
57. GRECO, Marco Aurélio. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. Brasília: ESAF, 2002, p. 21-22. O precitado autor não dispensa, todavia, a edição de normas específicas quando necessárias.
58. GRECO, Marco Aurelio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 181-204.
59. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
60. GRIZIOTTI, Benvenuto. JARACH, Dino (Trad.). *Principios de ciencia las finanzas*. Buenos Aires: Editorial DEPALMA, 1949. 477p.
61. HARTZ, Wilhelm. MACHADO, Brandão. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.
62. HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999.
63. HOHN, Ernst. Evasão do imposto e tributação segundo os princípios do estado de direito. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

64. HOLMES, Kevin. *The Concept of Income. A multi-disciplinary analysis*. Amsterdam: IBFD, 2000.
65. HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão. Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.
66. JARACH, Dino. CAMPOS, Dejalma de (Trad.). *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
67. JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.
68. LALANNE, Guillermo A. El fraude a la ley tributaria y economía de opción. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004.
69. LARENZ, Karl. *Base del negocio jurídico y cumplimiento de los contratos*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1956.
70. LOIS ESTÉVEX, José. La definición del fraude a la ley. In: *Fraude contra derecho*. Madrid: Civitas, 2001.
71. LUHMANN, Niklas. *The coding of the legal system*. [s.l.: s.n.], s.d. p. 145-185.
72. MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 93.
73. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. Metodología y derecho financeiro: es preciso rehabilitar la figura de B. Griziotti y el analisis integral de la actividad financiera del estado. *Revista de derecho financiero y de hacienda publica*, Madrid, p. 913-947. out/dez. 2000.
74. MÉNDEZ, Luis M.. El criterio de la realidad económica: visión global y crítica. In: CASÁS, José Osvaldo (Coord). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004.
75. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. São Paulo: RT, 165.
76. NOVAK, Michael. A key to Aristotle's Substance. In: International Phenomenological Society, vol. 24, n. 1. New York: International Phenomenological Society, 1963, p. 1-19. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/2104489>.

77. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a lei complementar nº 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.
78. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra Martins (coord.); PENTEADO, João Caio Goulart (Colab.); MARAFON, Plínio José (Colab.). *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Resenha Tributária; [s.l.]: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988. p. 147-192 (Caderno de pesquisas tributárias, n. 13).
79. PALAO TABOADA, Carlos. Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria. *Crónica Tributaria*, Madrid, n. 98. p. 127-139. 2001.
80. PALAO TABOADA, Carlos. *El fraude a la ley tributaria*, [s.l.], n. 27. p. 39; 46-48. 1978.
81. PEREZ ARRAIZ, Javier. *El fraude de ley en el derecho tributario*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 1996. 196p. (Colección financiero, n. 5).
82. PESTANA, Márcio. *A prova no processo administrativo tributário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
83. PONTES DE MIRANDA, F. Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. 3. ed. São Paulo: RT, 1984, tomo XXXVIII, p. 6.
84. POSNER, Richard A.. *Economic analysis of law*. 7. ed. New York: Aspen Law & Business, 2007. .
85. POSNER, Richard A.. *Frontiers of Legal Theory*. Cambridge: Harvard University Press, 2004.
86. PUGLIATTI, Salvatore. La simulazione dei negozi unilaterali. *Diritto Civile: método – teoria – pratica*. Milano: Giuffrè, 1951.
87. PUGLIESE, Mario. *Instituciones de derecho financiero*. 2. ed. [s.l.: s.n.], 1976.
88. QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
89. RANELLETTI, Oreste. Natura giuridica dell'imposta. *Diritto e Pratica Tributaria*, Padova, v. 45, p. 189-823. 1974.
90. RASCIO, Raffaele. I principi di diritto europeo e la causa del contratto. *Europa e diritto privato*, Milano, n. 2. p. 255-269. 2003.

91. REESE-SCHÄFER, Walter. *Niklas Luhman zur Einführung*. Dresden: Junfermann, 2001, p. 79 *apud* SILVEIRA, Paulo Caliendo Velloso da. *Direito Tributário e uma Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 4).
92. RODRÍGUEZ, María José. La realidad económica y la realidad jurídica: "antinomia o natural Correspondencia?". In: CASÁS, José Osvaldo (Coord). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004.
93. ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a norma geral antielesiva introduzida pela Lei Complementar 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.
94. ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.
95. ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2. ed. Barcelona: Marcial Pons Madrid: [s.n.], 1999.
96. ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2. ed. Barcelona: Marcial Pons Madrid: [s.n.], 1999.
97. SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Ed Financeiras, 1960.
98. SPISSO, Rodolfo R. Fraude da ley, abuso de las formas y simulación. In: CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004.
99. STEPHEN, Frank H.. VITALE, Neusa (Trad.). *Teoria econômica do direito*. São Paulo: Makron Books, 1993.
100. STOLFI, Giuseppe. *Teoria del negocio jurídico*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1959.
101. SUMMERS, Robert. *Form and function in legal system*. New York: Cambridge University Press, 2006.
102. TEPEDINO, Gustavo. Notas sobre a desconsideração da personalidade jurídica. In: CAMPOS, Diogo Leite de (coord.) et al. *A evolução do direito no século XXI: estudos em homenagem ao prof. Arnoldo Wald*. Coimbra: Almedina, 2007.

103. TEUBNER, Gunther; FEBBRAJO, Alberto. *State, law, and economy as autopoietic systems: regulation and autonomy in a new perspective*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1992.
104. TOLEDANO, José Ignacio Ruiz. El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal. Valencia: Ciss, 1998. 272p. (Monografías fiscales, n. 24);
105. TOMÉ, Fabiana Del Padre. Prova e aplicação do direito tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
106. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003.
107. TÔRRES, Heleno Taveira. Elusão e planejamento tributário - a teoria da causa do negócio jurídico como limite de controle fiscal. In: *Memorias de las XXIV jornadas latinoamericanas de derecho tributario. Isla de Margarita - Venezuela - octubre, 2008: tema I: la elusión fiscal y los medios para evitarla*. Caracas: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; [s.l.]: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2008.
108. TORRES, Ricardo Lobo. "A lei brasileira". In Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal (2002 : Brasília). *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002. p. 209.
109. TORRES, Ricardo Lobo. A chamada "interpretação econômica do direito tributário", a lei complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 233-244;
110. TORRES, Ricardo Lobo. Form and Substance in Tax Law. In: International Fiscal Association. *Cahiers de Droit Fiscal International*. Volume LXXXVIIa, The Hague: Kluwer, 2002, p. 184).
111. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p..
112. TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do direito no código tributário nacional e no novo código civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 41-60.
113. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Comentários aos novos dispositivos do CTN: a LC 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 41-42.
114. TROTABAS, Louis. *Droit fiscal*. 7. ed. Paris: Dalloz, 1992. 414p.

115. VASCONCELOS, Pedro Pais de. *Teoria geral do direito civil*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2007.
116. XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima – o negócio jurídico indireto em Direito Fiscal. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 23, p. 12, jan./mar.1973, p. 236. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 59-60.
117. XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
118. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma anti elisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.
119. YAMASHITA, Douglas. MENDES, Gilmar Ferreira (Pref.). *Elisão e evasão de tributos: planejamento tributário, limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei*. São Paulo: Lex, 2005.