

Norma Geral Antielusão

Ricardo Mariz de Oliveira

Advogado em São Paulo. Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

Resumo

O Brasil não tem uma norma geral antielusão, ou antielisão, motivo pelo qual há insegurança jurídica para o Fisco e para os contribuintes, sendo esta a pior situação a que um ordenamento jurídico possa conduzir. O presente artigo explica o panorama atual no Brasil e apresenta uma proposta de norma baseada na experiência internacional, mas coerente com a realidade brasileira e o Sistema Tributário Nacional.

Abstract

Brazil has not a general anti-elusion or anti-avoidance law, thus bringing up juridical uncertainty for both the tax authorities and taxpayers, which is the worst position that any legislation may create. This article explains the current trend in Brazil and proposes a draft for a law based on the international experience but in accordance with the Brazilian reality and its National Tax System.

As chamadas “normas antielusão”, ou “normas antielisão”, são aquelas que visam estabelecer limites ao planejamento tributário elisivo, dado que, no caso de evasão pura e simples, a rigor não há necessidade de uma norma destinada especificamente a combatê-la, já que ela deflui de alguma violação da lei que regula a situação fática em que ocorre, seja no âmbito do Direito privado, regulador das condutas das pessoas em relação aos seus atos e negócios de cunho econômico (onde se localizam as manifestações de capacidade contributiva), seja diretamente no âmbito do Direito Tributário (onde se localizam as regras de incidência dos tributos sobre aqueles fatos jurídicos de que os contribuintes participam). Destarte, a própria norma descumprida tem a respectiva sanção.

Embora a desnecessidade de uma norma antievasão não suscite muita controvérsia, claro está que não há impedimento para que o ordenamento discipline as ações das autoridades no combate a evasão fiscal, assim como trate com particular atenção a penalização dos infratores, ou ainda estabeleça mecanismos para a proteção do crédito tributário. De tudo isso temos inúmeros exemplos no Direito Tributário brasileiro.

No direito comparado, ao contrário do nosso, podemos encontrar fartos exemplos de normas antielusão, cuja aplicação ao longo do tempo fornece um rico cabedal de informação e ajuda para uma possível introdução de norma similar no Brasil, ou mesmo para o aprimoramento das leis de outros países que já as tenham adotado.

Mas também se observa nesses países que a existência dessas normas não solucionou definitivamente os problemas de proteção da arrecadação e de seguran-

ça dos contribuintes, pois, até mesmo a partir delas, se instalaram inúmeros conflitos de interpretação do seu conteúdo normativo, em sua aplicabilidade a esta ou àquela situação concreta.

As discussões nos países que estão mais adiantados neste assunto chegam ao ponto de questionar a própria necessidade das normas antielusão, ou se esta poderia ser combatida através de regras e princípios gerais ou particulares já existentes nas respectivas legislações. Esta discussão se acentua perante normas gerais, ou seja, aquelas de caráter amplo, abrangente de quaisquer tributos, e tem menor intensidade perante normas particulares, isto é, aquelas voltadas para um determinado tributo e aplicáveis apenas em certas situações perfeitamente circunscritas nas respectivas hipóteses de incidência.

Também se sabe que fora do Brasil, com ou sem base em lei explícita, foram construídas teorias para o combate ao planejamento tributário abusivo, tal como a do abuso de forma, que também é conhecida como a prevalência da substância econômica sobre a forma jurídica, e que se desdobra na interpretação econômica ou pelos efeitos econômicos dos atos, mais apropriadamente referida como consideração econômica dos atos dos contribuintes.

Tais construções são muitas vezes pretorianas, como o histórico caso *Gregory vs. Helvering*, que inaugurou na jurisprudência norte-americana a ideia de que o planejamento tributário lícito tem que ter um “business purpose”, isto é, outra motivação não tributária, ideia esta que se espalhou para outras jurisdições e, inclusive, foi adotada por alguns autores brasileiros e por diversos acórdãos da nossa jurisprudência administrativa federal.

Mas, como bem sabem todos os juristas, não é possível simplesmente importar preceitos do Direito de outros países, para aplicá-los aqui sem uma análise crítica e comparativa das diferenças entre o regime jurídico do país de origem e o nosso. Nesse sentido, Brandão Machado, certamente nosso maior comparatista no Direito Tributário e grande conhecedor do Direito alemão, prefaciando *Interpretação da Lei Tributária*, de Wilhelm Hartz (Resenha Tributária, 1993), alertou, exatamente a propósito do abuso de forma e do critério econômico, que os sistemas jurídicos de muitos países não os suportam, e foi explícito ao afirmar que “o Brasil está entre os países que não podem adotar o critério econômico e a regra do abuso de forma”, o qual ele chama de “corpo estranho em nosso direito tributário”.

E é assim mesmo, como já tivemos oportunidade de observar em relação ao abuso de forma ou interpretação econômica, trazida da Alemanha por Amílcar de Araújo Falcão, e por ele defendida com o brilhantismo que lhe era peculiar. Todavia, a essência dessa teoria, ainda que lei no país de que provem, não se compatibiliza com o nosso sistema tributário, como já afirmado em incontáveis manifestações doutrinárias e jurisprudenciais¹, além de não adotada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, que tem dado validade aos conceitos e institutos do Direito privado, e não às considerações econômicas².

¹ Vale citar, por seu vasto suporte doutrinário, incluindo a doutrina de Gilberto de Ulhôa Canto, o Acórdão nº 101-94340, de 9 de setembro de 2003, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes.

² Isto ocorreu nos Recursos Extraordinários nos 94.580-6/RS, julgado em 30 de agosto de 1984, 116.121-3/SP, em 4 de outubro de 2000, e 357.950-0/RS, em 9 de novembro de 2005, e outros.

Também é bom não deixar de recordar que essa teoria tentou entrar no Direito positivo brasileiro mais de uma vez, e nunca logrou aceitação e permanência, já que o anteprojeto do CTN, de autoria de Rubens Gomes de Sousa, seguia na sua linha através dos arts. 129³ e 134⁴, tendo o primeiro sido substituído pelo art. 74 do projeto encaminhado ao Congresso Nacional⁵, exatamente porque, segundo o relatório da Comissão Especial do CTN, uma norma como esta viria se chocar com o princípio da legalidade, princípio este que foi francamente adotado pelo ordenamento brasileiro até como limitação ao poder de tributar, e que se completa com a vedação da analogia para o preenchimento de lacunas relativas a fatos geradores não previstos em lei, ou suas bases de cálculo.

A despeito do abrandamento da ideia original de Rubens Gomes de Sousa, o art. 74 foi rejeitado pelo Poder Legislativo ao editar a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, na qual sobressai o primado absoluto do princípio da legalidade e dos efeitos dos atos perante o Direito privado, conforme se percebe no conjunto dos arts. 97, 108, 109, 110, 116 e 117⁶.

Outra vez em que a mesma teoria tentou entrar no Direito Tributário nacional foi quando a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, quis “regular” o parágrafo único do art. 116 do CTN, que fora acrescentado a esse código pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Naquela oportunidade, tanto o abuso de forma quanto a inexistência de uma motivação não tributária integraram o rol de razões que autorizariam a desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados com a intenção de dissimular a ocorrência do fato gerador ou os seus elementos constitutivos⁷.

³ “Art. 129 - Salvo em se tratando de tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e de taxas, a interpretação da legislação tributária, no que se refere à conceituação de um determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando ou não o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação, ainda quando tais resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.”

⁴ “Art. 134 - A autoridade administrativa ou judiciária competente para aplicar a legislação tributária terá em vista evitar, impedir ou reprimir a fraude, a sonegação e a evasão de tributos, ainda que não se configure hipótese expressamente definida pela legislação como infração.”

⁵ “Art. 74 - A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes. Parágrafo único - O disposto neste artigo não se aplica: I - às taxas; II - aos impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio, a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a sua natureza própria.”

⁶ Vale apontar para que o art. 118 não substituiu os que foram rejeitados, pois os seus incisos se aplicam na razão direta dos incisos do art. 116, ou seja, quando o fato gerador for situação de fato, é irrelevante a validade jurídica dos fatos efetivamente ocorridos, e, quando o fato gerador for situação de direito, são irrelevantes os efeitos dos atos efetivamente praticados.

⁷ Dizia o art. 14 desse ato: “Art. 14 - São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Parágrafo 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma. Parágrafo 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato. Parágrafo 3º Para o efeito do disposto no inciso II do parágrafo 1º, considera-se abuso de forma jurídi-

Com a não conversão desse dispositivo em lei definitiva, perdeu ele a eficácia que tinha desde o início da vigência da medida provisória (Constituição Federal, art. 62, parágrafos 3º, 11 e 12), com o que se percebe que ele teve vigência transitória e não permanente.

Em face desse evento concreto da evolução legislativa, é surpreendente que algumas decisões administrativas ainda se valham da suposição de que a inexistência de motivação extratributária permitiria ao Fisco desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados licitamente, coisa que tem feito contrariamente à jurisprudência mais prudente do passado e alguns acórdãos mais recentes, que admitem esse dado apenas como um dos elementos formadores de um quadro indiciário convergente e consistente sobre a existência ou não de simulação.

O pior é que as mencionadas decisões aplicaram um pressuposto explicitamente não querido pelo legislador brasileiro, e assim o fazendo, não observaram o que mandam os referidos parágrafos do art. 62 da Magna Lei Brasileira, embora com recurso à teoria que vem de antes da Medida Provisória nº 66, que não se adaptou a ela e que, influenciada pelo Direito estrangeiro, insiste em se basear em princípios constitucionais altamente abstratos e contrários a outros princípios igualmente constitucionais, mas em si mesmo já dotados de um alto grau de concretude, além de que esta lhes é completada por normas da lei complementar da Constituição Federal.

Neste particular, acórdãos administrativos chegaram a proclamar o absurdo de que os atos ou negócios jurídicos podem ser válidos perante o Direito privado, mas não são oponíveis ao Fisco, sem um mínimo de resquício de alguma norma que lhes autorize a dizer isso, além de olvidarem que o Direito privado regula os atos e negócios que tenham conteúdo econômico, e que são eles que dão nascimento à quase totalidade das obrigações tributárias, e, por consequência, também não dão origem a este ou àquele fato gerador, ou dão origem a determinados fatos geradores e não a outros, independentemente de serem fatos geradores de obrigações tributárias mais ou menos onerosas.

Olvidam, ainda, que o Fisco não tem um Direito próprio e distinto daquele que regula os atos da vida econômica, não sobrepassando ao Direito privado para poder dizer que algo que aconteceu dentro deste não vale para efeitos tributários, ou é algo diferente do que efetivamente ocorreu, e é, dentro do Direito privado.

Ocorre que muitas vezes as câmaras administrativas defrontaram-se com abusos reais ou com planejamentos agressivos, mas recorreram a alegações como aquelas, ou por incapacidade de detectar algum vício jurídico efetivamente existente⁸, ou porque realmente não havia um vício jurídico a ser comprovado e declarado.

ca a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.”

⁸ Em geral, a própria fiscalização contenta-se em alegar a existência de simulação onde simulação não existe. Porém, há casos em que, mesmo sem simulação, deu-se fraude à lei ou abuso no exercício de algum direito, inclusive na liberdade de contratar, tal como esses vícios estão devidamente caracterizados pelo Código Civil, mas que não foram percebidos e foram trocados por alegações infundadas e conceitualmente insustentáveis.

É exatamente nesta última situação - aquela em que os atos e negócios jurídicos são perfeitos e eficazes no plano privado - que a falta de uma norma antielusão convalida, para efeitos fiscais, o procedimento que foi realizado.

É nesta mesma situação que as normas antielusão se apresentam em qualquer lugar do mundo, e também poderiam existir no Direito brasileiro, embora se tenha que levar em conta as diferenças de regimes jurídicos e os limites constitucionais dentro dos quais elas deveriam atuar.

Em outras palavras, é exatamente para enfrentar situações de planejamentos agressivos ou limítrofes que tais normas justificam a sua existência.

No Brasil, alguns autores sustentam que os vícios do planejamento tributário evasivo - notadamente a simulação, a fraude à lei e o abuso no exercício de direito - não podem ser avaliados segundo as regras do Direito privado, porém a verdade é que a quase totalidade da doutrina, assim como a jurisprudência, busca no Direito Civil as definições para tais figuras.

E isto é assim porque, em essência e logicamente, o processo de validação dos atos ou negócios jurídicos, em sua eficácia perante o Direito Tributário, passa por dois momentos lógicos:

- o primeiro é o da validade da prática da pessoa perante as normas de Direito que a regem, cujas normas são principalmente as do Direito privado, porque é este que regula os acontecimentos da vida econômica tomados como bases para a tributação, podendo-se afirmar que, sem o Direito privado, não ocorrem os fatos passíveis de tributação, porque sem ele patrimônios não são constituídos nem alterados, propriedades não são mantidas, direitos sobre bens econômicos não circulam, não sendo adquiridos ou alienados, etc.⁹;

- o segundo é o da validade da prática da pessoa perante as normas do Direito Tributário que lhe forem aplicáveis, e é nele que pode existir norma que, embora respeitando a liberdade individual, não tolere, exclusivamente para fins tributários, atos ou negócios jurídicos válidos perante o Direito que os regula (o Direito privado) e os respectivos efeitos.

Somente havendo essa norma, atos e negócios jurídicos válidos perante o Direito privado podem não ser oponíveis ao Fisco, o que, inclusive, está conforme o que preceitua o art. 109 do CTN¹⁰. Mas, sem essa norma, tais atos e negócios são, sim, válidos perante o Fisco, que deve se curvar a eles, porque, na verdade, está se curvando perante a lei à qual deve obediência (Constituição Federal, arts. 37 e 150, inciso I; CTN, arts. 97 e 142).

Enfim, é para isto que existem as normas gerais ou especiais antielusão, que precisam existir para que possa ser controlada a prática da elisão fiscal, fixando os limites para o exercício desse direito, e com aplicação exclusivamente na regulação das obrigações tributárias da pessoa.

⁹ Com exceção dos fatos geradores que se constituem em situações de fato, a teor do inciso I do art. 116 do CTN.

¹⁰ Pela importância desse dispositivo, vale transcrevê-lo e grifar a parte ora relevante: "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.*"

Destarte, perante uma norma deste tipo, não será suficiente constatar a legalidade da prática da pessoa (primeiro momento de validação), pois ela também não poderá contrariar tal norma, ou melhor, deverá estar dentro dos limites ou parâmetros fixados nessa norma (segundo momento de validação).

Havendo uma norma como essa, e somente quando houver, será certo dizer que o limite do direito de planejamento tributário (cuja existência ninguém discute, e no Brasil tem fulcro constitucional) e, conseqüentemente, o abuso no exercício desse direito, não poderão ser apurados segundo as normas do Direito Civil, porque haverá norma específica para isto, embora ainda permaneça a necessidade de não haver abuso também no exercício dos direitos da vida civil.

Pois bem, no Brasil não temos uma norma geral antielusão, o que em nossos dias parece ser indiscutível¹¹.

E foi esse vazio que o Governo Federal tentou preencher quando propôs a disposição que se transformou no parágrafo único do art. 116 do CTN, norma esta, contudo, que não logrou se tornar eficaz por uma série de fatores, tais como, o condicionamento a que ela mesmo se impôs, de ser “regulamentada” por lei ordinária, a insuficiência da sua redação para a amplitude do propósito a que seu mentor queria destiná-la (numa exemplar demonstração da diferença entre a “intention legislatoris” e a “mens legis”), a utilização de um termo equívoco para essa finalidade (“dissimular”), equívoco não no seu sentido semântico, mas para o fim pretendido, porque tecnicamente expressa a hipótese de simulação relativa (correspondente, inclusive, ao seu significado semântico), e seu alargamento demandaria um enorme esforço exegético e contrariedade com a prescrição mandatória de emprego dos termos no seu sentido técnico apropriado¹².

Não por outras razões foram rechaçados pelo Congresso Nacional o art. 14 e os outros da Medida Provisória nº 66 que intentavam pôr em prática o parágrafo único do art. 116, alargando-o inaceitavelmente, e nem por outras razões a grande maioria da doutrina considera o referido parágrafo uma mera norma antievasão, para alguns inútil, para outros útil em razão da sua função própria de lei complementar (portanto, de âmbito nacional) e por ser reguladora do procedimento para desconsideração de atos ou negócios simulados.

Neste quadro legislativo, temos um vácuo absolutamente indesejável, pois:

- por um lado, as pessoas físicas e jurídicas que, com seus patrimônios e atos, podem vir a ser contribuintes deste ou daquele tributos, estão na insegurança quanto aos limites para suas legítimas práticas de planificação fiscal, tendo que se submeter a julgamentos administrativos questionáveis e que, após proferidos, descambam para outros tipos de ônus e inseguranças que a subsequente defesa perante o Poder Judiciário impõe;

¹¹ Isto hoje é consenso geral, como deram testemunho vários juristas reunidos em 6 de março de 2008 no Salão Nobre da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, para o I Congresso IBDT/Ajufe de Direito Tributário Brasileiro, ao mencionarem a inexistência dessa norma, inclusive o Professor Ricardo Lobo Torres, grande defensor de uma norma desta espécie.

¹² Constante do art. 11, inciso I, alínea “a”, da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, a lei sobre o fazimento das leis.

- por outro lado, o Fisco não pode ter certeza de que as câmaras administrativas manterão permanentemente a postura que adotaram nos últimos anos¹³, inclusive sobre casos em que não há traços de abuso, nem pode ter certeza de como o Poder Judiciário vai encarar as questões sobre elisão e evasão fiscal.

A propósito, é bom registrar que, dentro da escassez de julgamentos judiciais sobre essa matéria, três recentes decisões trataram dela¹⁴, mas não recorreram a qualquer teoria, pois se pautaram por normas do Direito privado (sempre declarando os contribuintes vencidos), e uma delas (a última) ainda disse o seguinte:

- inexistente norma geral antielisão no nosso atual ordenamento jurídico;
- é direito do Fisco preencher os vazios legislativos, ou zonas de não incidência, dentro dos quais se desenvolve o planejamento tributário, mas isto somente pode ser feito através da edição de novas normas, observadas as balizas do CTN e da Constituição;
- o preenchimento dos vazios legislativos não pode ser feito pelo intérprete¹⁵.

No IBDT, o assunto vem sendo discutido há muito tempo, quer em suas Mesas de Debates realizadas semanalmente, quer em outros eventos que promoveu, inclusive com palestras de eminentes professores estrangeiros familiarizados com as normas antielusão.

Desse estudo nasceu a proposta de redigir um anteprojeto de norma geral antielusão, com o intuito único de ofertar uma colaboração para o debate através de uma estrutura normativa que se espera possa ao menos levantar os aspectos principais de uma norma deste tipo.

Esse anteprojeto está reproduzido abaixo, e sobre ele cabem algumas considerações preliminares, a saber:

¹³ Até porque, como demonstraram Gustavo Lian Haddad e Mariana Abib Pierre, em trabalho intitulado “A Simulação e seus Índices” (*Revista dos Advogados* nº 94, da Associação dos Advogados de São Paulo, dedicada ao Direito Tributário Contemporâneo), a ideia do “business purpose” ou da necessidade de motivações extrafiscais, embora útil para afastar a suposição de simulação, não é impositiva, está em decadência em outros países, e não é tão moderna quanto apregoam alguns acórdãos. Do mesmo modo, Flávio Tudisco, em artigo publicado na revista coletiva do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, *Direito Tributário Atual* (coedição do IBDT e da Dialética), em seu número 22, edição de 2008, p. 207, sob o título “A Causa dos Negócios Jurídicos, a Prevalência da Substância sobre a Forma e o Direito Tributário Brasileiro”, demonstrou que o precedente “Gregory vs. Helvering” é coerente com o sistema jurídico americano - “common law” -, mas é inadequado ao sistema brasileiro - “civil law” -, mormente em matéria tributária submetida ao princípio da reserva absoluta de lei, além de ter demonstrado que o juiz prolator da decisão interpretou o caso mais como simulação, depositando na falta de propósito negocial da operação o motivo determinante da desconsideração da “forma” jurídica adotada.

¹⁴ Recurso Extraordinário nº 268.586-1/SP, 1ª Turma, 24.5.2005; Recurso Especial nº 946.707/RS, 2ª Turma, 25.8.2009, não conhecido e, portanto, confirmando a decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2ª Turma, 22.8.2006, na Apelação Cível nº 2004.71.10.003965-9/RS; Recurso Especial nº 1.107.518/SC, 2ª Turma, 6.8.2009.

¹⁵ Neste sentido, não se pode deixar de conhecer a eloquente conferência do Professor Humberto Ávila, proferida em outubro de 2006 perante o XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário promovido pelo Instituto Geraldo Ataliba - Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial - Idepe, que está reproduzida na *Revista de Direito Tributário* nº 98, p. 74, sob o título “Planejamento Tributário”.

- ele resguarda o direito da pessoa administrar seu patrimônio e seus negócios lícitamente e do modo mais econômico possível perante os possíveis encargos tributários (aquele primeiro momento de validação, acima mencionado), apenas estabelecendo limites para as ações que produzam alguma economia fiscal (o segundo momento de validação);
- é necessária uma norma geral porque a realidade brasileira nesta quadra está a exigir uma regulação da matéria, para pôr fim às incertezas; se alguns acham que a jurisprudência poderia resolver as disputas, a prática demonstra as suas dificuldades e as inseguranças a que esse caminho conduz;
- é necessário que essa norma geral esteja em lei complementar, por se tratar de matéria que está reservada constitucionalmente à lei dessa natureza (art. 146), não apenas por ser norma geral referida ao crédito tributário, como também por tratar de limite ao poder de tributar, além de regular possíveis conflitos entre entes tributantes, eis que a desconsideração de um ato ou negócio jurídico em proveito da tributação de um deles pode ser detrimetosa para os interesses arrecadatórios de outro;
- é conveniente uma lei completa, com a revogação do parágrafo único do art. 116, até porque este transfere à lei ordinária o que compete à lei complementar, além de que esse dispositivo nasceu defeituoso e qualquer tentativa de sua correção significaria eternizar as discussões que ele tem suscitado há quase dez anos, sem solução segura¹⁶;
- tendo em conta a recomendação de um “expert” estrangeiro, de que uma norma deste tipo não deve ser longa e complexa, ela é a mais sintética possível, estendendo-se no estritamente necessário perante as exigências e práticas atuais em nosso País, bem como considera a nossa própria cultura e o nosso regime jurídico;
- estão empregadas ideias subtraídas do direito comparado, não as existentes em uma única jurisdição, mas as que podem ser encontradas aqui e acolá, preferencialmente com mais constância, inclusive quanto a certos mecanismos de transparência e mútua cooperação entre Fisco e contribuinte (as “disclosure initiatives”), porém observando a realidade e a cultura brasileiras, bem como nosso regime legal.

A estrutura do anteprojeto se explica da seguinte forma, em resumo:

- o art. 1º declara o objetivo da norma e estabelece algumas definições que são importantes para maior precisão; percebe-se que a norma não interfere com a regência dos atos e negócios jurídicos nas relações privadas, mas tão somente com seus efeitos fiscais, na linha do art. 109 do CTN;
- o art. 2º incorpora, para validade e efeitos fiscais dos atos ou negócios jurídicos que acarretem economia tributária, a disciplina que eles tenham perante o Direito privado, e, ao contrário, textualmente prescreve a sua

¹⁶ Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro evidenciaram à sociedade a insustentabilidade do parágrafo único do art. 116, em artigo publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 146 (São Paulo: Dialética, 2007, p. 61), intitulado “A Insuficiência de Densidade Normativa da ‘Norma Antielisão’ (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional)”.

invalidade para efeitos fiscais quando estiverem viciados perante o Direito privado (trata-se, pois, do primeiro momento de validação fiscal das práticas das pessoas, conforme explicação anterior);

- o art. 3º estabelece os limites para o planejamento tributário, fixando as hipóteses em que os atos e negócios jurídicos, mesmo válidos perante o Direito Tributário, poderão ser desconsiderados para efeitos fiscais (corresponde, portanto, ao segundo momento de validação); pode-se perceber que a razão para a desconsideração é a inexistência de motivação extratributária, para o que são elencadas, exemplificativamente, situações em que será considerado haver alguma motivação não fiscal; a centralização da norma neste elemento justifica-se com base na experiência internacional e na percepção de que, embora muitos planejamentos elisivos possam ter uma finalidade exclusivamente tributária, praticamente todos os casos de evasão fiscal são arquitetados sem qualquer razão de ser, porque não têm qualquer objetivo na vida econômica real e visam tão somente abocanhar alguma redução fiscal¹⁷; ademais, as hipóteses arroladas como de existência de motivação não tributária são abrangentes das situações em que legitimamente o objetivo fiscal está presente em algum acontecimento real da vida econômica¹⁸; outrossim, não está usada a técnica inversa que foi empregada no art. 14 da Medida Provisória nº 66, de dizer que a desconsideração poderia ser feita, entre outras situações não mencionadas, quando houvesse abuso de forma (igual a negócio jurídico indireto) ou não houvesse motivação negocial (igual à forma mais complexa), eis que era regra de alcance indeterminado e não objetivo, sujeita a controvérsias e subjetivismos de apreciação¹⁹, além de não ser justificável a desconsideração pura e simples do negócio jurídico indireto, o qual pode ser civilmente válido (tanto quanto pode ser inválido), pode ser empregado (e costuma ser) para finalidades negociais (neste sentido, até mesmo pode acarretar incidências fiscais que o negócio que seria direto não produziria), e cuja desconsideração pode ter reflexos em competências tributárias de outros entes federativos;

- o art. 4º regula os procedimentos para a desconsideração, preocupando-se com explicitar normativamente o mínimo que atenda, de modo equilibrado, aos interesses do Fisco e ao direito de defesa dos indivíduos, bem como aos possíveis conflitos de interesse entre entidades federativas; esse artigo tem similares nas leis de outras nações, das quais foram aproveitadas regras adequadas às exigências do nosso sistema e da nossa realidade, e ele também está impregnado pelo espírito das “disclosure initiatives”,

¹⁷ Contra estes, é justa e legítima a oposição de Marco Aurélio Greco.

¹⁸ Neste particular, é atendida a necessidade de objetividade perante as muitas versões que a ideia do “business purpose” apresenta no Direito comparado, consoante demonstraram Hamilton Dias de Sousa e Hugo Funaro no artigo retrocitado.

¹⁹ Isto não apenas pela cláusula em aberto, constante da cabeça do parágrafo 1º do art. 14 (“levar em conta, entre outras, a ocorrência de”), como também pela fluidez da ideia de “forma mais complexa ou mais onerosa”, que existe em outras jurisdições mas não é aconselhável no nosso ordenamento e na nossa realidade prática.

adotando (e adaptando ao contexto do anteprojeto) aquelas que são adequadas em nosso ambiente (“co-operative compliance rules”, “rulings”, “penalty linked disclosure rules”), o que não impede a adoção de outras por leis ordinárias, à conveniência de cada ente federal²⁰;

- o art. 5º completa os objetivos do art. 4º, com vistas especificamente à hipótese de desconsideração de ato ou negócio jurídico indireto conducente à invasão de competência tributária de outro ente federativo;

- o art. 6º revoga o parágrafo único do art. 116 do CTN, pelos motivos já explicados;

- o art. 7º prevê a “vacatio legis”, com obediência ao que determina o art. 8º da Lei Complementar nº 95.

Seguem abaixo o texto do anteprojeto proposto e o da sua exposição de motivos.

“Norma Geral Antielusão - Anteprojeto de Lei Complementar

Regula os limites do planejamento tributário e revoga o parágrafo único do art. 116 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Artigo 1º A desconsideração, para fins tributários, dos efeitos dos atos ou negócios jurídicos praticados pelas pessoas físicas ou jurídicas, que importem economia fiscal, poderá ser feita nos termos da presente lei.

Parágrafo 1º Para os efeitos desta lei:

I - a expressão ‘economia fiscal’ abrange a exclusão total ou parcial do montante de tributo que seria devido em virtude da ocorrência do fato gerador, o qual tenha sido evitado ou tenha tido sua natureza modificada por atos ou negócios jurídicos praticados anterior ou concomitantemente à sua ocorrência, bem como abrange a postergação do nascimento da obrigação tributária ou qualquer outra vantagem na sua quantificação, igualmente decorrente de atos ou negócios jurídicos anteriores ou concomitantes à ocorrência do respectivo fato gerador;

II - a expressão ‘ato ou negócio jurídico’ compreende um ato ou negócio jurídico direto ou indireto, isolado ou em um conjunto de atos ou negócios jurídicos empregados para a consecução de determinado resultado, caso em que deverão ser considerados pelo seu conjunto;

III - a expressão ‘negócio jurídico indireto’ alude ao ato ou negócio jurídico lícito, eficaz e não simulado, que alcance o efeito que lhe é próprio, igual ou semelhante ao que derivaria do negócio jurídico direto não praticado, submetendo-se as partes ao efeito do ato efetivamente praticado;

IV - a expressão ‘desconsideração para fins tributários’, quando cabível de acordo com esta lei, importa desconsiderar, exclusivamente para os fins desta lei, um ou mais atos praticados, de modo que dos efeitos dos atos ou negócios não desconsiderados seja evidenciada a efetiva ocorrência de fato gerador de obrigação tributária ou seus efetivos componentes.

Parágrafo 2º Na hipótese de desconsideração, para efeitos de um tributo, produzirá conseqüências em todos os outros tributos que o ato ou negócio

²⁰ Tais como: “early mandatory disclosure rules”, “additional reporting rules”, “questionnaires”.

jurídico afetar, inclusive para o fim de se dar por não ocorrido, se for o caso, fato gerador de outro tributo.

Artigo 2º A nulidade, ilicitude ou invalidade de qualquer ato ou negócio jurídico, segundo as normas de direito privado que o regem, acarretará a impossibilidade de produção de qualquer economia fiscal em sua decorrência.

Parágrafo 1º Havendo simulação relativa, serão considerados os efeitos tributários do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Parágrafo 2º Não havendo, perante o direito privado, nulidade, ilicitude ou invalidade no ato ou negócio jurídico praticado, os efeitos tributários dele decorrentes, quando configurarem fatos geradores de obrigações tributárias ou forem elementos constitutivos dos respectivos fatos geradores ou bases de cálculo, mesmo que resultem em economia fiscal, serão aqueles que derivarem dos efeitos previstos nas normas do direito privado que lhe forem aplicáveis, observado o disposto nos art. 109, 110, 116, inciso II, e 117, da Lei n. 5172, de 25.10.1966, e ressalvado o disposto no art. 3º.

Artigo 3º Mesmo na hipótese prevista no parágrafo 2º do art. 2º, os efeitos dos atos ou negócios jurídicos poderão ser desconsiderados para fins tributários quando deles resultar economia fiscal e não houver motivação extratributária para a sua realização.

Parágrafo 1º Há motivação extratributária quando o motivo para o ato ou negócio jurídico, na sua própria existência, inclusive no âmbito patrimonial, familiar, negocial ou empresarial, não for limitado exclusivamente à obtenção de economia fiscal.

Parágrafo 2º Sem prejuízo de outras hipóteses, mesmo que haja economia fiscal, considera-se haver motivação extratributária quando, isolada ou conjuntamente:

- a) do ato ou negócio jurídico decorrer uma mudança efetiva na situação patrimonial da pessoa;
- b) do ato ou negócio jurídico decorrer uma mudança efetiva na organização jurídica ou no modo de realizar ou operacionalizar os negócios da pessoa;
- c) o ato ou negócio jurídico tiver em vista a sucessão por morte da pessoa física;
- d) do ato ou negócio jurídico decorrer uma efetiva nova associação de pessoas, ou efetiva mudança em associação anteriormente existente;
- e) do ato ou negócio jurídico decorrer, ou puder decorrer, um ganho não tributário maior que o esperado na situação anterior a ele.

Parágrafo 3º A adoção de uma determinada espécie de ato, negócio ou procedimento prevista no direito privado como alternativa de outra ou outras, ainda que a opção do contribuinte vise exclusivamente obter economia fiscal, não poderá acarretar a sua desconsideração para fins tributários, desde que atendido o disposto no parágrafo 2º do art. 2º.

Artigo 4º Quando o lançamento tributário for decorrente de desconsideração de ato ou negócio jurídico, nos termos dos artigos precedentes, a autoridade lançadora deverá especificar as razões de fato e de direito que jus-

tifiquem a desconsideração, e a chefia da repartição fiscal a que ela está subordinada deverá, após a impugnação do sujeito passivo e previamente a qualquer outro procedimento, submeter a desconsideração a uma Comissão Especial formada por três juristas comprovadamente especializados em direito tributário, encaminhando a esta o respectivo processo fiscal em sua integralidade.

Parágrafo 1º No âmbito federal, a Comissão Especial será formada por juristas indicados, respectivamente, pelo Ministério da Fazenda, pelo Ministério da Justiça e pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, os quais terão mandato por três anos, podendo ser reconduzidos sem limite de reconduções, e que deliberarão, sempre por maioria, no prazo de 60 (sessenta) dias do recebimento do pleito.

Parágrafo 2º No âmbito dos tributos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, as respectivas comissões especiais serão formadas por juristas indicados, respectivamente, pelas Secretarias Estaduais ou Distrital de Finanças ou de Fazenda, pelas Secretarias Estaduais ou Distrital de Justiça e pela Secção Estadual ou Distrital da Ordem dos Advogados do Brasil, aplicando-se a elas o disposto na segunda parte do parágrafo 1º.

Parágrafo 3º Os regimentos internos das comissões especiais serão baixados por decreto do Presidente da República, no âmbito federal, e por decretos dos Governadores de Estado ou do Distrito Federal, no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, vedada a delegação desta competência, e sendo permitida a criação de mais de uma comissão, inclusive de âmbito regional, devendo o regimento indicar a qual autoridade devem ser encaminhadas as indicações para cada comissão, cuja autoridade ficará encarregada de dar posse aos respectivos membros.

Parágrafo 4º No caso de a desconsideração de ato ou negócio jurídico envolver tributos da competência da União Federal e de outra pessoa jurídica de direito público, a competência será da Comissão Especial a que se refere o parágrafo 1º.

Parágrafo 5º As deliberações da Comissão Especial deverão ser publicadas na íntegra no órgão oficial da respectiva pessoa jurídica de direito público.

Parágrafo 6º Contra a deliberação da Comissão Especial não cabe pedido de reconsideração ou qualquer recurso, exceto embargos de declaração na hipótese de inexatidão material, obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos.

Parágrafo 7º A deliberação da Comissão Especial é vinculante para a Administração Tributária.

Parágrafo 8º Previamente a qualquer procedimento fiscalizatório, a pessoa física ou jurídica poderá submeter o ato ou negócio jurídico que pretender praticar, ou que já tiver praticado, à consideração da Comissão Especial competente, indicando suas razões de fato e de direito para sua prática, devendo o pleito ser protocolado na repartição do seu domicílio fiscal, a qual, juntamente com as considerações que quiser apresentar, deverá encaminhá-lo no prazo de 10 (dez) dias à Comissão Especial competente. Ao pleito a que se refere este parágrafo aplicar-se-ão as normas relativas aos

efeitos das consultas, previstas na Lei n. 5172, de 25.10.1966, e nos demais dispositivos legais relativos a eles.

Parágrafo 9º Em qualquer caso, se a Comissão Especial competente deliberar pelo cabimento da desconsideração do ato ou negócio jurídico, após intimado o sujeito passivo para se manifestar sobre a deliberação no prazo de 30 (trinta) dias, o processo fiscal seguirá seus trâmites normais para julgamento da impugnação do sujeito passivo.

Parágrafo 10 - Ao sujeito passivo que aceitar o lançamento feito na forma do 'caput' deste artigo e efetuar a extinção da respectiva ou das respectivas obrigações tributárias no prazo do mesmo, ou se o fizer no prazo de 30 (trinta) dias da data em que for intimado da deliberação da Comissão Especial competente, serão dispensados os encargos de multas, inclusive moratórias, e de juros de mora, ainda que constem do lançamento, e não caberá qualquer outra penalidade.

Parágrafo 11 - Ao sujeito passivo que discordar do lançamento feito na forma deste artigo, inclusive se discordar da deliberação da Comissão Especial, será assegurado o direito à ampla defesa e aos recursos cabíveis nos processos administrativo e judicial de impugnação ou desconstituição do lançamento, nos quais serão cabíveis a discussão e a revisão da deliberação tomada pela Comissão Especial competente.

Artigo 5º Em todo e qualquer caso de desconsideração de um ato ou negócio jurídico, inclusive quando se tratar de desconsideração de negócio jurídico indireto para efeitos tributários com a correspondente consideração do negócio que seria direto, quando houver conflito de interesses entre mais de uma pessoa jurídica de direito público, o conflito será resolvido mediante ação declaratória de rito ordinário.

Parágrafo 1º Sob pena de prescrição, a ação a que se refere este artigo deverá ser proposta por qualquer interessado, inclusive pelo sujeito passivo, dentro de 30 (trinta) dias do vencimento do prazo a que alude o parágrafo 10 do art. 4º.

Parágrafo 2º Os créditos tributários em discussão na ação terão sua exigibilidade suspensa até decisão final transitada em julgado.

Artigo 6º Fica revogado o parágrafo único do art. 116 da Lei n. 5.172, com a redação dada pela Lei Complementar n. 104, de 10.1.2001.

Artigo 7º A presente lei complementar entrará em vigor no prazo de 120 (cento e vinte) dias da data sua publicação, em cujo prazo deverá estar regulamentada pelas autoridades referidas no parágrafo 3º do art. 4º e constituídas as comissões especiais federais, estaduais e distrital."

"Norma Geral Antielusão - Exposição de Motivos para Lei Complementar

O presente projeto visa regular os interesses opostos dos fiscos federal, estaduais e municipais, de um lado, e dos contribuintes, de outro, em torno do chamado 'planejamento tributário'.

O Sistema Tributário Nacional, contido na Constituição Federal de 1988 e complementado pela Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tri-

butário Nacional), consagra os princípios e as normas para o exercício do poder de tributar, fixando igualmente os seus limites.

Dentro desse Sistema, é reconhecido por todos que as pessoas potencialmente contribuintes de quaisquer tributos não são obrigadas a realizar os respectivos fatos geradores, podendo procurar os caminhos legais que sejam menos onerosos sob o ponto de vista da tributação.

Todavia, o problema que se tem apresentado nos últimos anos é a falta de definição explícita e incontroversa dos limites para tais práticas, o que tem oposto os justos interesses arrecadatários aos justos interesses privados. Em decorrência disso, os conflitos têm sido dirimidos de modo casuístico e contraditório, gerando insegurança jurídica para os dois lados e tratamentos não isonômicos entre contribuintes envolvidos neste ou naquele caso.

A solução que se impõe, a exemplo do que ocorre em vários outros países desenvolvidos, é disciplinar os limites do planejamento tributário, o que requer lei complementar em face do que dispõe o art. 146 da Constituição Federal, mesmo porque, neste assunto, estão envolvidas as competências tributárias de todas as pessoas jurídicas de direito público, as quais podem entrar em conflito entre si. Além disso, é necessário haver uma lei de abrangência nacional que exclua a possibilidade de legislações conflitantes, sendo conveniente que matéria tão grave seja regida por lei uniforme em todo o País. De qualquer modo, por mais de um inciso do art. 146, o assunto é inquestionavelmente da competência exclusiva de lei complementar.

Os dispositivos ora propostos estão baseados na experiência de leis semelhantes em outros países, porém atentos à realidade nacional e às peculiaridades do nosso ordenamento jurídico.

Os diversos dispositivos são auto-explicativos, dispensando comentários específicos, mas cumpre destacar que a principal preocupação é submetê-los aos ditames da Constituição Federal, de modo a resguardar a liberdade individual de organização e reorganização dos negócios, protegida constitucionalmente, ao mesmo tempo em que se impõe limites visando evitar os abusos no exercício desse direito. Neste sentido, a experiência de outras jurisdições e a observação do cenário nacional sugerem a necessidade de limites e critérios objetivos, que possam ser entendidos por toda a sociedade e pelos agentes públicos, de modo a evitar conclusões subjetivas indesejáveis, dando assim a todos, na medida do possível, as necessárias previsibilidade e segurança jurídica, inclusive perante os tribunais e os órgãos administrativos de julgamento.

Assim, na linha do que já dispõe o Código Tributário Nacional desde 1966, o planejamento tributário deverá obedecer primeiramente à disciplina que o direito privado determina para os atos e negócios jurídicos através dos quais se formam os patrimônios e se regulam as relações econômicas que consistem nos substratos das várias incidências tributárias. Neste campo, os abusos no exercício de direitos, bem como outras ilegalidades, detectadas segundo as normas desse ramo do direito, devem representar o primeiro freio para as economias tributárias indevidas. Isto vem proposto nos primeiros artigos do presente projeto.

Porém, ainda é necessário disciplinar as situações limítrofes, em que a invalidade jurídica não se manifesta perante o direito privado, mas pode haver abuso no manejo dos atos ou negócios jurídicos que ele disciplina, abuso este exclusivamente com vistas à obtenção de economia tributária em detrimento da arrecadação. Para tanto, os artigos 3º a 5º criam mecanismos de contenção de abusos, mediante regras claras que não cerceiam direitos fundamentais e protegem os interesses arrecadatórios. É principalmente para esses artigos, ora propostos, que se procurou inspiração no direito comparado e na realidade nacional, inclusive em estudos doutrinários publicados na última década, mesmo com opiniões conflitantes, e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Em decorrência, o art. 6º propõe a revogação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que não chegou a ser aplicável porque não logrou obter um consenso satisfatório quanto à sua interpretação e o seu alcance, motivo pelo qual, depois de dez anos, ainda não obteve a necessária regulamentação.

O art. 7º propõe um prazo de cento e vinte dias para a entrada em vigor da nova lei, atendendo à anterioridade exigida pela Lei Complementar n. 95, de 26.2.1998, sendo tal prazo razoável para as medidas necessárias à implementação e perante a urgência da introdução das normas ora propostas.”