

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO**

KALIL SAID DE SOUZA JABOUR

**APLICABILIDADE DA NORMA GERAL ANTIELISIVA AOS
TRIBUTOS ESTADUAIS**

SÃO PAULO

2021

KALIL SAID DE SOUZA JABOUR

**APLICABILIDADE DA NORMA GERAL ANTIELISIVA AOS
TRIBUTOS ESTADUAIS**

Dissertação apresentada à Escola de
Direito da Fundação Getulio Vargas
como requisito para obtenção do título de
Mestre. Campo de Conhecimento: Direito
Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Leonel Cesarino
Pessoa.

SÃO PAULO

2021

Jabour, Kalil Said de Souza.

Aplicabilidade da norma geral antielisiva aos tributos estaduais / Kalil Said de Souza Jabour. - 2021.

76 f.

Orientador: Leonel Cesarino Pessoa.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Administração tributária - Brasil. 2. Direito tributário - Brasil. 3. Impostos. 4. Recursos e protestos tributários. 5. Sonegação fiscal. I. Pessoa, Leonel Cesarino. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2(81)

**Ficha Catalográfica elaborada por: Raphael Figueiredo Xavier CRB SP-009987/O
Biblioteca Karl A. Boedecker da Fundação Getulio Vargas - SP**

KALIL SAID DE SOUZA JABOUR

**APLICABILIDADE DA NORMA GERAL ANTIELISIVA AOS
TRIBUTOS ESTADUAIS**

Dissertação apresentada à Escola de
Direito da Fundação Getulio Vargas
como requisito para obtenção do título de
Mestre. Campo de Conhecimento: Direito
Tributário.

Aprovado em 22.02.2021

Banca Examinadora

Prof. Doutor Leonel Cesarino Pessoa

Orientador

FGV- Direito SP

Prof. Doutor Roberto Caparroz de
Almeida

FGV- Direito SP

Prof. Doutor Roberto Biava Junior

FIPECAFI - SP

Oswaldo Faria de Paula Neto

Auditor Fiscal/Secretaria de Fazenda do
Estado de São Paulo

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha esposa, Jacqueline Dias Jabour, e aos meus filhos, Maíra Said Dias Jabour e Rafiq Said Dias Jabour, que sempre me acompanharam e incentivaram em toda a minha jornada acadêmica, no Brasil e no exterior.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos os professores do Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas pelo profundo conhecimento jurídico compartilhado ao longo do curso e que tanto acrescentou à minha bagagem profissional e acadêmica.

Agradeço, especialmente, ao meu orientador Professor Leonel Cesarino Pessoa, notável não apenas por sua formação jurídica, mas também filosófica, pela brilhante condução do meu trabalho e pelo excelente convívio durante o curso.

Enfim, agradeço a todos os profissionais do Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas pela manutenção do altíssimo nível deste curso, ainda que em meio à epidemia de COVID-19 e às aulas não presenciais.

RESUMO

A possibilidade de aplicação pelo Fisco de uma norma geral que permita a desconsideração do negócio jurídico representa um tema atual e tormentoso. O Código Tributário Nacional autorizou a referida aplicação ao estabelecer, no parágrafo único do seu art. 116, que 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. Na desconsideração do negócio jurídico os atos e negócios jurídicos praticados, no âmbito direito privado, não são tomados como ilícitos ou inválidos, mas são desconsiderados para se vislumbrar outra configuração. Desse modo, a consequência jurídica da referida desconsideração é a inoperância de efeitos na seara tributária dos atos e negócios desconsiderados. O Estado de Minas Gerais, logrou êxito na edição da lei regulamentadora (arts. 205 e 205 – A da Lei nº 6.763/1975) e a desconsideração do negócio jurídico já pode ser plenamente aplicável ao ICMS, ao ITCMD e ao IPVA. Esta aplicação da desconsideração do negócio jurídico, por meio de norma geral antielisiva própria, aos tributos instituídos pelo Estado de Minas Gerais, constitui objeto do presente projeto de pesquisa. Neste propósito, um pressuposto relevante é que a legislação mineira já possui diversas normas antielisivias específicas que representam situações que merecem atenção ao iluminar critérios para aplicação da norma geral antielisiva. Assim, o que interessa à presente pesquisa é mapear as hipóteses em que a desconsideração do negócio jurídico possa ser aplicada aos mencionados impostos estaduais de modo que a referida desconsideração possa ser considerada válida à luz de nosso ordenamento jurídico.

Palavras-chave: Norma geral antielisiva. Tributos estaduais.

ABSTRACT

The possibility for the Tax Authorities to apply a general rule that allows disregard of the legal business represents a current and stormy issue. The National Tax Code authorized this application when establishing, in the sole paragraph of its art. 116, that the administrative authority may disregard legal acts or business carried out for the purpose of concealing the occurrence of the taxable event or the nature of the constituent elements of the tax obligation. In disregarding the legal business, the legal acts and business carried out in the private law sphere are not considered illegal or invalid, but are disregarded in order to envision another configuration. Thus, the legal consequence of the aforementioned disregard is the lack of effects in the tax area of the disregarded acts and businesses. The State of Minas Gerais was successful in issuing the regulatory law (articles 205 and 205 - A of Law No. 6.763 / 1975) and the disregard of the legal business can now be fully applicable to ICMS, ITCMD and IPVA. This application of the disregard of the legal business, by means of its own general anti-avoidance rule, to the taxes instituted by the State of Minas Gerais, is the object of the present research project. In this regard, a relevant assumption is that the legislation of the State of Minas Gerais already has several specific anti-avoidance rules that represent situations that deserve attention when illuminating criteria for the application of the general anti-avoidance rule. Thus, what matters in this research is to map the hypotheses in which the disregard for the legal business can be applied to the aforementioned state taxes so that the said disregard can be considered valid in the light of our legal system.

Keywords: General anti-avoidance norm. State taxes.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1 – CONTEXTUALIZAÇÃO FÁTICA.....	16
2– ASPECTOS GERAIS DA NORMA GERAL ANTIELISIVA.....	26
2.1 – Referencial teórico da norma geral antielisiva.....	26
2.2 – Fundamento constitucional da norma geral antielisiva.....	36
2.3 – Relação entre norma geral antielisiva e normas antielisivas específicas.....	45
3 – NORMA GERAL ANTELISIVA NO ÂMBITO ESTADUAL.....	49
3.1 - Elementos e critérios de aplicação do modelo de norma geral antielisiva adotado pela Lei nº 6.763/75 do Estado de Minas Gerais.....	53
3.2 – Resolução dos problemas apresentados: Hipóteses de aplicação da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico-tributário do Estado de Minas Gerais.....	57
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	72
REFERÊNCIAS.....	74

INTRODUÇÃO

Muito se discute, no plano acadêmico e em seminários e encontros jurídicos, sobre a possibilidade de aplicação pelo Fisco de uma norma geral que permita a desconsideração do negócio jurídico.

O Código Tributário Nacional autorizou a referida aplicação ao estabelecer que 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, nos termos do parágrafo único do seu art. 116.

No Supremo Tribunal Federal, no âmbito da ADI 2446, quatro ministros, além da relatora Min. Cármen Lúcia, votaram até agora e todos reconheceram a constitucionalidade da referida norma.

A proposta de regulamentação do referido dispositivo nasceu de um seminário internacional¹ promovido no governo de Fernando Henrique Cardoso com a participação de renomados juristas europeus e da América do Sul.

Uma das principais conclusões do referido seminário partiu do jurista brasileiro GRECO (2001), no sentido de que o planejamento tributário construído com o objetivo essencial de economizar tributo (elisão fiscal abusiva) pode ser questionado nas hipóteses de ausência de propósito negocial ou abuso da forma jurídica.

Assim, trata-se de uma abordagem diversa da tradicional em que o Fisco aponta um ilícito tributário, acompanhado da falta de pagamento do tributo, previsto expressamente na legislação, com imposição de penalidades.

¹ Receita Federal. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, ESAF*, 2001. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/conteudo/anais-do-semin%C3%A1rio-internacional-sobre-elis%C3%A3o-fiscal>> Acesso em: 10/08/2019.

Na desconconsideração do negócio jurídico os atos e negócios jurídicos praticados, no direito privado, não são tomados como ilícitos ou inválidos, mas são desconconsiderados para se vislumbrar outra configuração.

Desse modo, a consequência jurídica da referida desconconsideração é a inoperância de efeitos na seara tributária dos atos e negócios desconconsiderados.

A título de exemplo, as operações de fusão empresarial seguidas de cisão, chamadas de “casa e separa”, quando não seja caso explícito de simulação, poderiam ser alcançadas pela desconconsideração.

No âmbito da Receita Federal a aplicação da desconconsideração do negócio jurídico é tormentosa em razão de que os dispositivos da medida provisória (Medida Provisória nº 66/2002) que regulamentariam o mencionado parágrafo do CTN não se converteram em lei.

O Estado de Minas Gerais, todavia, logrou êxito na edição da lei regulamentadora² (artigos 205 e 205-A da Lei nº 6.763/1975) e a desconconsideração do negócio jurídico já é plenamente aplicável ao ICMS, ao ITCMD e ao IPVA.

Esta aplicação da desconconsideração do negócio jurídico, por meio de norma geral antielisiva própria, aos tributos instituídos pelo Estado de Minas Gerais, constitui objeto do presente projeto de pesquisa.

Assim, o que interessa a este projeto é mapear as hipóteses em que a desconconsideração do negócio jurídico, por meio de norma geral antielisiva, possa ser aplicada aos mencionados impostos estaduais, considerando, principalmente, que ainda não há, em nossa literatura jurídica, um levantamento relativo a este enfoque.

² A propósito, sobre a possibilidade de regulamentação pelos Estados da norma geral antielisiva são relevantes os estudos apresentados no XXXIX CONGRESSO NACIONAL DOS PROCURADORES DE ESTADO, especialmente o desenvolvido por Paulo Rosenblatt: Rosenblatt, Paulo A *possibilidade de aplicação imediata pelos Estados da norma geral antielisiva (Artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional)* Disponível em: <<https://anape.org.br/site/wp-content/uploads/2014/01/TESE-1-AUTOR-Paulo-Rosenblatt.pdf>> Acesso em 02/12/2020.

Um pressuposto relevante é que a legislação mineira já possui diversas normas antielisivas específicas dentre as quais podemos apontar a interposição de estabelecimento de mesma titularidade ou de empresa interdependente para reduzir a base de cálculo da substituição tributária.

Tais normas específicas são consideradas válidas e já se submeteram ao teste do crivo judicial.

O levantamento e a análise de hipóteses de aplicação desta norma geral em relação ao ICMS, ao ITCMD e ao IPVA representa o esforço da presente pesquisa, orientada para a prática que requer o mestrado profissional.

Uma das hipóteses que vislumbramos é o Fisco aplicar a desconconsideração na interposição de estabelecimento de mesma titularidade ou de empresa interdependente para reduzir a base de cálculo da substituição tributária em situações não previstas expressamente em norma antielisiva específica.

Assim, o Fisco faria uso do poder geral para indagar as empresas sobre o propósito comercial e, diante das respostas não satisfatórias acompanhadas de todo o conjunto probatório, efetuar a desconconsideração.

No tocante ao ITCMD, hipótese imaginável seria tomar a compra e venda pela doação, quando restar inaplicável a simulação e quando a configuração do negócio jurídico permitir esta conclusão.

Uma venda por preço vil pode caracterizar a simulação, mas uma venda por um valor pouco superior ao referido preço vil pode ensejar a desconconsideração, com reforço das normas internacionais de contabilidade e do novo Código Civil em que a essência deve prevalecer sobre a forma.

Estas hipóteses que iremos apresentar devem ser estudadas em todo o seu alcance. Não é demais lembrar, segundo GRECO (2008), que a desconconsideração do negócio jurídico se refere a aspectos dinâmicos e requer a demonstração de um filme ao passo que a autuação fiscal tradicional requer apenas uma foto, a foto representativa da prova do ilícito praticado.

O potencial de impacto da presente pesquisa é considerável tendo em vista que se trata do primeiro trabalho de pesquisa relativo à análise e

interpretação da norma geral antielisiva introduzida no ordenamento jurídico mineiro.

Quanto ao modelo de pesquisa, adotamos a metodologia apresentada por PINTO JÚNIOR (2018, p. 27 a 48) para quem a combinação de abordagens teórica e prática propicia a análise jurídica informada por visão estratégica e preocupação multidisciplinar. A relevância aplicativa do conhecimento jurídico produzido decorre de sua utilidade prática imediata para resolver problemas pertinentes ao exercício profissional. Nesse particular, devem ser priorizadas sugestões de condutas em face do direito posto, e apenas complementarmente propostas que demandem alterações constitucional, legislativa e regulatória.

Assim, quanto à metodologia proposta, abordaremos aspectos teóricos e fundamentos da norma geral antielisiva e levantaremos situações concretas relativas à norma geral antielisiva mineira, com as respectivas propostas de aplicação.

A importância da pesquisa no mestrado profissional em relação ao tema proposto neste projeto reside nisto, ou seja, não se limita à descrição do referencial teórico da descon sideração, mas vai além, contemplando as possibilidades práticas, sejam de interesse do contribuinte ou do Fisco.

Portanto, a modalidade de pesquisa jurídica profissional adotada nesta dissertação é a relativa à resolução de problemas de modo que o resultado da pesquisa seja útil para orientar a ação do Fisco, dos contribuintes e dos demais profissionais do direito.

Quanto à familiaridade do autor da presente pesquisa com tema, o pesquisador é Assessor de Consultoria Tributária da Secretaria de Estado de Fazenda do Estado de Minas Gerais e trabalhou nos estudos prévios, na pesquisa e na redação do projeto de lei que introduziu a norma geral antielisiva no ordenamento jurídico-tributário do Estado de Minas Gerais, nos artigos 205 e 205-A da Lei nº 6.763/1975.

Em relação à estrutura da pesquisa ora apresentada, aborda-se no primeiro capítulo a contextualização fática, apresentando situações concretas para as quais a abordagem tradicional, de combate à evasão fiscal, é pouco

efetiva ou inalcançável tendo em vista que as práticas apresentadas, adotadas pelos contribuintes, passa a se revestir de maior sofisticação, com apoio em estruturas lícitas de direito privado, embora esvaziadas do denominado propósito negocial.

Tais hipóteses são situações que se apresentam relativamente aos impostos estaduais, notadamente, em relação ao imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS) e ao imposto sobre transmissão causa mortis, doações e transmissão não onerosa de bens e direitos (ITCMD).

No segundo capítulo, são tratados os aspectos gerais da norma geral antielisiva compreendendo, sucintamente, o referencial teórico da norma geral antielisiva, essencialmente com base na doutrina de GRECO (2008), assinalando o modelo abraçado por nosso ordenamento jurídico.

Assim, também serão demonstrados os fundamentos constitucionais, de ordem formal e material, da norma geral antielisiva no direito tributário pátrio, introduzida pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

Este capítulo cuida, também, da relação entre norma geral antielisiva e normas antielisivas específicas. Neste propósito cabe salientar que a legislação mineira já possui diversas normas antielisivas específicas que representam situações que merecem atenção ao iluminar critérios para aplicação da norma geral antielisiva.

As normas antielisivas específicas compartilham da mesma natureza da norma geral antielisiva e contribuem para a compreensão da estrutura e lógica dessa norma geral.

No terceiro capítulo deste trabalho, serão abordados os elementos e critérios de aplicação do modelo de norma geral antielisiva adotado pela Lei nº 6.763/75 do Estado de Minas Gerais e as hipóteses de aplicação da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico-tributário do Estado de Minas Gerais relativamente aos casos descritos no capítulo da contextualização fática.

No tocante aos elementos e critérios de aplicação do modelo de norma geral antielisiva adotado pela lei mineira nº 6.763/75, a referida lei regulamenta a desconsideração de atos ou negócios jurídicos prevista no

parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional que exige, para tanto, a edição de lei ordinária do ente da federação, com o detalhamento dos respectivos procedimentos.

Coube à mencionada lei apresentar os critérios de aplicação do modelo de norma geral antielisiva, quais sejam a falta de propósito negocial ou o abuso de forma jurídica.

Em relação às hipóteses de aplicação da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico-tributário do Estado de Minas Gerais, serão respondidas as questões jurídicas propostas na contextualização fática.

1 – CONTEXTUALIZAÇÃO FÁTICA

O discurso jurídico sobre a prática da elisão fiscal tem se tornado mais intenso no Brasil a partir da década de 90, inclusive com proposta de medida legislativa representada pelos dispositivos da Medida Provisória nº 66/2002, que regulamentariam o parágrafo do art. 116 do CTN e que acabaram não se convertendo em lei.

Em 2015, o tema voltou a ser tratado nos arts. 1º a 12 da Medida Provisória n. 685, cujos dispositivos foram suprimidos quando da conversão da medida na Lei nº 13.202/2015.

Neste contexto, razões de ordem econômica e de finanças públicas têm motivado o referido discurso em virtude do impacto que a elisão fiscal causa nos aspectos concorrenciais e nos cofres públicos.

O ex-Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel³, em palestras proferidas por ele no exercício de 1999, já afirmava que das quinhentas maiores empresas do Brasil, cerca de metade não pagava imposto de renda há vários anos e, apesar disso, não iam à insolvência.

No tocante aos estados brasileiros, não se encontra realidade diversa da experimentada pela União. Em estudo do (FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS – FFEB, 2011, p.365)⁴ sobre a ideia de arrecadação potencial legal, se definiu que esta seria arrecadação máxima que pode ser obtida com a aplicação efetiva do sistema tributário determinada pela legislação. Assim, esta só é obtida se todos os contribuintes cumprirem suas obrigações, sem qualquer possibilidade de erro ou evasão do cumprimento destas, ou seja, se não houver erro ou evasão, teríamos a arrecadação potencial legal. Contudo, já admitindo um nível de elisão fiscal, segundo este estudo, existirá sempre uma nova lacuna, chamada de *gap* tributário, entre a arrecadação potencial legal e a carga tributária efetiva.

³ As revelações de Everardo Maciel. Folha de São Paulo, 1999. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/opiniao/fz27059910.htm>> Acesso em: 21/09/2020.

⁴ Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros – FFEB. Disponível em: <http://www.efaz.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Forum_Fiscal_dos_Estados/Publicacao_Programa_de_Estudos_2011.pdf> Acesso em: 01/07/2020

Portanto, a elisão fiscal gera a denominada nova lacuna ou *gap* tributário, que corresponde a um outro desafio a ser enfrentado pelo Fisco, além dos possíveis erros e evasão fiscal praticados pelos contribuintes e deve ser levada em conta na mensuração da arrecadação potencial legal.

Apresentaremos neste capítulo situações concretas no âmbito dos tributos estaduais para as quais a abordagem tradicional, de combate à evasão fiscal, é pouco efetiva ou inalcançável tendo em vista que as práticas apresentadas, adotadas pelos contribuintes, passam a se revestir de maior sofisticação, com apoio em estruturas lícitas de direito privado, embora esvaziadas do denominado propósito negocial.

Temos o propósito de, no último capítulo dessa dissertação, apresentar a solução antielisiva para as situações apresentadas, à luz da regulamentação da norma geral antielisiva no âmbito do Estado de Minas Gerais.

Veremos que, para alguns exemplos, a solução do problema encontra amparo em normas antielisivias específicas, que poderão orientar a aplicação da norma geral para casos semelhantes, enquanto, para outros problemas, na ausência de normas antielisivias específicas, a única solução viável se dá mediante aplicação da denominada norma geral antielisiva.

Substituição de venda interestadual por transferência interestadual, com suporte em norma ou ato administrativo de outra unidade da federação

No âmbito do ICMS, a venda, em operações interestaduais, apresenta base de cálculo diferente em relação às transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Enquanto nas vendas interestaduais a base de cálculo é o valor da operação, ou seja, o valor definido em negócio jurídico relativo à alienação da mercadoria, nas transferências interestaduais, em regra, a base de cálculo corresponde ao custo da mercadoria.

Em situações normais, as empresas que transferem mercadorias em operações interestaduais o fazem por razões de logística ao instalar, por exemplo, uma indústria em uma unidade da federação e um centro de

distribuição em outra, a partir do qual realiza suas vendas nesta outra unidade da federação. De qualquer modo, procedendo assim, a incidência do ICMS relativa à venda ocorrerá nesta outra unidade da federação e o resultado tributário será, a princípio, neutro.

O Fisco, todavia, tem detectado que outras unidades da federação tem estimulado arranjos tributários de modo que as vendas que naturalmente ocorriam no Estado de origem passem a ocorrer artificialmente no estado de destino.

Um destes arranjos se refere à permissão, pelo Fisco do Estado de destino, de instalação de estabelecimento de mesma titularidade do vendedor (situado no Estado A) dentro do estabelecimento do contribuinte adquirente (situado no Estado B), com concessão de vantagens tributárias nas vendas praticadas pelo contribuinte adquirente.

Deste modo, ao invés de uma simples venda do contribuinte (situado no Estado A) para o contribuinte adquirente (situado no Estado B), passa a ocorrer, artificialmente, uma transferência do contribuinte (situado no Estado A) para o estabelecimento de mesma titularidade do vendedor instalado nas dependências do contribuinte adquirente (situado no Estado B) e, por sua vez, este estabelecimento, assim instalado, promove as vendas para o contribuinte adquirente.

Vê-se que há um ganho tributário para o contribuinte (situado no Estado A) ao efetuar uma transferência seguida de uma venda, porquanto esta venda terá as vantagens tributárias concedidas pelo Fisco do Estado de destino.

Ocorre que o Fisco do Estado de origem, em razão da substituição de venda interestadual por transferência interestadual, com suporte em norma ou ato administrativo de outra unidade da federação, dificilmente poderá apontar fraude ou simulação praticadas entre o contribuinte (situado no Estado A) e o contribuinte adquirente (situado no Estado B), exatamente porque será alegada a permissão pelo Fisco do Estado de destino.

Vê-se, então, que comportamentos tributários estimulados por guerra fiscal também podem levar a arranjos passíveis de desconsideração, ou seja,

em ajustes questionáveis, estabelecidos entre contribuintes, pode haver a participação, ainda que indireta, de outro ente da federação.

Cabe salientar que a atuação indireta e variada de outro ente da federação dificulta o levantamento de elementos suficientes para elaboração de uma norma antielisiva específica para os referidos casos.

Trata-se de um exemplo em que o Fisco do Estado de origem terá, geralmente como única alternativa, que se socorrer com o emprego da norma geral antielisiva, como veremos.

Operações de fusão imotivada com subsequente cisão

A Receita Federal mapeia os casos em que há uma fusão (uma empresa lucrativa e outra apresentando recorrentes prejuízos) seguida de cisão, com o propósito de reduzir tributo federal (IR e CSLL), ou seja, na hipótese em que o contribuinte não comprova o propósito negocial dos subsequentes negócios jurídicos.

Cabe salientar, preliminarmente, que a Receita Federal, como já afirmamos, não possui sua norma geral antielisiva regulamentada, e a solução do problema no âmbito estadual, como veremos ao final da dissertação, se ampara na aplicação de norma geral antielisiva.

Pela fusão se unem duas ou mais sociedades para formar uma terceira, assim, se extinguem as pessoas jurídicas fusionadas e surge uma terceira pessoa jurídica.

Pela cisão total se extingue uma pessoa jurídica, com a criação de outras pessoas jurídicas a partir do patrimônio da primeira.

Na legislação estadual, no âmbito do ICMS, as empresas que operam no regime denominado débito/crédito aproveitam créditos nas entradas de mercadorias e serviços tributados pelo ICMS e apresentam débitos nas saídas de mercadorias e serviços tributados pelo ICMS.

Quando há uma fusão, o ativo (que inclui créditos, inclusive relativo ao ICMS) e o passivo (que inclui débitos, inclusive relativo ao ICMS) das pessoas

jurídicas fusionadas se consolidam no ativo e no passivo da terceira pessoa jurídica que resulta da fusão.

Assim, se a empresa A (com expressivo saldo credor acumulado de ICMS) realiza uma fusão com a empresa B (com expressivo saldo devedor de ICMS), a empresa resultante C não terá valor de ICMS a recolher.

Vê-se que representa um direito, decorrente da fusão, a compensação entre débitos e créditos de ICMS provenientes das empresas fusionadas.

O foco do presente estudo se refere às fusões desprovidas de propósito comercial, como veremos.

Note-se que, apenas com base nas normas que estabelecem o combate à evasão, a economia de tributo decorrente dessa fusão pode se considerar válida ainda que o referido arranjo fosse concebido apenas com o propósito dessa economia tributária. Daí a necessidade de aplicação da norma geral antielisiva para a solução do referido problema.

Note-se que a aplicação da norma geral antielisiva representa o melhor instrumento para desestimular tais arranjos em relação à norma antielisiva específica que requer critérios prévios, tais como, a estipulação de prazo para a ocorrência da cisão.

Empresa ou estabelecimento interdependente que se interpõe para reduzir base de cálculo da substituição tributária

Na prática fiscal se constata que as empresas fabricantes que apuram o ICMS por substituição tributária adotam um arranjo comercial que se apresenta como natural à luz das relações de mercado, com base no seguinte esquema:

Fábrica (A) que vende para atacadistas ou varejistas (X, Y e Z), que revendem as mercadorias até o consumidor final.

Algumas empresas fabricantes, contudo, passam a adotar arranjos comerciais que se apresentam, de certo modo, não tão naturais no plano das relações de mercado, tal como no seguinte esquema:

Fábrica (A) que vendia para atacadistas ou varejistas (X, Y e Z), passa a vender para a empresa (B), que formalmente pode ser também atacadista ou varejista, e esta empresa (B), por sua vez, passa a revender as mercadorias para (X, Y e Z).

Nestas vendas, para a empresa (B), (A) passa a vender as mesmas quantidades de mercadorias (mesma escala) por um valor menor, o que, conseqüentemente leva a um faturamento menor, lucros menores e um valor menor relativamente à substituição tributária.

Percebiam também, que (A), de modo quase instantâneo, perde seus clientes para (B), que passa a ter considerável lucratividade e adquire os produtos de (A) a um custo menor, inclusive em relação à substituição tributária que é calculada no início da cadeia – em (A).

Adicionalmente, o Fisco percebe que há estreitas relações entre (A) e (B), inclusive no tocante ao quadro societário ou administração.

Com efeito, a solução jurídico-tributária do referido problema dificilmente passa pelo mecanismo da evasão, exceto na hipótese de comprovação de fraude.

Há, contudo, uma zona fronteiriça que pode ser mapeada pelo emprego de normas antielisivas, conforme veremos ao final.

Cabe salientar, também, a dificuldade que representaria a adoção de uma norma antielisiva específica nos moldes do Imposto sobre Produtos Industrializados.

O art.195, I, do RIPI/2010, que estabelece que o valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência, é notoriamente uma norma antielisiva específica, devendo ser interpretada de forma a evitar a prática de preços artificialmente baixos pelo

remetente (o industrial, contribuinte do imposto, de cujo pagamento assim pretende se evadir) a distribuidor interdependente exclusivo.⁵

Ocorre que, no presente estudo, por se tratar de operação que envolve substituição tributária cuja definitividade não prevalece mais, se torna inviável normas antielisivas específicas da espécie valor tributável mínimo.

Aquisição de crédito de ICMS por meio de aquisição de estabelecimento

A aquisição de estabelecimento, ao contrário das hipóteses de fusão e incorporação, é muito fácil de se efetivar operacionalmente.

Mediante um contrato de trespasse e com as respectivas alterações de contrato social ou estatuto na junta comercial, procede-se à alienação e respectiva aquisição de estabelecimento.

Quando uma empresa pretende adquirir um estabelecimento de outra, o propósito negocial inerente é a continuidade das atividades nele exercidas ou exercício de outra atividade naquele local com a utilização dos ativos nele presentes.

Se a empresa pretende adquirir apenas o ativo imobilizado nele presente, pode fazê-lo sem o contrato de trespasse, até porque, certamente, irá utilizá-lo em local diverso do referido estabelecimento.

Se a empresa formaliza um contrato de trespasse e, posteriormente, se verifica que o interesse era adquirir o saldo credor acumulado de ICMS nele contido, como veremos, pode se tratar de hipótese de aplicação de norma antielisiva.

A questão jurídica que se apresenta é determinar se pode ou não uma empresa adquirir créditos de ICMS e mantê-los escrituralmente e legitimamente, mediante a formalização do contrato de trespasse, nas referidas circunstâncias e contornando o regime de transferências de créditos de ICMS.

⁵ CARF, Acórdão 9303-010.104, julg. 11/02/2020.

Note-se que o referido caso só é relevante nas hipóteses em que os contribuintes tentam antecipar ou ignorar o regime de transferências de créditos de ICMS regulamentadas pelo Estado. Diversas formas de aquisição de créditos de ICMS, no âmbito desse regime, são legitimamente admitidas e outras não.

Para ilustrar a presente hipótese, o acórdão nº 21.617/15/3 do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais apresenta um interessante caso que se refere a uma suposta aquisição de estabelecimento, quando se trata, na realidade apenas de aquisição dos produtos em estoque.

A decisão se deu por unanimidade neste sentido e, segundo a fiscalização, a suposta empresa alienante do estabelecimento encerrou suas atividades e vendeu apenas seu estoque final de produtos para a empresa adquirente e exportou parte dos seus equipamentos, inclusive o maquinário essencial, fato esse que demonstrou a incapacidade da empresa adquirente prosseguir com as atividades da empresa alienante, pois não era capaz de desenvolver atividade industrial com as pouquíssimas máquinas adquiridas.

Desse modo, o saldo credor passível de apropriação foi limitado, pela decisão, ao valor do ICMS referente às mercadorias existentes em estoque.

Doação e compra e venda com preço irrisório

Na prática fiscal, o Fisco se depara com negócios jurídicos cuja configuração desperta certa atenção pela escolha formal adotada pelas partes. Sabemos da liberdade de que desfrutam os particulares em seus arranjos negociais e que, no âmbito do Direito Privado, exceto por norma de ordem pública, não se prendem a qualquer tipicidade.

Daí que a livre escolha de arranjos negociais dificilmente acarreta consequências no Direito Privado além daquelas já conhecidas e esperadas pelas partes e afirmadas nos dispositivos de Direito Civil e de Direito Empresarial.

Dentre estas configurações que despertam atenção está a adoção pelas partes do negócio jurídico de compra e venda com preço irrisório ao invés do negócio jurídico doação.

Cabe salientar que os particulares não estão obrigados a vender a preço de mercado, todavia, as circunstâncias de cada negócio jurídico celebrado vão apontar a presença ou não da onerosidade na respectiva transmissão.

A consequência jurídica relacionada à questão é concluir pela incidência ou não do imposto sobre transmissões não onerosas, o ITCMD.

É natural que, se o alienante estipulou um preço e o adquirente está disposto a pagar pela coisa adquirida, seja celebrado um negócio jurídico correspondente a uma compra e venda. Há contudo, situações em que o próprio Direito Privado oferece a solução para o problema tal como na hipótese de preço vil e há situações fronteiriças como, por exemplo, preço irrisório que não chega a se caracterizar preço vil.

No âmbito destas situações fronteiriças, não solucionadas pelo Direito Privado, os problemas que se refletem na seara tributária comportam solução, como veremos, mediante o mecanismo antielisivo.

Doação e contrato de mútuo

Com frequência, em declaração relativa ao Imposto de Renda/pessoa física, é declarada a doação e, após intimação do Fisco, o doador ou donatário apresentam formalização de contrato de mútuo e aduzem que a declaração relativa à doação se tratou de erro.

O deslinde da questão envolve determinar o negócio jurídico concreto que foi efetivado. A questão jurídica decorrente desta determinação é saber se houve ou não a incidência do imposto sobre transmissões não onerosas, o ITCMD.

O Direito Privado é regido pelo princípio da autonomia de vontade pelo qual os particulares disciplinam livremente seus interesses, daí a liberdade contratual que encontra seus limites em norma de ordem pública ou conforme a função social do contrato.

Um determinado negócio jurídico se revela não somente por sua formalização, mas essencialmente pelas obrigações estipuladas em suas cláusulas típicas e também pelo modo de sua execução.

Assim, explorando aspectos de negócios jurídicos, que não costumam ser tão avaliados no âmbito do Direito Privado, é que veremos como o mecanismo antielisivo pode trazer solução para esta questão.

2– ASPECTOS GERAIS DA NORMA GERAL ANTIELISIVA

2.1 – Referencial teórico da norma geral antielisiva

Quando se aborda o tema da norma geral antielisiva é inevitável se estabelecer a distinção entre evasão fiscal e elisão fiscal.

Alguns autores, tais como Ricardo Lobo TORRES (2013), distinguem evasão fiscal, planejamento tributário (elisão não abusiva) e elisão fiscal abusiva. Portanto, em atenção a esta distinção doutrinária, a referência à elisão fiscal neste trabalho se reporta à elisão fiscal abusiva.

Outros autores denominam a elisão fiscal abusiva como elusão, tais como Heleno TORRES (2015), todavia como posição minoritária.

Conhecemos o posicionamento doutrinário de autores como BARRETO (2009), CARRAZZA (1986), CARVALHO (2011), COELHO (2012), DERZI (1998) e XAVIER (2002), sobre estrita legalidade, tipicidade fechada ou conceito fechado da regra matriz de incidência tributária e a decorrente limitação de se vislumbrar mecanismos antielisivos, tais como o relativo à presente abordagem.

No tópico sobre o fundamento constitucional da norma geral antielisiva, trataremos da crítica à ideia de estrita legalidade e tipicidade fechada, principalmente com os fundamentos apresentados por GRECO (2008).

Assim, pela assertividade do recorte doutrinário, acompanhamos a linha doutrinária de TORRES (2013), GRECO (2008) e GODOI (2012).

Também, é inevitável tratar de técnicas de subsunção no âmbito desta distinção e de qualificação jurídica dos fatos.

Vê-se que, se estamos a falar de evasão fiscal, há uma conduta comissiva ou omissiva praticada pelo sujeito passivo, denominada infração ou ilícito tributário, praticada com dolo, fraude, simulação ou mesmo culpa, embora o próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 136, permita que a lei não exija a prova destas figuras na caracterização da responsabilidade tributária:

“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Assim, na evasão tributária, se faz necessário que ocorra duas subsunções: uma relativa à hipótese de incidência tributária (se o fato praticado pelo sujeito passivo se caracteriza como fato gerador que se subsume a uma hipótese tributária); e outra subsunção relativa à infração tributária (se o sujeito passivo praticou um fato descrito como hipótese de infração tributária).

A propósito do tema, GRECO (2008, p. 85), afirma que cometer ilícito não é planejar, ou seja, conforme o jurista, a prática do ilícito tributário deixa de fora do objeto de estudo relativo à elisão tributária as hipóteses de evasão tributária.

Para ilustrar a questão, apresentamos uma infração tributária prevista no inciso XXVI, art. 55 da lei estadual mineira nº 6.763/75:

“XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;”

A referida infração trata de aproveitamento indevido de créditos de ICMS. O aproveitamento indevido de créditos de ICMS leva à redução do recolhimento relativo ao ICMS, ou seja, no regime do débito/crédito, o sujeito passivo compensa um débito de ICMS pela ocorrência do fato gerador com um crédito de ICMS sem lastro, por exemplo.

Note-se que há duas subsunções: a primeira relativa ao imposto devido e não recolhido com a compensação indevida (ocorrência do fato gerador do ICMS), a segunda relativa à infração praticada (aproveitamento indevido de créditos de ICMS por uma nota fiscal falsa, por exemplo).

Por outro giro, a hipótese de elisão fiscal parte do pressuposto que o sujeito passivo dissimulou (ocultou) a ocorrência do fato gerador ou algum

aspecto de incidência tributária, sem, todavia, a exigência de prova de dolo, fraude, simulação, nos atos praticados com cobertura do Direito Privado.

Daí a aplicação da subsunção relativa ao imposto devido e não pago (ocorrência do fato gerador) decorrente, todavia, segundo o jurista GRECO (2008, p. 518), da qualificação jurídica dos fatos na atividade de desconsideração dos negócios jurídicos.

Vê-se que a ocultação relativa à evasão fiscal é maculada com dolo fraude ou simulação e a ocultação (dissimulação) da elisão fiscal resulta em ineficácia perante o Fisco, que é a consequência jurídica relativa à desconsideração.

A propósito, para ilustrar o presente tópico, podemos aproveitar o exemplo da já citada operação denominada “fusão imotivada com subsequente cisão”.

Na legislação estadual, no âmbito do ICMS, as empresas que operam no regime denominado débito/crédito aproveitam créditos nas entradas de mercadorias e serviços tributados pelo ICMS e apresentam débitos nas saídas de mercadorias e serviços tributados pelo ICMS.

Quando há uma fusão, o ativo (que inclui créditos, inclusive relativo ao ICMS) e o passivo (que inclui débitos, inclusive relativo ao ICMS) das pessoas jurídicas fusionadas se consolidam no ativo e no passivo da terceira pessoa jurídica que resulta da fusão.

Se há uma fusão seguida de uma cisão, entre uma empresa com saldo credor de ICMS e outra empresa com saldo devedor de ICMS, sem demonstração do propósito negocial, estamos diante de uma transferência de créditos de ICMS não prevista ou autorizada na legislação tributária mineira.

Se não houver prova do ilícito tributário (tipificação da infração), não se pode aplicar a infração tributária prevista no inciso XXVI, art. 55 da lei Estadual mineira nº 6.763/75 (apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária), todavia a ausência do propósito negocial autoriza a desconsideração, para efeitos tributários, da fusão e da cisão (casa e separa) e o imposto não

recolhido em virtude da compensação de créditos não prevista ou autorizada é devido.

Em virtude disso, afirmamos que, no caso de elisão, há a aplicação da subsunção relativa ao imposto devido e não pago (ocorrência do fato gerador) decorrente da qualificação jurídica dos fatos na atividade de desconconsideração, não se cogitando de aplicar a segunda subsunção relativa à infração tributária.

Além da distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal, é necessário abordar, como referencial teórico, as relações entre norma antielisiva tributária, simulação, abuso de direito e fraude à lei.

Conforme o jurista GRECO (2008. p. 466), a relação da elisão tributária com as figuras da simulação, abuso de direito e fraude à lei não é de intersecção total, porquanto seus âmbitos de aplicação correspondem a círculos secantes e não círculos concêntricos.

Com efeito, o combate à elisão fiscal tem como fundamento o parágrafo único do art. 116 do CTN e não estas figuras jurídicas previstas no Código Civil de 2002.

Diante de um determinado arranjo negocial, a investigação fiscal, em procedimento específico, vai detectar elementos e qualificar juridicamente os fatos de modo que, diante das figuras da simulação, abuso de direito e da fraude à lei tipicamente civil, não é o caso de se aplicar a norma geral antielisiva, em razão de que os efeitos jurídicos destas figuras previstas no Código Civil de 2002 já apontam para a ilicitude ou nulidade dos atos praticados.

Para VENOSA (2004, p. 481), juridicamente a simulação corresponde à prática de ato ou negócio jurídico que esconde a real intenção, encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes, ou seja, trata-se de declaração enganosa de vontade.

Ao enumerar os requisitos da simulação, VENOSA (2004, p 483 e 484), enumera a intencionalidade, o acordo simulatório e o intuito de enganar terceiros.

A simulação pode ser relativa ou absoluta. Na simulação absoluta as partes não pretendem praticar nenhum ato ou negócio jurídico, enquanto na

simulação relativa as partes pretendem praticar um ato ou negócio jurídico diverso do aparente.

Quanto aos efeitos da simulação, o art. 167 do Código Civil/2002 atribui nulidade ao negócio jurídico simulado e considera válido o negócio jurídico oculto na simulação relativa, se for válido na substância e na forma.

Como veremos, os requisitos da desconconsideração do negócio jurídico na elisão tributária (ausência de propósito negocial ou abuso de forma jurídica) são diversos dos requisitos da simulação que pressupõe sempre um conluio entre as partes (acordo simulatório).

Provada a simulação, a nulidade ao negócio jurídico simulado permite a autuação fiscal tradicional por se tratar de hipótese de evasão e não de elisão tributária.

Exemplificativamente, se as partes pretendiam efetuar uma doação (hipótese de incidência do ITCMD) no lugar de uma compra e venda e se o acordo simulatório é provado, o ITCMD é devido por lançamento de ofício em autuação fiscal tradicional e não por desconconsideração do negócio jurídico.

Para o jurista PEREIRA (1990, p. 123), se o preço for fictício, por exemplo, não há venda, porém doação simulada e, por tal razão, atacável por este defeito do negócio jurídico.

Por outro lado, segundo este mesmo autor, se o preço não é fictício mas é irrisório, venda também não há, porque um contrato em que se presencia o contraste aberrante entre valor da coisa e o preço, nega-se a si mesmo.

Neste exemplo (preço irrisório), se não houver prova suficiente do abuso do direito ou da simulação, vislumbramos a hipótese de se aplicar o procedimento de desconconsideração do negócio jurídico venda para se considerar o negócio jurídico doação em razão da diferença entre preço firmado e valor da coisa, em decorrência da elisão fiscal praticada e não de evasão tributária.

O abuso de direito representa figura prevista no art. 187 do Código Civil/2002 segundo o qual 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.

Assim, o abuso de direito é caracterizado pelo exercício abusivo do direito quando seu titular excede manifestamente os limites relacionados ao fim econômico ou social deste direito, à boa-fé ou aos bons costumes.

O efeito atribuído pelo Código Civil/2002 ao abuso de direito é a caracterização de ato ilícito e, neste sentido, provado na seara tributária o abuso de direito, estamos diante de evasão tributária e não de elisão tributária.

Na esfera tributária o combate ao abuso do direito caracterizado pela elisão fiscal (excesso no exercício do direito de planejar) é, geralmente, albergado em normas antielisivas específicas.

Vejam esta norma antielisiva específica, contida no art. 11 da Lei nº 14.941/2003 do Estado de Minas Gerais, que tem como propósito coibir excesso no exercício do direito de planejar, no caso para coibir o fracionamento do contrato de doação para que as doações fracionadas não se enquadrem em hipótese de isenção prevista:

“Art. 11. Na hipótese de sucessivas doações ao mesmo donatário, serão consideradas todas as transmissões realizadas a esse título no período de três anos civis, devendo o imposto ser recalculado a cada nova doação, adicionando-se à base de cálculo os valores dos bens anteriormente transmitidos e deduzindo-se os valores dos impostos já recolhidos.”

No presente caso, os contribuintes procuram fracionar as doações para se enquadrarem na isenção prevista no inciso II, art. 3º da Lei nº 14.941/2003 para as transmissões por doação cujo valor total não ultrapasse 10.000 (dez mil) Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais.

Por se caracterizar como ato ilícito, tal abuso de direito se enquadra como hipótese de evasão tributária.

No tocante à fraude à lei, dispõe o Código Civil/2002, no inciso VI do seu art. 166, que é nulo o negócio jurídico quando tiver por objetivo fraudar lei imperativa. Portanto, nosso ordenamento jurídico prevê a fraude à lei e atribui o efeito de nulidade absoluta do negócio jurídico que lhe der ensejo.

Trata-se de figura pouco explorada pela doutrina civilista e sequer era prevista no Código Civil/1916 e se distingue da fraude tomada como ato ilícito e caracterizada como ação ardilosa, enganosa, promovida de má fé.

A fraude à lei se caracteriza pela ofensa ao ordenamento jurídico sob o amparo aparente de uma norma jurídica.

O ordenamento jurídico não é apenas ferido por atos francamente opostos a seus preceitos, mas, também, é atacado pelos atos que não resultam contrários aos preceitos literalmente considerados que, todavia, contrariam sua finalidade.

Um sentido dado ao termo é o ato que, ao se relacionar com duas normas distintas, viola uma com aparente apoio na outra. Como o ordenamento jurídico é um só, este arranjo fraudulento vulnera tal ordenamento.

Assim, doutrinariamente, a fraude à lei tem as seguintes características:

- a) Há de se praticar um ato jurídico, não sendo suficiente a mera intenção.
- b) Em aparência, este ato encontra apoio em uma norma jurídica, pois, a não ser assim, se trataria de um ato contra a lei.
- c) O ato em fraude à lei persegue um fim condenado por outra norma do ordenamento jurídico.

Um exemplo interessante e concreto que podemos descrever se refere ao ordenamento jurídico argentino que vedava o divórcio. Os cidadãos argentinos que pretendiam se divorciar se dirigiam a outros países vizinhos, principalmente o Uruguai, e lá obtinham o divórcio e chegavam mesmo a se casar novamente com outro cônjuge. O poder judiciário argentino repudiava tal manobra, com fundamento em fraude à lei, aduzindo que o referido divórcio não operava qualquer efeito no ordenamento argentino.

Vê-se que a figura da fraude à lei guarda conceitualmente grande proximidade com o instituto da norma geral antielisiva introduzida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar nº

104/2001, todavia nosso Código Civil/2002 não trouxe expressamente seus requisitos.

Portanto, não se pode afirmar que a norma geral antielisiva tem como base a fraude à lei como instituto de direito civil em razão de que no Código Civil/1916 não existia esta figura jurídica e o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, é anterior ao Código Civil/2002.

A ocorrência da fraude à lei como instituto de direito civil já tem seu efeito definido, qual seja a nulidade do negócio jurídico, e por conseguinte, a hipótese de sua constatação caracteriza, na seara tributária, evasão fiscal.

Por outro lado, em que pese a proximidade das figuras jurídicas da norma geral antielisiva e da fraude à lei como instituto de direito civil, a norma geral antielisiva, por força do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, há de ter seus requisitos e procedimento próprio (devido processo legal) nos contornos traçados por lei editada pelos entes da federação.

Assim, acompanho os autores tributaristas, tais como GODOI (2012), que veem na fraude à lei o fundamento jurídico da norma geral antielisiva, por ser o instituto cujas características se encaixam melhor dentre as formulações doutrinárias a propósito do tema, todavia se faz necessário ressaltar que a norma geral antielisiva se circunscreve na seara da fraude à lei tributária, com requisitos próprios e não necessariamente coincidentes com a formulação relativa à fraude à lei civil.

Na distinção entre elisão lícita, elisão abusiva e evasão fiscal alguns autores abordam como relevante a questão do aspecto temporal relativo à ocorrência do fato gerador. Assim, se o comportamento do contribuinte se deu antes do momento de ocorrência do fato gerador, no sentido de evitar o pagamento do tributo, estaríamos no campo da elisão lícita, todavia, se após o momento de ocorrência do fato gerador, nos situamos, então, na esfera da evasão fiscal.

Com efeito, há situações em que a questão do aspecto temporal é imprescindível para que se estabeleça a distinção entre comportamentos relativos à elisão lícita, elisão abusiva e evasão.

A título de exemplo, apresenta-se a questão relativa ao IPVA exigido dos contribuintes em geral, cuja alíquota gira em torno de 4%, e ao IPVA exigido dos frotistas, hipótese em que há tratamentos tributários que preveem alíquota de 1%.

Sabe-se que, em regra, o momento da ocorrência do fato gerador do IPVA (aspecto temporal) é o dia primeiro de janeiro de qualquer exercício ou ano fiscal.

Se um contribuinte em geral adquire um veículo de um frotista no final de um exercício ou ano fiscal, logo após, em primeiro de janeiro do exercício ou ano fiscal seguinte, haverá a incidência do IPVA cuja alíquota será de 4%, todavia, se este mesmo contribuinte deixar para adquirir o veículo em 02 de janeiro, por exemplo, já teria incidido o IPVA para o frotista à alíquota de 1% e não restaria nada mais a ser recolhido de IPVA no exercício ou ano fiscal de aquisição.

Vê-se, portanto, que se trata de planejamento ou elisão fiscal lícita, levando em conta a questão do aspecto temporal.

Poderá caracterizar, todavia, elisão abusiva ou mesmo evasão fiscal, se restar provado que o frotista já teria concluído o negócio jurídico e recebido os valores relativos à venda antes do referido primeiro de janeiro e apenas aguardado os dias posteriores a primeiro de janeiro para promover a transferência administrativa no departamento de trânsito.

Trata-se, no caso em tela, de bem móvel cuja propriedade se transmite, segundo o Código Civil de 2002, pela tradição, que se revela requisito imprescindível para o deslinde da questão.

Outro importante referencial no tocante à aplicação da norma geral antielisiva é marcar a distinção desta aplicação com o emprego da analogia e da interpretação econômica.

A analogia representa técnica de integração do Direto, ou seja, havendo uma lacuna no ordenamento jurídico o aplicador do Direito pode se valer da norma jurídica aplicável a um caso análogo que passará a reger o caso até então não contemplado no mencionado ordenamento.

Segundo o § 1º, art. 108 do Código Tributário Nacional, o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Vale ressaltar que a aplicação da norma antielisiva, nos termos em que foi regulamentada pela lei mineira, envolve a comprovação da falta de propósito negocial ou do abuso da forma jurídica e não a aplicação por analogia em razão de situações jurídicas semelhantes.

Assim, um contrato de compra e venda com estipulação de preço irrisório passa a ser desconsiderado pelo abuso da forma jurídica ou pela falta de propósito negocial (causa jurídica) condizente com a natureza do negócio jurídico compra e venda (o preço há de ser justo) e a configuração concreta (doação) se sujeita à tributação do ITCMD.

Portanto, não se trata de analogia até porque compra e venda e doação não correspondem a situações fáticas análogas.

Também não se trata de interpretação econômica.

A interpretação é técnica relativa ao alcance das expressões e termos jurídicos. A interpretação econômica é aquela que se prende apenas ao resultado econômico equivalente. Assim, se temos uma determinada situação jurídica cujo resultado econômico é equivalente ao de outra situação jurídica, a interpretação dada a uma é estendida a outra.

A propósito do tema, o juiz federal VELLOSO (2019) afirma que a interpretação econômica diz respeito à busca da substância econômica, com desprezo à forma jurídica, a fim de se lograr a identidade de efeitos tributários.

Deste modo, a interpretação econômica se esgota aí, em cotejar os resultados econômicos e em entender um determinado termo ou expressão jurídica mais abrangente do que é em razão desta comparação.

Cabe salientar que o resultado econômico equivalente é apenas o ponto de partida da aplicação da norma antielisiva, porque o objeto probatório relativo a esta norma não é o resultado econômico, mas sim o abuso da forma jurídica ou a ausência de propósito negocial que pode ser demonstrada por grave incoerência na substância de um ato ou negócio jurídico em relação à sua formalização (incompatibilidade entre o negócio jurídico revelado por sua execução material e o negócio jurídico descrito no instrumento formal).

2.2 – Fundamento constitucional da norma geral antielisiva

Afirmar que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional autoriza, no ordenamento jurídico brasileiro, a instituição de normas gerais antielisivias nos traz indagações iniciais sobre a natureza desta autorização e o fundamento constitucional que proporciona suporte a estas normas.

A importância desta análise reside em que parte considerável da doutrina tributária tradicional ainda rechaça a possibilidade de introdução da norma geral antielisiva no ordenamento tributário nacional, afirmando que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional representa mera norma anti-simulação.

Para os representantes desta doutrina tradicional o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não inovou e apenas a invalidade (nulidade e anulabilidade) e a ilicitude justificariam a desconsideração de atos e negócios jurídicos.

Tais representantes parecem ignorar que a República Federativa do Brasil adota e já adotava, no plano internacional, antes da introdução do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, diversas normas antielisivias a exemplo da disciplina relativa ao denominado preço de transferência.

Para THORSTENSEN e MATHIAS (2019, p. 6), entende-se por preço de transferência o valor cobrado de uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível à empresa a ela relacionada. Por se tratar de preços que não são negociados normalmente em mercado aberto, tais

preços podem sofrer desvios que implicam na prática de preços distintos daqueles que seriam cobrados caso a operação comercial tivesse ocorrido por parceiros não relacionados, sob as mesmas circunstâncias.

Vê-se que a exposição de motivos da Lei federal nº 9.430/96, que disciplina os preços de transferência, menciona expressamente os parâmetros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, embora nem sempre o Brasil observe os critérios propostos pela OCDE.

Como sabemos, os critérios da OCDE para definição dos preços de transferência tem essencialmente o caráter de norma antielisiva.

Note-se que, quanto aos negócios jurídicos praticados no âmbito privado, ensejadores dos preços de transferência combatidos, não são tratados como ilícitos, mas, simplesmente, não operam os efeitos tributários desejados pelos contribuintes.

Conforme já afirmamos, também, uma série de normas antielisivias específicas já eram validamente aplicadas antes do início da vigência do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

Afirmar, então, que nosso ordenamento jurídico não alberga o combate à elisão fiscal seria ignorar a validade de todo este complexo de normas tributárias antielisivias preexistentes à regra autorizadora da norma geral antielisiva.

A desconsideração do negócio jurídico, prevista no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, verificada em norma geral antielisiva a ser editada pelos entes da federação, despertou na doutrina tributária a indagação se teria conteúdo de direito material ou caráter procedimental.

Vê-se que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional determina que os procedimentos de desconsideração do negócio jurídico sejam estabelecidos em lei ordinária do ente da federação que passar a adotar este mecanismo antielensivo.

O referido dispositivo amplia os poderes de investigação das autoridades administrativas tributárias ao possibilitar, além das hipóteses de ilicitude e invalidade, que o Fisco qualifique juridicamente os negócios jurídicos

dos sujeitos passivos para o efeito de desconconsideração e submete a contraditório (devido processo legal) as indagações relativas à referida desconconsideração.

Portanto, o conteúdo do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional é de caráter procedimental, de eficácia limitada, cujos efeitos só passam a operar após a edição de lei ordinária do respectivo ente da federação.

O exame de sua constitucionalidade formal na ótica de GRECO (2008, p. 456), aponta no sentido de que não há qualquer infração a dispositivo da Constituição da República de 1988 em razão de que a União tem competência para editar lei complementar em matéria de obrigação tributária a teor do art. 146, inciso III, alíneas “a” e “b” desta Constituição.

Outra questão de natureza formal se relaciona à necessidade ou não de lei complementar para regulamentação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. A propósito dessa questão, o art. 146 da Constituição da República de 1988 enumera, no âmbito tributário, as matérias em relação as quais é requerida lei complementar e a regulamentação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não se encontra inserida dentre tais matérias. Assim, pelo princípio constitucional da simetria, se não se requer lei complementar para a União em determinada matéria, também, aos demais entes da federação, não se pode exigir.

Por outro lado, o exame de sua constitucionalidade material é mais complexo por envolver a principiologia que alberga a adoção da desconconsideração do negócio jurídico no ordenamento jurídico pátrio.

Um argumento de ordem pragmática já apontamos no sentido de que a República Federativa do Brasil adota e já adotava, no plano internacional, antes da introdução do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, diversas normas antielisivas a exemplo da disciplina relativa ao denominado preço de transferência.

Com efeito, uma das exigências da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE para que a República Federativa do Brasil se torne um país membro é a adesão a diversos instrumentos legais da

OCDE e a participação em múltiplos órgãos da OCDE na condição de parceiro-chave.

Sem dúvida alguma, o reconhecimento e a adoção do mecanismo jurídico da desconsideração do negócio, revelada em diversos instrumentos legais da OCDE, dentre os quais os que regulam os preços de transferência, é imprescindível neste propósito.

Não faria qualquer sentido aplicar como fundamento a desconsideração do negócio jurídico em hipóteses de direito tributário internacional e considerá-la constitucional e, no âmbito interno rechaçá-la como materialmente inconstitucional.

GRECO (2008, p. 456), enumera os argumentos de doutrina tributária tradicional que consideram a inconstitucionalidade material do parágrafo único, art. 116 do Código Tributário Nacional: a) agride a legalidade estrita, garantida no art. 150, I, da Constituição da República de 1988; b) viola a tipicidade fechada, que é corolário da legalidade estrita, e, por consequência, configura uma segunda violação ao art. 150, I, da Constituição da República de 1988; e instaura a tributação por analogia e introduz a interpretação econômica no direito tributário brasileiro, que também seriam vedadas pelo art. 150, I, da Constituição da República de 1988, com o que agrediria, também, o princípio da certeza e da segurança das relações jurídicas.

Para o jurista GRECO (2008, p. 456), a ideia de legalidade estrita e tipicidade fechada não podem ser relacionadas ao regime jurídico das limitações ao poder de tributar, ou seja, quando a Constituição da República de 1988 em seu art. 150, inciso I, estabelece que é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça não está impondo legalidade estrita e tipicidade fechada aos moldes do direito penal.

De todo modo, cabe salientar que até mesmo no âmbito penal há as denominadas normas penais em branco em que as normas previstas no âmbito administrativo (Poder Executivo) terminam de preencher o tipo penal, como é o caso dos tipos penais que se referem a drogas cujo alcance depende de normas administrativas do Ministério da Saúde.

A propósito, o que o Código Tributário Nacional impede é o emprego da analogia na identificação dos fatos geradores, nos termos do § 1º do seu art. 108.

Conforme afirmamos, a analogia representa técnica de integração do Direito, ou seja, havendo uma lacuna no ordenamento jurídico o aplicador do Direito pode se valer da norma jurídica aplicável a um caso análogo que passará a reger o caso até então não contemplado no mencionado ordenamento.

A qualificação jurídica dos fatos, na desconsideração do negócio jurídico, não significa emprego da analogia em razão de que buscar desvelar o negócio jurídico dissimulado (oculto) não implica em buscar apoio em caso análogo.

Quanto à interpretação, que é técnica diversa da integração, conforme o art. 111 do Código Tributário Nacional, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre a suspensão ou exclusão do crédito tributário; a outorga de isenção; e a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Note-se que o Código Tributário Nacional se preocupou com a aplicação de interpretação literal (declarativa) às referidas matérias, não se referindo, neste tópico, à interpretação dos aspectos da hipótese de incidência.

Com efeito, à interpretação dos aspectos da hipótese de incidência, em relação à qual se encaixam os fatos geradores, não se tem adotado aplicação tão estrita, como se depreende de decisões da Suprema Corte que mencionam a legalidade suficiente e não a estrita legalidade.

Conforme a ementa relativa à decisão do Recurso Extraordinário nº 838284, Relator Min. DIAS TOFFOLI, cujo julgamento se deu em 19/10/2016 e a publicação do acórdão em 22/09/2017, como órgão julgador o Tribunal Pleno, em que se discutiu o aspecto quantitativo de taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia e se decidiu que *“Caminha-se para uma legalidade suficiente, sendo que sua maior ou menor abertura depende da natureza e da estrutura do tributo a que se aplica. No tocante às taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia, por força da ausência de exauriente e minuciosa*

definição legal dos serviços compreendidos, admite-se o especial diálogo da lei com os regulamentos na fixação do aspecto quantitativo da regra matriz de incidência. A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade.”

Não se vislumbra, portanto, tipicidade tão estrita na esfera do direito tributário, seja no âmbito do Código Tributário Nacional ou no mesmo âmbito da jurisprudência da Suprema Corte.

De qualquer modo, a qualificação jurídica dos fatos no procedimento de desconconsideração do negócio jurídico tem a intenção de desvelar o negócio jurídico dissimulado (oculto) e, encontrado o arranjo negocial compatível com o propósito negocial identificado, respeitar a tipicidade ao efetuar a subsunção do fato gerador à respectiva hipótese de incidência.

Também, conforme já salientamos, a desconconsideração do negócio jurídico não implica em interpretação econômica, porquanto o resultado econômico equivalente é apenas o ponto de partida da aplicação da norma antielisiva, porque o objeto probatório relativo a esta norma não é o resultado econômico, mas sim a ausência de propósito negocial ou o abuso de forma jurídica.

Afastados os argumentos da doutrina tributária tradicional sobre a inconstitucionalidade material da norma geral antielisiva, devemos identificar a norma constitucional ou os princípios constitucionais que dão esteio ao procedimento de desconconsideração do negócio jurídico previsto no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

Para o jurista português CASALTA NABAIS (1998) há deveres comunitários que são constitucionais, dentre os quais o dever fundamental de pagar impostos. Para este autor, por força da constituição e por imperativos da própria realidade, se impõe um Estado Fiscal e as limitações ao poder de tributar devem ser estabelecidas em harmonia com a capacidade de sustentação financeira do estado, o que leva à rejeição tanto de um estado patrimonial, proprietário ou empresarial.

A ideia de um Estado Fiscal para CASALTA NABAIS (1998) pressupõe medidas de combate à fraude à lei e ao planejamento tributário abusivo e o dever fundamental de pagar impostos representa a fundamentação constitucional para instrumentos tais como a norma geral antielisiva.

O jurista GRECO (2008) aponta que a norma geral antielisiva têm como fundamento constitucional os princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da concorrência, ou seja, a norma geral antielisiva visa combater as práticas de arranjos negociais, ainda que consideradas lícitas do ponto de vista do direito privado, que levem a situações anti-isonômicas e anti-concorrenciais.

Assim, para GRECO (2008, p. 15), o princípio constitucional da isonomia é vulnerado não apenas quando se cobra tributo de quem não deveria ser cobrado, como também há violação à isonomia se não é cobrado tributo de quem deveria ser cobrado ou não se consegue alcançar quem deveria ser alcançado.

Quanto ao princípio constitucional da livre concorrência para GRECO (2008, p. 16), a variável tributária não deve ser elemento que diferencie os competidores do mercado, porque se isto ocorrer surgem distorções, pois começam a existir reflexos no *market share*, na participação do mercado não pelas qualidades do produto ou serviço ou da competência do agente econômico, mas porque ele descobriu um meio de diminuir a carga tributária e, com isto, consegue apresentar um preço menor do que o concorrente.

No plano dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, GRECO (2008, p. 217), aponta a composição da liberdade e da solidariedade social para a construção de uma sociedade justa de modo que o planejamento tributário deve observar e respeitar as referidas balizas constitucionais.

Assim, para este autor, considerado uma das maiores referências atuais sobre o tema planejamento tributário e norma geral antielisiva, a desconsideração do negócio jurídico prevista no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional tem como fundamentos constitucionais a capacidade contributiva, a isonomia tributária, o respeito à concorrência e a composição entre liberdade e solidariedade social.

Acompanhamos este autor nesta identificação de fundamentos constitucionais para a norma geral antielisiva e pontuamos que se atribui às normas constitucionais o princípio da máxima eficácia para que se garanta a autoridade da constituição e a tarefa do Fisco de desvelar negócios jurídicos dissimulados (ocultos) cumpre o papel de alcance da capacidade contributiva, da isonomia tributária, e do respeito à concorrência.

Para estabelecermos uma contraponto na fundamentação constitucional da norma geral antielisiva, apresentamos as ideias de outro importante jurista neste tema de desconconsideração do negócio jurídico. Para o professor GODOI (2012, p. 142), ao contrário de GRECO (2008), não se vê na norma geral do art. 116, parágrafo único, do CTN, uma manifestação de eficácia positiva do princípio de capacidade contributiva, que permitiria ao aplicador corrigir uma situação anti-isonômica e submeter determinada conduta à tributação, mesmo reconhecendo não ter ocorrido o fato gerador do tributo, nem ter agido o contribuinte com fraude à lei ou abuso do direito.

Na opinião de GODOI (2012, p. 142), o art. 116, parágrafo único, do CTN é a via pela qual a Administração pode desconconsiderar atos ou negócios jurídicos em que há fraude à lei ou abuso do direito, conceitos jurídicos presentes nas normas gerais antiabuso contidas no ordenamento da generalidade dos países desenvolvidos.

Lembra ainda GODOI (2012, p. 130), que, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal dos anos 50 e 60, diversos Ministros reconhecidamente de sólida formação acadêmica se manifestaram expressamente a favor da aplicação do secular instituto da fraude à lei no direito tributário brasileiro.

No raciocínio jurídico desenvolvido por este autor, a fraude à lei e o abuso do direito na aplicação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional tem feições tipicamente tributárias, não se confundindo com as figuras jurídicas da fraude à lei e do abuso do direito previstas no Código Civil de 2002.

Apresenta, portanto, GODOI (2012), uma fundamentação para a norma geral antielisiva distinta de GRECO (2008) que afirma que a relação da elisão tributária com as figuras da simulação, abuso de direito, e fraude à lei não

é de intersecção total, porquanto seus âmbitos de aplicação correspondem a círculos secantes e não círculos concêntricos.

Em nossa opinião, ambas as propostas destes autores partem do pressuposto da ineficácia, na seara tributária, dos atos ou negócios jurídicos desconsiderados pela aplicação da norma geral antielisiva.

A proposta do jurista GODOI (2012) enfrenta a dificuldade de se discernir a fraude à lei e o abuso do direito com feições tributárias da fraude à lei e o abuso do direito previstos no Código Civil de 2002, uma vez que não há clareza de requisitos destas figuras no referido código e, mesmo, na doutrina civilista. Cabe ressaltar que o abuso do direito, no âmbito do Código Civil de 2002, caracteriza ato ilícito, o que dificultaria a concepção de um abuso de direito tipicamente tributário com consequências apenas de inoperância de efeitos.

Por outro lado, na proposta de GRECO (2008), a figura da elisão fiscal não se confunde com a simulação, a fraude à lei e o abuso de direito. Neste sentido, o combate à elisão tributária tem como fundamento o parágrafo único do art. 116 do CTN e não estas figuras jurídicas previstas no Código Civil de 2002. Este jurista propõe a ideia de norma geral antielisiva, com ineficácia na seara tributária dos atos e negócios jurídico desconsiderados, com requisitos legais próprios de desconsideração que, no caso da lei mineira, são a falta de propósito negocial e o abuso da forma jurídica.

2.3 – Relação entre norma geral antielisiva e normas antielisivas específicas

Segundo o Procurador da Fazenda Nacional SZINWELSKI (2010), normas antielisivas são aquelas que permitem ao Fisco desconsiderar condutas elisivas praticadas pelos contribuintes com o objetivo economizar tributo, lançando-o tal como seria devido caso não verificada a elisão fiscal e podem ser específicas, quando trazem expressamente o catálogo dos fatos que se sub-rogam no ato praticado pelo sujeito passivo, ou gerais, quando não trazem previsão expressa sobre os fatos sub-rogatórios da conduta do contribuinte.

A norma geral antielisiva e as normas antielisivas específicas possuem características em comum e características não comuns e, embora tenham a mesma natureza e finalidade, produzem efeitos diversos.

Quanto à finalidade, a norma geral antielisiva e as normas antielisivas específicas perseguem o mesmo objetivo, que é impedir que a prática da elisão fiscal oculte o fato gerador da hipótese de incidência ou aspectos da referida hipótese.

As normas antielisivas específicas há muito existem, bem antes do início da vigência do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional - CTN, que autorizou a aplicação da norma geral antielisiva no campo tributário, em nosso ordenamento jurídico.

Com efeito, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional -CTN autoriza a autoridade administrativa a 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.

Vê-se, então, que a aplicação da norma geral antielisiva exige uma lei ordinária que estabeleça procedimentos (devido processo legal) e há uma atividade da autoridade administrativa tributária (qualificação jurídica) de cotejo de atos ou negócios jurídicos praticados, que serão desconsiderados e atos ou negócios jurídicos que serão levados em consideração para efeitos tributários.

Antes da introdução do referido parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional -CTN, promovida pela Lei Complementar nº 104/2001, a ferramenta jurídica utilizada pelos entes da federação no combate à elisão fiscal era, exclusivamente, a edição de normas antielisivas específicas.

Pela norma geral antielisiva, conforme o seu próprio caráter geral, a autoridade administrativa tributária qualifica juridicamente e avalia, em cada situação específica, se desconsiderará ou não atos ou negócios jurídicos praticados.

Por outro giro, a norma antielisiva específica já indica a solução específica (elementos e critérios de aplicação) que deverá ser adotada ao caso concreto, não cabendo margem de avaliação à autoridade administrativa tributária.

A título de exemplo, apresentamos a seguinte norma antielisiva específica, já existente antes da introdução do referido parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional -CTN: o Regulamento do ICMS/2002, aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002, com base no art. 33 da Lei nº 6.763/75 do Estado de Minas Gerais, estabeleceu, em seu art. 61, critérios específicos quanto ao aspecto espacial de incidência do ICMS na importação.

“Art. 61. O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

...

d) importados do exterior:

d.1) o do estabelecimento que, direta ou indiretamente, promover a importação, desde que com o fim de consumo, imobilização, comercialização ou industrialização pelo próprio estabelecimento;

d.2) o do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do bem, quando a importação for promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, de mesma titularidade daquele ou que com ele mantenha relação de interdependência;

d.3) o do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do bem, quando a importação promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, esteja previamente vinculada ao objetivo de destiná-lo àquele, ressalvada a hipótese prevista na subalínea “d.1”;

O aspecto espacial de incidência do ICMS na importação é relevantíssimo, porquanto é o aspecto que define o sujeito ativo da obrigação tributária, que não pode ser escolhido ou planejado livremente pelo contribuinte.

Assim, há ao menos três hipóteses já mapeadas relativas ao local como aspecto de incidência do ICMS na importação, que combate as ações elisivas dos sujeitos passivos:

a - o local do estabelecimento que, direta ou indiretamente, promover a importação, desde que com o fim de consumo, imobilização, comercialização ou industrialização pelo próprio estabelecimento;

b - o local do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do bem, quando a importação promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, esteja previamente vinculada ao objetivo de destiná-lo àquele, ressalvada a hipótese anterior.

c - o local do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do bem, quando a importação for promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, de mesma titularidade daquele ou que com ele mantenha relação de interdependência;

Relativamente à hipótese ‘a’ o contribuinte dá entrada física em estabelecimento seu ou de terceiro em outra unidade da federação, todavia a mercadoria se destina a consumo, imobilização, comercialização ou industrialização em seu estabelecimento situado em unidade da federação diversa da relativa à entrada física original.

No tocante à hipótese ‘b’, desde que não tenha ocorrido a hipótese ‘a’, que prevalece, há uma importação já previamente vinculada ao objetivo de destinar a mercadoria a estabelecimento situado em outra unidade da federação, ou seja, há um ajuste prévio ao momento da importação no sentido de que a

mercadoria será destinada a estabelecimento situado em unidade da federação diversa do estabelecimento em que ocorreu a entrada física.

Quanto à hipótese 'c', o estabelecimento que formalmente consta como importador é de idêntica titularidade ou possui relação de interdependência com o estabelecimento destinatário da mercadoria. Nesta hipótese, o sujeito ativo será a unidade da federação do local do estabelecimento destinatário da mercadoria.

Vê-se que não há margem para a autoridade administrativa tributária deixar de aplicar esta norma antielisiva específica, porquanto a própria lei mapeou as hipóteses de elisão fiscal e forneceu a solução pontual para cada caso, indicando a unidade da federação de ocorrência do aspecto espacial da hipótese de incidência tributária.

Quanto ao procedimento a ser adotado pela autoridade administrativa tributária, é o procedimento tradicional de lançamento de ofício, não se aplicando o procedimento da norma geral antielisiva, que envolve intimação, qualificação jurídica e avaliação por esta autoridade.

Outra distinção essencial que é feita entre norma geral antielisiva e a norma antielisiva específica é que na norma geral não se aplica penalidade pela infração tributária referente aos atos praticados (considerados lícitos no âmbito do direito privado), mas apenas em relação ao tributo não recolhido em virtude da ocultação (dissimulação) do fato gerador da obrigação tributária, ao passo que na aplicação da norma antielisiva específica, por se referir a um comportamento prévia e expressamente repellido, é devida a penalidade pela infração tributária referente aos atos praticados, além do tributo não recolhido em virtude da ocultação (dissimulação) do fato gerador da obrigação tributária.

Note-se que a norma antielisiva específica sempre foi uma ferramenta jurídica importante para combater a elisão fiscal, todavia a multiplicidade de situações poderia levar a um casuísmo prejudicial e a uma inflação legislativa, além da morosidade do legislador frente à criatividade tributária dos contribuintes, o que passou a justificar a adoção da norma geral antielisiva autorizada no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional –CTN.

3 – NORMA GERAL ANTIELISIVA NO ÂMBITO ESTADUAL

A lei mineira nº 6.763/75, em seu art. 205, dispõe que os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual.

O objetivo da referida regra é regulamentar a desconsideração de atos ou negócios jurídicos prevista no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional que exige, para tanto, a edição de lei ordinária do ente da federação, com o detalhamento dos respectivos procedimentos.

Neste propósito cabe destacar o papel de lei nacional assumido pelo CTN, ao ser recepcionado pela Constituição de 1988, com força de lei complementar.

Tem relevo a autonomia federativa conferida aos entes da federação dentre as diversas matérias disciplinadas no CTN e a desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, figura como uma das matérias que devem ser regidas, quanto aos procedimentos, por lei ordinária dos entes subnacionais.

Com efeito, trata-se de norma que estabelece garantias para o sujeito passivo, porquanto os procedimentos devem ser construídos à luz do devido processo legal.

Sequencialmente, sobre os referidos procedimentos, construídos à luz do devido processo legal, a legislação mineira prevê que o Auditor Fiscal da Receita Estadual, simultaneamente ou após o início da ação fiscal, deverá intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos e apresentar provas que julgar necessárias, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico sujeitos à desconsideração.

A referida intimação pode ser considerada o coração do procedimento de desconsideração do negócio jurídico em razão de que as referidas

indagações sobre o negócio jurídico, com as respectivas respostas ou omissão do contribuinte, possibilitarão a qualificação jurídica a ser efetuada pela autoridade tributária e a decisão no sentido de se desconsiderar ou não o arranjo negocial.

Trata-se de etapa essencial relacionada ao procedimento de desconsideração do negócio jurídico, em que haverá apreciação individualizada dos arranjos negociais adotados, que podem se revestir em inúmeras configurações, conforme demonstrado no tópico relativo à contextualização fática e no tópico relativo à resolução dos problemas apresentados.

Como, por ocasião da impugnação do sujeito passivo, tal desconsideração deverá julgada em caráter preliminar, as indagações efetuadas pelo Fisco nesta intimação e as respostas do sujeito passivo, sobre a ausência de propósito negocial coerente com o arranjo adotado ou o abuso de forma jurídica, é que determinarão a possibilidade ou não de desconsideração, o que será objeto da referida apreciação preliminar.

A multiplicidade de arranjos e configurações negociais, que se revelam na apreciação de casos concretos, dificultam ou mesmo impossibilitam a elaboração prévia de uma lista de critérios ensejadores da ausência de propósito negocial ou do abuso de forma jurídica.

A jurisprudência administrativa sobre tal apreciação em caráter preliminar, no contencioso administrativo, é que possibilitará um agrupamento de casos em torno de critérios comuns de desconsideração reveladores de ausência de propósito negocial ou do abuso de forma jurídica.

Voltando às etapas procedimentais, logo após a intimação e apreciação das respostas oferecidas pelo sujeito passivo, desde que convencido da ausência do propósito negocial ou do abuso de forma jurídica, o Fisco deverá promover o lançamento do crédito tributário com exigência do tributo devido e da multa de revalidação cabível, após a análise dos esclarecimentos e provas prestados.

O Auto de Infração lançado deverá descrever os atos ou negócios jurídicos praticados e discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que

os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de ocultar a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, consignando se houve falta de propósito negocial, abuso de forma jurídica ou outra situação cabível.

Também deverá o Auditor fiscal descrever, no Auto de Infração, os atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos e demonstrar o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos acréscimos legais.

Quanto à defesa do sujeito passivo contra a desconconsideração do ato ou negócio jurídico, deverá ser feita juntamente com a impugnação ao lançamento do crédito tributário.

Recebida a impugnação do sujeito passivo, o órgão julgador administrativo deverá julgar em caráter preliminar a questão da desconconsideração do ato ou negócio jurídico, nos termos do § 5º do art. 205-A da lei mineira nº 6.763/75.

Vê-se que, diferentemente da autuação tradicional cujo objeto é identificar infrações tributárias, a apreciação, pelo órgão julgador administrativo, da desconconsideração do negócio jurídico e da respectiva qualificação jurídica efetuada pela autoridade tributária é prévia e obrigatória, ou seja, as discussões em torno do arranjo negocial adotado pelo sujeito passivo é imprescindível nesta fase do contencioso administrativo, ao passo que, na autuação tradicional, tal discussão tem um caráter acessório, secundário, devendo ser provada a infração tributada apontada.

Assim, em coerência com o modelo que descrevemos sobre o referencial teórico da norma geral antielisiva, a desconconsideração de atos ou negócios jurídicos para fins tributários não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto, conforme o parágrafo único do art. 205 da lei mineira nº 6.763/75.

Se o Fisco, no exame dos atos ou negócios jurídicos investigados, identifica a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não aplicará a referida desconsideração porquanto estará diante de infrações (evasão tributária) em relação às quais aplica-se a autuação tradicional, ou seja, o lançamento de ofício nesta hipótese não precisa ser precedido do procedimento de desconsideração.

Cabe salientar que, marcando uma distinção essencial com o procedimento tradicional, o procedimento de desconsideração do negócio jurídico não prevê penalidades por infrações tributárias e possibilita efeitos semelhantes à denúncia espontânea mesmo após a intimação efetuada pelo Fisco, caso o contribuinte opte por pagar o tributo devido até o termo final do prazo para impugnação, apenas com os acréscimos de juros e multa de mora, desde que atendidas as condições previstas em regulamento, conforme o § 6º, art. 205-A da Lei nº 6.763/75.

A referida oportunidade de quitar o crédito tributário com inclusão apenas de juros e multa de multa, até o termo final do prazo para impugnação, é condizente com o embasamento doutrinário relativo à norma geral antielisiva, especialmente as conclusões doutrinárias do mencionado Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal promovido pela ESAF em 2001, inclusive a posição externada por GRECO (2001) neste seminário.

Vê-se que, se o Fisco não se depara com dolo, fraude ou simulação e procura enfrentar arranjos elisivos válidos no âmbito do Direito Privado, todavia que dissimulam (ocultam) os verdadeiros aspectos de incidência tributária, o que se produz é a ineficácia destes arranjos na esfera tributária e o que se quer é recuperar o tributo devido e não recolhido, hipótese em que é cabível juros e multa pela falta de recolhimento do tributo, não se cogitando de penalidades por outras infrações tributárias. Em síntese, esta é a construção presente nos artigos 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75.

Mesmo após o termo final do prazo para impugnação, em caso de procedência da autuação fiscal com base em desconsideração do negócio jurídico, a penalidade tributária cabível será apenas a multa de revalidação, que é a penalidade referente ao não recolhimento do tributo no prazo previsto na legislação tributária, com os acréscimos referentes aos juros de mora.

Assim, mantêm-se a coerência com a natureza do procedimento antielisivo que é diverso do procedimento antievasivo e não se cogita de aplicação das denominadas multas isoladas relacionadas ao descumprimento obrigações listadas na lei tributária.

3.1 - Elementos e critérios de aplicação do modelo de norma geral antielisiva adotado pela Lei nº 6.763/75 do Estado de Minas Gerais

O art. 205-A da lei mineira nº 6.763/75 dispõe que são passíveis de descon sideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Vê-se que este dispositivo enumera hipóteses gerais de cabimento da descon sideração de atos ou negócios jurídicos, sempre conjugadas com um dos critérios de aplicação do modelo de norma geral antielisiva, quais sejam a falta de propósito negocial ou o abuso de forma jurídica, que veremos a seguir.

A dissimulação (ocultação) de que trata o parágrafo único do art. 116 do CTN pode esconder a incidência do tributo como um todo (à primeira vista o Fisco não enxerga o aspecto material de incidência) ou algum outro aspecto da hipótese de incidência (aspecto quantitativo, subjetivo, temporal ou espacial).

A título de exemplo, quando o sujeito passivo afirma ter efetuado uma compra e venda que oculta uma doação, o Fisco não enxerga a incidência do tributo como um todo, ou seja, o aspecto material de incidência (doação).

Quanto a ocultar um aspecto específico da hipótese de incidência, podemos citar como exemplo a ocultação do aspecto espacial de incidência do ICMS na importação de mercadoria que é deslocada fisicamente para uma unidade da federação, para em seguida se deslocar à unidade da federação de real destino, em exemplo que já demonstramos.

Em relação à ocultação do aspecto quantitativo de incidência do ICMS, podemos citar o exemplo, que desenvolveremos adiante, relativo à

empresa interdependente que se interpõe para reduzir base de cálculo da substituição tributária.

Segundo o § 1º do art. 205-A da lei mineira nº 6.763/75, para a desconconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de falta de propósito negocial ou de abuso de forma jurídica.

Cabe destacar que o referido dispositivo de lei não limita os critérios de aplicação da norma geral antielisiva ao propósito negocial e ao abuso de forma jurídica, podendo ser deduzidos outros compatíveis com a natureza do instituto.

Para TARTUCE (2017, p. 306), citando o jurista alemão Lorenz, o negócio jurídico é um ato - ou uma pluralidade de atos entre si relacionados entre uma ou várias pessoas – cujo fim é produzir um efeito jurídico no âmbito do Direito Privado, isto é uma modificação nas relações jurídicas entre os particulares.

Conforme a doutrina moderna civilista os negócios jurídicos podem se enquadrar quanto à causa determinante ou quanto às vantagens patrimoniais para os envolvidos (TARTUCE, 2017, p. 308 e 309).

Portanto, atreladas aos negócios jurídicos estão determinadas causas (propósitos negociais), por exemplo, em um contrato de compra e venda há o propósito de alienar do vendedor com onerosidade para o comprador, com os respectivos efeitos pessoais e reais.

Recordando o já citado jurista PEREIRA (1990, p. 123), se o for preço for fictício, por exemplo, não há venda, porém doação simulada, e por tal razão atacável por este defeito do negócio jurídico. Por outro lado, segundo este mesmo autor, se o preço não é fictício mas é irrisório, venda também não há, porque um contrato em que se presencia o contraste aberrante entre valor da coisa e o preço nega-se a si mesmo.

As vantagens patrimoniais para os envolvidos também são relevantes em razão de que os negócios jurídicos gratuitos são distintos dos negócios jurídicos onerosos. Nos onerosos há sacrifícios e vantagens para as partes

envolvidas (compra e venda, por exemplo) e no gratuitos há um ato de liberalidade (doação, exemplificativamente).

Vê-se que o propósito negocial pode ser percebido na formalização de um negócio jurídico e não confirmado por ocasião da execução do respectivo contrato (ausência do propósito negocial original) ou então da própria formalização se pode perceber a discrepância (conforme PEREIRA, 1990, venda também não há, porque um contrato em que se presencia o contraste aberrante entre valor da coisa e o preço nega-se a si mesmo) o que caracteriza abuso da forma jurídica.

O art. 205-A da lei mineira nº 6.763/75 aponta caminhos para se identificar a ausência do propósito negocial ou o abuso da forma jurídica.

Conforme o § 2º deste artigo, considera-se indicativo de falta de propósito negocial, a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa aos envolvidos para a prática de determinado ato.

Um exemplo bem ilustrativo, que iremos demonstrar com detalhes em capítulo seguinte, é o da empresa interdependente que se interpõe para reduzir base de cálculo da substituição tributária. Em síntese, a título de exemplo, a empresa A vende seus produtos sujeitos à substituição tributária - ST para as empresas X, Y e Z. Em determinado momento surge a interposição da empresa interdependente B entre a empresa A e seus antigos clientes X, Y e Z. A empresa A passa a vender seus produtos para a empresa interdependente B por um valor menor, reduzindo a base de cálculo da ST, e a empresa interdependente B, por sua vez, vende os referidos produtos a X, Y e Z por um preço próximo ou igual ao anteriormente praticado por A aos seus antigos clientes.

Vejam, neste exemplo, que a empresa A faz opção pela forma mais complexa ou mais onerosa para a prática do negócio jurídico, passando a vender para a empresa B (interdependente, com quadro societário com cônjuge ou filhos em relação aos sócios da empresa A, por exemplo) que, por sua vez, vende os referidos produtos a X, Y e Z (clientes originais de A) pelo preço original praticado por A.

Neste caso, o Fisco pode provar a ausência do propósito negocial entre a empresa A e a empresa B, reconhecendo, para efeitos tributários, no lugar do arranjo negocial elisivo, negócios jurídicos entre a empresa A e as empresas X, Y e Z.

Cabe salientar que a opção pela forma mais complexa nem sempre caracteriza elisão abusiva. Podemos citar, por exemplo, as fusões decorrentes de exigência regulatória. No âmbito do ICMS, as empresas de telecomunicações são contribuintes do imposto. Se houver uma fusão determinada pela agência regulatória entre empresas de telecomunicações em que uma comparece com saldo devedor e outra com saldo credor, com cisão subsequente, ainda que o resultado seja a compensação de saldos, não se pode apontar elisão abusiva em razão de que a decisão relativa à fusão não se derivou da autonomia das empresas, ou seja, não se trata de ausência de propósito negocial caracterizadora de elisão abusiva.

Quanto ao abuso de forma jurídica, o § 3º do art. 205-A da lei mineira nº 6.763/75 o relaciona à prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Conforme exaustivamente já exemplificamos, em um contrato de compra e venda, se o preço não é fictício mas é irrisório, venda também não há, porque um contrato em que se presencia o contraste aberrante entre valor da coisa e o preço nega-se a si mesmo, o que caracteriza uma doação.

Assim, compra e venda com preço irrisório produz o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado (oculto) que é a doação.

Vê-se, também, conforme já afirmamos no tocante à interpretação econômica, que o resultado econômico idêntico é apenas o ponto de partida para a identificação do negócio jurídico dissimulado (oculto), que deve ser demonstrado no procedimento relativo à desconsideração.

Desse modo, não basta que o preço seja irrisório e o Fisco deverá indagar as motivações e circunstâncias em que o negócio jurídico apresentado como compra e venda foi praticado.

Sabemos que, conforme o padrão das normas internacionais de contabilidade, há a ideia de valor justo que corresponde a um valor obtido em condições razoáveis de mercado. Um valor menor obtido em condições emergenciais, por exemplo, necessariamente será divergente do valor justo nas condições razoáveis de mercado.

A indagação acerca das motivações e circunstâncias da venda de um imóvel, por exemplo, pode envolver as condições em que o imóvel foi ofertado no mercado, conforme as práticas comerciais, se houve ou não houve corretagem, se houve ou não oferta nos canais publicitários. Enfim, são elementos que podem embasar os quesitos presente na indagação relativa à intimação do procedimento relativo à norma geral antielisiva.

3.2 – Resolução dos problemas apresentados: Hipóteses de aplicação da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico-tributário do Estado de Minas Gerais

Substituição de venda interestadual por transferência interestadual, com suporte em norma ou ato administrativo de outra unidade da federação

Como vimos no tópico de contextualização fática deste trabalho, o Fisco tem detectado que outras unidades da federação tem estimulado arranjos tributários de modo que as vendas que naturalmente ocorreriam no Estado de origem passem a ocorrer artificialmente no Estado de destino, por substituição de venda interestadual por transferência interestadual, com suporte em norma ou ato administrativo de outra unidade da federação.

Tabela I

Hipótese Original	Operação	Estado de destino B
Estado de origem A	Venda	Contribuinte B
Contribuinte A		
Hipótese com elisão	Operação	Estado de destino B
Estado de origem A	Transferência (preço de custo)	Filial do Contribuinte A instalada no estabelecimento do Contribuinte B vende para Contribuinte B com os benefícios do regime especial concedido pelo Estado de destino B
Contribuinte A		

Fonte: próprio autor

Geralmente são regimes especiais que a Fazenda Pública do Estado de destino concede, autorizando a instalação de estabelecimento de mesma titularidade do contribuinte do Estado de origem dentro do estabelecimento do contribuinte do Estado de destino, de modo que, se antes havia uma venda, passa a haver uma transferência interestadual, seguida de uma venda interna beneficiada com incentivos fiscais.

De pronto, se constata uma situação pouco usual, em razão de que a permissão para a instalação de estabelecimento de um contribuinte dentro do estabelecimento de outro contribuinte é excepcional e se justifica apenas nos casos em que há motivações logísticas tais como a terceirização de etapa da produção ou o fornecimento de mercadorias perecíveis (alimentação, por exemplo).

Como, no presente caso, há suporte em norma ou ato administrativo de outra unidade da federação, dificilmente seria alcançada uma prova de fraude ou simulação entre os contribuintes envolvidos. Também, as normas e os atos administrativos possuem presunção de constitucionalidade e legalidade, o que tornaria difícil a exigência do crédito tributário por meio do questionamento destas normas e atos.

Com efeito, a melhor alternativa para o Fisco é a descon sideração dos referidos atos e negócios jurídicos com a aplicação da norma geral antielisiva. Trata-se de típica hipótese de fraude à lei tributária o fato do contribuinte se apoiar numa norma (no caso no ato administrativo ou norma do Estado de destino) para esvaziar o sentido de outra norma (a norma do Estado de origem que prevê base de cálculo do ICMS nas vendas interestaduais).

A economia de tributo para o contribuinte de origem, subtraído ao Estado de origem, se dá em razão do comportamento dos contribuintes (de origem e destino), conjugado com o benefício fiscal concedido pelo Estado de destino.

Neste procedimento de descon sideração poderão ser indagadas as razões de logística que levaram à mudança de comportamento dos contribuintes

envolvidos que justifiquem a opção mais onerosa (criação e manutenção de filial dentro do estabelecimento do contribuinte de destino) para, no final das contas, se efetivar a mesma venda outrora praticada diretamente.

Muito frequentemente, o Fisco se depara com estruturas de fachada quanto à estrutura física, operações logísticas, número de funcionários, dentre outros elementos que auxiliarão a indagação relativa à presença ou falta de propósito negocial.

Operações de fusão imotivada com subsequente cisão

Vimos que a Receita Federal mapeia os casos em que há uma fusão (uma empresa lucrativa e outra apresentando recorrentes prejuízos) seguida de cisão, com o propósito de reduzir tributo federal (IR e CSLL), ou seja, na hipótese em que o contribuinte não comprova o propósito negocial dos subsequentes negócios jurídicos.

Pela fusão, se unem duas ou mais sociedades para formar uma terceira, assim, se extinguem as pessoas jurídicas fusionadas e surge uma terceira pessoa jurídica.

Pela cisão total, se extingue uma pessoa jurídica, com a criação de outras pessoas jurídicas com o respectivo patrimônio da primeira.

Na legislação estadual, no âmbito do ICMS, as empresas que operam no regime denominado débito/crédito aproveitam créditos nas entradas de mercadorias e serviços tributados pelo ICMS e apresentam débitos nas saídas de mercadorias e serviços tributados pelo ICMS

Quando há uma fusão, o ativo (que inclui créditos, inclusive relativo ao ICMS) e o passivo (que inclui débitos, inclusive relativo ao ICMS) das pessoas jurídicas fusionadas se consolidam no ativo e no passivo da terceira pessoa jurídica que resulta da fusão.

Assim, se a empresa A (com expressivo saldo credor acumulado de ICMS) realiza uma fusão com a empresa B (com expressivo saldo devedor acumulado de ICMS), a empresa resultante C não terá valor de ICMS a recolher.

Se a empresa resultante C, logo em seguida, promove uma cisão se extinguindo, com a criação de outras pessoas jurídicas D e E, mais ou menos equivalentes às empresas originárias A e B, temos um ponto de partida para aplicação da norma geral antielisiva.

Tabela II

Hipótese original	
Empresa A Expressivo saldo credor acumulado de ICMS	Empresa B Expressivo saldo devedor acumulado de ICMS
Hipótese com elisão	
Passo 1 - Empresa resultante C (fusão entre A e B) Não terá valor de ICMS a recolher pela compensação entre saldo credor e saldo devedor	
Passo 2 – C promove uma cisão se extinguindo, com a criação de outras pessoas jurídicas D e E, mais ou menos equivalentes às empresas originárias A e B	
Resultado - transferência de créditos de ICMS entre A e B (que representa outro negócio jurídico- aquisição de crédito - e que é indevida por ter sido oculta e sem respaldo legal)	

Fonte: próprio autor

Este representa um ponto de partida porque é necessário indagar sobre os propósitos negociais da fusão e da cisão subsequente.

Caso não seja encontrada uma razão razoável e justificável quer seja societária, de mercado, ou de outro interesse privado coerente, opera-se no contexto da norma geral antielisiva a ineficácia da fusão e da cisão e passa a ser vislumbrada apenas transferência de créditos de ICMS entre A e B (que representa outro negócio jurídico- aquisição de crédito - e que é indevida por ter sido oculta e sem respaldo legal), com a necessidade de levantamento do demonstrativo do estorno destes créditos em relação a C e a responsabilidade tributária pelo ICMS que deixou de ser recolhido após a fusão é atribuível, solidariamente, às empresas resultantes D e E.

Nota-se que, por ser uma hipótese de aplicação da norma geral antielisiva, não será pleiteada a nulidade da fusão e da cisão, mas serão tais alterações societárias desconsideradas para efeitos tributários e o tributo que não foi recolhido será cobrado das empresas resultantes.

Vê-se, portanto, que se há uma fusão em que uma empresa comparece com saldo credor acumulado de ICMS e outra com recorrentes saldos devedores de ICMS e, em sequência, se dá a cisão, sem prova do

propósito comercial, no âmbito estadual também é possível a aplicação da norma geral antielisiva.

Empresa interdependente que se interpõe para reduzir base de cálculo da substituição tributária

A interdependência entre empresas representa uma relação ou vínculo entre sócios, acionistas ou posição de controle ou gerência, com consequências tributárias.

Na presente pesquisa, referente à elisão fiscal, as referidas consequências tributárias podem se dar no tocante às normas antielisivias específicas ou à aplicação da norma geral antielisiva.

Na legislação tributária estadual há diversas hipóteses de norma antielisiva específica envolvendo a interposição de empresa interdependente para reduzir base de cálculo da ST: operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador e outros.

Nos termos do § 18, art. 13 da Lei nº 6.763/75 do Estado de Minas Gerais, consideram-se interdependentes duas empresas, quando: a) uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, ou respectivos cônjuges ou filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra, ou uma delas locar ou transferir a outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias; ou b) uma mesma pessoa fizer parte de ambas na qualidade de diretor ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação.

Em relação às operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária é o preço praticado pelo remetente adicionado da parcela resultante da aplicação do percentual de margem de valor agregado – MVA prevista no Capítulo 20, Parte 2, Anexo XV do Regulamento do ICMS/2002.

Todavia, a substituição tributária não se aplica às operações realizadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes com alguns grupos de mercadorias submetidas a este regime de substituição tributária.

Na hipótese desta inaplicabilidade, a responsabilidade pela retenção recairá sobre o estabelecimento destinatário interdependente, no momento em que este promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte e a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária será calculada em se tratando de operação interna, adotando-se como margem de valor agregado (MVA) o percentual de 177,19% (cento e setenta e sete inteiros e dezenove centésimos por cento); e, em se tratando de operação interestadual, a MVA ajustada a partir deste percentual.

Assim, em relação a estes produtos, foi criada uma norma antielisiva específica, porquanto os percentuais definidos no Capítulo 20, Parte 2, Anexo XV do Regulamento do ICMS/2002 são inferiores ao percentual de 177,19%.

Vê-se que a norma antielisiva específica pretende corrigir a distorção causada com a interposição de estabelecimento interdependente, em razão de que a experiência antes da edição da referida norma aponta para um esvaziamento da base de cálculo da ST por meio da referida interposição.

De igual maneira, adotado o devido procedimento, a aplicação da norma geral antielisiva enseja a exigência do ICMS relativo à redução da base de cálculo da ST mediante a interposição de empresa interdependente em outras hipóteses para as quais não haja a aplicação da norma específica, desde que fique comprovada a ausência de propósito negocial.

A razão de não haver norma antielisiva específica para todos os setores econômicos é que os percentuais de margem de valor agregado (MVA) são diferentes em relação às diversas mercadorias praticadas pelos setores, o que inviabiliza tal norma específica em aplicação geral.

Assim, não se justifica a criação, a todo instante, de normas antielisivias específicas, o que acarretaria inflação legislativa e instabilidade jurídica com a natural modificação, no mercado, dos referidos percentuais de agregação. Daí a necessidade, para os casos em questão, de aplicação da norma geral antielisiva.

Por exemplo, a empresa A vende seus produtos sujeitos à ST para as empresas X, Y e Z. Em determinado momento surge a interposição da empresa interdependente B entre a empresa A e seus antigos clientes X, Y e Z.

A empresa A passa a vender seus produtos para a empresa interdependente B por um valor menor, reduzindo a base de cálculo da ST, e a empresa interdependente B, por sua vez, vende os referidos produtos a X, Y e Z por um preço próximo ou igual ao anteriormente praticado por A aos seus antigos clientes.

Verifica-se a circulação física das mercadorias, o faturamento de A e B, e não se constata fraude, dolo ou simulação, todavia a nova configuração apresentada não se explica razoavelmente conforme a lógica de mercado: qual empresa abriria mão de seus antigos clientes, espontaneamente a favor de outra pessoa jurídica, para obter resultado econômico menor, ou seja, transferir toda sua lucratividade para a empresa B?

Tabela III

Hipótese original		
Empresa A	Operação Venda	Adquirentes Empresas X, Y, Z
Hipótese com elisão		
Passo 1 – Empresa A	Operação Venda (preço notoriamente inferior em relação à hipótese original)	Adquirente Empresa interdependente B (interdependência entre a empresa A e a empresa B)
Passo 2 - Empresa interdependente B	Operação Venda (preço próximo ou igual em relação à hipótese original)	Adquirentes Empresas X, Y, Z
Resultado - Empresa A passa a recolher valor de substituição tributária notoriamente inferior em relação à hipótese original e supostamente abre mão de seus antigos clientes, espontaneamente a favor de outra pessoa jurídica, para obter resultado econômico menor, ou seja, transferir toda sua lucratividade para a empresa B		

Fonte: próprio autor

A menos que A e B apresentem um propósito comercial compatível com a lógica do mercado, razões logísticas ou outra motivação, é possível a desconsideração do negócio jurídico entre A e B e vislumbrar, para efeitos

tributários, negócios jurídicos entre A e seus antigos clientes, com os valores praticados por B.

Na prática fiscal, é comum vislumbrar tais arranjos em grupos econômicos e familiares. Tal como a hipótese descrita, uma empresa X apresentava uma carteira de centenas de clientes. De um determinado mês para o outro, de uma só vez, tais clientes passaram a comprar da empresa Z. Ocorre que a referida empresa Z pertence ao mesmo grupo econômico e familiar relativo à empresa X. Por sua vez, Z passou a comprar de X por valores muito inferiores ao mercado e a vender aos antigos clientes de X pelo valor de mercado.

O que se constata é que a carteira de clientes é tomada, atualmente, na perspectiva contábil internacional, como um ativo intangível, e sua abrupta cessão, desacompanhada de propósito negocial e de qualquer justificativa plausível, autoriza a desconsideração do negócio jurídico inerente.

Vê-se que a norma geral antielisiva exige a prova da ausência do propósito negocial e não as figuras típicas do ilícito tributário, tal como o subfaturamento.

Deste modo, o Fisco deverá demonstrar todo o ‘filme’ relativo às operações e não apenas a ‘foto’ que apresentaria se restasse provado o subfaturamento.

Valores cobrados por estabelecimento do mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que com aquele mantenha relação de interdependência

O § 17 da Lei nº 6.763/75 do Estado de Minas Gerais dispõe que, quando o frete for cobrado por estabelecimento do mesmo titular da mercadoria ou por outro estabelecimento de empresa que, com aquele, mantenha relação de interdependência, na hipótese de o valor do frete exceder os níveis normais de preço em vigor, no mercado local, para serviço semelhante, observado o preço corrente da mercadoria, o valor excedente será havido como parte do preço desta mercadoria.

Trata-se de norma antielisiva específica na hipótese em que há duas empresas (A1 e A2, interdependentes) e uma empresa adquirente da mercadoria (B): a empresa A1 vende determinada mercadoria à empresa B e a empresa A2 realiza a prestação de serviço de transporte da referida mercadoria e cobra o frete da empresa B.

Geralmente, o arranjo adotado pelos contribuintes tem como propósito reduzir o valor da mercadoria para pagar menos impostos e descarregar este valor no valor do frete cuja tributação é isenta ou reduzida em relação à tributação da mercadoria.

Esta lógica, que, no presente caso (prestação de serviço de transporte), se trata de norma antielisiva específica, de aplicação imediata, pode ser empregada em situações de norma geral antielisiva em relação a outros serviços realizados pela empresa A2.

Podemos imaginar a seguinte hipótese: a empresa A1 vende determinada mercadoria à empresa B e a empresa A2 presta o serviço de armazenamento ou depósito da referida mercadoria e cobra o serviço da empresa B.

Tabela IV

Hipótese Original		
Empresa A	Operação Venda	Adquirente Empresa B
Hipótese com elisão		
Passo 1 – Criação de duas empresas interdependentes a partir da empresa A (A1 e A2)		
Passo 2 – A empresa A1 vende a mercadoria à empresa B e a empresa A2 presta o serviço de armazenamento ou depósito da referida mercadoria e cobra o serviço da empresa B.	Operações Venda (preço inferior em relação à hipótese original e prestação de serviços cujo valor é relativo à diferença)	Adquirente Empresa B
Resultado - reduzir o valor da mercadoria para pagar menos ICMS e descarregar este valor no valor do suposto serviço prestado cuja tributação é inferior e se encontra fora do campo de incidência do ICMS		

Fonte: próprio autor

Caso o arranjo tenha como finalidade reduzir o valor da mercadoria para pagar menos impostos e descarregar este valor no valor do serviço cuja tributação se encontra fora do campo de incidência do ICMS, é possível, com a verificação de ausência de propósito negocial relativa à prestação do serviço de armazenamento ou depósito, aplicar a norma geral antielisiva para cobrança da diferença de base de cálculo referente ao valor descarregado no serviço de armazenamento ou depósito da mercadoria.

Aquisição de crédito de ICMS por meio de aquisição de estabelecimento

A aquisição de estabelecimento, ao contrário das hipóteses de fusão e incorporação, é mais fácil de se efetivar. Mediante um contrato de trespasse e com as respectivas alterações de contrato social ou estatuto na junta comercial, procede-se à alienação e respectiva aquisição de estabelecimento.

Quando uma empresa pretende adquirir um estabelecimento de outra, o propósito negocial inerente é a continuidade das atividades nele exercidas ou exercício de outra atividade naquele local com a utilização dos ativos nele presentes.

Se a empresa pretende adquirir apenas o ativo imobilizado nele presente pode fazê-lo sem o contrato de trespasse, até porque irá utilizá-lo em local diverso do referido estabelecimento.

Se a empresa formaliza um contrato de trespasse e, posteriormente, se verifica que o interesse era unicamente adquirir o saldo credor acumulado de ICMS nele contido, trata-se de hipótese de aplicação da norma geral antielisiva.

Vê-se que a transferência de créditos de ICMS comporta uma série de restrições presentes na legislação tributária estadual mineira, seja quanto à natureza do crédito passível de ser transferido (de origem em operações de exportação, diferimento), seja quanto aos requisitos para efetivá-la.

Assim, o trespasse passa a ser uma alternativa interessante para as empresas contornarem as restrições presentes na legislação tributária estadual

mineira, todavia, o propósito negocial inerente é a aquisição de créditos de ICMS e não a aquisição de estabelecimento.

Tabela V

Hipótese Original		
Empresa A	Operação Transferência de créditos de ICMS (expressivo saldo credor acumulado) nas hipóteses legais e regulamentares	Adquirente Empresa B
Hipótese com elisão		
Empresa A - Impossibilidade da Empresa A transferir créditos de ICMS (saldo credor acumulado) nas hipóteses legais e regulamentares	Operação Alienação de estabelecimento cujo valor se refere aproximadamente ao valor do saldo credor acumulado, sem exercício de atividades anteriores ou novas ou supressão de atividades	Adquirente Empresa B
Resultado - aquisição de saldo credor acumulado de ICMS contornando as restrições presentes na legislação tributária estadual mineira		

Fonte: próprio autor

Deve ser demonstrado, todavia, o ‘filme’ relativo ao negócio efetivado, pois a ausência do propósito negocial na hipótese em apreço ocorre, geralmente, com a descontinuidade ou supressão das atividades econômicas no estabelecimento adquirido ou o preço pago pela aquisição é muito próximo do valor do saldo credor de ICMS do referido estabelecimento, o que pode denotar uma retirada ou ‘esvaziamento’ de ativos no estabelecimento, promovido pela empresa alienante antes do trespasse. Neste último caso, ainda que a empresa adquirente desenvolva nova atividade no estabelecimento podemos notar que o negócio jurídico efetivado se restringiu basicamente à aquisição de créditos de ICMS.

Nos reportamos, na contextualização fática à hipótese descrita no acórdão nº 21.617/15/3 do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais

que apresenta um interessante caso que se refere a uma suposta aquisição de estabelecimento, quando se trata, na realidade apenas de aquisição dos produtos em estoque.

A decisão se deu por unanimidade neste sentido e, segundo a fiscalização, a suposta empresa alienante do estabelecimento encerrou suas atividades e vendeu apenas seu estoque final de produtos para a empresa adquirente e exportou parte dos seus equipamentos, inclusive o maquinário essencial, fato esse que demonstrou a incapacidade da empresa adquirente prosseguir com as atividades da empresa alienante, pois não era capaz de desenvolver atividade industrial com as pouquíssimas máquinas adquiridas.

Desse modo, o saldo credor passível de apropriação foi limitado, pela decisão, ao valor do ICMS referente às mercadorias existentes em estoque.

Considerações gerais sobre a doação

A doação se encontra na moldura de incidência do ITCMD, conforme dispõe o inciso II, art. 155 da Constituição da República:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;”

A doação se caracteriza como o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens (direitos) para o de outra, que os aceita.

Por se tratar de contrato, se insere no âmbito do direito das obrigações. Este aspecto é importante porque para se efetivar a doação basta a aceitação do donatário, ou seja, decorre disto a produção de efeitos pessoais (obrigacionais) não sendo necessária a produção de efeitos reais (tradição na hipótese de bens móveis ou registro no caso de bens imóveis).

Assim, ainda que não haja a produção de efeitos reais a doação já se encontra perfeita e já se reputa ocorrido o fato gerador relativo ao ITCMD.

Também, o desfazimento posterior do contrato por distrato ou condição resolutória não afeta o fato gerador do ITCMD. Neste propósito, o inciso II, art. 117 do CTN dispõe que, sendo resolutória a condição, reputam-se perfeitos e acabados os atos ou negócios jurídicos condicionais desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Doação e compra e venda com preço irrisório (abuso de forma jurídica)

O modo pelo qual um contrato é executado revela se há propósito negocial compatível com a natureza do respectivo negócio jurídico.

Todavia, a própria formalização do instrumento relativo ao negócio oferece elementos para a respectiva desconsideração, como observa o jurista PEREIRA (1990, p. 123): “... o preço tem de ser sério traduzindo a intenção efetiva e real de constituir uma contraprestação para a obrigação que o vendedor assume de entregar a coisa. Se for fictício, não há venda, porém doação dissimulada, e por tal razão atacável por este defeito do negócio jurídico. Se irrisório, venda também não há, porque um contrato em que se presencia o contraste aberrante entre valor da coisa e o preço nega-se a si mesmo.”

Vê-se que Caio Mário sinaliza duas hipóteses em que se vislumbra a doação: a primeira na constatação de simulação (preço fictício), hipótese em que se exige o tributo efetuando o lançamento tradicional nos termos do inciso VII, art. 149 do CTN, não sendo aplicável o procedimento da desconsideração; e a segunda em razão do abuso de forma jurídica relativa à profunda discrepância do que foi estipulado com o que se exige como elemento essencial (preço sério) e, neste caso, deve-se adotar o procedimento da desconsideração.

Na primeira hipótese – simulação com preço fictício – ainda que as partes estipulem preço compatível com o mercado, a prova da simulação, consistente no fato de que não há pagamento, descaracteriza a compra e venda.

Na segunda hipótese, o preço irrisório, ainda que pago, não é suficiente para caracterizar a compra e venda e, devido ao abuso de forma jurídica, vislumbramos a doação em relação à diferença de preço.

Doação e inadimplemento em contrato de mútuo

O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Desse modo, a restituição da coisa emprestada é essencial para o adimplemento do contrato de mútuo, daí porque o prazo para restituição da coisa é presumido na hipótese de não ter sido convencionado expressamente, nos termos do art. 592 do Código Civil:

“Art. 592. Não se tendo convencionado expressamente, o prazo do mútuo será:

I - até a próxima colheita, se o mútuo for de produtos agrícolas, assim para o consumo, como para sementeira;

II - de trinta dias, pelo menos, se for de dinheiro;

III - do espaço de tempo que declarar o mutuante, se for de qualquer outra coisa fungível.”

Assim, o propósito negocial relativo ao mútuo compreende a expectativa do credor de receber a coisa em restituição.

Como vimos, com frequência, em declaração relativa ao Imposto de Renda/pessoa física, é declarada a doação e, após intimação do Fisco, o doador ou donatário apresentam formalização de contrato de mútuo e aduzem que a declaração relativa à doação se tratou de erro.

Trata-se de uma questão de ponderação de provas. A prova obtida pelo Fisco, na declaração do Imposto de Renda do doador/donatário, não é elidida pela substituição desta declaração com a informação de negócio jurídico diverso (empréstimo).

Assim, permanece o ônus da prova a cargo do doador/donatário. Para que se inverta o ônus da prova o doador/donatário tem que demonstrar a devida execução do negócio jurídico apontado (empréstimo).

Cabe ressaltar que o verdadeiro negócio jurídico se revela através de sua execução e não pelo rótulo dado a ele ou pelo instrumento de celebração.

Sobre a exigência de prova escrita dos negócios jurídicos, o Código Civil estabelece tal exigência, tratando a prova testemunhal como subsidiária ou complementar da prova por escrito, hipótese em que doador/donatário deve apresentar o instrumento que formalizou o negócio e demais documentos relativos à sua execução, sob pena de não restar provado o que alega, nestes termos:

“Art. 227. ...

Parágrafo único. Qualquer que seja o valor do negócio jurídico, a prova testemunhal é admissível como subsidiária ou complementar da prova por escrito.”

Ademais, deve ser verificada a autenticidade material e ideológica do instrumento pelo qual se materializou o negócio jurídico apontado e demais documentos apresentados como prova.

Constatada a falsidade material ou ideológica do referido instrumento não é cabível a desconsideração, devendo ser efetuado o lançamento tradicional, nos termos do inciso VII, art. 149 do CTN.

Não sendo constatada a falsidade material ou ideológica do referido instrumento, e tenha sido ultrapassado o prazo presumido ou o prazo expressamente estipulado sem que haja restituição da coisa e sem qualquer exercício do direito do credor de exigir o adimplemento do devedor, fica demonstrada a ausência de propósito negocial compatível com o mútuo e confirmada a doação declarada, com a incidência do ITCMD.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O propósito principal desta dissertação é apresentar hipóteses de aplicabilidade da norma geral antielisiva aos tributos estaduais.

Trata-se de uma tarefa inovadora uma vez que, no plano federal, não houve a regulamentação da denominada norma geral antielisiva autorizada pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

Segundo o FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS – FFEB, como vimos, a elisão fiscal gera a denominada nova lacuna ou *gap* tributário, que corresponde a um outro desafio a ser enfrentado pelo Fisco, além dos possíveis erros e evasão fiscal praticados pelos contribuintes e deve ser levada em conta na mensuração da arrecadação potencial legal.

No plano estadual, no caso da lei mineira, artigos 205 e 205 – A da Lei nº 6.763/1975, se deu a regulamentação do mencionado parágrafo único, o que autoriza o Fisco do Estado de Minas Gerais a exercer o poder de indagar sobre o propósito negocial de atos e negócios jurídicos e desconsiderá-los, para fins tributários.

Tal desconsideração se coaduna com a doutrina de GRECO (2018) sobre planejamento tributário e propósito negocial no sentido da ineficácia, na seara tributária, de atos e negócios jurídicos destituídos de tal propósito.

Com lastro nesta doutrina e, levando em conta esta autorização conferida pela lei mineira, procuramos mapear, de maneira incipiente, tais hipóteses e apresentar a fundamentação necessária e compatível que esta figura tributária requer.

Complementarmente, quanto ao fundamento jurídico da norma geral antielisiva, também nos filiamos à corrente doutrinária que vislumbra na fraude à lei tributária o respectivo fundamento, que não se confunde, necessariamente, com a fraude à lei civil.

No âmbito do ICMS, exploramos as hipóteses de substituição de venda interestadual por transferência interestadual, com suporte em norma ou ato administrativo de outra unidade da federação; operações de ‘casa e separa’

(fusão de empresas, seguida de cisão); empresa ou estabelecimento interdependente que se interpõe para reduzir base de cálculo da substituição tributária; aquisição de crédito de ICMS por meio de aquisição de estabelecimento.

No âmbito do ITCMD, abordamos as hipóteses de doação e compra e venda com preço irrisório; e doação e inadimplemento de contrato de mútuo.

Relativamente ao IPVA, na abordagem sobre o referencial teórico da norma geral antielisiva, nos reportamos, sucintamente, sobre a questão do aspecto temporal de incidência, apresentando a hipótese relativa à aquisição de veículo de frotista na virada do ano ou exercício fiscal.

Trata-se de uma exploração de vanguarda nesta seara jurídica, ainda restrita ao ordenamento jurídico de uma unidade da federação e também dependente da apreciação final, pelo Supremo Tribunal Federal do alcance e constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

Contudo, com todos os desafios e expectativas em torno do tema, este estudo tem a intenção de contribuir, partindo do pressuposto de validade da norma geral antielisiva, à semelhança das experiências já vividas no âmbito de ordenamentos jurídicos que já adotam pacificamente o referido instrumento jurídico.

REFERÊNCIAS

- BARRETO, Paulo Ayres. ***Planejamento Tributário: Perspectivas Teóricas e Práticas***. São Paulo: Revista de Direito Tributário (RDT) nº105, 2009.
- BIAVA JÚNIOR, Roberto. ***Substituição Tributária e Antecipação no ICMS***. 2013. 513 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.
- BONILHA, Paulo Celso. ***Os limites da lei regulamentadora, a possibilidade de criação de presunções legais e o papel das provas indiretas***, in Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, ESAF, 2001.
- CAPARROZ, Roberto. ***Comércio Internacional e Legislação Aduaneira***. Esquematizado. 6ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2011.
- CARRAZZA, Roque Antonio. ***Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária***. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1986.
- CARVALHO, Paulo de Barros. ***Curso de direito tributário***. 23ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2011.
- CASALTA NABAIS, José. ***O Dever Fundamental de Pagar Impostos***. Coimbra, Almedina, 1998.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. ***Curso de direito tributário brasileiro*** – 12ª ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. ***“Legalidade material, modo de pensar tipificante e praticidade no direito tributário”***, in Justiça Tributária. Max Limonad, 1998.
- FERRAGUT, Maria Rita. ***“Evasão Fiscal: o parágrafo único do art. 116 do CTN e os limites de sua aplicação”***, in Revista Dialética de Direito Tributário, 67/117.
- GODOI, Marciano Seabra de. ***Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil***. Revista de Informação Legislativa. Brasília, abr./jun. 2012, p. 117 a 146.
- GODOI, Marciano Seabra de. ***“A figura da fraude à lei tributária prevista no art. 116, parágrafo único do CTN”***, in Revista Dialética de Direito Tributário, 68/101.
- GRECO, Marco Aurélio. ***Planejamento tributário***. 2ª edição – São Paulo: Dialética, 2008.
- GRECO, Marco Aurélio. ***As Repercussões da norma antielisão nos procedimentos e no processo tributário. Os procedimentos para***

desconsideração dos atos e negócios jurídicos (competências, fiscalização e lançamento), in Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, ESAF, 2001.

GUPTA, R. **Principles of International Tax Planning**. *Taxmann's Principles of International Tax Planning*, 2015.

JOBIM, Nelson. **Os limites da interpretação da lei tributária e o papel do Poder Judiciário**. Anais do Seminário Internacional sobre elisão fiscal realizado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF. Edição Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal. Brasília: 2002.

MENDES, André Moreira. **Elisão e evasão fiscal – limites ao planejamento tributário**. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte. Vol. 21. Mar. e abril de 2003.

NETO, Luís Flávio. **Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário**. Disponível em <www.teses.usp.br > teses > disponiveis > tde-03092012-143317 > publico> Acesso em: 22/08/2019.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. 8ª edição, Editora Forense, 1990, vol. III, p. 123.

PESSOA, Leonel Cesarino. **Elisão Fiscal e Teoria do Direito**. In Revista Tributária e de Finanças Públicas. Editora Revista dos Tribunais, nº 81, 2008, pag. 74 a 84.

PINTO JÚNIOR, Mário Engler. **Pesquisa Jurídica no Mestrado Profissional**. In Revista Direito GV, V. 14, Nº 1, 2018, pag. 27 a 48.

RECEITA FEDERAL. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**, ESAF, 2001. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/conteudo/anais-do-semin%C3%A1rio-internacional-sobre-elis%C3%A3o-fiscal>> Acesso em: 10/08/2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Preços de Transferência no Brasil. Convergência para o Padrão OCDE**. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/precos-de-transferencia-no-brasil-convergencia-para-o-padrao-ocde-folheto.pdf>> Acesso em: 13/01/2020.

REMEUR, Cécile. **Understanding the OECD tax plan to address 'base erosion and profitshifting' – BEPS**. In European Parliamentary Research Service, 2017.

RUBSTEIN, Flávio. **Boa-fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário**. Quartier Latin, São Paulo, 2009.

SAKAMATO, Priscila Yumiko; BASSOLI, Marlene Kempfer. **Os limites constitucionais ao planejamento tributário**. In Scientia Iuris, Londrina, v. 9, 2005, p. 253-272.

SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Planejamento tributário e o "propósito negocial"**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SZINWELSKI, Fábio João. **Norma geral antielisiva: conceito, características, constitucionalidade, regulamentação e aplicação no Direito brasileiro**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 15, n. 2700, 22 nov. 2010. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/17876> . Acesso em: 6 jan. 2021.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

THORSTENSEN, Vera e MATHIAS, Maria Isabel da Cunha. **A OCDE e a questão do transfer pricing**. Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – FGV. Working paper 516 – CCGI nº 20, novembro de 2019.

TORRES, Heleno. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**, 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>. Acesso em: 23/02/2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário - Elisão Abusiva e Evasão Fiscal** – Editora Elsevier, 2ª Ed. 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Norma antielisão, seu alcance e as peculiaridades do Sistema Tributário Nacional**, in Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, ESAF, 2001.

VELLOSO, Andrei Pitten. Jornal Carta Forense, 19/09/2019. **Interpretação econômica na jurisprudência do STF**. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/interpretacao-economica-na-jurisprudencia-do-stf/18303>> Acesso em: 23/09/2020.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão**. São Paulo: Dialética, 2002.