

# 0 PROJETO DE LEI Nº 536/07 - UMA NOVA TENTATIVA DE REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. A CONTRAMÃO DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Elcio Fonseca Reis

## 1. Introdução

A União Federal pretende criar mecanismos de combate ao planejamento tributário, como forma de, em uma visão distorcida e unilateral do ordenamento jurídico e dos princípios que o informam, dar efetividade ao princípio da capacidade contributiva e da igualdade.

Neste caminho, instituiu, em um primeiro momento, a regra que supostamente daria suporte jurídico para o combate aos procedimentos elisivos adotados pelo contribuinte. Isso ocorreu com introdução, pela LC nº 104 de 2001, do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 116.

[-]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A simples leitura do diploma transcrito indica que se trata de norma não auto-executável, o que implica em dizer que seria necessária, para a eficácia plena do dispositivo, a disciplina dos procedimentos necessários por meio de lei ordinária da pessoa titular da competência impositiva. Assim, foi encaminhado o Projeto de Lei nº 536/227, que traz em seu bojo uma nova tentativa<sup>1</sup> de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

---

1. A primeira tentativa de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, que se deu com a MP nº 66/02, não foi aprovada pelo Poder Legislativo.

Ao contrário da primeira tentativa, que ampliava indevidamente os contornos do dispositivo retro, trazendo conceitos imprecisos e confusos, misturando conceitos de negócio jurídico indireto, abuso de direito, fraude à lei, a atual tentativa se mostra mais serena, mas nem por isso imune a críticas.

Com efeito, prevê o PL n° 536/07:

Art.1º Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nesta Lei.

§ 1º São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a ocultar os reais elementos do fato gerador, de forma a reduzir o valor de tributo, evitar ou postergar seu pagamento.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica nas hipóteses de que trata o inciso VII do art. 149 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

O projeto de lei deixa claro que não pretende criar uma norma de combate à simulação e à fraude praticada no âmbito fiscal, sendo aplicável apenas às situações outras de dissimulação, de ocultação dos reais elementos do fato gerador.

Novamente incorreu em equívoco o Poder Legislativo, consoante restará demonstrado, confundindo conceitos e ampliando a hipótese prevista na lei complementar.

Neste artigo, pretende-se demonstrar, a par do equívoco do PL acima, a total superação do modelo de combate ao planejamento tributário que se pretende introduzir no Direito Tributário brasileiro, tanto do ponto de vista da Constitucionalidade do modelo, quanto em face das recentes decisões da Corte Europeia.

## 2. Limites da Lei Ordinária que pretende regulamentar o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional

O parágrafo único do artigo 116 do CTN funciona como norma geral de direito tributário, a teor do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal. As normas gerais devem ter como conteúdo

a conceituação e disciplina de matéria própria de uma parte geral do direito tributário, que seja aplicável indistintamente a todos os tributos, tais como: conceito de tributos e suas espécies, conceitos de obrigação tributária (incluindo os critérios de investigação - interpretação), de crédito tributário, de contribuinte, de responsável, modalidades de extinção, suspensão e exclusão do crédito tributário, garantias do crédito, prescrição, decadência etc.

As normas gerais não impedem que os entes políticos legislem, utilizando-se de competência própria, de modo a oferecer tratamento próprio às matérias ali estabelecidas, observando-se a moldura do Código Tributário Nacional.

Analisando o artigo 1º e seus respectivos parágrafos do PL nº 536, percebe-se que ele extrapola os limites do Código Tributário Nacional, na medida em que afasta os negócios simulados de seu bojo, como se o parágrafo único do artigo 116 não pudesse ser aplicado a tal situação.

A norma contida no parágrafo único do artigo 116 do CTN apenas reservou, para a lei ordinária, a disciplina dos procedimentos a serem utilizados pelo fisco para a desconsideração dos negócios jurídicos dissimulados. Não se permite, portanto, que a lei ordinária estabeleça quais negócios jurídicos podem ou não ser desconsiderados, excluindo aqueles praticados em fraude, dolo ou simulação.

Dessa forma, há, no PL em questão, evidente vício material que extrapola os limites determinados pela Lei Complementar de normas gerais, o que fere de morte o projeto de lei, uma vez que o conteúdo das normas gerais contidas no CTN representa um limite normativo intransponível para o legislador ordinário, consoante têm decidido os tribunais.<sup>2</sup>

### 3. Conceito do direito privado e aplicação restritiva no direito tributário

#### 3.1. A Simulação no direito privado

A simulação no NCC é causa de nulidade do negócio jurídico, não tendo havido qualquer distinção entre a simulação nocente

---

2. REsp nº 249.262/DF, j. 18.05.2000. Rei. Min. José Delgado. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 60. São Paulo: Dialética, set./ 2000, p. 188.

(aquela que traz prejuízo a terceiros) e a inocente (que não apresenta qualquer prejuízo à terceiros). Assim, o NCC não reconhece a necessidade de dano a terceiros para a nulidade do negócio jurídico. A simulação pode se apresentar sob duas formas: simulação relativa e simulação absoluta.<sup>3</sup>

Na simulação absoluta há apenas a aparência de negócio jurídico, que de fato é falso, havendo um único negócio jurídico que se simula. O ato absolutamente simulado, segundo a doutrina de Marcos Bernardes de Mello,<sup>4</sup> é inexistente, na medida em que sequer se mostra presente o elemento volitivo (declaração) necessário para a existência do mesmo.

Todavia, o NCC, tal como o CC de 1916, considera a simulação um vício no campo de validade do negócio jurídico, reconhecendo diferentes graus de nulidade.

Pode-se invocar como exemplo de simulação absoluta a aquisição de notas fiscais para fins de utilização de crédito de ICMS e de IPI ou a aquisição de recibos ou notas fiscais junto a médicos para fins de dedução do IRPF. Ou seja, todos os negócios jurídicos (compra e venda de mercadorias e prestação de serviços médicos) sequer existiram no plano fenomênico, conforme afirma Mello.

Na simulação relativa, por outro lado, há efetivamente o negócio jurídico, que, porém, apresenta uma vontade declarada em desconexão com a vontade real. O que se apresenta é uma ocultação da vontade real (negócio jurídico dissimulado) por meio da vontade declarada (negócio jurídico simulado). A simulação relativa apresenta, então, uma declaração enganosa da vontade, de modo a ocultar o negócio dissimulado.

Percebe-se, pois, que o negócio dissimulado é o negócio real, o que se quis ocultar, e o negócio simulado é aquele que se exterior-

---

3. Apesar de o direito material não distinguir os efeitos entre a simulação maliciosa e a inocente, é evidente que, no campo do direito processual, isso poderá ser discutido, pois, muitas vezes, faltará à parte interesse de agir a fim de declarar a nulidade de um negócio jurídico em que haja uma simulação inocente. Isso se torna mais evidente levando-se em consideração o princípio da conservação do negócio jurídico, que norteia a teoria das nulidades.

4. Cf. MELLO. *Teoria do fato jurídico* - Plano de Validade. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 156.

rizou por meio da declaração enganosa. Há, por óbvio, ao contrário da simulação absoluta, dois negócios jurídicos, um chamado de negócio jurídico simulado e outro, negócio jurídico dissimulado.

O Novo Código Civil adota a extraversão para os casos de simulação relativa, ou seja, prevê que seja declarada a nulidade do negócio simulado, com a subsistência do negócio dissimulado, se este for válido na substância e na forma.<sup>5</sup>

### 3.2. Negócio jurídico indireto e simulação

Conforme visto, na simulação relativa ocorre uma dissociação entre a vontade e a declaração - declara-se o que não se deseja, com a finalidade de ocultar o que verdadeiramente se pretende.

Na simulação, o objetivo da vontade real das partes está em contraste com o que decorre da declaração destas, enquanto que no negócio indireto as partes querem efetivamente o negócio que realizam, querem efetivamente se submeter à disciplina jurídica deste, querem os efeitos típicos deste, pois sem estes não alcançariam o objetivo que visam.

Verifica-se, pois, que há uma diferença abissal entre a simulação e o negócio jurídico indireto, pois neste as partes alcançam o fim desejado justamente por meio do negócio adotado e declarado, em face de efeitos decorrentes e de outros ulteriores, enquanto na simulação, para alcançar determinado fim, as partes falseiam, declaram o que não corresponde à vontade delas.

### 3.3. A fraude à lei

A fraude à lei constitui uma categoria do gênero violação ao ordenamento jurídico. O agente não pratica atos contrários à forma literal com que determinada regra legal está expressa, mas consegue, de maneira indireta, atingir o resultado indesejado que a norma fraudada visa evitar.

---

5. BRASIL. *Novo Código Civil*, p.18. Art. 167 do NCC: “É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.”

Percebe-se que a fraude à lei é uma violação indireta ao ordenamento jurídico - há uma norma imperativa cuja incidência se quer evitar e outra norma de direito, a qual servirá de suporte à conduta que será praticada.

Por isso, analisado isoladamente o ato praticado em fraude à lei, este se aparenta verdadeiro e válido. O agente quer efetivamente praticá-lo e submete-se às suas conseqüências normais. O problema é que essas conseqüências estarão produzindo o mesmo resultado que o sistema procura evitar, ou seja, estará produzindo o resultado desejado pela parte, mas contornando a incidência da norma imperativa.

Para que seja detectada a ocorrência da fraude à lei é importante investigar o resultado alcançado pelo agente ao praticar o ato jurídico, a fim de saber se ocorreu de fato violação indireta à norma por meio de atos aparentemente lícitos, uma vez que para atingir determinado resultado, o fraudador utiliza-se de atos que a lei permite ou não proíbe, afastando incidência da norma fraudada, apesar de os efeitos do ato praticado serem os mesmos que a lei fraudada visa afastar.

Na fraude à lei, a conduta é realizada sob o amparo de uma lei (norma de cobertura), visando contornar os efeitos decorrentes da aplicação de outra lei (norma fraudada).

As partes, dessa forma, sujeitam-se totalmente aos efeitos e à disciplina jurídica da norma de cobertura, evitando a incidência da norma fraudada. Isso acontece especialmente nos sistemas jurídicos em que há a prevalência da forma sob o conteúdo, em face do princípio da segurança jurídica.

Na fraude à lei, contorna-se a aplicação da norma imperativa, violando-a indiretamente, em sua finalidade. A figura da fraude à lei está prevista no artigo 166, inciso VI, do Código Civil vigente,<sup>6</sup> e pode ser definida como uma espécie de violação da norma jurídica, uma vez que o agente, ao realizar determinado negócio jurídico, assim o faz de modo a evitar a incidência de determinada norma im-

---

6. BRASIL. *Novo Código Civil*, p. 17. "Art. 166 - É nulo o negócio jurídico quando: [...] VI - tiver por objetivo fraudar norma imperativa"

perativa aplicável, utilizando-se, para tanto, de outra norma, com o intuito de alcançar o resultado vedado. Não há violação direta da lei, contorna-se a sua incidência.

Utilizando-se de uma norma de cobertura, o agente, ao praticar um ato em fraude à lei, choca-se com uma norma proibitiva ou imperativa que lhe impõe determinada obrigação, que tanto pode envolver a prática de determinado ato, ou sua inação, como a determinação de que o ato seja praticado sob uma determinada forma.

Vale dizer que o ato praticado em fraude à lei pressupõe a utilização de um meio jurídico que, embora legal e fundado em outra norma, tem por objetivo a violação ou desvio de uma norma imperativa, aplicável ao caso concreto.

O jurista Sérgio Fichtner Pereira,<sup>7</sup> lecionando acerca do tema, nos ensina que o ato praticado em fraude à lei, se analisado isoladamente, estaria em perfeita consonância com a lei. A validade aparente desse ato deve-se ao fato de este ser realizado com base em uma norma de direito que vai servir de fundamento para a conduta praticada, evitando-se a incidência de uma norma imperativa.

Pontes de Miranda também corrobora com esse entendimento, ao afirmar que:

A fraude à lei consiste, portanto, em se praticar o ato de tal maneira que eventualmente possa ser aplicada outra regra jurídica e deixar de ser aplicada a regra jurídica fraudada. Aquela não incidiu, porque incidiu essa; a fraude à lei põe diante do juiz o suporte fáctico, de modo tal que pode o juiz errar. A fraude à lei é infração da lei, confiando o infrator em que o juiz erre. O juiz aplica a sanção, por seu dever de respeitar a incidência da lei (= de não errar).<sup>8</sup>

Humberto Theodoro Júnior, comentando o artigo 166, inciso VI, do Código Civil, revela que a fraude à lei ocorre no seio dos negócios jurídicos indiretos, não importando para a sua caracteri-

7. PEREIRA, R. *A fraude à lei*, p.22.

8. *Tratado de Direito Privado: Parte Geral*, v. 1. Campinas: Bookseller, p. 50-51.

zação qualquer elemento volitivo, pois, por ser a mesma objetiva, é irrelevante o propósito de se fraudar preceito legal imperativo:

Ela (a nulidade) ocorre também quando se dá a prática da fraude à lei, que consiste na utilização de meios indiretos, com que se intenta aparentar a conformidade do negócio com a ordem jurídica, enquanto o que realmente se quer alcançar é o que a lei não permite.

[...]

A nulidade por fraude à lei é objetiva, não depende da intenção de burlar o mandamento legal. As licitudes, diretas ou indiretas, independem da postura subjetiva do agente. Se a contrariedade à lei de fato ocorreu, pouca importa saber se o infrator teve ou não o propósito de fraudar o preceito legal.<sup>9</sup>

A leitura dos comentários formulados por Theodoro Jr. pode levar à errônea conclusão de que somente as normas proibitivas são fraudáveis, o que excluiria as normas de tributação.

Tal assertiva, todavia, não se verifica, nos tempos modernos, porquanto não há dúvida de que é fraudável toda e qualquer norma cogente, ou seja, normas jurídicas que incidem desde que ocorra o suporte fático, independentemente da vontade daquele que praticou o fato impositivo, que não pode se imiscuir aos efeitos decorrentes da subsunção.

Alguns autores pretendem que só as leis proibitivas podem ser fraudadas. Estariam fora da classe das leis cogentes fraudáveis as leis impositivas [...] Se a lei impositiva tem por fim algum resultado, nada obsta a que se inclua na classe das regras jurídicas fraudáveis, pois que o é. As leis de tributação são frequentemente expostas à fraude. Demais, as regras jurídicas impositivas não raro se podem formular de modo proibitivo, e vice-versa, - o que apaga, no plano lógico, até certo ponto, a distinção. O que imposta é fixar-se qual o resultado que, na lei, se tem por fito (o resultado principal, não os secundários).

---

9. THEODORO JUNIOR. *Comentários ao Novo Código Civil: livro III: dos fatos jurídicos. Negócios jurídicos: arts. 138 a 184, v. 3, t. 1.* São Paulo: Forense, [s.d.], p. 443.

[...]

Todos sabemos que o problema ocorre no plano das regras jurídicas cogentes e não só, como se pensava, no plano das regras jurídicas proibitivas.<sup>10</sup>

Apesar de a fraude à lei ser um instituto típico do direito civil, esse instituto vem sendo muito utilizado no âmbito do direito tributário. Marco Aurélio Greco define a figura no campo tributário como sendo a conduta do contribuinte de frustrar a aplicação da lei tributária mediante a utilização de uma *norma de cobertura* que protegeria a conduta realizada. Nessa figura haverá uma norma contornada (de que resulta o ônus tributário) e uma norma de cobertura (de que resulta menor ônus) que o contribuinte invocaria e sob cuja incidência pretende-se ver alcançado.<sup>11</sup>

Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>12</sup> conceitua o termo fraude fiscal de maneira ampla, entendida como toda ação ou omissão que tenha a finalidade de violar indiretamente a norma tributária, evitando, reduzindo ou retardando a obrigação fiscal.

Não se pode confundir a fraude à lei com o negócio jurídico indireto como faz parte da doutrina, especialmente aqueles que vêem o negócio jurídico indireto como meio de burlar a incidência da norma de tributação, em verdadeiro atentado à lei.

Isso porque, consoante a lição de Tullio Ascarelli, o negócio jurídico indireto pode ou não ser considerado um negócio fraudulento, consoante os fins visados pelas partes. Assim, o negócio jurídico indireto em fraude à lei (fraudulento - ilícito) é espécie de que é gênero o negócio jurídico indireto.

Helena Torres não discrepa ao afirmar que:

Por tudo isso, não é correto dizer que todo negócio jurídico indireto é negócio viciado por simulação relativa. Para que assim fosse, ter-se-ia que demonstrar o pacto de simular, o que no contrato indireto não

---

10. *Ibidem*, p. 46.

11. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 58.

12. *Compêndio de direito tributário*, v. 2. São Paulo: Forense, 1997, p. 613.

existe. No negócio indireto, ele revela-se tal como aparece, com tipo e causa plenamente conhecidos. E não se confunde com fraude à lei, porquanto não seja criado sem causa, apenas para evitar a aplicação da lei imperativa.<sup>13</sup>

Dessa forma, verifica-se que para a apuração da diferença existente entre o negócio indireto e a fraude à lei, devemos levar em conta os fins visados consensualmente e indiretamente pelas partes contratantes do negócio, ou seja, deve-se apurar quais teriam sido os motivos comuns a todas as partes para se avaliar a licitude ou não do negócio, nos exatos termos do artigo 166, inciso III, do NCC, na medida em que, sendo ilícito o motivo determinante do negócio, o negócio realizado é nulo.<sup>14</sup>

A ilegitimidade do negócio não recai sobre a causa típica do negócio adotado pelas partes; recai sobre o objetivo último concretamente visado pelas mesmas; é, contudo, juridicamente relevante, porquanto podem ser anulados os negócios cujos motivos comuns a todas as partes sejam ilícitos (art. 166, inciso III, do Novo Código Civil).

O negócio indireto será lícito ou fraudulento conforme o fim visado pelas partes, se lícito ou ilícito, ou seja, se houver, ou não, proibição por parte do ordenamento jurídico quanto ao fim visado ou quanto à causa determinante (art. 166, III, do NCC). Ou seja, se o resultado não for, de *per si*, ilícito, deverão ser observadas as normas determinadas a esse contrato, mesmo que as partes visem alcançar o fim por meio de um negócio indireto, mantendo-se, entretanto, como válido o negócio realizado pelas partes.

Ascarelli<sup>15</sup> explica de forma irrefutável o campo de investigação do negócio jurídico em fraude à lei, como sendo, apenas, aquele em que as normas jurídicas não se limitem a disciplinar determinado resultado, mas que levem em consideração o resultado prático

13. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: RT, 2003, p. 165.

14. BRASIL. *Novo Código Civil*, p. 17. “Art. 166 - É nulo o negócio jurídico quando: [...] III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito”;

15. ASCARELLI. *O negócio indireto: problemas das sociedades anônimas e direito comparado*, p. 181.

visado pelas partes, independentemente dos meios e procedimentos utilizados; e, por isso, na aplicação dessas normas, deve-se considerar o fim visado pelas partes e não apenas a causa típica do negócio adotado. Há outras, entretanto, que têm em vista somente o instrumento jurídico, sem curar dos fins para que seja utilizado no caso concreto. A validade do negócio quanto a seus fins indiretos deve ser examinada, ante as normas da primeira categoria.

Trata-se, com efeito, de normas que têm em conta o resultado concreto alcançado, embora indiretamente, pelo negócio. É por isso que os fins visados - consensualmente, embora indiretamente - pelas partes, devem ser levados em conta. Tal consequência coaduna-se com o princípio de se deverem levar em conta os motivos comuns a todas as partes (art. 166, inciso III, do NCC) na avaliação da licitude do negócio.

Portanto, para verificar se há negócio jurídico indireto em fraude à lei, deve-se atentar para a norma que pretensamente estaria sendo fraudada pelo negócio indireto.

Se a norma estabelecer a incidência independentemente do conteúdo, ou seja, em face do resultado prático, dos efeitos decorrentes do ato, haverá negócio em fraude à lei. Caso a norma não proíba determinada conduta, não imponha a adoção de outra conduta e não haja motivo determinante ilícito na causa do negócio jurídico indireto, não se poderá dizer que houve negócio indireto em fraude à lei - é o que se infere da brilhante lição de Túllio Ascarelli.

Por fim, consoante a lição de Humberto Theodoro Júnior,<sup>16</sup> não se deve buscar a fraude à lei via interpretação analógica ou

16. THEODORO JUNIOR. *Op. cit.*, p. 443. Cf. "É importante, todavia, evitar a interpretação analógica ou extensiva em matéria de fraude à lei. É preciso que, por via indireta, chegue exatamente a contrariar algum mandamento de ordem pública. As normas que restringem direitos são sempre de interpretação restritiva. Não cabe ao intérprete alargar esse tipo de regulação. É preciso que a própria norma restritiva traga em si o sentido de impedir, de qualquer maneira, determinado efeito, seja direta ou indiretamente. Quando apenas se proíbe um tipo de contrato nem sempre se quer impedir outros que, eventualmente, cheguem a resultado análogo. A fraude à lei, portanto, reclama interpretação primeiro da norma que se supõe fraudada, para se concluir sobre se contém restrição apenas a um tipo de contrato ou a toda e qualquer negociação acerca de determinado bem."

extensiva e não se pode ampliar a interpretação de normas que restringem direitos, entre as quais as normas cogentes que excluem do particular a liberdade de regular os efeitos das condutas por ele adotadas.

### 3.4. O abuso de direito

A admissão do abuso do direito tem sido fundada na necessidade de se respeitar os direitos de terceiros, quando o titular do direito exercido o exerce de modo a exceder, desvirtuá-lo das normas éticas ou até mesmo fugir ao fim preconizado pela norma jurídica.

Não há dúvida de que o abuso de direito é visto pela doutrina civilista como fonte da obrigação de indenizar. Todavia, há uma forte corrente que vincula a responsabilidade a uma consciência da ilicitude, ou seja, a vontade na produção do dano deve existir para que suija o direito à reparação do dano (corrente subjetivista), ao passo que, para a corrente objetiva, a responsabilidade civil é extraída pura e simplesmente do resultado danoso e eticamente indesejável.<sup>17</sup>

Theodoro Júnior, dissertando a respeito do abuso de direito e das correntes que o informam, apresenta consistente estudo em que

---

17. *Idem*, p. 116-117.

“A origem do tratamento doutrinário do abuso de direito se deu, sem dúvida, como forma de repressão a condutas intencionalmente desviadas dos padrões exigidos pela consciência social. Foi assim que, desde o princípio se instituiu sanção para o titular do direito que o exercia com a “intenção de prejudicar alguém”, a sanção essa que consistia no dever de indenizar o prejuízo injustamente causado a outrem, e que se justificava pela construção científica da *teoria da emulação*.

O abuso de direito, dentro da ótica da *teoria da emulação*, reclamava a conjugação dos seguintes requisitos: a) exercício de um direito; b) que desse exercício resultasse dano a terceiro; c) que o ato realizado fosse inútil para o agente; d) que a realização fosse determinada exclusivamente pela *intenção de causar um dano a outrem*.

[...]

Surgiu, contudo, em princípios do século XX, a tese de que o abuso de direito poderia prescindir da intenção maliciosa do agente e configurar-se apenas pela objetividade do comportamento nocivo, despido de si mesmo de um fim sério e legítimo. Seu principal arauto, SALEILLES, definiu-o como “o ato que vai contra sua destinação econômica ou social, abrindo possibilidade de responsabilizar-se o agente que causasse dano independentemente de sua vontade.

defende a positivação pelo ordenamento jurídico vigente da teoria subjetiva do abuso de direito, e o faz com base nos seguintes e relevantes fundamentos:

Nosso direito positivo atual não dá ensejo a dúvidas: adotou claramente a orientação preconizada pela teoria subjetivista do abuso de direito. Primeiro definiu o ato ilícito absoluto, como fato humano integrado pelo elemento subjetivo (culpa) (art. 186). Em seguida, qualificou, de forma expressa, o exercício abusivo de direito como um *ato ilícito* (art. 187).

[...]

Em nosso ordenamento jurídico, destarte, é o elemento intencional, consistente no *animus nocendi* (intenção de prejudicar que provoca a transformação de um direito em *ato ilícito*), ou pelo menos o elemento subjetivo culpa *lato sensu*.<sup>TM</sup>

Essa conclusão, todavia, não nos parece ser a mais acertada, visto que o Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal divulgou o enunciado 37, que trata da responsabilidade por abuso de direito, entendendo que o ordenamento jurídico vigente teria acolhido a teoria objetiva do abuso de direito, não sendo, portanto, relevante o elemento subjetivo. Eis o texto do enunciado 37: “A responsabilidade civil decorrente do abuso de direito independe de culpa, e fundamenta-se somente no critério objetivo-finalístico.”<sup>18 19</sup>

Não bastasse o entendimento manifestado pelo Centro de Estudos, por meio do Enunciado 37, aparentemente o raciocínio jurídico de Humberto Theodoro Jr. encontra-se viciado, porquanto o fundamento relevante adotado, para a conclusão de que o ordenamento vigente consolidara a teoria subjetiva do abuso de direito, decorre do fato de que o artigo 187 do Código Civil estabelece que o abuso de direito é ato ilícito.

Avança seu raciocínio estabelecendo a conexão entre a culpa, o ato ilícito e o abuso de direito, com base no fato de o Código Ci-

---

18. THEODORO JUNIOR. *Comentários ao Novo Código Civil*: livro III: dos defeitos dos negócios jurídicos ao final do Livro III: arts. 185 a 232, v. 3. t. 2. p. 118-119.

19. *Apud*. THEODORO JUNIOR. *Idem*, p. 119.

vil estabelecer que é necessária a presença do elemento culpa para que determinado ato jurídico seja considerado um ato ilícito. Dessa forma, essa premissa implicaria reconhecer que o abuso de direito somente seria ato ilícito conquanto praticado com culpa. Tanto que define os seguintes requisitos para a configuração do abuso de direito:

Partindo da definição legal do exercício abusivo de um direito como ato ilícito (art. 187), teremos os seguintes requisitos como necessários à sua configuração:

- a) conduta humana;
- b) existência de um direito subjetivo;
- c) exercício desse direito de forma emulativa (ou, pelo menos, culposa);
- d) dano para outrem;
- e) ofensa aos bons costumes e à boa-fé; ou
- f) prática em desacordo com o fim social ou econômico do direito subjetivo.<sup>20</sup>

Ocorre, porém, que essa não parece ser a leitura acertada do Código Civil. Embora seja correto que ambos os dispositivos (art. 186 e 187) se encontrem tratados no título III - Dos Atos Ilícitos - do Código Civil vigente não se pode entender que para que ocorra o ato em abuso de direito esteja presente, pelo menos, a culpa do agente. Isso porque o artigo 187 o que faz é equiparar uma conduta objetiva (independentemente da intenção do agente ou da culpa deste na prática do ato) como sendo ato ilícito. Tanto que, segundo o Código Civil: “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.”

Ou seja, o Código Civil estabelece que o abuso de direito também é um ato ilícito, o qual está definido no artigo 186 como “aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.”

---

20. *Idem, Ibidem.*

Na verdade, o Código não adota a teoria subjetiva para a caracterização do abuso de direito, o que ele faz é incluir estes na categoria dos atos ilícitos para fins de indenização, equiparando-os, apenas para este fim.

Assim, criam-se duas categorias de atos ilícitos: a primeira, definida no artigo 186, em que a culpa é elemento integrante; e a segunda (art. 187), estritamente objetiva, fundada na conduta contrária à boa-fé e aos bons costumes, exercida extrapolando os limites impostos pelo fim econômico ou social.

A teoria do abuso de direito tem evoluído sensivelmente nos últimos séculos. Hoje é encontrada, no direito germânico, uma posição mais atual a respeito do abuso de direito, a qual estabelece uma vinculação entre o exercício do direito e o princípio da boa-fé.

Não há espaço, nos tempos atuais, para se entender o abuso de direito apenas quando houver o exercício de direito sem interesse próprio, mas apenas com o intuito de prejudicar outrem. Essa posição, já ultrapassada, tencionava relegar o abuso de direito ao campo da responsabilidade civil.

Pedro Baptista Martins, invocando a lição de Comil, segundo a qual o direito deve desempenhar uma função de harmonia social, não podendo os interesses individuais e o exercício de direitos ínsitos à liberdade produzirem um desequilíbrio social.

Assim, a teoria do abuso do direito aparece como um temperamento geral ao rigor do direito formulado, autorizando a repressão do exercício de um direito subjetivo quando as conseqüências nocivas desse exercício lhe imprimem um caráter anti-social, sem que seja, para isso, indispensável à investigação do elemento intencional.<sup>21</sup>

Fernando Augusto Cunha de Sá, encerrando a discussão a respeito do abuso do direito e sua desvinculação do comportamento do agente, assume que aquele está intimamente relacionado ao desvirtuamento do fundamento axiológico do direito.<sup>22</sup>

---

21. *O abuso do direito e o ato ilícito*, p. 171-172.

22. *Abuso de direito*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 456.

### 3.5. O abuso de direito e a fraude à lei

Em tese, a confusão entre os institutos justifica-se na medida em que a atuação com abuso de direito não representa, na aparência do comportamento realizado, uma atuação sem direito; também a atuação em fraude à lei se conforma externamente com a letra da norma fraudada, mas se rebela, no seu íntimo, com o espírito da mesma norma.

O ato em fraude à lei é uma das espécies do gênero que o ato abusivo constitui. O autor da fraude abusaria do direito (*vertrags-freiheit*) que a ordem jurídica lhe reconhece de celebrar livremente os negócios que muito bem quiser e entender como mais conformes com os seus interesses.

Enquanto o ato abusivo somente põe em causa a norma jurídica que qualifica como possível ou autorizado determinado comportamento em termos de direito subjetivo, no ato fraudulento é preciso distinguir a norma jurídica cuja específica proibição é por ele violada e a outra norma jurídica que serviu de instrumento à fraude, utilizada como norma de cobertura para aquele.

Para Fernando Augusto Cunha de Sá,<sup>23</sup> o abuso se apresenta como comportamento que preenche a forma do direito subjetivo de que o ato praticado se diz exercício, sendo que é em relação ao fundamento axiológico de tal direito que esse se mostra contrário.

Pontes de Miranda salienta que “o que se passa com a fraude à lei parece-se, porém não se identifica com o que se passa com o abuso do direito. Ali, usa-se, irregularmente, a autonomia privada; aqui, exerce-se, irregularmente, o direito.”<sup>24</sup>

Para Pedro Baptista Martins:

[...] o ato abusivo atenta diretamente contra o espírito da lei, desviando-a de sua finalidade econômica ou social, ao passo que o ato convencido de fraude só indiretamente realiza esse atentado. Aquele que age em fraude à lei, pondera com razão Desbois, procura uma engenhosa e às

23. CUNHA DE SÁ. *Op. cit.*, p. 534.

24. MIRANDA, Pontes de. *Op. cit.*, p. 49.

vezes complicada combinação de meios, para atingir, por vias oblíquas, o fim proibido pelo legislador. O que abuso de seu direito, ao contrário, não recorre a expedientes nem a dissimulações. Vai diretamente ao fim visado, não se atendo à preocupação de contornar os obstáculos que lhe opõem os interesses de terceiros.<sup>25</sup>

Tem-se que no ato abusivo há o exercício do direito de forma excessiva desvirtuando sua finalidade, sem a observância dos preceitos da boa-fé ou dos bons costumes, ou seja, abusa-se do direito subjetivo, ao passo que, na fraude à lei, há duas normas jurídicas que retratam a situação fática: uma é utilizada como norma de cobertura, permitindo a prática do negócio jurídico e dando ensejo aos efeitos pretendidos pelas partes, e outra (fraudada), cogente, impõe ou proíbe determinado ato e, por consequência, atribui efeitos ao pressuposto fático, efeitos esses que também são imperativos e não podem ser excluídos ou modificados pela vontade das partes.

Em resumo: o abuso ocorre por ocasião do exercício de um direito subjetivo, por violação ao valor (*axio*) que fundamenta o direito; a fraude à lei apresenta-se pelo não cumprimento de um dever legal imperativo, imposto pelo ordenamento jurídico e ao qual o ato (negócio jurídico) deveria se submeter.

#### 4. A dissimulação é hipótese de simulação - A invalidade da previsão excludente contida no PL n° 536 - A atual orientação da Corte Européia

Vimos que o direito privado adota o conceito de dissimulação como hipótese apenas de simulação relativa, em que há dois negócios jurídicos um real (dissimulado) e outro ficto (simulado).

O parágrafo único do artigo 116 do CTN trata expressa e unicamente do negócio dissimulado, ou seja, dos negócios jurídicos praticados de forma simulada, não sendo possível a interpretação elastérica de que a norma estaria consagrando um norma geral antielisiva, a qual poderia, respeitado o procedimento previsto na lei

---

25. MARTINS, P. *O abuso do direito e o ato ilícito*, p. 122.

ordinária, desconsiderar, apenas para fins tributários, os negócios jurídicos praticados de forma lícita, real e verdadeira.

Esta é a interpretação dada pela Procuradoria Geral da República, em parecer da lavra do Procurador Geral Dr. Cláudio Fonteles,<sup>26</sup> que assevera:

Como já mencionado anteriormente, o propósito da norma ora hostilizada é o de impedir a evasão fiscal, razão pela qual permite a desconsideração de ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de mascarar a efetiva ocorrência de fato gerador ou a natureza de elemento constitutivo da obrigação tributária.

Cumpra ainda esclarecer que o planejamento tributário - processo de escolha da ação ou omissão que visa à economia de tributos - e à prática da elisão fiscal - conduta lícita que impede o surgimento da obrigação tributária - não estão ameaçados pela norma do parágrafo único do art. 116 do CTN; pois tanto um quanto o outro ocorrem em momento anterior à ocorrência do fato gerador; e a norma em questão trata da possibilidade de desconsideração de ato ou negócio jurídico praticado posteriormente ao fato gerador, como o propósito de dissimular sua ocorrência.

Assim entende-se que o parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar n. 104/2001 constitui norma antievasiva, que pretende coibir a evasão fiscal nas suas mais variadas formas.

O PL, ao pretender a sua não aplicação às hipóteses de simulação, induzindo o intérprete a considerar que o parágrafo único do artigo 116 não trataria da simulação relativa, mas à hipótese de elisão fiscal, o fez de forma indevida, pois, no direito vigente, dissimular é o mesmo que simulação relativa, e esse é o campo de atuação da regra contida no CTN, conforme a correta interpretação dada pela PGR.<sup>27</sup>

26. Parecer n. 2.737/CF proferido na ADIN n° 2446-9/600 - DF, em 27.9.2004.

27. A leitura do dispositivo leva à convicção de que foi desrespeitada a LC n° 95/98, especialmente o art. 11, III, c, ao estabelecer que os parágrafos destinam-se a complementar a norma enunciada no *caput* ou a estabelecer exceções à regra nele descrita.

Admitindo a hipótese de que a regra contida no CTN não diga respeito à simulação relativa, mas que seja a tentativa de criar uma verdadeira norma antielisiva, esta fadaria à inconstitucionalidade, pois seria a tentativa de tributação por analogia.

Isso porque, como visto acima, tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são hipóteses de nulidade do negócio jurídico, ou seja, este é tido por não apto a produzir quaisquer efeitos jurídicos, logo não há o que ser reclassificado, nem mesmo para efeitos meramente fiscais, porquanto não existem dois negócios jurídicos - um real e outro ficto -, há apenas um, e se desse negócio não resulta em nascimento de obrigação tributária, sua nulidade muito menos poderá implicar em fato gerador.

Sacha Calmon, em palestra proferida no IX Congresso da Associação Brasileira de Direito Tributário, sob o tema *A concorrência entre os sistemas tributários do ponto de vista da segurança jurídica e da proteção da confiança*, revelou que a legislação pátria anda na contramão das decisões recentes da Corte Européia, que vem afastando a possibilidade de serem estabelecidas de antemão normas gerais antielisivas, tal como se instituiu no Brasil.

Esclarece que, na Espanha, a norma geral antielisão tem como base o instituto da fraude à lei - o que, consoante demonstrado acima, é totalmente inaplicável ao ordenamento vigente. A aplicação da norma geral na Espanha, como relata César Novoa, apenas trouxe desigualdade, injustiça e insegurança, tendo sido confundida, na maior parte das vezes, com casos em que haveria simulação e fraude direta à lei, criando uma verdadeira insegurança aos negócios jurídicos que eram, sem limitação de controle, desconsiderados.<sup>28</sup>

Relata ainda que a Corte Européia vinha desconsiderando a existência de normas internas de combate ao planejamento tributário, ao argumento de que tais normas quebram a concorrência e instauram a desigualdade, ferindo princípios básicos do direito comunitário, da liberdade de tráfego de bens, de pessoas, da pos-

28. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A concorrência entre os sistemas tributários do ponto de vista da segurança jurídica e da proteção da confiança. In: *Revista Internacional de Direito Tributário*. Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Dei Rey, 2005, jul/dez 2005, p. 87-94.

sibilidade do cidadão comunitário estabelecer seu domicílio e seus negócios em qualquer país da Comunidade Européia sem restrições, diretas ou indiretas.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça da Comunidade Européia apresenta dois casos de invalidação de normas anti-elisivas específicas. O primeiro caso foi no caso *Lankhose/Hohorst*, de 2002, e o segundo caso *Lasteyrie du Saillant*, de 2004. Este segundo caso decorre de um dispositivo da lei francesa, e no relato que a Corte Européia faz, o problema é o seguinte: o Tribunal francês local cessa a causa e remete à Corte para que ela dê uma decisão sobre se o dispositivo está ou não conforme o direito comunitário; depois dessa decisão, a Corte remete ao Tribunal originário para que ele decida. O dispositivo impugnado é este, o do art. 167, bis: “os contribuintes que tenham tido o domicílio fiscal na França durante pelo menos seis dos últimos dez anos, são tributáveis à data da transferência de seu domicílio fiscal para fora da França pelas mais valias verificadas sob direitos sociais referidos no art. 160. A mais valia é determinada pela diferença apurada, segundo as regras dos artigos (...) entre o valor dos direitos sociais à data da transferência do domicílio para fora da França e o seu preço de aquisição, pelo contribuinte, ou em caso de aquisição a título gracioso, o seu valor considerado para determinação dos direitos de transmissão.”

Este imposto sobre as mais valias é mais ou menos parecido com o imposto sobre ganhos de capital [...] mas só incide quando há a realização, quando eu efetivamente realizo. Então, o dispositivo francês, em suma, é o seguinte: ainda que não realizado, se se mudar da França incide o imposto como antecipação. Para simplificar as coisas, a Corte Européia entendeu que este dispositivo da lei francesa era inaplicável diante do direito comunitário, porque impedia o livre trânsito de pessoas e - no caso se tratava de uma empresa - de um local para outro dentro da comunidade, havendo desigualdade entre aquele que ficava na França e aquele que optasse por ter domicílio noutra estado membro da comunidade, instaurando-se aí uma odiosa restrição à igualdade e prejudicando, evidentemente, a concorrência, porque as empresas que se transladassem da França (que por sinal é o país que tem a maior carga fiscal da comunidade) sofreriam essa sanção.<sup>29</sup>

---

29. *Idem, Ibidem.*

Com efeito, percebe-se que mesmo as leis específicas de combate ao planejamento tributário estão sendo afastadas pela Corte Européia por serem ofensivas aos princípios do direito comunitário, tais como o princípio da liberdade, da livre iniciativa, da concorrência e da liberdade de tráfego.<sup>30</sup>

Não há dúvida de que estabelecer normas gerais anti-elisivas totalmente abertas, se mostra, além de inconstitucional, um contrassenso, na medida em que as mais recentes decisões da Corte Européia demonstram que a concorrência não pode ser impedida ou maculada por normas fiscais injustas e não razoáveis e que não levem em conta a boa-fé do contribuinte.

No direito tributário não se admite a utilização de analogia para fins de criação de tributo, envolvendo tanto a questão da delimitação do tipo tributário, quanto o fenômeno da subsunção. Daí se conclui que não é possível uma re-classificação dos negócios jurídicos para enquadramento em conceito normativo tributário.

## 5. Conclusão

O PL nº 536 extrapola os limites do Código Tributário Nacional, pois ao invés de limitar a disciplina dos procedimentos para a desconsideração de negócios jurídicos praticados dissimulada-

---

30. Pode-se mencionar ainda, conforme informa Sacha Calmon, o caso Landkhorste/Horhorst, de 2002, que trata de uma empresa alemã controlada por empresa situada nos Países Baixos e que era controlada por uma holding também estabelecida nos Países Baixos. A sociedade alemã contraiu mútuo junto a empresa holandesa e remeteu em pagamento juros, despesa considerada como dedutível do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. Todavia, a lei alemã estabelecida que somente seria possível a dedução entre empresas alemãs e desde que o empréstimo de dinheiro de sócio se fizesse em condições mais favoráveis do que o mútuo no mercado bancário. A empresa alemã teve prejuízo no exercício. O prejuízo fiscal na Alemanha de um exercício é transformado em crédito de trinta por cento no exercício seguinte para dedução do IRPJ. Ocorre que no caso o crédito não foi considerado, pois foi desconsiderada a despesa dedutível, tendo sido considerada como distribuição disfarçada de lucros, tendo sido tributada a 'despesa dedutível' em trinta por cento. A operação articulada pela sociedade alemã que era nitidamente uma operação de planejamento tributário foi considerada abusiva e tributada como distribuição disfarçada de lucros, entretanto a Corte Européia considerou esta decisão ofensiva à legislação comunitária, validando, por conseguinte, o planejamento tributário da sociedade alemã. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 87-94).

mente, tenta criar uma hipótese de desconsideração dos negócios jurídicos que não se reduz à da simulação relativa, conforme regra expressa prevista no CTN.

Além de se mostrar imprópria e confusa a tentativa de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, qualquer intenção de introduzir uma norma antielisiva se mostra superada diante da posição doutrinária e jurisprudencial da Corte Européia.

No âmbito interno, a introdução de uma norma antielisão, além de se mostrar na contramão da tendência mundial de superação das normas de combate ao planejamento tributário, mostra-se totalmente incompatível com o ordenamento jurídico em vigor.

Isso porque, caso a norma antielisão pretenda introduzir o instituto da fraude à lei no direito tributário, esta se mostrará inconstitucional, porquanto, consoante restou demonstrado em capítulo anterior, a fraude à lei aplicada ao Direito Tributário importaria em negar vigência ao princípio da liberdade, consagrado na Carta Federal, sendo, inclusive, cláusula pétreia.

Também se mostra impossível a utilização da norma antielisão por meio da aplicação da teoria do abuso de direito, uma vez que a caracterização de abusivo do direito pelo contribuinte implicaria nulidade do negócio jurídico, nos termos do Código Civil vigente, o que nulificaria todos os atos e os efeitos dele decorrentes.

Ocorre que, como já esclarecido, não há mais de um negócio jurídico que pudesse como acontece na simulação em que o negócio nulo é o simulado, mas não se esconde o negócio real (dissimulado) que sobrevive e pode ser objeto de tributação pelo fisco.

Verificam-se, em ambos os casos, fraude à lei e abuso de direito, que a sanção imposta pelo ordenamento jurídico é a nulidade do negócio jurídico, não sobrevivendo qualquer ato ou negócio ou efeito, que pudesse ser tributado pelo fisco.

Dessa forma, toma-se impossível a utilização de qualquer instrumento de controle ao planejamento tributário que pretende introduzir no Direito Tributário brasileiro os institutos da fraude à lei e do abuso de direito, para fins de desconsideração de negócios jurídicos lícitamente estruturados, somente sendo possível a tributação via analogia, o que é impossível no ordenamento vigente, em face do princípio da legalidade estrita e da especificidade conceitual.