

## As doutrinas de prevalência da substância sobre a forma diante do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional

Lais Vieira Cardoso\*

**Sumário:** I – Resumo II – Considerações sobre a obrigação tributária e os sujeitos da relação tributária III – O recolhimento de tributos pelo sujeito passivo com finalidades elisivas ou evasivas IV – A possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica no Código Tributário Nacional V – A teoria do teste de finalidade negocial no direito comparado e sua aplicação no direito tributário pátrio com base no parágrafo único do artigo 116 do CTN VI– Conclusões VII – Referências bibliográficas

---

### I - Resumo

Fantasmas existem? Se não podemos provar que fantasmas não existem, estamos diante de uma aporia: duas verdades igualmente justificáveis. Mas, no Direito, e especialmente para os contribuintes no Direito Tributário, é inadmissível a presença de fantasmas: tudo ocorre com fundamento legal e sobre base concreta de impossibilidade ou, simplesmente, para este mundo, nada existe.

Nas relações jurídicas tributárias encontramos, de um lado, o ente dotado de capacidade tributária ativa, arrecadando e fiscalizando em nome do ente dotado de competência tributária ativa e, de outro, a pessoa obrigada ao recolhimento do tributo previsto em lei. Esta pode ser a pessoa física ou a jurídica, empresa obrigada ao recolhimento do *quantum* devido a título de tributo aos cofres públicos e que possui um responsável, em regra o administrador, obrigado ao efetivo pagamento de referidas obrigações.

Para que seja assegurada forma ainda mais eficaz desta prestação jurídica em favor do ente público tributante, vem sendo inserida em nosso ordenamento jurídico regra de proteção da arrecadação contra atos ou negócios que dissimulem a ocorrência do fato gerador tributário. A inserção de referido dispositivo legal se deu pela Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001, que acresceu o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional e sua eficácia depende de regulamentação por lei em sentido estrito prevendo todos os aspectos deste novo e polêmico procedimento fiscal.

O nosso ordenamento jurídico que sofreu, predominantemente, influência européia, vem sofrendo influência do direito positivo alemão e do direito consuetudinário inglês e norte-americano com a aplicação, inclusive na área fiscal, de doutrinas oriundas do regime de *common law* e, destas influências, resultaram

decisões judiciais e leis recentemente editadas nas quais se considera que a substância dos atos negociais deve prevalecer sobre a sua aparência ou sobre a forma em que se apresentam.

Observando as decisões dos nossos tribunais, podemos verificar que o instituto de desconsideração da personalidade jurídica ou *disregard doctrine* foi considerado como sendo aplicável aos casos de mau uso ou abuso da pessoa jurídica que visassem burlar a incidência de tributos e com a justificativa de que o artigo 135 do Código Tributário Nacional previa a sua aplicação. Agora, nos deparamos com outro instituto da *common law* sendo inserido em nosso ordenamento jurídico tributário, o *business purpose test*, doutrina que prevê a possibilidade de desconsideração de atos ou negócios que desviem da finalidade negocial e tenham apenas a intenção de reduzir ou não pagar impostos.

Por diversas vezes percebemos que a voracidade da fiscalização em arrecadar os tributos invade de forma arbitrária o patrimônio dos contribuintes e, muitas vezes, sob a justificativa de interesse na arrecadação. O planejamento tributário ou a forma lícita que os contribuintes encontram para reduzir a carga fiscal, porém, não pode ser penalizado ou coibido, uma vez que este planejamento configura ainda um poder dever dos administradores ou membros das empresas face aos princípios empresariais de organização, profissionalidade e economicidade.

Portanto, este liame entre a elisão fiscal ou planejamento tributário lícito e a realização de atos ou negócios enganosos considerados como ilícitos ou evasivos, que vem causando várias discussões deverá, provavelmente, ser regulamentado na legislação ordinária integrativa do artigo 116 do CTN, de forma a delimitar esta estreita passagem da legalidade dos atos dos contribuintes para a sua conduta fraudadora ou enganosa.

Este estudo, demonstrando o conceito, os elementos e a aplicação da doutrina da desconsideração da personalidade jurídica e da teoria da finalidade negocial no direito comparado e no direito pátrio, bem como os mecanismos de correção de desvios no uso da pessoa jurídica ou de atos negociais já previstos na nossa legislação tributária, procura esclarecer a intenção do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, bem como sua constitucionalidade ou compatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio.

---

## **II – Considerações sobre a obrigação tributária e os sujeitos da relação tributária**

Antes de adentrarmos nos questionamentos sobre as teorias que recusam as formas pelas quais os contribuintes realizam os fatos sujeitos à imposição tributária em prol da sua substância, convém que façamos algumas considerações sobre a obrigação tributária e os sujeitos desta relação obrigacional.

A obrigação jurídica tributária, norma considerada por diversos doutrinadores como sendo de rejeição social, pode ser definida como aquela em que determinada pessoa, escolhida pelo legislador e vinculada ao fato que gerou o crédito tributário regularmente constituído tem, de recolher certa quantia em

dinheiro aos cofres públicos<sup>(1)</sup>. Considera-se regularmente constituído o crédito tributário quando haja sua previsão legal expressa e possam ser detectados, naqueles fatos ocorridos no mundo real, todos os aspectos anteriormente previstos na hipótese legal.

Estes aspectos ou "*elementos essenciais da obrigação tributária*"<sup>(2)</sup> e sem os quais não se completa a relação jurídica não se configurando a obrigação tributária, para praticamente a maioria dos autores, são em número de cinco, quer sejam: pessoal, material, temporal, espacial e quantitativo, observando que para Aliomar Baleeiro são definidos como sendo em número de seis, sejam eles: a lei, o sujeito ativo, o sujeito passivo, o fato gerador da obrigação, a base de cálculo e o objeto da prestação definido na lei<sup>(3)</sup>.

Muito embora encontremos as citadas peculiaridades na definição dos elementos da obrigação jurídica tributária, o importante a ressaltar é que o elo que une o sujeito ativo ou aquele para o qual foi delegada a capacidade tributária ativa de arrecadar e fiscalizar os tributos, conferida pelo ente tributante possuidor de competência tributária<sup>(4)</sup> podendo, em certos casos, este mesmo ente acumular a função arrecadadora com a legislativa, com o sujeito passivo ou contribuinte, correlacionando-os de forma bipolar, somente se perfaz em decorrência da realização do aspecto material ou substancial da obrigação tributária, do qual deriva o valor ou a base sobre a qual se retira o percentual devido aos cofres públicos. Tudo isso ocorre observados os limites territoriais de aplicação da lei, sendo esta anteriormente editada e recepcionada pelo ordenamento vigente.

Observando agora o conceito de sujeito passivo, a doutrina estrangeira e a brasileira não são pacíficas quanto à conceituação das diversas espécies encontradas, pois distinguem uma vasta gama de denominações, às vezes conflitantes ou ambíguas conforme o elo que vincula referido sujeito da obrigação com o fato gerador do tributo.

Diante da complexidade de estudos referentes ao sujeito obrigado ao recolhimento dos tributos, são vários os autores que ressaltam sobretudo o sujeito passivo como sendo o centro da obrigação jurídica tributária. O enfoque no sujeito passivo é citado por Geraldo Ataliba:

"Em síntese: objeto da relação tributária é o **comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos**."

"Este dinheiro - levado aos cofres públicos, por força de lei tributária - recebe vulgarmente a designação de tributo. Juridicamente, porém, tributo é a obrigação de levar dinheiro e **não o dinheiro em si mesmo.**"<sup>(5)</sup> (grifos nossos).

E, na linguagem científica "*na linha da teoria retórica*"<sup>(6)</sup>, voltada à "*concepção do fenômeno jurídico*"<sup>(7)</sup>, Paulo de Barros Carvalho também posiciona por diversas vezes a conduta do sujeito passivo como sendo a principal desta relação: "*uma representação: se ocorrer o fato F, no plano da realidade tangível, deve ser a conduta C do sujeito S' perante o sujeito S.*"<sup>(8)</sup>.

No presente estudo, também é necessário o enfoque da obrigação jurídica tributária no destinatário da norma, nos atos daquele a quem se dirige a previsão hipotética, o que servirá para direcioná-lo aos objetivos fixados, muito embora não ignoremos que esta mesma relação jurídica tributária pode receber diferenciados

objetos centrais de estudo, ora no sujeito ativo, ora no objeto da relação, valor que é recolhido aos cofres públicos, ora na lei que cria em tese a relação e ora, ainda, em dois ou mais destes elementos.

Para que não nos alonguemos nas várias distinções dos tipos de sujeitos passivos tributários existentes no direito comparado e atual<sup>(9)</sup>, podemos resumi-los em contribuintes ou sujeitos passivos diretos, quando tenham uma relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária e sujeitos passivos indiretos os quais, não possuindo relação direta com a materialidade da obrigação, são obrigados ao seu recolhimento em virtude de lei e que podem ser classificados, também de forma sucinta em: responsáveis solidários, sucessores, terceiros responsáveis, responsáveis por infrações e responsáveis por substituição<sup>(10)</sup>, dentre as diversas variações conotativas.

Este sujeito passivo pode ser classificado, ainda, como pessoa física ou jurídica obrigada ao recolhimento dos tributos. Na hipótese de pessoa jurídica há uma ficção legal, pois esta nasce de uma falsidade para que se crie uma verdade jurídica, existente apenas *ex vi legis*. A finalidade de sua criação é dar ao ente abstrato uma concepção distinta da coletividade da pessoa de seus sócios, possuindo autonomia patrimonial. São responsáveis, segundo o artigo 6.º da Lei de Falências, os sócios-gerentes das Sociedades Limitadas e os administradores das Sociedades Anônimas, observando-se que os créditos tributários são preferenciais, não se submetendo ao concurso de credores.

---

### **III – O recolhimento de tributos pelo sujeito passivo com finalidades elisivas ou evasivas**

Tendo já em mente a complexa relação jurídica tributária e o comportamento do sujeito passivo, vejamos agora as diversas doutrinas de prevalência do aspecto substancial ou finalístico daquela conduta do contribuinte de recolher os valores apurados ao Fisco, em detrimento das formas de constituição dos créditos tributários.

Como dissemos anteriormente, grande parte dos doutrinadores considera a norma tributária como sendo de rejeição social, uma vez que os contribuintes se vêem injustiçados com a cobrança de tributos que é muitas vezes abusiva e não atende ao princípio da capacidade contributiva de forma eficaz, com um retorno inócuo e iníquo em matéria de satisfação social. A história das obrigações tributárias demonstra que sua finalidade inicial era a de sustentar privilégios da monarquia e, em seguida, privilégios burgueses, raras vezes tendo seu recolhimento dirigido às verdadeiras necessidades populares ou aplicado na efetiva redução da desigualdade social.

Mesmo nas sociedades em que o pagamento de tributos é considerado, de certa forma, uma prestação espontânea por parte dos contribuintes, é prática usual destes, principalmente em se tratando dos empresários, organizarem os seus negócios de modo a atenderem os princípios da organização, da profissionalidade e da economicidade<sup>(11)</sup> o que consideramos, na hipótese dos contribuintes pessoa jurídica, ainda mais: um poder dever dos administradores e sócios-gerentes. As

despesas empresariais, inclusive os débitos tributários, devem ser planejados de forma a permitir a viabilização e expansão do negócio, sempre almejando um aumento nos lucros. Segundo Hermes Marcelo Huck:

"O planejamento tributário insere-se nesse procedimento amplo e geral que deve preceder a qualquer novo negócio ou alteração de rumo do existente. Tão essencial quanto um planejamento econômico, técnico, comercial, de mercado, etc., o planejamento tributário é aquele que visa à eficiência em seu campo, ou seja, o menor ônus tributário para o negócio, dentro dos limites da lei" <sup>(12)</sup>.

Esta prática de organização dos débitos tributários é permitida em praticamente todas as formas jurídicas do mundo, porém não de forma ilimitada. O comportamento do sujeito passivo de recolher os valores tributados aos cofres públicos poderá, pois, ser classificado como ato lícito ou ilícito, conforme os meios utilizados e os fins almejados pelo contribuinte.

O que dificulta sobretudo o controle do planejamento tributário para fins arrecadatários é a existência de uma tênue fronteira entre os atos considerados lícitos e aqueles que escapam aos limites da intenção de planejar e organizar os débitos tributários partindo para a ilicitude ou para a evasão tributária.

Concorda a doutrina que o planejamento tributário, também conhecido por evasão lícita, *tax avoidance*, elisão fiscal ou outras denominações encontradas, é aquele que acontece antes da ocorrência do fato gerador do tributo ou do fato que possa sofrer imposição tributária, por meio de formas previstas ou não proibidas na lei, que produz efeitos reais e próprios do ato praticado, cuja declaração vai ao encontro da intenção do ato negocial e que visa impedir, reduzir ou adiar a incidência do tributo. Já a evasão tributária ou o planejamento ilícito, nas palavras de Harry Graham Balter, representa uma espécie de fraude fiscal, pois referidos casos:

"certamente têm em comum uma série de fatores em sua composição: (i) em ambos os casos, o objetivo final do agente é o de pagar menos imposto do que sabe devido; (ii) em ambos os casos, há uma atitude subjetiva que pode ser caracterizada como sendo má-fé, deliberada e não acidental e; (iii) há uma ação, ou uma série de atos marcados pelos elementos de engano, má interpretação, simulação, artificialidade, ocultamento e desonestidade" <sup>(13)</sup>.

A evasão, portanto, pode ser considerada a forma ilícita de se evitar, reduzir ou adiar a incidência da norma tributária sobre fato já ocorrido, visando dar-lhe contornos diversos do que foi praticado, de forma que a intenção daquele ato vá de encontro com a suposta vontade declarada. Várias denominações também podem ser encontradas para a evasão fiscal, como *tax evasion*, planejamento ilícito e outras.

A questão, porém, desta distinção, não é tão simples, e torna-se necessário fazermos aqui um parêntesis para explicar o critério econômico da tributação, regra de interpretação criada pelo alemão Enno Becker <sup>(14)</sup> e segundo a qual a apreciação dos fatos jurídicos tributários leva em conta a sua essência ou a sua substância, desprezando a aparência ou o modo pelo qual referidos fatos direta e formalmente se apresentam pois, o estudo da prevalência da substância sobre a forma do ato negocial irá, inevitavelmente, adentrar neste aspecto. Segundo Wilhelm Hartz quando havia possibilidade dos "*contribuintes, de arranjam os*

*seus negócios de tal maneira, que, evitando a ocorrência do fato gerador previsto na lei, obtinham o mesmo resultado econômico, sem o ônus da tributação*"<sup>(15)</sup>, não estaríamos diante da interpretação "*segundo as normas de hermenêutica próprias do direito privado*"<sup>(16)</sup> e sim da interpretação segundo os critérios econômicos.

Na Alemanha, conceitos como a finalidade, o sentido econômico, as circunstâncias do ato negocial, o abuso de formas e a possibilidade de adoção de conceitos do direito privado foram positivados no ordenamento jurídico tributário a partir de 13 de dezembro de 1919, nos parágrafos 4.º e 5.º do Código Tributário Alemão então promulgado<sup>(17)</sup>, hoje parágrafos 9.º e 10 do RAO. A partir de então, as regras de interpretação, que antes se classificavam como sendo de jurisprudência dos conceitos, passaram a verificar a finalidade da norma (§ 4.º) e também dos negócios jurídicos (§ 5.º), agora segundo a interpretação teleológica de von Ihering<sup>(18)</sup>. Os pressupostos para a aplicação desta forma de interpretação nas relações entre o fisco e o contribuinte seriam, segundo Albert Hensel:

"(i) o contribuinte deveria obter um determinado resultado econômico, cuja forma jurídica correspondente fosse escolhida como fato gerador, através do uso de forma jurídica anormal, tomada esta expressão como significativa de uma via jurídica não correspondente ao resultado almejado; (ii) o emprego dessa via anormal deveria trazer um resultado econômico substancialmente igual ao que se obteria com o uso da via normal (iii) a vantagem jurídica obtida pela via anormal deveria ser irrelevante (iv) quando a utilização da via anormal estivesse atrelada a vantagens econômicas ou extratributárias, ou seja, quando o objetivo não fosse o da evasão de impostos, não ocorreria abuso, a menos que ficasse provada simulação de vantagens econômicas"<sup>(19)</sup>.

Discute-se, porém, se a interpretação da conduta adotada pelo contribuinte para o recolhimento de seus débitos tributários, segundo as regras do nosso sistema normativo tributário, possa sofrer valorações ou abstrações.

Observamos primeiramente que as alegações de que houve o exercício abusivo ou irregular de um direito relativamente ao seu contexto econômico ou social, ou algum abuso por parte do contribuinte ao escolher forma tributária menos onerosa para o ato negocial, somente é cabível no ordenamento jurídico rígido se houver expressa previsão legal.

O nosso ordenamento tributário adota as normas de interpretação jurídicas, as quais se fundamentam no princípio da legalidade e seus derivados, princípios da tipicidade fechada e da segurança jurídica. Segundo o princípio da tipicidade fechada temos que:

"(...) para que nasça um tributo, deve um fato corresponder fielmente à figura delineada na lei ('Tatbestand'), o que implica em tipicidade ('Tipiziat'). Por isso, todos os elementos essenciais do tributo (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo), como tivemos a oportunidade de verificar, devem ser previstos abstratamente na lei. Ademais, cada ato concreto da Fazenda Pública que reconheça a existência de um tributo (lançamento) ou que leve à sua efetiva arrecadação (cobrança tributária) deve encontrar respaldo numa lei"<sup>(20)</sup>.

Já o atendimento ao princípio de segurança jurídica implica em garantir ao contribuinte que, quando praticados os seus atos em conformidade com as normas válidas e vigentes, estes serão regulados de forma clara, precisa e duradoura, de

modo a dar-lhe certeza do seu dever e do *quantum* devido, vedando o livre arbítrio do sujeito ativo.

Segundo Bilac Pinto: "*trocar o jurídico pelo econômico significaria uma inaceitável troca do princípio da legalidade por cânones de insegurança e de arbítrio*"<sup>(21)</sup>. A interpretação teleológica dos fatos segundo o critério econômico deve, ainda, ser distinguida da interpretação teleológica da norma, quando o intérprete forma seu convencimento segundo a intenção do legislador que criou o comando.

Analisar a intenção do contribuinte quando este realiza um fato suscetível de imposição tributária, verificando se houve um planejamento tributário aceitável ou que ultrapassasse as fronteiras da licitude, requer uma análise do procedimento adotado pelo contribuinte verificando sua previsão ou não proibição por lei e a subsunção do fato aos aspectos previstos na lei.

O ordenamento jurídico rígido, como é o nosso, é constituído ainda de normas de estrutura, além das normas de conduta que designam um *fácere* ou *non fácere*. Aquelas, normas sobre normas, referem-se às formas pelas quais as normas de conduta deverão ser interpretadas, aplicadas e quais as formas de colmatação de lacunas e, no âmbito do direito tributário pátrio estão dispostas nos artigos 107 a 112 do Código Tributário Nacional. Dentre estas regras, está disposto que, na ausência de norma expressa para a imposição tributária, sequer por analogia se poderá exigir tributo não previsto em lei.

Podemos perceber, portanto, que o nosso ordenamento jurídico tributário não possui impedimentos para o planejamento tributário lícito, ao que acrescentamos que há, sim, previsão legal possibilitando à Administração desconsiderar o planejamento tributário viciado, conforme disposto nos artigos 149, VII e IX, 150, § 4.º, parágrafo único do artigo 154, 155, I, parágrafo único do artigo 185 do Código Tributário Nacional, evitando que o sujeito passivo seja beneficiado ao agir com dolo, fraude ou simulação.

---

#### **IV – A possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica no Código Tributário Nacional**

Dentre as teorias de prevalência da substância sobre a forma, merece destaque a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica. Conforme iremos explicar, é necessária a análise de sua aplicação no direito tributário, o que já esclarece alguns equívocos referentes à inserção destas teorias no direito tributário pátrio. Bem disse Alfredo Becker, diante das normas tributárias alteradas a cada dia e dos conflitos entre as teorias interpretativas tratar-se, o nosso ordenamento jurídico tributário, de um manicômio jurídico. Mas, sejamos mais um a adentrar com uma lanterna nesta escuridão.

No que se refere à teoria da desconsideração, o que ocorre é que o nosso ordenamento jurídico reconhece a autonomia da pessoa jurídica, mas, para que esta ficção não seja desviada em proveito pessoal daqueles que detenham poderes de mando ou gestão na sociedade, existe em nosso ordenamento jurídico privado

mecanismos legais que expressam a assunção de responsabilidade em defesa dos credores das pessoas jurídicas.

A aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica devido ao mau uso, abuso do poder ou desvio do seu objeto social, com a consequência de se ignorar a distinção do patrimônio desta pessoa daquele que possuam os seus sócios-gerentes, caracteriza a figura da *disregard doctrine*, com possível precedente na Alemanha, com "*a chamada teoria da soberania, elaborada pelo alemão HAUSSMANN e desenvolvida da Itália por MOSSA*"<sup>(22)</sup>. As teorias que apóiam a desconsideração da personalidade jurídica são:

a) teoria do *ultra vires*, caracterizando a ocorrência de ato de gestão fora dos limites impostos à sociedade pelas cláusulas do objeto social. Esta teoria é criticada no sentido de vincular os atos negociais da empresa apenas ao objeto social estipulado no contrato, sendo que são comuns as possibilidades de necessidade de alterações daquele objeto anteriormente fixado, muitas vezes percebidas quando do momento de realização do próprio ato negocial.

b) doutrina dos atos próprios, segundo a qual haverá responsabilidade da empresa por dívida alheia somente no caso de insolvência do devedor originário, observando-se que "*não se reconhece a desconsideração quando envolver imputação de atos jurídicos e seus efeitos. E isso pela concepção de que a personificação nenhuma pertinência tem com a imputação de direitos e deveres*"<sup>(23)</sup>. Observa-se aqui que não se pode confundir a imputação de atos a determinada pessoa com o reconhecimento de existência de uma nova pessoa no lugar daquela que existia apenas aparentemente.

c) teoria da aparência que explica que se pode desconsiderar a pessoa jurídica mesmo quando esta não existe realmente, sendo apenas uma fachada *ou aparência*. Neste sentido, Lamartine discorda da aplicação da citada teoria, por entender que "*a atribuição de atos e efeitos jurídicos a outrem não é uma desconsideração, porquanto, só é possível "desconsiderar" aquilo que existe*"<sup>(24)</sup>.

Nas relações entre o ente tributante, sujeito ativo da relação jurídica tributária e o contribuinte, sujeito passivo, alguns juristas entendem que, quando ocorrer a hipótese do artigo 135 do CTN, ou seja, quando forem detectados atos dos representantes com abuso de poder ou infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social em prejuízo dos créditos referentes às obrigações tributárias, estar-se-ia diante de uma hipótese de desconsideração da personalidade jurídica aplicável ao direito tributário.

Mas, vejamos o que diz o artigo 135 do CTN:

"São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos:

"I - as pessoas referidas no artigo anterior;" (pais, tutores, curadores, administradores de bens de terceiros, inventariantes, síndicos, tabeliães e outros ali especificados)

"II - os mandatários, prepostos e empregados;

"III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

Como dissemos outrora, este ramo do direito é regido, dentre outros, pelo princípio da estrita legalidade, ramificado pelos princípios da tipicidade e da segurança jurídica e que garantem ao contribuinte que somente haverá o sacrifício de parcela de sua riqueza individual em prol do Estado caso haja previsão legal, prevendo todos os aspectos desta relação, dentre eles a determinação do sujeito passivo (contribuinte ou responsável legal) obrigado a efetuar respectivo recolhimento pecuniário.

A doutrina da descon sideração da personalidade jurídica possui os contornos próprios já explicados e a sua aplicação no direito tributário pátrio é severamente questionada.

A hipótese de se confundir os patrimônios da empresa com os dos sócios deve ocorrer apenas nos casos em que, além da expressa previsão legal, se configure efetivamente a fuga da obrigação tributária de forma irregular e ilegal, observados o tipo empresarial, o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório e somente na hipótese de, com a responsabilização pessoal e patrimonial dos membros das empresas, haver a possibilidade de correção dos desvios encontrados.

Porém, os nossos juristas, por várias vezes, citam a teoria da descon sideração da personalidade jurídica como sendo aplicável ao direito tributário e com fundamento legal no citado artigo 135, como podemos ver nas seguintes ementas:

"EXECUÇÃO FISCAL-SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA-PENHORA DE BENS DE PATRIMÔNIO PESSOAL DE SÓCIO QUE NÃO EXERCEU FUNÇÃO DE DIREÇÃO - ART. 135, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. I - A **teoria da descon sideração da personalidade jurídica** para coibir a fraude a credores **há de ser utilizada, no direito brasileiro, de acordo com** os precisos termos dos arts. 16 do Decreto lei 3.708 e **135 do Código Tributário Nacional**. Vale dizer, somente os sócios que tenham deliberado contra as regras contratuais ou legais, com excesso de poderes, podem ser responsabilizados pessoal e ilimitadamente pelas obrigações sociais e tributárias. II- É impossível a penhora dos bens do sócio que jamais exerceu a gerência, a diretoria ou mesmo representasse a empresa executada.

"DECISÃO: Dar provimento ao recurso do primeiro apelante julgar prejudicado o recurso do segundo apelante." (grifos nossos) (Ref. Apelação cível n.º 3675195/DF - Acórdão n.º 81247 - 3.ª Turma Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal. Julg. Em 24/11/1995. Rel. Des. Nancy Andrighi. Publ. DJ/DF 19/12/1995, p. 19.351).

"**TRIBUTARIO** - MANDADO DE SEGURANCA - AGENTE DE RENDAS QUE SE NEGA A FORNECER CERTIFICADO DE REGULARIDADE CADASTRAL - EMPRESA SUPERLATIVAMENTE MAJORITARIA DA IMPETRANTE (99,98% DAS COTAS SOCIAIS) COM DEBITOS TRIBUTARIOS PENDENTES - **DESCONSIDERACAO** DA PESSOA JURIDICA - ORDEM DENEGADA - APELO DESPROVIDO.

"I- A **doutrina da disregard of legal entity tem acentuada aplicação no terreno no direito tributário**, para coartar a sonegação e evasão de impostos, quando se usa a personalidade da sociedade comercial como anteparo.

"II- Se a empresa devedora do fisco continua a existir apenas como cotista da impetrante, que passou a operar em seu lugar; se a ligação entre ambas é tão estreita e visceral, que não

se pode fugir a suspeita de que se trata de um único organismo, provido de duas faces: uma real, outra aparente ou simulada; se o que a segunda apresenta de novo é apenas a denominação social, isto é, face postiça com que se pretende dissimular a fisionomia real da primeira; se o que os acionistas da empresa devedora pretendem não é criar nova forma de atividade, mas um aparência ou simulacro, a cuja sombra possa mover-se o organismo real, então, o ato administrativo que procura resguardar os interesses da fazenda pública, negando o certificado de regularidade cadastral, para impedir a participação dissimulada da inadimplente em licitações públicas, com base em instruções normativas, nada tem de abusivo ou lesivo.

"Decisão: unânime." (Ref. Apelação cível - Acórdão n.º 12.735 - Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Paraná - Rel. Juiz Munir Karam - Publ. 09/09/1996)

Uma vez detectada a tentativa, por parte do contribuinte, em se furtrar à obrigação de recolher o crédito tributário legalmente constituído, deve-se observar que, na hipótese do artigo 135, o que se prevê é tão somente a responsabilização pelos atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto e dentro dos lindes das conseqüências de referidos atos, não tratando, ainda, de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica que levanta o véu da pessoa jurídica para atingir, de forma ilimitada, o patrimônio dos sócios-gerentes ou administradores até a quitação total do débito.

Para melhor esclarecer, Marçal Justen Filho explica que: *"a regra do artigo 135 do Código Tributário Nacional não teve origem nas concepções indicadas como 'teoria da desconsideração da personalidade jurídica'"*<sup>(25)</sup>. Segundo o autor, esta regra de direito tributário não dispõe apenas das sociedades personificadas, abrangendo outras situações distintas como o caso dos mandatários e sendo, portanto, um gênero de condutas abusivas e não a espécie prevista em lei de desconsideração da personalidade jurídica em virtude, fundamentalmente, de um resultado fraudulento. Acrescenta ainda que *"A tipicidade característica do direito tributário exclui a incidência da desconsideração, quando inexistir expressa previsão normativa"*<sup>(26)</sup>, do que podemos concluir pela inaplicabilidade da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário pátrio por inexistência de lei específica, prevendo os seus aspectos.

A inclusão desta doutrina no direito tributário pátrio demandaria, além de expressa previsão legal, que os seus elementos fossem definidos na norma, bem como os conceitos do que seria excesso de poder, infração à lei ou ao estatuto no âmbito tributário ou a adoção destes institutos do direito privado com interpretação literal, isentando do aplicador a discricionariedade.

Observando agora a regra inserida no Código Tributário Nacional por intermédio da Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001 que diz:

"Artigo 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 elementos a serem estabelecidos em lei ordinária".

Podemos perceber que referido dispositivo também não trata da figura da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário, pois não insere na

legislação tributária os elementos ou aspectos necessários para que se levante o véu da pessoa jurídica adentrando no patrimônio dos sócios e, sim, a possibilidade de não serem consideradas, para fins de subsunção à norma jurídica tributária, as formas com as quais foram realizados pelo contribuinte atos e negócios em virtude das razões referentes à substância destes atos e negócios a serem delimitadas por meio de lei específica.

Esta hipótese que, tanto quanto o citado artigo 135 não é caso de desconsideração da pessoa jurídica pode, porém, tomar os contornos de outra teoria de prevalência da substância sobre a forma, o *business purpose test*, o que veremos no capítulo seguinte.

---

### **V – A teoria do teste de finalidade negocial no direito comparado e sua aplicação no direito tributário pátrio com base no parágrafo único do artigo 116 do CTN**

Nos países de *common law* os casos criam a jurisprudência. São os *leading cases*, casos de relevância para a sociedade e cujas decisões servirão de parâmetro para os julgamentos semelhantes que surgirem daí em diante. Um destes julgados inseriu a teoria do teste de finalidade negocial ou o *business purpose test* nas decisões norte-americanas e inglesas, teoria há pouco tempo positivada no direito fiscal alemão. Um dos relevantes casos norte-americanos foi o *Betts v. Ohio Pub. Employees Retirement System*, decidido pela Suprema Corte de Apelação dos Estados Unidos em 23 de junho de 1989, no qual observou-se que: "*that plans [492 U.S. 158, 159] adopted prior to the ADEA's enactment need not be justified by any business purpose, and defined 'subterfuge' to mean 'a scheme, plan, strategem, or artifice of evasion'*"<sup>(27)</sup>, ou seja, os atos adotados pelo mandatário da empresa não justificaram o objetivo empresarial, considerados como sendo estratégias, artifícios ou subterfúgios que visavam apenas evitar ou reduzir a tributação.

Hermes Marcelo Huck define o *business purpose test* como teste que "*desconsidera o negócio jurídico ou ato praticado sem que neles se detecte finalidade econômica ou negocial senão a de não pagar ou reduzir impostos*"<sup>(28)</sup>. Os ditames do parágrafo único do artigo 116 do CTN que, como vimos, prevêm a possibilidade da autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a natureza de seus elementos constitutivos, à primeira vista, se amoldam a este instituto do teste de finalidade negocial. Adentramos agora na análise de sua compatibilidade com o nosso sistema jurídico-tributário.

As alterações incluídas pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional adotam termos de outras áreas do Direito, conforme veremos a seguir. Primeiramente, tenhamos em mente outro dispositivo sobre normas de interpretação e integração da legislação tributária expresso no Código Tributário Nacional:

"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição

Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

Ao dizer, o parágrafo único do artigo 116, que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos, deve se recordar que, conforme o artigo 81 do Código Civil, *"Todo ato lícito, que tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos, se denomina ato jurídico"*, o que é considerado sinônimo de negócio jurídico<sup>(29)</sup> e para o que se requer ainda agente capaz, declaração de vontade isenta de vícios por erro, dolo, coação, fraude ou simulação, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei. Portanto, somente referidos atos se encontram sob alcance do inovado dispositivo legal.

Quanto ao termo dissimular, este se distingue de simular, do Aurélio: *"Simular é fingir o que não é; dissimular é encobrir o que é"*. Para o artigo 102 do Código Civil, a simulação ocorre nos atos jurídicos:

"I - quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem;

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

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

E a dissimulação como instituto de Direito Civil é considerada uma espécie relativa de simulação pois, segundo Silvio Rodrigues, *"encontram-se dois negócios: um, simulado, ostensivo, aparente, que não representa o íntimo querer das partes; outro, dissimulado, oculto, que justamente constitui a relação jurídica verdadeira"*<sup>(30)</sup>. Portanto, podemos perceber que a intenção do inovador dispositivo é a de desconsiderar os atos ou negócios simulados, alcançando os atos, negócios ou qualquer dos elementos que originaram a sua composição e que estavam dissimulados, ocultos, escondidos ou disfarçados, os verdadeiros fatos imponíveis geradores de imposição tributária.

Observamos em seguida que, o nosso direito positivo, diferentemente do direito positivo alemão que já estudamos em capítulo anterior, não adota as teorias do critério econômico e do abuso de forma nas relações entre os contribuintes e o fisco, entendimento que é incompatível com o parágrafo 1.º do artigo 108 do CTN pois, segundo Wilhelm Hartz:

"O Brasil está entre os países que não podem adotar o critério econômico e a regra do abuso de forma, enquanto vigorar a norma do § 1.º, do artigo 108, do Código Tributário Nacional, que veda o uso da analogia, quando dele resulta obrigação tributária não prevista em lei"<sup>(31)</sup>.

Ocorre porém que, o critério econômico na apreciação dos atos e negócios dos contribuintes, que está muito próximo do critério do abuso de direito ou de formas, com ele não se confunde. Em vários países se possibilita ao Fisco opor-se aos negócios privados revestidos de caráter abusivo, conforme observa Marco Aurélio Greco:

"Na França, o abuso de direito em matéria fiscal está previsto no artigo 64 do Livre des Procédures Fiscales; na Austrália, a Section 260 do Income Tax Assessment Act, de 1936 contém a figura inibidora das práticas elisivas, na Alemanha,

desde o R.A.O. de 1919 (parágrafo 10), há figura visando neutralizar as práticas elisivas em dispositivo que, à época, fazia menção à interpretação econômica e que sofreu sucessivas modificações, sendo a mais recente em 1977 onde se faz menção ao abuso de formas ou de estruturas de outros ramos do Direito; na Itália, encontra-se em debate a criação de uma norma geral anti-elisão; na Holanda há norma específica similar" <sup>(32)</sup>.

Quanto à interpretação dos fatos impositivos e sua qualificação como sendo ou não ato de planejamento tributário, Marco Aurélio Greco, após descartar a interpretação da elisão fiscal pela lógica-bivalente de Aristóteles como sendo absoluta, informa a necessidade de uma lógica mais abrangente e complexa, citando a explicação de Ricardo Mariz de Oliveira de que:

"a simples afirmação da licitude da conduta não é suficiente para assegurar a subsistência das operações realizadas pelo contribuinte. Incluem-se os requisitos da inexistência de simulação nos atos ou negócios jurídicos realizados e o elemento temporal, consistente em tais atos serem anteriores à ocorrência do fato gerador do tributo" <sup>(33)</sup>.

O parágrafo único do artigo 116 não prevê utilização do critério econômico de tributação, o que demandaria ao Fisco considerar o resultado econômico almejado e obtido pelo contribuinte e advindo do ato simulado e, sim, o critério jurídico de abuso de direito ou de formas, preconizando a própria forma simulada deste ato negocial e sua finalidade única de burlar a regra de incidência tributária para obter os resultados mediatos de evitar, reduzir ou retardar a tributação sem se amoldar a nenhuma finalidade empresarial ou contratual.

Desta forma temos que: o instituto do *business purpose test*, oriundo do regime de *common law*, para que seja inserido no direito tributário pátrio deve ser positivado.

Observamos ainda que a interpretação teleológica da norma é regra acatada pela doutrina pátria quando se requer um tratamento mais justo para a parte mais fraca que, no direito tributário, é o contribuinte, e quando se pretende atender aos princípios constitucionais, principalmente o da segurança jurídica. Agora, a interpretação teleológica do ato ou negócio, para que seja utilizada pelo Fisco na sua função fiscalizadora e arrecadadora, deve ser positivado e observar os conceitos de direito privado que devem constar na lei em sentido estrito prevendo todos os aspectos da relação e respeitando, principalmente, o conceito já existente de ato simulado e ato dissimulado no direito privado e antes explicado.

A dificuldade estará, portanto, na utilização de critérios que não sejam abstratos ou subjetivos na delimitação, por meio da lei ordinária, a ser editada conforme prevê o parágrafo único do artigo 116, dos elementos a serem considerados no processo de detecção de forma inequívoca pela administração pública, dos fatos geradores ou seus elementos que estavam encobertos por atos ou negócios simulados, desqualificando-os ou requalificando-os conforme a hipótese de incidência tributária. Isto somente poderá ocorrer, repetimos, observados os conceitos adotados do direito privado e quando o ato simulado tinha por finalidade única ocultar o ato dissimulado que deixara de sofrer a tributação ou a sofrera de forma reduzida ou postergada para momento futuro.

Com isto, após esta longa porém não exaustiva exposição sobre o assunto, podemos perceber que a norma contida no acréscimo ao artigo 116 do Código

Tributário Nacional, que intenciona incluir em nosso ordenamento jurídico tributário figura similar ao *business purpose test*, regulamentando a desconsideração por parte do Fisco, dos atos e negócios realizados pelo contribuinte antes da ocorrência do fato gerador e cuja finalidade seja exclusivamente o ocultamento do fato tributável dissimulado ou o disfarce de um ou alguns de seus elementos, não é incompatível com os princípios constitucionais tributários ou com a própria Lei Complementar 5.172, de 25 de outubro de 1966.

A estrita legalidade, a tipicidade e a segurança jurídica no amparo das obrigações do sujeito passivo tributário e as regras de interpretação previstas no CTN, nos artigos 107 a 112 devem, porém, prevalecer na hipótese da regulamentação pela lei ordinária inserir critérios econômicos ou subjetivos na apreciação da finalidade do ato negocial ou deixar ao aplicador da lei, ao apreciar o planejamento tributário, indevida e inaceitável discricionariedade.

---

## VI- Conclusões

Este estudo não pretendeu de forma alguma esgotar o tema, que possui ainda diversos questionamentos referentes aos vários aspectos desta relação jurídica tributária de qualificação ou desqualificação dos atos de planejamento tributário realizados pelo contribuinte. Algumas considerações, porém, ficam registradas para iniciar uma reflexão sobre o assunto:

1. A necessidade de uma arrecadação de tributos cada vez mais eficaz, para não dizer voraz, leva o Fisco a aperfeiçoar as regras de fiscalização e arrecadação, aderindo aos institutos já desenvolvidos e aplicados no direito comparado.

2. Por outro lado o contribuinte, muitas vezes para a sobrevivência de seu próprio negócio, busca formas de impedir, reduzir ou retardar a imposição tributária mediante a organização e o planejamento dos seus débitos.

3. Esta forma adotada pelo contribuinte pode assumir posições diferenciadas e tomar o caráter de licitude, denominando-se elisão fiscal se preceder ao fato gerador da obrigação tributária, for realizada por meio de formas permitidas ou não defesas em lei e se constituir em ato próprio da finalidade negocial. Será, porém, considerada ilícita e denominada evasão fiscal se for aplicada após a ocorrência do fato gerador e se visar exclusivamente a ocultação daquele fato sujeito à imposição tributária.

4. O Código Tributário Nacional prevê a hipótese de se desconsiderar o planejamento tributário viciado, conforme disposto nos artigos 149, VII e IX, 150, § 4.º, parágrafo único do artigo 154, 155, I, parágrafo único do artigo 185, evitando que o sujeito passivo seja beneficiado ao agir de forma ilícita, com dolo, fraude ou simulação e permitindo a revisão do lançamento já efetuado, impedindo a sua homologação quando desta forma for previsto o lançamento, afastando a moratória para impor as penalidades cabíveis ou considerando fraudulenta a alienação de bens depois de inscrito o crédito tributário na dívida ativa e iniciada a execução, tudo conforme seja a forma ilícita adotada.

5. O nosso ordenamento jurídico tributário é regido por princípios constitucionais e tributários, dentre eles o princípio da legalidade, que se desdobra

nos princípios da tipicidade fechada, segundo o qual a norma deve prever todos os aspectos da relação tributária, e o da segurança jurídica, segundo o qual o contribuinte somente pode sofrer detrimento patrimonial caso lei anterior, recepcionada pelo ordenamento vigente, assim o determine.

6. Quando o sistema jurídico tributário pátrio adota regras do regime de *common law*, sistema que dispensa a previsão legal como parâmetro para os julgamentos e que insere as regras jurídicas mediante a simples confirmação de julgados considerados relevantes, não pode haver dispensa do procedimento de *civil law*, continuando a prevalecer o respeito ao processo legislativo e hierárquico de inserção de regras jurídicas e, ainda, o uso de critérios jurídicos na interpretação das normas e dos atos ou negócios realizados pelos contribuintes.

7. Os sistemas tributários de direito comparado vêm inserindo regras de interpretação nas quais há prevalência da substância dos atos ou negócios realizados pelo contribuinte em detrimento da sua forma, uma vez detectado que estes mesmos contribuintes simularam atos ou negócios visando exclusivamente afastar, reduzir ou retardar a incidência tributária.

8. A norma contida no artigo 135 do Código Tributário Nacional, porém, não inseriu a figura da desconsideração da personalidade jurídica ou *disregard doctrine* no direito tributário pátrio, pois não houve a inclusão desta doutrina por lei complementar e sequer a previsão dos seus aspectos por lei ordinária tratando, portanto, aquele artigo, de figura distinta, dispondo ainda sobre um leque mais amplo de sujeitos passivos do que os sócios-gerentes e administradores, sujeitos passivos da desconsideração, e prevendo outras diversas condutas abusivas além da prática de atos com excesso de poder ou infração à lei. O parágrafo único do artigo 116 também não levanta o véu da pessoa jurídica para adentrar no patrimônio dos sócios.

9. O dispositivo do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional foi inserido pela Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001. Houve o atendimento ao artigo 146 da Constituição Federal que dá competência à lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária sobre obrigação, crédito, lançamento, dentre outras funções.

10. O parágrafo único do artigo 116 trata da desconsideração de atos ou negócios simulados e que dissimularam um fato suscetível de tributação, um ou alguns de seus elementos, o que em muito se aproxima do teste de finalidade negocial ou *business purpose test* aplicado no direito tributário comparado.

11. Não há nessa inovada previsão normativa a utilização do critério econômico de tributação e sim o critério jurídico de abuso de direito ou de formas pois, o que é levado em conta não é o resultado econômico almejado pelo contribuinte ao afastar, reduzir ou retardar a incidência da tributação com o ato simulado e, sim, a própria forma simulada deste ato negocial e sua finalidade única de burlar a regra de incidência tributária não se amoldando a nenhum objetivo empresarial ou contratual.

12. A aplicação pelo Fisco deste dispositivo requer a sua previsão por lei em sentido estrito delimitando os seus aspectos como: o procedimento fiscal adotado para a descaracterização do ato ou negócio simulado e caracterização do dissimulado, a autoridade competente, os meios de prova e os demais elementos

desta teoria do abuso de forma e de direito adotada, o que, repetimos, não pode entrar em conflito com os princípios de garantia do contribuinte, com os conceitos adotados do direito privado ou com os critérios jurídicos de interpretação das normas e dos fatos imponíveis.

---

## CONCLUSÕES

I - Objeto do estudo: procura esclarecer a intenção do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, bem como sua constitucionalidade ou compatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio.

II – A prática de organização dos débitos tributários é permitida em praticamente todas as formas jurídicas do mundo, porém não de forma ilimitada. O comportamento do sujeito passivo de recolher os valores tributados aos cofres públicos poderá ser classificado como ato lícito ou ilícito, conforme os meios utilizados e os fins almejados pelo contribuinte.

III – O nosso ordenamento jurídico tributário não possui impedimentos para o planejamento tributário lícito. Há, sim, previsão legal possibilitando à Administração desconsiderar o planejamento tributário viciado, conforme disposto nos artigos 149, VII e IX, 150, § 4.º, parágrafo único do artigo 154, 155, I, parágrafo único do artigo 185 do Código Tributário Nacional, evitando que o sujeito passivo seja beneficiado ao agir com dolo, fraude ou simulação.

IV – Na hipótese do artigo 135 o que se prevê é tão somente a responsabilização solidária dos terceiros sujeitos discriminados no artigo 134, quando os atos sejam praticados com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto e dentro dos lindes das conseqüências de referidos atos. Não é caso de desconsideração da personalidade jurídica que, diferentemente, requer um resultado fraudulento e atinge, de forma ilimitada, o patrimônio dos mandatários das empresas, como os sócios-gerentes e administradores, até a quitação total do débito.

V – Art.116, § único do CTN - o dispositivo também não trata da figura da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário, pois não insere na legislação tributária os elementos ou aspectos necessários para que se levante o véu da pessoa jurídica adentrando no patrimônio dos sócios e, sim, a possibilidade de não serem consideradas, para fins de subsunção à norma jurídica tributária, as formas com as quais foram realizados pelo contribuinte atos e negócios em virtude de razões referentes à substância destes atos e negócios, o que deve ser delimitado por meio de lei específica.

VI - O *business purpose test*, na tradução: teste de finalidade negocial, pode ser definido como o teste que verifica, por meio do critério jurídico de abuso de direito ou de formas, se o negócio ou ato praticado possuía finalidade única de afastar, reduzir ou retardar a incidência de tributos, caso em que poderá ser desconsiderado.

VII - O parágrafo único do artigo 116 trata da desconsideração de atos ou negócios simulados e que dissimularam um fato suscetível de tributação, um ou

alguns de seus elementos, o que em muito se aproxima do teste de finalidade negocial ou *business purpose test* aplicado no direito tributário comparado.

VIII - Não há nessa inovada previsão normativa a utilização do critério econômico de tributação e sim o critério jurídico de abuso de direito ou de formas. O que é levado em conta não é o resultado econômico almejado pelo contribuinte ao afastar, reduzir ou retardar a incidência da tributação com o ato simulado e, sim, a própria forma simulada deste ato negocial e sua finalidade única de burlar a regra de incidência tributária não se amoldando a nenhum objetivo empresarial ou contratual.

IX - A aplicação pelo Fisco deste dispositivo requer a sua previsão por lei em sentido estrito, delimitando os seus aspectos como: o procedimento fiscal adotado para a descaracterização do ato ou negócio simulado e caracterização do dissimulado, a autoridade competente, os meios de prova e os demais elementos desta teoria do abuso de forma e de direito adotada, não podendo entrar em conflito com os princípios de garantia do contribuinte, com os conceitos adotados do direito privado ou com os critérios jurídicos de interpretação das normas e dos fatos imponíveis.

---

## VII-NOTAS

01. A obrigação tributária pode ser principal ou acessória e sua definição encontra-se no Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, artigo 113:

*"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*"§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*"§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária."*

02. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 711.

03. *Idem*, p. 711.

04. Ver sobre a competência tributária nos artigos 6.º a 15 do Código Tributário Nacional.

05. In ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. 6. tir. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 22-3.

06. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 5.

07. *Idem*, p. 1.

08. Idem, p. 12.

09. Para aprofundamento sobre os sujeitos passivos no direito tributário comparado recomendamos a obra: GONZÁLEZ, Luis Manoel Alonso *et al.* *Sujetos pasivos y responsables tributarios: XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, 1997.

10. Ver respectivamente artigos 124; 129 e segs.; 134 e 135; 136 e segs. do CTN e 150, § 7.º da CF.

11. Segundo BULGARELLI, 2000, p. 254: "*Pela economicidade atingem-se aquelas atividades referentes à criação de riquezas (bens e serviços para o mercado); daí que se exclui o conceito de quem não produz riquezas e, portanto ficaram fora, entre outras, do regime do Projeto, as associações e fundações.*

*"Por via da organização acolhem-se aquelas atividades que sendo de criação de riquezas, portanto, econômicas, implicam na coordenação e organização dos fatores de produção; por isso exclui-se da qualificação empresarial, as profissões intelectuais.*

*"Através da profissionalidade abrangem-se aquelas atividades que sendo econômicas e organizadas são exercidas habitual e sistematicamente, ficando portanto de fora, as empresas ocasionais, mas albergando as sazonais". (grifos nossos).*

12. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. Saraiva: São Paulo, 1997, p. 148.

13. Apud HUCK, Hermes Marcelo. Idem, p. 31.

14. "*O primeiro jurista que concebeu o critério econômico como regra de interpretação, e o introduziu no direito tributário foi Enno Becker (17/5/1869 – 31/1/1940), alemão de formação civilística, e não tributarística, até porque no seu tempo o currículo universitário não incluía o direito tributário". HARTZ, Wilhelm. Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do aspecto econômico. (trad. Brandão Machado). São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 7.*

15. Ibidem, p. 8.

16. Idem, p.8.

17. Conforme BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999, p. 131.

18. HARTZ, Wilhelm. Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do aspecto econômico. (trad. Brandão Machado). São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 9-10.

19. Apud HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. Saraiva: São Paulo, 1997, p. 71.

20. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

21. Apud HUCK, op. cit., p. 87.

22. KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 63.

23. JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987, p. 59.

24. Apud *Ibiden*, p. 60.

25. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 111.

26. *Idem*, p. 110.

27. APPEALS, United States Court of. *Ohio Pub. Employees Retirement System v. Betts*. Disponível em: <<http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?court=US&vol=492&invol=158>> Acesso em: 13 jun. 2001, p. 1.

28. HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. Saraiva: São Paulo, 1997, p. 171.

29. Ver ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. *Dicionário Acadêmico de Direito*. São Paulo: Editora Jurídica Brasileira, 1999, p. 491.

30. *Direito Civil*. vol. 1. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 237-238.

31. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do aspecto econômico*. (trad. Brandão Machado). São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 24.

32. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e a interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 131.

33. *Idem*, p. 158.

---

## VIII – Referências bibliográficas

ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. *Dicionário Acadêmico de Direito*. São Paulo: Editora Jurídica Brasileira, 1999.

ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório e DI CIERO, Simone Franco. *É possível a exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica e a inclusão de seus administradores em face da mera ausência de pagamento dos tributos? O que diz*

*o Superior Tribunal de Justiça?* Revista Dialética de Direito Tributário. São

Paulo: Malheiros, n. 55, p. 71-77, abr. 2000.

APPEALS, United States Court of. *Ohio Pub. Employees Retirement System v. Betts*. Disponível em: <<http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?court=US&vol=492&invol=158>> Acesso em: 13 jun. 2001.

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar (atualizadora DERZI, Misabel Abreu Machado). *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- \_\_\_\_\_. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BULGARELLI, Waldirio. *A teoria do "ultra vires societatis" perante a lei das sociedades por ações*. Revista de Direito Mercantil n. 39, p. 111-124
- \_\_\_\_\_. *Tratado de direito empresarial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1995.
- \_\_\_\_\_. *Estado de Direito*. 1. ed. Lisboa: Gradiva Publicações: Coleção Cadernos Democráticos, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CORABI, Giampaolo. *Elisione e associazione in partecipazione*. Disponível em: <<http://www.diritto.it/articoli/tributario/corabi.html>> Acesso em: 10 jun. 2001.
- COURT, Connecticut Supreme. *Connecticut adopts safe harbor for corporate opportunities*. Disponível em: <[http://library.lp.findlaw.com/scripts/getfile.pl?file=articles\\_old/dbhllp/dbhllp000015.htm](http://library.lp.findlaw.com/scripts/getfile.pl?file=articles_old/dbhllp/dbhllp000015.htm)> Acesso em: 13 jun. 2001.
- FALSITTA, Gaspare. *Manuale di diritto tributario*. 2. ed. Milão: Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1997. 2v.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*. 2<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1986.
- FUNKE, Haroldo. *A responsabilidade tributária dos administradores de empresas no código tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1985.
- GONZÁLEZ, Luis Manoel Alonso *et al.* *Sujetos pasivos y responsables tributarios: XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, 1997.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e a interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.
- GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. *Planejamento tributário: análise jurídica e ética*. Disponível em:

<<http://www.tributarista.org.br/content/estudos/etica.htm>> Acesso em: 16 jun. 2001.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Elisão e simulação fiscal*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 66, p. 88-94, mar. 2001.

HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do aspecto econômico*. (trad. Brandão Machado). São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

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

JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987

KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. 1 e 2. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A inconstitucionalidade da norma anti-elisão*. Disponível em:

<<http://www.gandramartins.adv.br/artigos/detalheartigos.asp?job ID =321>> Acesso em: 03 jun. 2001.

\_\_\_\_\_. *O pacto entre o Estado e a sociedade e a missão do empresariado*. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/artigos/detalheartigos.asp?jobID=254>> Acesso em: 17 jun. 2001.

\_\_\_\_\_. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: Saraiva, 1993

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

OLIVEIRA, Juarez de (org.) *Código Civil*. 46. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

ROCHA, João Luiz Coelho da. *A responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do CTN*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 60, p. 86-91, out. 2000.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. vol. 1. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

SOMMERS, Robert L. *Judicial doctrines relevant to tax fraud shaemes*. Disponível em: <<http://taxhound.com/juddoct.htm>> Acesso em: 16 jun. 2001.

SZKLAROWSKY, Leon Freda. *Responsabilidade tributária: dos administradores de empresas, execução fiscal contra o responsável tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

\* advogada em Ribeirão Preto (SP), especialista em Direito Tributário pela PUC/Campinas, mestranda em Direito das Obrigações Público e Privado pela UNESP de Franca

CARDOSO, Lais Vieira. As doutrinas de prevalência da substância sobre a forma diante do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional . Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 62, fev. 2003. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3684> Acesso em: 17 out. 2006.