

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

Aplicabilidade da norma geral antielisiva aos tributos estaduais

Kalil Said de Souza Jabour

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP, sob
orientação do Prof. Leonel Cesarino Pessoa.

Versão de 03/09/2019

1. Tema, contexto, e delimitação de escopo

A possibilidade de aplicação pelo Fisco de uma norma geral que permita a desconsideração do negócio jurídico representa um tema atual e tormentoso.

O Código Tributário Nacional autorizou a referida aplicação ao estabelecer que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, nos termos do parágrafo único do seu art. 116.

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

Uma das principais conclusões do referido seminário partiu do jurista brasileiro Marco Aurélio Greco no sentido de que o planejamento tributário construído com o objetivo essencial de economizar tributo pode ser questionado nas hipóteses de ausência de propósito negocial ou abuso da forma jurídica.

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

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

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

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

No âmbito da receita federal a aplicação da desconsideração do negócio jurídico é mais tormentosa em razão de que a medida provisória que regulamentaria o mencionado parágrafo do CTN não se converteu em lei.

O Estado de Minas Gerais, todavia, logrou êxito na edição da lei regulamentadora e a desconsideração do negócio jurídico, ao menos teoricamente, já é plenamente aplicável ao ICMS, ao ITCD e ao IPVA.

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

2. Modelo de pesquisa

Segundo Mario Engler Pinto Junior¹ *“a combinação de abordagens teórica e prática propicia a análise jurídica informada por visão estratégica e preocupação multidisciplinar. A relevância aplicativa do conhecimento jurídico produzido decorre de sua utilidade prática imediata para resolver problemas pertinentes ao exercício profissional. Nesse particular, devem ser priorizadas sugestões de condutas em face do direito posto, e apenas complementarmente propostas de demandem alterações constitucional, legislativa e regulatória.”*

A importância da pesquisa no mestrado profissional em relação ao tema proposto neste projeto reside nisto, ou seja, não se limita à descrição do referencial teórico da desconsideração, mas vai além, contemplando as possibilidades práticas e os riscos envolvidos, seja para o contribuinte, seja para o Fisco.

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

3. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

3.1 – Qual o significado e alcance da denominada norma geral antielisiva no âmbito tributário?

Fonte de pesquisa: doutrina em direito tributário comparado

3.2 – Como são, exemplificativamente, os comportamentos elisivos praticados por contribuintes e como se distinguem de comportamentos evasivos?

Fonte de pesquisa: jurisprudência administrativa e judicial

3.3 – Como a norma geral antielisiva se distingue das normas antielisivas específicas?

Fonte de pesquisa: doutrina jurídica e legislação tributária estadual

3.4 – Qual é o embasamento legal e constitucional da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro?

Fonte de pesquisa: doutrina em direito tributário brasileiro

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

3.5 – Quais são os referenciais teóricos relativos à aplicabilidade da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico tributário brasileiro?

Fonte de pesquisa: doutrina em direito tributário brasileiro, repertório jurídico do Congresso Nacional e da Receita Federal do Brasil

3.6 – A norma geral antielisiva é necessária e relevante no âmbito da legislação tributária dos Estados-membros?

Fonte de pesquisa: repertório jurídico da Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais e da Secretaria de Estado de Fazenda do Estado de Minas Gerais

3.7 – Quais são os elementos e critérios de aplicação do modelo de norma geral antielisiva adotado pela Lei nº 6.763/75 do Estado de Minas Gerais?

Fonte de pesquisa: doutrina em direito tributário brasileiro, repertório jurídico da Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais e da Secretaria de Estado de Fazenda do Estado de Minas Gerais

3.8 – Quais são as hipóteses de aplicação da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico-tributário do Estado de Minas Gerais?

Fonte de pesquisa: repertório jurídico da Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais e da Secretaria de Estado de Fazenda do Estado de Minas Gerais

4. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

O que interessa a este projeto é mapear as hipóteses em que a descon sideração do negócio jurídico possa ser aplicada aos mencionados impostos estaduais de modo que a referida descon sideração possa ser considerada válida à luz de nosso ordenamento jurídico.

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

Este é o contexto fático em que as normas antielisivas específicas representam situações que merecem atenção ao iluminar critérios para aplicação da norma geral antielisiva nas hipóteses não abrangidas por elas.

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

Importa dizer que o êxito da aplicação das normas antielisivas específicas orientará a aplicação da norma geral antielisiva.

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

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

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

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

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

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

O potencial de impacto da presente pesquisa é considerável tendo em vista que se trata do primeiro trabalho de pesquisa relativo à análise e interpretação da norma geral antielisiva introduzida no ordenamento jurídico mineiro.

5. Familiaridade com objeto da pesquisa

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

6. Sumário Preliminar

- 1 – Introdução
- 2 – Aspectos Gerais da Norma Geral Antielisiva
 - 2.1 – Referencial teórico da Norma Geral Antielisiva
 - 2.2 – Fundamento legal da Norma Geral Antielisiva no Direito Tributário Pátrio
- 3 – Relação entre Norma Geral Antielisiva e Normas Antielisivas Específicas
- 4 – Norma Geral Antielisiva no Âmbito Estadual
 - 4.1 - Elementos e critérios de aplicação do modelo de norma geral antielisiva adotado pela Lei nº 6.763/75 do Estado de Minas Gerais.
 - 4.2 - Hipóteses de aplicação da norma geral antielisiva no ordenamento jurídico-tributário do Estado de Minas Gerais
- 5 – Considerações Finais
- 6 - Bibliografia especializada e obras de referência

7. Bibliografia especializada e obras de referência

BIFANO, Elidie Palma e LIMA, Cleyber Correia. *O Planejamento Tributário como Negócio Jurídico e a Irrelevância do Propósito Negocial* in FGV DIREITO SP Working Papers.

BONILHA, Paulo Celso. *Os limites da lei regulamentadora, a possibilidade de criação de presunções legais e o papel das provas indiretas*, in Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, ESAF, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 7. ed. Saraiva, 1999.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *“Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade no direito tributário”*, in Justiça Tributária. Max Limonad, 1998.

DI PIETRO, Adriano. *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Editora A. Giuffrè, 1999.

FERRAGUT, Maria Rita. *“Evasão Fiscal: o parágrafo único do art. 116 do CTN e os limites de sua aplicação”*, in Revista Dialética de Direito Tributário, 67/117.

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

GRECO, Marco Aurélio. *“Planejamento tributário; abuso de direito; limites e garantias da autonomia privada”*, in Justiça Tributária. Max Limonad, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. *“As Repercussões da norma antielisão nos procedimentos e no processo tributário. Os procedimentos para desconsideração dos atos e negócios jurídicos (competências, fiscalização e lançamento)”*, in Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, ESAF, 2001.

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

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

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

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

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

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

SEABRA DE GODOI, Marciano. "A figura da fraude à lei tributária prevista no art. 116, parágrafo único do CTN", in *Revista Dialética de Direito Tributário*, 68/101.

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

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

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

8. Cronograma de execução

Atividade	2019												Horas	
	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6		
Revisão bibliográfica	■	■	■											90h
Coleta de fontes				■	■	■								90h
Análise e interpretação							■	■	■					150h
Redação do trabalho										■	■			80h
Revisão e redação final												■		40h