IZABEL CRISTINA MARQUES

**INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO COMO INSTRUMENTOS DE
PLANEJAMENTO FISCAL**

Monografia apresentada para obtenção de título de especialista no Curso de Especialização em Direito Societário da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná e Instituto dos Advogados do Paraná.

Curitiba

2002

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	01
2 REGIME CONSTITUCIONAL DO PODER DE TRIBUTAR	03
2.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	04
2.1.1 princípios da legalidade e da tipicidade	04
2.1.2 princípio da capacidade contributiva	07
3 INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA	09
3.1 PERSPECTIVA GERAL	09
3.2 O DIREITO TRIBUTÁRIO E OS OUTROS RAMOS DO DIREITO	10
3.3 A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	11
3.4 A TEORIA DO ABUSO DO DIREITO NA ORDEM JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	13
3.4.1 Posição de Becker	15
3.4.2 Posição de Greco	17
4 ELISÃO E EVASÃO FISCAL	19
4.1 CONCEITO – CRITÉRIOS DOUTRINÁRIOS PREDOMINANTES.....	19
4.1.1 Evasão	19
4.1.2 Elisão.....	20
4.2 SIMULAÇÃO, NEGÓCIO INDIRETO E FRAUDE À LEI.....	22
4.3. NORMAS ANTIELISIVAS ANTES DA LC 104	24
4.4 A LC 104 E A INTERPRETAÇÃO DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN.....	27
5 INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO COMO INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	29
5.1. DIREITO SOCIETÁRIO.....	29
5.2. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA	31
5.3. SOCIEDADE ANÔNIMA.....	32
5.4. INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO.....	34
5.4.1. Tratamento tributário no âmbito do imposto de renda	37
6 CONCLUSÃO	41
7 BIBLIOGRAFIA	44

INTRODUÇÃO

A empresa hoje pode ser tida como uma das instituições sociais que pela sua influência, dinamismo e poder de transformação, serve de elemento exemplificativo e definidor da civilização contemporânea¹.

A empresa é praticamente o centro social onde gravitam vários agentes econômicos, assalariados, não-assalariados, investidores de capital, fornecedores, prestadores de serviços, sendo dela que provém a grande maioria de bens e serviços consumidos pelos cidadãos, e é onde o Estado retira a parcela maior de suas receitas fiscais.

Face a carga tributária a que está sujeito o empresário dentro do ordenamento jurídico pátrio, deve o mesmo, obrigatoriamente, procurar trabalhar em regime de economicidade, buscando um equilíbrio estrutural entre ingressos e dispêndios, pois só assim terá possibilidades de vencer no mercado gerando riquezas. O dever de economizar tributos situa-se como um dos deveres dos administradores das empresas equacionando as dificuldades financeiras da vida corrente, e dispondo os seus recursos de modo a tornar os seus produtos e serviços cada vez melhores e mais competitivos no mercado, visando consolidar progressivamente o seu espaço no mercado e a rentabilidade negocial².

Contudo, todo ato de administração negocial deverá necessariamente ser ato firme, não-simulado, lícito(respeitoso da lei) e não ofensivo ao bem-estar social.

É assunto de grande divergência doutrinaria e jurisprudencial, o limite da atividade empresarial, ou seja, do ato de gestão empresarial, que visa economizar a carga tributária a qual está sujeita a empresa no desenvolvimento de sua atividade mercantil. Até onde pode ir o empresário para economizar tributo? Quais os limites legais a que está sujeito a fim de elidir sua carga tributária? Todo ato realizado com o intuito de economizar tributo poderia ser considerado ilegal? Qual o limite do administrador fiscal na sua atuação para evitar a evasão tributária?

¹ COMPARATO, Fábio Konder. Direito Empresarial. São Paulo: Saraiva, 1995, p.3.

² DANIEL, Eduardo Carestiatto. A Teoria do Abuso do Direito e a sua Aplicabilidade no Direito Tributário. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas-24, p.13.

Estas e outras perguntas são feitas pelo administrador da empresa quando procura melhor equacionar suas receitas para poder ampliar seus negócios e porquê não, sua lucratividade.

O fenômeno da elisão assenta-se na perspectiva de busca de meios para reduzir o tamanho crescente da carga tributária. O indivíduo, no que diz respeito à carga tributária é protegido pelos princípios constitucionais fundamentais, como o da liberdade, da livre expressão, da atividade artística e intelectual, livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, da livre iniciativa, e da autonomia da vontade. (artigo 5º IV, IX, XII, XV e XVII).

A incorporação, fusão e cisão, fazem parte do processo natural de desenvolvimento da economia de mercado. Estes eventos buscam geralmente, aumentar a eficiência da empresa, melhorando sua competitividade, por meio de novas tecnologias de produção e gestão.

No presente trabalho, será demonstrado, em primeiro plano, as premissas necessárias à compreensão do planejamento fiscal em nosso ordenamento jurídico, delineando-se os conceitos de elisão e evasão fiscal, bem como uma análise das normas antielisivas antes da edição da Lei Complementar nº 104, e as alterações introduzidas por esta lei dentro do panorama legal. Ao final, serão traçados os procedimentos básicos a serem adotados pelo operador do direito societário na elaboração do planejamento tributário em operações de incorporação, fusão e cisão, no âmbito do imposto de renda.

2. REGIME CONSTITUCIONAL DO PODER DE TRIBUTAR

O Estado ao exercer o poder de tributar deve observar os limites que a ordem constitucional lhe impôs, impedido que está dentro das suas competências tributárias, de ingressar nas áreas reservadas aos direitos à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança jurídica e à propriedade dos contribuintes. Estes direitos, consagrados na Carta Constitucional, em seu artigo 5º, são tão ou mais relevantes que os conferidos à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, para instituir tributos.

Para assegurar o direito à liberdade e à propriedade (intrinsecamente relacionados que são ao princípio da autonomia da vontade), assim como a própria república e a federação, a Carta Constitucional discriminou exhaustivamente as competências impositivas outorgadas às pessoas políticas de direito público interno, além de estabelecer uma série de princípios vetores do exercício legítimo da atividade legislativa em matéria tributária.

Ao Estado interessa arrecadar os tributos de maneira simples, expedida e segura, pois é por meio deste recolhimento que ele se instrumenta financeiramente para alcançar os fins que lhe são assinalados pela Constituição Federal. Contudo, nesta atividade de arrecadação, não pode o Estado deixar de lado os reclamos dos direitos subjetivos dos contribuintes, assegurados que são pela constituição. Um desses direitos é exatamente o de só ser tributado pela pessoa política competente e da forma pontuada pela Carta Constitucional.

“Às várias possibilidades de atuação da Fazenda Pública não de corresponder a garantia dos direitos de cada contribuinte. Quanto mais gravosa a intervenção tributária, tanto mais cuidadosa deverá ser protegida a esfera de interesses dos indivíduos.”³

É pois, imperiosa a obediência pelo ente tributante dos limites constitucionais impostos a sua atividade, devendo sempre resguardar os direitos e garantias estabelecidas no art. 5º, combinado com o disposto no Título VI, Capítulo I, que estabelece os princípios, as limitações e as competências tributárias. Isso

³ CARAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 235.

porque, conforme o nosso ordenamento jurídico, o contribuinte (cidadão), só pode ser obrigado a fazer o que na lei estiver. ALBERT HENSEL, citado por BECKER, coloca que: “todo o indivíduo, desde que não viole a regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente.”⁴

No dizer de LIMA GONÇALVES⁵, “de acordo com a sistemática constitucional, as pessoas jurídicas de direito privado dão causa a negócios jurídicos privados. Estes, por sua vez, ensejam a própria configuração de determinadas competências tributárias, in concreto. Assim, as pessoas políticas de direito público interno só estão legitimadas a instituir tributos, e a fiscalização tributária só está autorizada a cobrá-los, se e quando verificadas as circunstâncias fáticas que instauram as respectivas competências, em cada caso.”

2.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

2.1.1 Princípios da legalidade e da tipicidade.

O direito, para facilitar a vida em sociedade, estabelece regras de comportamento para os indivíduos, através das normas jurídicas, que postas à observância de toda a sociedade, sempre devem ser consideradas como integrantes de um sistema harmônico, de um ordenamento jurídico.

Os princípios constitucionais tem a missão de conferir ao ordenamento jurídico a estrutura e a coesão que o mesmo precisa: são a diretriz do sistema jurídico.

O direito tributário caracteriza-se por ser um ramo do direito que abriga em seu corpo uma série de restrições e incursões à esfera da liberdade e da propriedade individual, estando pois, atrelado ao cânone da legalidade, como da tipicidade em lei, porquê não pode existir a cobrança de tributo que não tenha sido objeto de tipificação legal.

⁴ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo : LEJUS, 1998, p.54.

⁵ GONÇALVES, José Artur Lima. Planejamento Tributário Internacional. In: I CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIA – JUSTIÇA TRIBUTÁRIA, agos/1998, Vitória/ES,p.423.

O princípio da legalidade vem previsto no artigo 5º, II, da Constituição Federal – *“Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”*- insculpido que está no rol dos direitos individuais, de onde extraí-se o conceito da liberdade, segundo o qual, a atividade do indivíduo não pode encontrar qualquer óbice senão o contido na própria lei.

Dentro do direito tributário, mais especificamente, o princípio da legalidade foi estabelecido pelo artigo 150, I, da Constituição Federal – *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça* - visando o constituinte assim, acautelar o direito dos contribuintes colocando uma limitação ao poder tributário normativo dos entes públicos, elegendo a lei formal como o instrumento adequado e a fonte exclusiva de inovação do direito tributário. A reserva de lei é absoluta em nosso ordenamento jurídico, não sendo admissível a partilha da competência entre a lei e os atos de normação secundária, como regulamento.

O artigo 97 do Código Tributário Nacional também traz explicitamente o preceito da legalidade nas regras tributárias, sendo que, no terreno da estrita legalidade só haverá configuração de fato típico de tributo quando o mesmo subsumir-se, por completo, a uma determinada situação descrita na lei. *“Assim, o patrimônio dos contribuintes só pode ser atingido nos casos e modos previstos na lei, que deve ser geral, abstrata, igual para todos (art.5, I e art. 150 II, ambos da CF), irretroativa art. 150, III “a” da CF), não-confiscatória (art. 150, IV da CF), etc.”*⁶

Portanto, nos termos do princípio da legalidade tributária, todos os elementos essenciais do tributo devem ser previstos abstratamente na lei instituidora. Conforme, HUGO DE BRITO MACHADO: *“Criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber se existe, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora do tributo há de conter : (a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para a identificação do sujeito*

⁶ CARAZZA, Roque Antonio. Ob cit. p. 147.

*passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade.*⁷

A tributação afeta diretamente a propriedade e a liberdade dos cidadãos, influenciando a própria autonomia da vontade que lhes é constitucionalmente assegurada, de forma que apenas seus representantes (dos cidadãos) podem-se utilizar desse instrumento que é a tributação, como meio de promover o abastecimento dos cofres públicos, mediante a transferência – diga-se compulsória- de dinheiro dos particulares para o ente público. *A legalidade tributária, assim, decorre do próprio princípio republicano, prestigiado pelo artigo 1º do texto constitucional.*⁸

Portanto, *“...o legislador tributário, na regulamentação dos tributos, encontra-se compelido a exaurir o seu mister de legislar, pois somente desse modo levará a cabo sua indeclinável missão de estabelecer explicitamente, na letra da lei, os referidos aspectos fundamentais da imposição, sob pena de que o mesmo não venha a ser arrecadado ou venha a ser mal arrecadado...”*⁹.

Dentro deste regime da reserva da lei, vigente em nosso ordenamento jurídico, pode-se dizer que o planejamento tributário abrange os casos gerados pelo contexto do direito tributário que, por não estarem compreendidos dentro do catálogo legal das situações tributárias existentes, pertence à área de proteção jurídica do particular, relativa a sua liberdade de organizar da melhor forma possível os seus atos e negócios.

Os princípios da legalidade e da tipicidade, dentre outros, garantem ao contribuinte o direito de organizar seus negócios de forma tributariamente mais econômica. A divergência entre os juristas, as dificuldades de se consolidar uma linha jurisprudencial definida e, acima de tudo, o eterno confronto entre liberdade para o fisco ou segurança para o indivíduo, dentre outros, são fatores que transformaram o estudo da elisão em tema de constante análise dos tributaristas.

A eleição do meio jurídico é livre para cada contribuinte, desde que o faça dentro dos limites da lei.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 12º ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p.28.

⁸ GONÇALVES, José Artur Lima. Ob. Cit. p. 425.

2.2 Princípio da capacidade contributiva.

O artigo 145, parágrafo primeiro da Constituição Federal, determina que o legislador só deverá criar impostos, graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, deve-se ter em mente quando da criação de um tributo a capacidade objetiva ou seja, àquela que se refere às manifestações de riqueza do indivíduo.

O princípio constitucional da capacidade contributiva tem íntima relação com o princípio da igualdade, pois conforme ensina CARAZZA, *“é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menos riqueza.”*¹⁰

O Estado não pode exigir tributos cujo montante supere a capacidade contributiva e, além disso, ele deve graduar o tributo proporcionalmente à capacidade de cada contribuinte, de tal forma que cada um contribua de acordo com a sua possibilidade econômica. Isto porquê, o Estado, na sua atividade financeira de obter receitas (tributos), deve seguir as prescrições legais, e é a própria lei que estabelece limitações à este poder de tributar, sendo uma dessas limitações o princípio da capacidade contributiva.

*“Em obediência à igualdade, toda lei tem de ser classificatória, para que, tratando desigualmente categorias desiguais, possa atingir a plena realização da isonomia. No campo tributário, a classificação de produtos e mercadorias para a tributação desigual é uma exigência do princípio da capacidade contributiva, mas a classificação há de respeitar uma correlação lógica entre ela e o fim a que se destina.”*¹¹

O princípio da capacidade contributiva possui caráter econômico, sendo pré-jurídico, não cabendo ao intérprete discuti-lo. Quem define se o contribuinte A ou B é dotado de capacidade para contribuir para os encargos tributários é o próprio Estado, baseado em critérios meramente econômicos, ao contrário dos princípios da

⁹ DANIEL, Eduardo Carestiatto. A Teoria do Abuso do direito e sua Aplicabilidade no Direito Tributário. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas: São Paulo, v.24, p. 11/43.

¹⁰ CARAZZA, Roque Antônio. Ob. Cit. p.57.

¹¹ LOURENÇO, Américo; LACOMBE, Masset. Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 31.

isonomia e da proporcionalidade do encargo tributário, que são meramente formais, dirigidos que são estes ao legislador e aplicador da norma.

O professor RUBENS GOMES DE SOUZA, mesmo sem relacionar diretamente o conceito de capacidade contributiva ao princípio da proporcionalidade do encargo fiscal, já assinalava o caráter econômico do princípio da capacidade contributiva:

“Em tese, a escolha, pela lei tributária, de determinados atos, fatos ou negócios e não outros, para constituírem a base da tributação, deve fazer-se com fundamento no conteúdo econômico desses atos, fatos ou negócios; na prática, entretanto, não é necessário que se demonstre que esse conteúdo econômico seja real ou efetivo..

Em ciência das finanças, exprime-se este aspecto do assunto dizendo que a circunstância da lei tributária escolher um determinado ato, fato ou negócio, como base de tributação, numa medida determinada, implica, por parte da lei, em tomar aquele, ato, fato ou negócio como indicativo de uma certa medida de capacidade contributiva.(...)

Trata-se, portanto, de um conceito tipicamente econômico, mas que adquire um efeito jurídico,, desde que seja adotado pela lei como base de tributação .(...) O aspecto econômico da capacidade contributiva interessa com efeito ao legislador: presume-se que este, ao redigir a lei tributária, tenha escolhido como base da tributação atos, fatos ou negócios que efetivamente representam capacidade contributiva: entretanto, se o legislador foi menos feliz e escolher atos, fatos ou negócios sem conteúdo econômico real, a lei será economicamente imperfeita, mas nem por isso deixará de ser juridicamente válida: adotados pela lei certos atos, fatos ou negócios como base de tributação, o efeito jurídico da verificação da sua ocorrência será, necessariamente, o de dar origem à obrigação tributária¹².

¹² SOUZA, Rubens Gomes. Compêndio de Legislação Tributária. 2ª ed. Rio de Janeiro:Edições Financeiras, 1954, p.57/58.

3. INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA.

3.1 PERPECTIVA GERAL.

A vida dos homens em sociedade implica, necessariamente, numa limitação dos atos humanos, sob pena da sociedade não ser viável. Essa limitação é que irá determinar o que o homem pode e o que não pode fazer. São regras de conduto obrigatórias, escolhidas por, supostamente, representarem a vontade coletiva. O homem, assim, poderá executar todos os atos que não lhe sejam vedados. E, ao executá-los, será garantido pela própria sociedade contra qualquer turbação oposta ao seu procedimento. Ou seja, fixados os limites, o homem é totalmente livre dentro deles.¹³

As leis tributárias são regras jurídicas com estrutura lógica e atuação dinâmica idêntica às das demais regras jurídicas e, portanto, interpretam-se como qualquer outra lei, admitem todos os métodos de interpretação jurídica e não existe qualquer peculiar princípio de interpretação das leis tributárias.

A lei ao embutir-se no sistema jurídico, não o faz sem conseqüências, tanto para o conteúdo da própria regra jurídica, como para o sistema jurídico a que pertence.

*“Desde o momento da sua criação, entre todas as normas de um mesmo sistema se exerce um complexo de ações e reações, que decorrem da necessária amalgamação das normas no ordenamento vigente. Já foi exatamente observado que a norma jurídica isolada não existe como tal na realidade da vida jurídica. Toda norma é válida e obrigatória, unicamente em uma relação necessária de influências recíprocas com um número ilimitado de outras normas, que a determinam mais expressamente, que a limitam, que a completam de modo mais ou menos imediato”.*¹⁴

O intérprete do direito tributário deve pois, levar em consideração quando da análise da norma tributária, as peculiaridades dos fatos regulados pelos demais ramos do direito, respeitando assim, os princípios fundamentais que regem o conjunto jurídico.

¹³ OLIVEIRA, Fernando Antônio Albino de. A chamada “Interpretação Econômica” no Direito Tributário. Revista de Direito Público- Cadernos de Direito Tributário – 18, p. 397.

¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed São Paulo: Lejus, 1998, p. 114/115.

O hermeneuta, no trabalho mental a ser desenvolvido para definir o exato alcance e conteúdo da norma, deve então, obrigatoriamente, partir das premissas da unidade-indivisibilidade do sistema jurídico, da inexistência de lacunas, e da finalidade imediata da norma interpretada.

3.2. O DIREITO TRIBUTÁRIO E OS OUTROS RAMOS DO DIREITO.

Os vários ramos do direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico.

Segundo BECKER *“uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão ou exclusão”*.¹⁵

O intérprete da lei tributária precisamente naquele momento em que cumpre com a exigência de integrar e complementar a idéia(a regra jurídica) expressa na linguagem legislativa, precisamente neste momento deve lembrar-se que o direito tributário (salvo expressa disposição de lei em contrário) aceitou e consagrou, sem deformação ou transfiguração, um princípio ou conceito já jurídico.

BECKER, resume a questão, elucidando: *“as regras jurídicas que geram as relações jurídicas tributárias são regras organizadamente enquadradas num único sistema que constituiu o ordenamento jurídico emanado de um Estado. Desta homogeneidade sistemática (homogeneidade essencial para o funcionamento de qualquer organismo e, portanto, essencial para a certeza do direito que deve derivar da organismo jurídico, decorre a consequência de que a regra de direito Tributário ao fazer referência a conceito ou instituto de outro ramo de direito, assim o faz, aceitando o mesmo significado jurídico que emergiu daquela”*.¹⁶

A norma tributária deve pois, colher o fato material na sua significação jurídico-privada, conforme os contornos traçados pelos particulares, ao entabularem seus negócios jurídicos e criarem relações jurídicas de direito privado. A tal fato, com esse perfil e feição peculiares, deve então imputar efeitos tributários. Eis o cerne da

¹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. Ob. Cit., p. 123.

¹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. Ob. Cit., p.

questão das relações entre direito tributário e o direito privado, como positivadas, em função das disposições constitucionais no Brasil. Dada a natureza constitucional dos rígidos parâmetros sobre os quais atua o legislador ordinário, é vedado à norma tributária redefinir a configuração privada daquele fato material, para, revestindo-o de diversa conformação, atribuir-lhe efeitos tributários diferentes daqueles autorizados pela constituição, ao prestigiar a autonomia da vontade.

O direito privado disciplina um regime jurídico próprio, por meio de normas aplicáveis aos negócios jurídicos estabelecidos entre os particulares no exercício de sua autonomia de vontade. O direito tributário cria normas impositivas com base nas relações jurídicas estabelecidas entre aqueles particulares, nesses negócios jurídicos por eles celebrados.

Então, a situação jurídica estabelecida pelos particulares é o antecedente lógico em relação ao exercício concreto da competência tributária constitucionalmente autorizada. Deve pois, o Estado, enquanto ente tributante, respeitar os contornos de uma tal situação jurídica, para só assim implementar legitimamente a atividade legislativa concernente à criação de tributos.

É pois, o instrumental do direito privado (critérios, princípios, regras e preceitos) que permitirá ao intérprete ou aplicador da lei tributária, em cada caso, estabelecer a natureza e a estrita configuração dos negócios jurídicos realizados pelos particulares, para a partir daí implementar a atividade administrativa concernente ao lançamento do tributo. As pessoas políticas de direito público interno só estão, pois, legitimadas a instituir tributos, e a fiscalização tributária só está autorizada a cobrá-los, se e quando verificadas as circunstâncias fáticas que instauram as respectivas competências, em cada caso.¹⁷

3.3. A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

A interpretação econômica do direito tributário tem suas premissas calcadas na idéia de ser a norma tributária de finalidade econômica e reguladora de fatos econômicos. Então, ter-se-ia por partida que o direito Tributário, ao fazer referência a institutos e conceitos do direito privado, desejaria transmitir ao intérprete

¹⁷ GONÇALVES. José Artur Lima. Ob. Cit., p. 423.

aplicador da lei tributária não a peculiar estrutura jurídica daquele instituto ou conceito, mas o fato ECONÔMICO que lhe corresponde.

As raízes da teoria da interpretação econômica no direito tributário remontam aos estudos de Enno Becher, em 1919, por ocasião da elaboração da lei tributária geral da Alemanha (Reichsabgabenordnung). Sua preocupação maior era a autonomia dogmática do direito tributário, pois até então o mesmo era extremamente atrelado as regras formais do direito privado.

Enno Becher, entendia que, para a interpretação das leis tributárias devia-se levar em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias. A obrigação tributária não poderia ser evitada ou diminuída mediante o abuso de forma e das possibilidades de adaptação no direito civil.

A teoria desenvolvida por Becher prestigiava as formulações da Escola do direito livre, de Herman Kantorowicz, bem como a jurisprudência de interesses de Philip Hech, que propunham, como tarefa do juiz uma atuação valorativa e criativa do Direito, não meramente cognoscitiva. Era uma reação ao formalismo jurídico Kelseniano, que preconizava a aceitação dogmática do direito positivo por parte dos juristas.

No Brasil, destaca-se como seguidor desta teoria Amílcar de Araújo Falcão, e Dino Jarach, na Argentina.

Amílcar de Araújo Falcão, que segundo BECKER¹⁸, foi quem melhor sistematizou a teoria da interpretação econômica, assim esclarecia:

“O que interessa ao direito tributário é a relação econômica. Um mesmo fenômeno da vida pode apresentar aspectos diversos, conforme o modo de encará-lo e a finalidade que, ao considerá-lo, se tem em vista. Assim, em direito civil, interessam os efeitos dos atos e as condições de validade exigidas para a sua constituição ou formação. A conformação externa do ato, pois, é que importa particularmente. Ao direito tributário só diz respeito a relação econômica a que esse ato deu lugar, exprimindo, assim, a condição necessária para que um indivíduo possa contribuir, de modo que, já agora, o que sobreleva é o movimento de riqueza, a substância ou essência do ato, seja qual for a sua forma externa. (...) O legislador ao instituir um tributo, indica um fato, uma circunstância, ou um acontecimento como capazes de, pelo seu surgimento, ou ocorrência, darem lugar ao nascimento daquele. Estes fatos, ou situações, já se disse, são sempre considerados pelo seu conteúdo econômico e representa, Índices de capacidade contributiva.

¹⁸ BEK CER, Alfredo Augusto. Ob. Cit.,p.127/128.

Dessa forma, o fato gerador se conceitua objetivamente, de acordo com o critério estabelecido na lei. Para a sua configuração à vontade do contribuinte pode ser meto pressuposto, mas nunca elemento criador ou integrante.

Por isso mesmo, aquilo que em direito privado é um ato jurídico, produto da vontade do indivíduo, em direito tributário é um mero fato – fato gerador ou imponível.

Daí o diverso tratamento de situações jurídicas que se supõe sejam iguais, mas que, de fato, não o são. É que, enquanto nas relações civis ou comerciais, é relevante a intentio juris, interessa ao direito, somente, a vontade empírica, ou seja, a intentio facti. Normalmente, as duas intenções coincidem e, então, o instituto, ou o conceito de direito privado, é recebido mais ou menos integralmente pelo direito tributário. Mas, se alguma inequivalência ocorrer entre a forma jurídica e a realidade econômica, cumpre ao intérprete dar plena atuação ao comando legal e, assim, atendo-se àquela última, fazer incidir o tributo que lhe é inerente.”

Para BECKER, “a doutrina da interpretação do direito tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o direito tributário de evoluir como ciência jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do direito tributário”.¹⁹ Sendo que, para o referido autor, esta teoria conduziria aos seguintes e funestos resultados: “ a) incorre no maior equívoco do direito tributário; b) destrói a certeza e a praticabilidade do direito tributário; c) importa na inversão da própria fenomenologia jurídica; d) nega utilidade àquilo que é jurídico”.

A doutrina brasileira, entende que ao intérprete não é dado o poder de abstrair a estrutura jurídica para simplesmente fixar-se na realidade econômica. Não existe regra jurídica no ordenamento jurídico brasileiro que o autorize tal abstração, praticando desta forma, ato ilícito o próprio intérprete.

3.4. A TEORIA DO ABUSO DO DIREITO NA ORDEM JURÍDICA TRIBUTARIA.

Nos ordenamentos jurídicos, há sempre determinação legal acerca da ilegitimidade do exercício de um direito quando o titular excede manifestamente os limites impostos pelos bons costumes, pela boa-fé ou pela finalidade social ou econômica do mesmo direito. Nas relações entre fisco-contribuinte sempre vem à

¹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. Ob. Cit., p. 130/131.

tona a indagação de qual seria o critério com aptidão para caracterizar satisfatoriamente o abuso de direito cada vez que este ocorresse, num sistema onde predomina a estrita legalidade na tributação.

Os juristas ao debruçarem-se sobre o tema do abuso de direito, fazem-no primeiramente sob a perspectiva de sua admissibilidade ou inadmissibilidade e então, em sendo afirmativo o juízo de admissibilidade, tende-se à escolha do critério apto a configuração das hipóteses de abuso.

No Direito Tributário, não há nada de pacífico na doutrina, ou positivado no ordenamento, sobre a posição que o abuso de direito deve ocupar para a compreensão e para a composição das controvérsias jurídicas.

Havendo uma diversidade de entendimentos sobre o conceito de abuso de direito dentro da doutrina tributária, pode-se agrupar as teorias da seguinte forma: (a) as que concebem o abuso do direito pela verificação do prejuízo; (b) as que o justificam na falta provada; (c) as que o fulcram na finalidade dos direitos, como ponderação acerca da legitimidade do motivo; (d) as que o encaram através de um critério de cunho predominantemente moral.

Ato praticado como abuso de direito poderia ser aquele ato jurídico de objeto lícito, mas cujo exercício, levado a cabo com irregularidades, gera resultado ilícito. Situando-se esse ato, numa zona fronteira entre a licitude e a ilicitude, de modo a reclamar-se um juízo de valor da extensão de suas conseqüências, cada vez que sua prática interferisse nas pretensões de terceiros, inclusive as fazendárias.

No direito brasileiro não existe expressa previsão em lei, de cláusula geral antielisão, ou seja, não há na lei, com força de cláusula geral, previsão destinada a evitar que o contribuinte utilize do seu direito de auto-organizar-se nos seus negócios, com o propósito de economizar tributos. No nosso ordenamento jurídico predomina a liberdade para os particulares determinarem a forma de organização das suas operações, desde que se conduzam dentro da licitude.

O artigo 5º, inc. XXII da Constituição Federal, combinado com o artigo 170, inciso II, faz sedimentar a existência de uma liberdade dos particulares realizarem ou não o fato gerador, de maneira que a obrigação tributária – que gravará o patrimônio – venha sempre precedida de uma liberdade da pessoa realizar ou não aqueles atos ou fatos previstos legalmente como geradores de tributo.

Então, depreende-se que o princípio da proteção à propriedade serve de sólida base constitucional, ao lado do cânone da legalidade, ao direito do particular à elisão.

Diva Marcondes Prestes Malerbi, assevera: "(...) a elisão tributária refere-se pois, a um certo tipo de situações criadas pelo contexto do Direito tributário positivo que, por não estar compreendido dentro do catálogo legal das situações tributáveis existentes, pertence assim, àquela área de proteção jurídica do particular (relacionada com sua liberdade negocial e, precipuamente, com sua propriedade), constitucionalmente assegurada, na qual o Estado tributante não pode ingressar."²⁰

Cabe ainda esclarecer que o abuso de formas jurídico-tributárias, que se dá quando o contribuinte utiliza uma forma jurídica atípica, anormal e a primeira vista pouco adequada, com vistas ao negócio jurídico efetivamente desejado, pela simples razão de que, caso fosse adotada a maneira convencional para a realização do negócio, estaria sujeito a tratamento fiscal mais oneroso, não pode ser considerado sinônimo de abuso de direito. No dizer de DANIEL²¹ "o abuso de forma, nas suas diversificadas e polimórficas incidências, representa uma aplicação, um capítulo do abuso do direito. Logo, dentro da teoria do abuso do direito, possui lugar de destaque o abuso das formas jurídicas, consubstanciado na prática de atos contrários ao motivo da instituição e da finalidade de um determinado direito, cujo o exercício encontra-se formalmente assegurado na lei".

No que concerne a teoria do abuso de direito, na doutrina jurídico tributária brasileira, temos duas posições defendidas, uma por ALFREDO AUGUSTO BECKER e outra corrente por MARCO AURÉLIO GRECO.

3.4.1. A posição de Alfredo Augusto Becker.

BECKER entende não ser possível a aplicação da teoria do abuso do direito, porque a mesma não pode ser utilizada como fundamento na legalidade, pois, citando PLANIOL: "O direito cessa onde o abuso começa, e não pode haver uso abusivo de um direito qualquer, pela irrefutável razão de que um só e mesmo ato não pode ser, simultaneamente, conforme o direito e contrário ao direito".²²

75. ²⁰ MALERBI, Diva Marcondes Prestes. *Elisão Tributária*. São Paulo: Revista do Tribunais, 1984, p.

²¹ DANIEL, Eduardo Carestiatto. *Ob. Cit.*, p.35.

²² BECKER, Alfredo Augusto. *Ob. Cit.*, p. 141.

Dentro ainda das lições de Jean Dabin, BECKER ensina que, para que o abuso possa ser tido como categoria de *ato jurídico repreensível*, seria necessário investigar a possibilidade de existir um modo de usar o direito que, não constituindo uma ilegalidade, seja um abuso, ou seja, poder-se-ia fazer um mau uso do direito (abuso) que não se confundisse com a ausência do direito (ilegalidade ou ilicitude).²³

A partir do momento em que o sujeito ultrapassar o limite legal da regra jurídica posta ao caso concreto, o uso do direito não estaria mais em causa, pois não há que se falar em direito, já que o agente agiu sem direito algum, o ato é ilegal. Não há como pois, falar-se em abuso do direito, pois quem age contra o que está disposto na norma, age sem direito.

BECKER entende que a expressão “abuso do direito” só pode ser entendida como utilizada pelo legislador para significar “sem direito”, pois tecnicamente o problema do abuso do direito surge somente quando da interpretação do direito. Para ele, o abuso do direito é categoria específica e inconfundível da ilegalidade. A teoria do abuso de direito somente é concebível no plano moral; a tentativa de sua implantação no plano jurídico é que constitui o verdadeiro abuso do direito.²⁴

BECKER, citando as lições de Hensel²⁵, compreendeu que o denominado negócio jurídico *simulado* representa denominação inadequada para designar a sorte de negócios jurídicos empregados pelo contribuinte para economizar tributos. Isto porque ditos negócios são, a todo o tempo, realmente desejados pelas partes, as quais se sujeitam às regras jurídicas a estes atinentes, bem como aos efeitos jurídicos e econômicos dos mesmos desencadeados, inclusive aos ônus porventura existentes.

Portanto, tal proceder por parte do sujeito, conduz a uma economia fiscal perfeitamente lícita, porque não dá margem a qualquer violação de regra ou eficácia jurídica (efeitos econômicos e jurídicos irradiados pela eficácia do fato jurídico), de modo que a estrutura de atos ou de contratos que se realizarem deve ser respeitada pelo intérprete da lei tributária, sob pena de este praticar ato ilícito, no momento em

²³ BECKER, Alfredo Augusto. Ob. Cit., p.141.

²⁴ BECKER, Alfredo Augusto. Ob. Cit., 143.

²⁵ BECKER, Alfredo Augusto. Ob. Cit., p. 139.

que passe a abstrair da estrutura jurídica para se fixar exclusivamente na consideração econômica do negócio entabulado entre as partes.

Por fim, conclui BECKER que a tentativa de transportar para o direito a teoria do abuso do direito é que seria um verdadeiro abuso do direito.

3.4.2. A posição de Marco Aurélio Greco.

Para MARCO AURÉLIO GRECO, poder-se-ia utilizar a teoria do abuso do direito, quando o contribuinte não tivesse o exclusivo escopo à redução dos tributos, para beneficiar o próprio contribuinte, que atuasse conforme o seu direito, vez que não serviria para a desconsideração das formas jurídicas adotadas (por serem válidas, ainda que engenhosas) e conseguinte reparação patrimonial da Fazenda (inexiste prejuízo ao fisco), assim para tutelar a economia fiscal advinda de ações motivadas e lícitas.

Em contrapartida, reservar-se-ia ao fisco a prerrogativa de desconsiderar as formas jurídicas artificialmente utilizadas pelo particular ou pela empresa, sempre que demonstrado, através de sólida comprovação, que o particular pautou toda a sua atuação com a exclusiva finalidade de minorar o recolhimento de tributos, sem nenhum propósito comercial ou individual. Nessa hipótese, pela teoria do abuso do direito, a incidência fiscal dar-se-ia tal qual se o contribuinte houvesse adotado a forma jurídica normal, que seria a forma comumente utilizada para a prática do negócio real, não fosse esta fiscalmente mais onerosa.

Ao final, GRECO sintetiza: *"Em suma, não há dúvida que o contribuinte tem o direito encartado na Constituição Federal de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização de pagar menos impostos configura abuso de direito. Como tal, o fisco, desde que prove tratar-se de operação com esta única razão, pode, sem que isto implique em decretação de ilicitude da operação, recusar-se a aceitar seus efeitos no âmbito fiscal, tratando a situação concreta como se ela, para fins fiscais não tivesse existido".*²⁶

Visam estas teorias inibir, no campo da elisão tributária, as práticas sem causa, que acarretam redução de tributo. Por outro lado, parecem prestigiar as

²⁶ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento fiscal e abuso de direito in Estudo sobre o imposto de renda (em homenagem a Henry Tilbery). São Paulo:Resenha Tributária, 1993, p.105.

operações de economia fiscal realizadas com motivos legítimos e conforme o Direito, suscetíveis de comprovação em face às investigações dos fiscais, dignos de serem salvaguardadas no momento da aplicação da lei.

Esta concepção trazida pela teoria em questão, da interpretação funcional (teleológica ou finalística), com a perquirição dos “motivos” dos atos elisivos do contribuinte, ainda que, forneça mais elementos à valoração do intérprete face às múltiplas e criativas formas de que se revestem os atos, contratos e negócios que se plasmam na vida diária, pode trazer graves dificuldades tanto às autoridades fazendárias quanto aos órgãos do Poder Judiciário, na aplicação das leis tributárias. Tal se dá, porque o aplicador das normas buscará qual é a hipótese de incidência minuciosamente descrita na norma, para que, em havendo o fato hipotético, reconheça lícita a cobrança do imposto, nada cogitando dos motivos e dos fins pretendidos nas ações do contribuinte, que ensejam a identificação do fato imponible.²⁷

Contudo, deve-se sempre ter em mente, que coisa muito diversa, é a regulação finalística dinâmica, por meio da qual a norma é tida como um instrumento para atingir uma finalidade substancial, a gerar certa margem de flexibilidade no ato de eventual subsunção dos fatos da vida econômico-jurídico à hipótese de incidência plasmada na lei.

A idéia esposada por GRECO, face os princípios constitucionais da reserva de lei formal e da tipicidade, não pode ser utilizada no nosso ordenamento jurídico, pois os motivos e os fins não são explicitamente descritos entre os elementos essenciais dos tipos tributários.

²⁷ DANIEL, Eduardo Carestiatto. Ob cit., p. 35.

4. ELISÃO E EVASÃO FISCAL.

4.1. CONCEITO – CRITÉRIOS DOUTRINÁRIOS PREDOMINANTES.

4.1.2. Evasão.

A palavra “evasão” é originária do latim *evasio*, para uns e *evasione*, para outros, sendo registrada pelos lexicólogos sob diversos modos e conotações, mas todas guardando, entre si, certa similitude em seu significado, *podendo traduzir-se no ato de evadir-se; fuga; evasiva, evitar, escapar, etc.*

Evasão, no dizer de BELEIRO, “*é nome dado à atitude do contribuinte que se nega ao sacrifício fiscal*”.²⁸

SAMPAIO DÓRIA,²⁹ conceitua evasão fiscal *lato sensu* como “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária”.

É pois, a evasão tributária, o procedimento adotado pelo contribuinte para evitar, reduzir ou retardar, por meios ilícitos, o recolhimento do imposto devido.

A ilicitude é a marca indissociável, embora não exclusiva, desse modo exonerativo que é a evasão. O contribuinte, usando-se de meios fraudulentos procura impedir, reduzir ou retardar o recolhimento de tributo, *v.g.*, descaracterização do fato gerador ou redução da base de cálculo.

O termo evasão costuma ser designado também como sonegação fiscal. A lei nº 4.502/64, por exemplo, em seu artigo 71, explicita:

“Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito correspondente”.

Em sendo observados pelo fisco tais atitudes por parte do contribuinte, é lavrado auto de infração para se instrumentalizar o fato, visando à constituição do

²⁸ BALEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 13ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981, p. 152.

²⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Elisão e Evasão Fiscal. 2º ed. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1977, p.21/22.

crédito tributário e a aplicação da penalidade, por eventual descumprimento de deveres administrativos.

Na esfera penal, a Lei nº 8.137/90, em seus artigos 1º e 2º, elenca as condutas qualificadas como crimes contra a ordem tributária, relacionados com a suspensão ou redução de tributos e contribuições sociais.

4.1.2. Elisão tributária.

ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA,³⁰ ao estabelecer o conceito de evasão fiscal, acima enumerado, propôs a utilização do termo *elisão* para significar a evasão lícita, isto porquê, segundo o próprio autor *“O próprio termo evasão já conota uma certa irregularidade. O exemplo clássico é a chamada evasão de presos. Se dissermos evasão ilícita, estaremos mera ou pleonasticamente, qualificando um ato que por si só já é ilícito. E se dissermos evasão lícita estaremos criando uma certa contradição nos termos, pois o núcleo dessa alocação, o termo “evasão”, por si só, já implica nessa idéia de ilicitude. Propõe-se, portanto, que se use a expressão evasão para significar a fraude fiscal e o termo elisão ou economia para exprimir essa chamada evasão lícita ou legítima”*.

A Juíza Federal, DIVA MALERBI, corroborando a posição do professor Sampaio Dória, entende que: *“elisão tributária (em sentido estrito) é a expressão empregada pela doutrina para designar a descrição tipológica de determinados comportamentos que os particulares manifestam perante a tributação e que se fundam num ponto referencial comum a todos: comportamentos tendentes a evitar uma incidência tributária menos onerosa, mediante a via jurídica lícita que lhe proporcione tal desiderato”*.

Em seguida conclui: “Expressa-se, assim, o comportamento elisivo na prática de atos ou negócios jurídicos que são fundamentalmente motivados pelos efeitos tributários (mais benéficos) dela decorrentes. A escolha de tais atos ou negócios é essencialmente determinada pela intenção de evitar-se determinadas incidências tributárias, equiparando-se o resultado prático obtido aos daqueles atos ou negócios jurídicos sujeitos ao regime tributário desfavorável”.³¹

Elisão fiscal é pois, o procedimento adotado pelo contribuinte para evitar ou retardar a ocorrência do fato gerador, através de bem cuidado planejamento tributário.

³⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Ob. Cit.

³¹ MALERBI, Diva Marcondes Prestes. Ob cit., p. 14/15.

Pode-se citar como exemplos de elisão tributária, conforme ZELMO DENARI³²: (a) o contribuinte que, para furtar-se à incidência do ITBI, lavra escritura de compromisso quitado relativo à aquisição de imóvel e difere o recolhimento do imposto par ao momento da lavratura da escritura definitiva; (b) o contribuinte que, ao invés de prestar serviços exclusivos à uma empresa, prefere ligar-se à mesma por vínculo empregatícios, evitando a incidência do ISS.

A doutrina pátria estabeleceu como elemento distintivo entre a elisão e evasão fiscal, o momento da realização do fato gerador: se a conduta do contribuinte for anterior à ocorrência do fato gerador haverá elisão; se for posterior, haverá evasão fiscal.

Alguns apontam que muito embora seja um critério com certo rigor terminológico, não seria o suficiente,³³ pois a distinção não seria simplesmente o momento do fato gerador, já que há ocasiões onde ocorre fraude antes do fato gerador, como no caso de o contribuinte que deixa de emitir nota fiscal, ou altera o valor da operação tributável, praticando subfaturamento.

SAMPAIO DÓRIA, por fim, bem elucida que: *“Reservaremos os termos fraude e evasão para exprimir a ação tendente a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido, e os de elisão ou economia fiscal para a ação tendente a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador”*.³⁴

No Brasil, adota-se então, em matéria tributária, o termo evasão para nos referirmos às hipóteses em que o planejamento tributário seja ilícito, ou seja, em desacordo com as disposições normativas aplicáveis. E o termo elisão, para quando o procedimento seja autorizado e legitimado pelo sistema constitucional positivo vigente.

No dizer de Ives GANDRA,³⁵ *“na elisão, o afastamento da imposição tributária se faz pela utilização de mecanismos legais, sendo incensurável a adoção dessa técnica de planejamento tributário, o mesmo não acontece com a evasão, em que o afastamento da imposição se obtém pela ruptura da norma legal”*.

³² DENARI, Zelmo. A Interpretação Econômica do nosso Sistema Tributário. Revista de Direito Tributário, 55, p.344.

³³ DENARI, Zelmo. Ob. Cit. p.344.

³⁴ DÓRIA. Antônio Roberto Sampaio. Ob. Cit. p. 46.

³⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e Evasão Fiscal. Revista dos Tribunais, 638, dez/1988, ps.30/41.

4.2. SIMULAÇÃO, NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO E FRAUDE À LEI.

A doutrina pátria coloca que o problema da elisão tributária está relacionado diretamente com a escolha de formas jurídicas através de negócios simulados ou de negócios jurídicos indiretos.

A elisão teria natureza jurídica de um negócio jurídico indireto, que no dizer de ASCARELLI,(p.204), é o negócio onde as partes visam alcançar um fim que não é o típico do negócio(estrutura formal) adotado.

A distinção entre negócio jurídico indireto e simulação reside no fato de que, na simulação, parte da declaração de vontade é oculta: a parte ostensiva induz a uma apreciação incorreta do conteúdo da declaração de vontade, fazendo com que assim, se aplique regime jurídico distinto do que pretendem sejam aplicado em suas relações com terceiros. No negócio jurídico indireto, as partes declaram ostensivamente a sua vontade, pois pretendem que o negócio praticado seja submetido a um só regime jurídico em todas as relações jurídicas que o pressupõem.

ASCARELLI, bem coloca a questão do negócio jurídico indireto, esclarecendo que as partes do negócio, de modo consensual, buscam imediatamente o regime jurídico indireto (ou seja, o regime que corresponde à estrutura formal realizada) e, indiretamente, outros objetivos, distintos dos que tipicamente conduzem à adoção das estruturas formais utilizadas. Para ele, não há uma categoria formal de negócio jurídico indireto mas uma função especial dos negócios jurídicos que, pela vontade consensual das partes, atingem objetivos diversos dos que lhe são típicos.³⁶

Prossegue ASCARELLI, elucidando que, no negócio jurídico indireto, as partes querem efetivamente a sua disciplina jurídica, não uma disciplina jurídica diversa. Querem também os efeitos típicos do negócio formalmente adotado, pois seus objetivos pressupõem a realização desses efeitos. É negócio claro e ostensivo.

³⁶ ASCARELLI, Tullio. Negócio Jurídico Indireto. Problemas das sociedades anônimas e direito comparado. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, [s/d}, p.105/110.

Seu objetivo ulterior é muitas vezes traduzido em cláusulas do instrumento do ato ou negócio jurídico.³⁷

A validade do negócio jurídico indireto, no dizer de ASCARELLI, depende da licitude do objetivo ulterior visado pelas partes, pois o objetivo ilícito pode não invalidar o negócio se essa consequência não for a prevista no ordenamento jurídico.³⁸

Quando o particular realizar ato simulado, o negócio ostensivo por ele praticado poderá ser desconsiderado pela Administração tributária, que exige o cumprimento do dever tributário tal como se esse ato simulado não tivesse existido (ou com base no ato rela dissimulado, se houver simulação relativa).

Na simulação, a declaração ostensiva é apenas parcial, permanecendo clandestina parte da declaração. No negócio jurídico direto e no negócio jurídico indireto a declaração ostensiva é plena, contudo, no negócio jurídico indireto, o objetivo refletido na declaração não é pleno: há um objetivo adicional, que pode não ser plenamente retratado na forma jurídica adotada.³⁹

No ordenamento jurídico brasileiro, o conceito de simulação, bem como seus efeitos, vem estabelecido nas normas de direito civil, não tendo trazido o direito tributário, qualquer regra que conceda a Administração tributária ou ao Poder Judiciário, de adotar conceito diferente de simulação.

O Código Civil, no seu artigo 102 estabelece: *"haverá simulação nos atos jurídicos em geral: 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"*.

O artigo 147 do diploma civil, estabelece que o ato jurídico praticado por vício resultante de simulação ou fraude, é anulável, sendo que o artigo 152, do mesmo diploma civil, determina os efeitos da simulação, prescrevendo: *"as nulidades do art. 147 não têm efeito antes de julgadas por sentença, nem se pronunciam de ofício. Só os interessados as podem alegar, e aproveitam*

³⁷ ASCARELLI, Túlio. Ob cit. p.111.

³⁸ ASCARELLI, Túlio. Ob. Cit. p. 111.

³⁹ PEREIRA, Cesar A Guimarães. Ob. Cit. p. 208.

exclusivamente aos que as alegaram, salvo o caso de solidariedade ou indivisibilidade.”

ARNOLDO WALD, ensina que: *“Ocorre simulação quando as partes manifestam uma vontade diferente da sua vontade real, visando a aparentar um negócio jurídico que não corresponde à realidade”⁴⁰.*

A simulação pode ser absoluta ou relativa. Dá-se a simulação absoluta quando as partes não pretendem realizar ato jurídico algum, como por exemplo, a venda simulada, onde o vendedor nada pretende vender, mas transfere a propriedade de um objeto a um comprador fictício. É o caso do devedor, que para evitar penhora de seus bens, os cede a outrem.

Ocorre simulação relativa quando o particular pratica um ato jurídico diverso do ato aparente. Nela existem dois atos jurídicos, o ato simulado ou aparente e o negócio real. Na simulação relativa, por exemplo, alguém compra diretamente ações de uma determinada companhia que lhe dão o controle da empresa, mas na realidade está adquirindo na qualidade de “testa de ferro” de alguém que não pode aparecer no negócio por impossibilidade legal.⁴¹

4.2. NORMAS ANTIELISIVAS ANTES DA LEI COMPLEMENTAR 104.

O Código Tributário Nacional não tratou explicitamente da elisão tributária, sendo que, contudo, em alguns de seus dispositivos, existem regras que indicam orientações importantes no tratamento da questão, como o artigo 108, § 1º, que aponta especificamente que a analogia não pode levar à exigência de tributo não previsto em lei. O artigo 109, que estabelece que “a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos de direito privado serão definidos segundo os princípios gerais daquele ramo do direito.

O artigo 110, do CTN, que estabelece um limite para a liberdade da lei tributária ao modificar “a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”.

⁴⁰ WALD, Arnaldo. Curso de Direito Civil Brasileiro: Introdução e Parte Geral. 7ª ed. São Paulo: RT, 1992., p.205.

⁴¹ WALD, Arnaldo. Ob. Cit., p. 205.

Os artigos 111 até 118⁴² do CTN, também dispõem sobre o tema, com os efeitos de lei ordinária federal, já que não são normas gerais de direito tributário.

Existe certa polêmica na doutrina quanto a possibilidade de a Administração tributária reconhecer a ineficácia dos atos ou negócios simulados, desconsiderando-os e qualificando juridicamente o ato simulado como se não houvesse a prática do ato caracterizado pela simulação. A disciplina legal dirige-se a enfrentar os casos de elisão tributária(eficaz ou ineficaz), através de presunções e ficções.

Questão, importante de ser analisada, reside no artigo 105 do Código Civil, pelo qual "Poderão demandar a nulidade dos atos simulados os terceiros lesados pela simulação ou os representantes do poder público, a bem da lei, ou da fazenda." Ora, a elisão tributária ineficaz, enquadra-se perfeitamente nessa descrição, não restando dúvida de que a Administração detém competência para esse fim.

O ponto crucial é saber se a Administração tributária poderia, ao invés de pedir a anulação, simplesmente desconsiderar o ato ineficaz exclusivamente para fins tributários a simulação, exigindo os tributos que derivariam da incidência da norma tributária evitada pelo particular através do negócio jurídico simulado.

Em países como a Alemanha, Espanha, França e Itália, existe disposição legal expressa admitindo essa hipótese por parte da Administração tributária, ou seja, a autorização legal para desconsiderar o ato simulado e aplicar a norma tributária cabível.

A doutrina brasileira não é clara quanto a interpretação do artigo 105 do Código Civil, posicionando-se alguns juristas no sentido de que o referido artigo é inaplicável e outros no sentido de que é necessária a declaração judicial de anulação judicial do ato simulado, devendo a Administração entrar em Juízo para tal desiderato.

Alberto Xavier, no dizer de Cesar A. G. Pereira, lançou novas luzes sobre o debate, apontando que *"o art. 118 do CTN ordena que o lançamento se faça com abstração da investigação sobre a validade dos negócios jurídicos envolvidos. Diante da simulação, a Administração tributária deve respeitar a incidência (ou não) da norma tributária sobre o negócio*

⁴² "Art. 118 do CTN – A definição legal do fato gerador é interpretada abstraído-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

simulado e, se reputar existente simulação, promover ação de anulação para a apuração do defeito e o desfazimento do negócio simulado (restaurando-se, se for o caso, o negócio dissimulado). Após o reconhecimento judicial da simulação é que seria possível ao Fisco praticar o ato de lançamento previsto no art. 149, VII do CTN. Nesse ínterim, não fluiria prazo de decadência por força do art. 150, § 4º do CTN.”⁴³

Contudo, Cesar A. G. PEREIRA,⁴⁴ entende que é possível a própria Administração, em processo administrativo fiscal, considerar ineficazes os negócios jurídicos simulados, mediante prova, produzida pela própria Administração, respeitando os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório. Isto porque, segundo o referido autor, “(...) o artigo 149, VII do CTN⁴⁵, abre a competência par a Administração tributária de investigar a existência e, se comprovada(a lei não alude a decretada ou declarada judicialmente) , praticar o ato de lançamento de ofício”.

Prossegue ainda, o referido autor, baseando-se na idéia de que a interpretação concomitante das duas regras deve ser feita , se possível, de modo a não conduzir à supressão de uma delas: “o parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela LC nº 104, reforça essa competência, embora altere os seus termos, submetendo-a a processo prévio a ser ainda regulado por lei ordinária. Prevê claramente a possibilidade de a Administração reconhecer ela própria, sem prévia anulação judicial, simulação prejudicial para o Fisco.”⁴⁶

Segundo o entendimento esposado Cesar A G. PEREIRA, interpretando-se dessa maneira, preserva-se tanto as disposições contidas no art. 118 do CTN, (que conduz, em termos necessariamente muito limitados, à interpretação da norma tributária sem referência à validade dos negócios jurídicos nela descritos), quanto o disposto no art. 149, VII pelo qual, mesmo tendo a norma tributária colhido negócio jurídico independentemente de validade, havendo suspeita de simulação, deverá investigar e, em sendo o caso, efetuar o lançamento de ofício com base na conduta efetivamente praticada pelo particular.

II- dos efeitos dos fatos efetivamente praticados.”

⁴³ PEREIRA, Cesar A Guimarães. Ob. Cit. p. 223.

⁴⁴ PEREIRA, Cesar A Guimarães. Ob cit. p. 225.

⁴⁵ “Art. 149 do CTN – O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos(...) VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.”

Não há que se dizer ainda, que existe incompatibilidade entre a interpretação acima elencada e o disposto no art. 105 do Código Civil, pois, a Administração, em verificando a existência de simulação pode: a) - Promover judicialmente a anulação do ato, fundamentada no artigo 105 do C.C., ou, b) – ou promover a investigação em processo administrativo fiscal, assegurada a ampla defesa e o contraditório ao particular, observados os princípios e regras a serem criados por lei ordinária, considerar ineficaz o ato ou negócio praticado, efetuando o lançamento de ofício. Trata-se aqui, não da validade do negócio jurídico simulado, mas sim de verificar-se da sua eficácia no mundo jurídico.

Portanto, nos termos dos artigos 149, VII e 116, § único do CTN, o que a administração faz é não reconhecer eficácia ao negócio jurídico praticado entre os particulares. A Administração não anula o ato, ela simplesmente o tem como ineficaz frente a relação jurídica tributária.

4.3. A LEI COMPLEMENTAR Nº104 E A INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN.

A Lei complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001, alterou dispositivos da Lei nº 5.172/1966(Código Tributário Nacional), incluindo no artigo 116, do CTN, o parágrafo único, com a seguinte redação:

“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”.

O dispositivo em questão, baseia o reconhecimento da conduta elisiva sobre o conceito de ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo. Corresponde isso, à noção de simulação, como construída dentro do direito privado. Esses atos ou negócios correspondem aos atos simulados que podem ocultar a ocorrência de outro ato ou negócio (ato

⁴⁶ PEREIRA, Cesar A Guimarães. Ob. Cit. p. 225.

dissimulado), na simulação relativa, ou ocultar a inexistência de qualquer ato ou negócio real, na simulação absoluta.⁴⁷

A disposição legal introduzida pela LC 104, atribui competência à Administração tributária para que esta, reconheça a existência de simulação do fato imponible como um todo ou quanto a aspectos específicos da hipótese de incidência do mandamento legal. Pode ainda, depreender-se que o dispositivo legal ora analisado, quando se refere a obrigação tributária, alude também as obrigações tributárias acessórias, o que permite a sua aplicação à simulação que pretende suprimir ou reduzir deveres instrumentais tributários.

Da forma como foi redigido o parágrafo único do artigo 116, do CTN, introduzido pela LC 104, verifica-se que o mesmo amparou-se nos conceitos do direito civil para a simulação, preservando dessa maneira a segurança jurídica de nosso ordenamento, respeitando o princípio da legalidade, tão importante no campo da tributação, que é um ramo do ordenamento jurídico onde se afeta diretamente os princípios da propriedade e da liberdade da pessoa.

O dispositivo introduzido diz respeito somente a possibilidade de a Administração reconhecer a ineficácia do negócio jurídico praticado entre os particulares, não entrando no campo da validade ou não do ato.

A importância da modificação trazida pelo dispositivo legal em apreço, é o fato de que, não há mais porque discutir-se na doutrina se a Administração detém ou não competência para, sem recorrer ao Poder Judiciário (art. 105 do C.C.), considerar ineficaz o negócio jurídico, determinando o lançamento de ofício do tributo.

Contudo, o processo administrativo para desconsideração de atos ou negócios jurídicos simulados pela Administração tributária ainda está a depender de lei ordinária, a qual competirá estabelecer o rito para o reconhecimento da simulação.

⁴⁷ PEREIRA, Cesar. A Guimarães. Ob. Cit. p. 237.

5. INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO COMO INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO FISCAL.

5.1. DIREITO SOCIETÁRIO.

Entende-se por direito societário, o conjunto de princípios e normas jurídicas que regem a constituição, funcionamento, reestruturação e ou extinção das sociedades e os direitos e obrigações decorrentes de suas atividades.⁴⁸ Estando o direito societário regulado no Código Comercial, e na legislação comercial complementar, como o Decreto nº 3.708/19(que regula as sociedades por cotas de responsabilidade limitadas, a lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), e o Decreto-lei nº 7.661/45 (Lei de Falências), dentre outras.

A atividade econômica pode ser explorada por pessoas naturais (empresa individual), ou por pessoas jurídicas (sociedades comerciais ou civis). O empresário individual, dentro do direito tributário, é equiparado à pessoa jurídica, ou seja, para efeitos fiscais recebe o mesmo tratamento tributário dispensado às pessoas jurídicas (sociedades), estando então, sujeito às mesmas obrigações tributárias principais e acessórias. A empresa individual que exercer comércio ou indústria, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.841/99, poderá ainda, revestir a forma de micro-empresa - ME ou empresa de pequeno porte - EPP), passando a ter tratamento diferenciado e simplificado no campo do direito tributário.

A atividade econômica, na medida em que se avoluma e ganha complexidade, exigindo maiores investimentos e diferentes capacitações, passa a pressupor, para seu melhor desenvolvimento, a aglutinação de esforços de diferentes agentes, interessados nos lucros que a atividade possa propiciar. Essa articulação pode assumir variadas formas jurídicas, dentre elas a de uma sociedade.⁴⁹

“Em outros termos, se duas ou mais pessoas pretendem desenvolver, em conjunto, uma atividade econômica, abrem-se-lhes algumas alternativas, no plano do direito, para a composição dos seus interesses. As alternativas se diferenciam, por exemplo, no tocante ao regime tributário aplicável, que aumenta ou reduz o custo da atividade, refletindo, por evidente, nos resultados;

⁴⁸ FABRETTI, Lúdio Camargo. Incorporação, Fusão, Cisão e Outros Eventos Societários. São Paulo: Editora Atlas, 2001, p. 36.

⁴⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 3.

*diferenciam-se, também, no aspecto relativo à gestão, ou seja, a quem cabe tomar as decisões e negociar com terceiros;(...)*⁵⁰

É através do direito societário que o profissional do direito irá, dentro do proposto por seu cliente, delimitar as exatas conseqüências da escolha por uma certa forma, no tocante aos custos do investimento, gestão do negócio e à composição dos interesses dos empresários e investidores envolvidos. (sociedade, acordos operacionais, consórcios, etc)

Quando se opta pela formação de uma sociedade, cabe avaliar, antes de qualquer coisa, qual a forma societária, dentro das colocadas pela lei, que melhor se adaptará aos interesses dos sócios. As formas mais utilizadas atualmente são as sociedades por cotas de responsabilidade limitada e a sociedade anônima.

Sociedade é a reunião de duas ou mais pessoas, que unem seus esforços e capitais, para atingir um objetivo comum e que se vinculam juridicamente por um contrato.

As sociedades poderão ser comerciais ou civis, dependendo do caráter de seu objeto, ou seja da atividade que será desenvolvida. As sociedades que revestirem a forma de anônimas, serão sempre mercantis, independentemente do objeto, nos termos § 1º do art. 2º, da lei nº 6.404/76.

Frise-se que a distinção entre sociedades civis e mercantis já não tem mais o prestígio de outros tempos, visto que a linha demarcatória entre elas vai se apagando pelo influxo crescente do sistema mercantil e seu poder de assimilação. O direito privado unifica-se, como imperativo necessário a sua evolução, o que foi trazido para o Brasil no Projeto de Código Civil, o que traz sensível modificação no direito das sociedades.⁵¹

Para que uma sociedade passe a possuir personalidade jurídica ela deverá ser constituída nos termos da lei e ter seu contrato ou estatuto devidamente registrado no Registro competente, ou seja, sociedades comerciais, na Junta Comercial – lei nº 8.934/94 e sociedades civis, no registro Civil de Pessoas Jurídicas, lei nº 6.015/73, art. 114, II. Ressalva-se o caso das sociedades que

⁵⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. Ob. Cit., p. 3.

⁵¹ LUCENA, José Waldecy. Das Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p.39/40.

revestirem a forma de anônimas, que deverão sempre ser registradas no Registro das empresas Mercantis, ou seja na Junta Comercial.

As sociedades civis poderão revestir-se de qualquer de uma das formas societárias mercantis.

5.2. SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA.

A sociedade por quotas de responsabilidade limitada foi introduzida em nosso sistema jurídico pelo Decreto nº 3.708/19, do qual extraí-se os traços identificadores deste tipo societário, quais sejam: a) – a responsabilidade dos sócios é limitada ao total do capital social nos termos do art. 2º; b) – a adoção no nome comercial, de firma ou denominação particular, sempre seguidas da palavra “limitada”, conforme o art. 3º; c) – a responsabilidade solidária, de todos os sócios, em caso de falência, pela parte que faltar para completar o pagamento das quotas não inteiramente liberadas, art. 9º.

Para Fran Martins: *“Segundo a lei brasileira, caracterizam-se as sociedades por quotas, de responsabilidade limitada, pela limitação da responsabilidade solidária dos sócios ao total do capital social e, em caso de falência, também pela parte que faltar para preencher o pagamento das quotas não inteiramente liberadas; e pela adoção de uma firma ou denominação à qual se deverá sempre aduzir a palavra “limitada.”*⁵²

A sociedade por quotas de responsabilidade limitada tem seu capital social dividido em quotas, as quais serão subscritas e integralizadas pelos sócios. A integralização do capital social poderá ser em bens móveis e imóveis. Se em bens imóveis, a operação é isenta do Imposto de transmissão inter vivos (ITBI), nos termos do § 2º, inciso I do artigo 156 da Constituição Federal.

Os sócios gerentes, não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, não obstante, respondem para com a sociedade e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei.

⁵² LUCENA, José Waldecy. Ob. Cit. p. 59.

O uso da firma cabe ao sócios-gerentes, e em sendo omissos o contrato, todos os sócios poderão usar. Nos termos do artigo 11 do Dec. 3.708/19, o sócio que utilizar abusivamente da firma social, sem prejuízo de ação de perdas e danos, responderá criminalmente pelo ato.

O sócio que divergir das alterações contratuais, tem o direito de retirar-se da sociedade, recebendo o reembolso de seu capital na proporção do último balanço aprovado, conforme preceitua o artigo 15 do decreto. O patrimônio a ser considerado para o reembolso do sócio dissidente é o patrimônio líquido.

É importante que o contrato social preveja os casos de retiradas de sócios, principalmente o procedimento para o pagamento de seu capital e a sucessão no caso de falecimento de qualquer um dos sócios.

A possibilidade de transferência das cotas sociais também deverá vir expressa no contrato social, pois se o mesmo for omissos, a regra é de que não poderá haver substituição do sócio que faleceu ou se retirou. No caso de sociedades constituídas de duas pessoas, a jurisprudência tem permitido que a mesma fique com somente um sócio pelo prazo de 01(um) ano, devendo após este período ser recomposto o quadro societário, evitando assim a extinção da sociedade e os prejuízos sociais decorrentes do fechamento da empresa.(Aplicação da regra da Lei das Sociedades anônimas, subsidiariamente).

As deliberações sociais serão tomadas pelo voto de todos os sócios, e caso o contrato social disponha, poderá ser deliberada pela maioria.

5.3. SOCIEDADE ANÔNIMA.

A sociedade anônima é uma sociedade de capital, o qual é dividido em ações, que são títulos representativos da participação societária do acionista. Terá sempre caráter mercantil, independentemente de seu objeto, sendo seu nome comercial uma denominação, acompanhada das expressões **companhia ou S.A.**, sendo que a primeira expressão poderá ser colocada somente no início do nome comercial.

A responsabilidade do acionista vai até preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas, nos termos do artigo 1º da lei nº 6.404/76.

As ações são títulos negociáveis na bolsa de valores ou no mercado de balcão, razão pela qual nenhum acionista pode impedir a entrada ou saída de outro acionista na companhia. Falecendo o titular de ações da sociedade anônima, não poderá ser impedido o ingresso de seus herdeiros no quadro social.

O órgão deliberativo máximo é a Assembléia Geral, que tem poder para aprovar e reformar os estatutos sociais, eleger seus executivos (conselho de administração e diretoria), seus fiscais (conselho fiscal), aprovar, a cada ano, as contas da diretoria, dentre outras funções.

A sociedade anônima poderá ser de dois tipos: de capital aberto ou de capital fechado. A companhia de capital aberto é aquela em que os valores mobiliários de sua emissão (ações, debêntures, partes beneficiárias, etc.), depois de registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) podem ser negociados na Bolsa de Valores ou no mercado de balcão.

A sociedade anônima de capital fechado é aquela que em seu estatuto pode estabelecer limites à circulação das ações representativas de seu capital social, desde que não impeçam sua negociação nem sujeitem o acionista ao arbítrio dos órgão de administração ou da maioria dos acionistas, nos termos do artigo 36 da LSA.

As ações de emissão pelas sociedades anônimas podem ser classificadas quanto a forma em nominativas, face o advento da lei nº 8.021/90 que extinguiu as formas ao portador e as endossáveis, retirando a possibilidade de anonimato do acionista. As ações nominativas são representadas por certificados e transferidas mediante registro no livro de Registro de Transferência de Ações. As ações nominativas podem ser registradas como escriturais por autorização dos estatutos da companhia, sendo então, mantidas em conta depósito em uma instituição financeira (custódia), em nome do titular da ação.

Quanto à espécie, as ações podem ser classificadas em ordinárias – que conferem a seus titulares todos os direitos que a lei reserva ao acionista comum, como o direito de voto; preferenciais – que conferem a seus titulares um conjunto de direitos diferenciados, como por exemplo, a prioridade na distribuição de dividendos ou no reembolso do capital social, podendo ainda, este tipo de ação conferir ou não direito a voto ao acionista; de fruição que são conferidas aos acionistas cujas ações foram totalmente amortizadas.

A sociedade anônima tem por órgãos sociais, a Assembléia Geral, o Conselho de Administração, Diretoria e Conselho Fiscal. A Assembléia Geral é o órgão máximo da companhia, que reúne todos os acionistas com direito a voto; o Conselho de Administração, que é em regra, facultativo, é um colegiado de caráter deliberativo ao qual a lei atribui parcela da competência da assembléia geral com a finalidade de agilizar a tomada de decisões e interesses da companhia. O conselho é obrigatório das companhias de capital aberto, economia mista e capital autorizado (arts. 138, § 2º e 239 da LSA).

A Diretoria é o órgão executivo das deliberações da Assembléia geral e do Conselho de Administração, e é responsável pela representação da companhia. Os diretores não precisam ser acionistas e são eleitos pelo Conselho de Administração ou pela Assembléia Geral.

O Conselho Fiscal é outro órgão colegiado da companhia, destinado à fiscalização da administração da companhia. Tem como função proteger os interesses da empresa e de todos os seus acionistas. É órgão de existência obrigatória mas de funcionamento facultativo, devendo o estatuto dispor sobre ele.

5.4. INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO.

A empresa, face a dinâmica da atividade econômica, necessita sempre atualizar-se a fim de se manter competitiva à nível de mercado. Tal meta só é possível de ser alcançada através da adaptação da empresa às novas tecnologias de produção e gestão, que por sua vez, geram novas necessidades de capital de giro e de recursos para investimento. Referidos fatores, fazem com que o empresário, em determinados momentos, seja forçado a reestruturar sua forma societária para melhor desenvolver sua atividade.⁵³

A reestruturação societária pode ser através da transformação de um tipo de sociedade para outros, pela fusão, aquisição, incorporação e cisão. Sendo que referidos eventos podem também prestar-se à concentração de poder econômico,

⁵³ FABRETTI, Laúdio Camargo. Ob. cit, p. 99.

razão pela qual, necessitam passar pelo exame e aprovação dos órgãos públicos de defesa da ordem econômica, lei nº 8.884/94.

A fusão, cisão e incorporação são três operações cuja finalidade é reorganizar sociedades, extinguir sociedades, unir sociedades, partir ao meio, enfim, trata-se de reorganização de sociedades.

As causas determinantes da incorporação, fusão e cisão, são de regra, a concorrência entre empresas ou companhias que exploram o mesmo ramo de indústria ou de comércio; o objetivo de possibilitar um monopólio de fato na distribuição ou colocação de certos produtos; a necessidade de absorver as empresas ou companhias que exploram indústrias primárias ou complementares; planejamento tributário.

“As operações de incorporação, fusão e cisão, na maioria das vezes, podem ter por objetivo o planejamento tributário (para compensar perdas de uma sociedade com lucros de outra do mesmo grupo, observados os limites admitidos da lei), a reorganização da atividade (para que sociedades distintas se dediquem a segmentos específicos da empresa explorada) ou ganhos decorrentes da economia de escala.”⁵⁴

Os procedimentos para efetivação destes três instrumentos de reorganização societária estão previstos na Lei das Sociedades Anônimas, nº 6.404/76, em seus artigos 223 a 234.

A própria lei das S.A. é quem traz a definição dos institutos, sendo a **Incorporação**, nos termos do artigo 227, “ a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações”.

A incorporação não dá origem a uma nova sociedade, pois a incorporadora absorve e sucede a uma ou mais sociedades. Ocorre uma agregação do patrimônio da sociedade incorporada ao patrimônio da incorporadora, com sucessão em todos os direitos e obrigações.

⁵⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. Ob. Cit., p. 461.

A **Fusão**, art. 228, seria “a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.”

A **Cisão** é conceituada no art. 229 como sendo “a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a cisão”.

A lei nº 6.404/76, determinada para a realização de fusão, incorporação e cisão, uma série de procedimentos preliminares que devem ser cumpridos pelas partes envolvidas, sendo eles, a elaboração de um protocolo, pelas sociedades envolvidas, e uma justificativa, realizada por cada uma das sociedades em separado.

O **protocolo**, que será firmado pelos órgãos de administração das companhias envolvidas, deverá conter, nos termos do artigo 224:

- I – o número, espécie e classe das ações que serão atribuídas em substituição dos direitos de sócios que se extinguirão e os critérios utilizados para determinar as relações de substituição;
- II – os elementos ativos e passivos que formarão cada parcela do patrimônio, no caso de cisão;
- III - os critérios de avaliação do patrimônio líquido, a data a que será referida a avaliação e o tratamento das variações patrimoniais posteriores;
- IV – a solução a ser adotada quanto às ações ou quotas de capital de uma das sociedades possuídas por outra;
- V – o valor do capital das sociedades a serem criadas ou do aumento ou redução do capital das sociedades que porem parte da operação;
- VI – o projeto ou projetos de estatuto, ou das alterações estatutárias que deverão ser aprovadas para efetivar a operação;
- VII – todas as demais condições a que estiver sujeita a operação.

O artigo 225, da LSA, determina que as operações de incorporação, fusão e cisão serão submetidas à deliberação da assembléia geral das companhias interessadas mediante **justificação**, na qual serão expostos:

- I – os motivos ou fins da operação, e o interesse da companhia na sua realização;

II – as ações que os acionistas preferencias receberão e as razões para a modificação dos seus direitos, se prevista;

III – a composição do capital social, após a operação, segundo espécies e classes das ações, bem como as ações que deverão ser emitidas em substituição às que deverão extinguir-se;

IV – o valor do reembolso das ações a que terão direito os acionistas dissidentes.

A certidão da incorporação, fusão ou cisão, passada pelo Registro de Comércio é documento hábil para averbar, nos registros públicos competentes, a sucessão dos bens, direitos e obrigações, decorrentes da operação.

As três operações, fusão, incorporação e cisão, no dizer de RICARDO MARIZ OLIVEIRA⁵⁵, em palestra proferida no VI Simpósio do IET, em 1998, “se prestam a funcionar como ato jurídico indireto. Ato jurídico indireto é aquele em que eu substituo um direito tributado por um direito não tributado., ou menos tributado.(...) Mas a cisão, incorporação e fusão se prestam como negócio indireto. Substitui uma operação direta tributada por uma indireta não tributada.

5.4.1. Tratamento tributário no âmbito do imposto de renda.

A legislação fiscal federal, que disciplina a incorporação, fusão ou cisão são os dispositivos contidos na Lei nº 7.450/85, art. 33 e Decreto-lei nº 2.323/87, art. 11 com as alterações, correspondentes aos respectivos períodos, da Lei nº 8.218/91, art. 28; Lei nº 8.541/92, art. 25, § 3º e art. 35; Lei nº 8.981/95, art. 36, parágrafo único; Lei nº 9.249/95, art. 2º, 21 e 36, V; Lei nº 9.430/96, arts. 1º, § 1º e 5º, § 4º; Lei nº 9.959/2000, art. 5º; IN SRF nº 77/86, itens 5.1 e 5.4; IN SRF nº 21/92,

⁵⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Planejamento e Exigências Tributárias. Cisão, fusão e incorporação como instrumentos de planejamento tributário. Revista de Estudos Tributários, nº 5-jan/fev/99, p 120-133. Referido autor cita como exemplo de negócio jurídico indireto: *Exemplo: se eu for vender um ativo permanente, que está contabilizado por 100 e vale 500, se a pessoa jurídica vender por 500, tem um ganho de capital de 400 e terá de pagar imposto de renda e contribuição social sobre o lucro. Se for feita uma entrada de comprador do bem, se ele entra na pessoa jurídica como sócio e, subseqüentemente, se faz uma cisão, com guarda de observância das normas legais estar-se-á praticando um negócio indireto que produzirá uma economia tributária. Estou falando de alguém que quer comprar um bem (...) Alguém quer comprar um bem e, ao invés de comprar diretamente, compra a pessoa jurídica ou parte dela, ou está dizendo aqui, que pode ser uma coisa mais ampla, compra só as cotas, não precisa comprar, entrar como sócio, fazer cisão. Não, dependendo da extensão do negócio, compra a totalidade das cotas.*

art. 26; IN SRF nº 11/96, art. 58 e 59; IN SRF nº 28/2000, art. 4º. (RIR/99, arts. 207, III; 234;235; 430; 440; 441; 452; 514; 810; 861). Os arts. 219 a 234 e 264 da Lei nº 6.404/76, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.457, de 5 de maio de 1997).

Dentre as normas acima citadas, o empresário, quando for realizar uma operação de reestruturação societária, como a fusão, incorporação e cisão, visando economia de tributos, deverá, principalmente, obediência às regras introduzidas pela Lei 9.249/95, mais especificamente nos artigos 21 e 22, que atualmente integram o Regulamento do Imposto de Renda.

O artigo 21 da lei n. 9.249/95, que trata especificamente de fusão, cisão e incorporação, determinou regras que já estavam incorporadas no nosso ordenamento, mas que, de qualquer forma, foram repetidas, como a necessidade de levantar um balanço base, uma data base de até trinta dias anteriores, oferecimentos dos resultados obtidos neste balanço final daquela empresa absorvida à tributação no mês subsequente ao evento com entrega de uma declaração de rendimentos definitivo para a baixa do CGC; enfim, aquela pessoa jurídica incorporada, absorvida em qualquer destes processos, desaparece fiscalmente, embora, juridicamente, a incorporada seja sucessora universal de seus direitos e obrigações, mas, para efeito de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro, ela se encerra naquela momento, e aí que ocorre a antecipação da tributação dos lucros diferidos, a perda da compensação de prejuízo fiscal (no caso de cisão parcial, perde proporcionalmente ao patrimônio cindido, etc).

Outro ponto, que o artigo 21 do diploma lega determinou é que , para se realizar a fusão, cisão e incorporação, deve-se para efeitos de planejamento fiscal, estabelecer o critério de avaliação do ativo, ou seja, o acervo a ser incorporado, a ser absorvido pode ser avaliado com valor de livro, valores contábeis ou valores de mercado. Cada critério terá conseqüências distintas, devendo o comerciante, empresário verificar qual será o mais benéfico na operação a ser realizada.

A pessoa jurídica que for incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.(§ 4º do art. 21).

Na incorporação, apenas a empresa incorporada(extinta), cujo patrimônio foi absorvido pela incorporadora, deverá apresentar sua declaração final de rendimentos.

Na fusão, onde ambas as empresas envolvidas na operação deverão apresentar declaração final de rendimentos, já que as empresas desaparecem, formando uma nova sociedade.

No caso de cisão total ou parcial, a empresa cindida é que deve apresentar declaração de rendimentos.

O artigo 22 da lei 9.249/95, possibilitou que a devolução de bens ou direitos da pessoa jurídica aos sócios, em pagamento de capital, poderá ser feito com base no valor contábil ou de mercado.

Se a entrega de bens for por valor contábil, necessariamente tem que ser contabilizada a valor contábil pelo recebedor para todos os efeitos fiscais. Aí não há tributação nenhuma. Evidentemente, se houver uma mais valia, ficará extracontábil, para ser aparente, existente no momento em que este ativo for vendido no futuro, se houver venda.

Estabeleceu ainda, o artigo 22, a possibilidade da entrega pelo valor de mercado, dos bens e direitos do ativo da pessoa jurídica que forem entregues ao titular ou ao sócio ou acionista. Aí o receptor considera o valor de mercado como integrado em seu ativo, tem uma espécie de reavaliação de ativo e é tributada na pessoa jurídica que devolve.

A lei nº 9.523/97, também trouxe novidades quanto ao planejamento fiscal, no que concerne a possibilidade de permitir que o ágio integre o valor de aquisição dos ativos, da seguinte forma: se o ágio for baseado no valor de mercado e, posteriormente, na aquisição da participação societária houver a incorporação a pessoa jurídica, o valor do ágio se integra ao valor dos ativos incorporados para futuras depreciações, amortizações ou exaustões. Se for baseado numa expectativa de rentabilidade, que é outra causa econômica de ágio, há o registro deste ágio em conta de ativo diferido, passivo de amortização, à base de 1/60 por mês. No caso de deságio, ao contrário, reduz-se o valor de aquisição, no caso de valor de mercado, e, no caso de expectativa de rentabilidade, ele é tributado na base de 1/60 ao mês. (É ainda, uma ganho de capital existente). Então, no caso do ágio, ele fica no ativo

diferido, não sujeito a amortização até a extinção da pessoa jurídica e, no caso de deságio, há uma realização imediata tributada.⁵⁶

Outro ponto importante a ser analisado é o artigo 8º da lei 9.532/97, que possibilitou a incorporação de cima para baixo, chamada de *down stream*, ou seja, a pessoa jurídica investida incorpora a investidora.

Ressalte-se que tal possibilidade já era possível frente as interpretação das leis tributárias e comerciais, contudo, o artigo 8º da Lei 9.532/97, reconheceu explicitamente a possibilidade.

No caso de empresa tributada com base no lucro presumido ou arbitrado que optar pela avaliação a valor de mercador, deve ser apurado o respectivo ganho de capital. O ganho de capital será determinado pela diferença entre o valor de mercado e o custo da aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão. Estes serão considerados incorridos, ainda que não o tenham sido considerados contabilmente.⁵⁷

Ressalte-se que o ganho de capital deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda.

⁵⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Ob. Cit., p. 131.

6. CONCLUSÃO

O empresário, encontrando vários caminhos legais, para chegar ao mesmo resultado, pode escolher o menos oneroso, ou seja, sem violar a norma jurídica ou a eficácia jurídica, pode o indivíduo atingir efeito econômico mais vantajoso escolhendo outro caminho que não seja elemento integrante de hipótese de incidência da regra jurídico-tributária, ou então, optar por hipótese de incidência de outra regra jurídica mais favorável.

A opção de formas lícitas pelo contribuinte para elidir tributos, corresponde a uma economia (não-ingresso) já esperada pelo Erário Público. Portanto, esse não ingresso não estaria abarcado por expressa previsão orçamentária, não impedindo esta economia tributária a satisfação das metas governamentais de receitas.

O resultado do planejamento tributário não subtrai aos cofres públicos, nem agrega propriamente ao patrimônio do particular, pois com ele se confunde. Em tal hipótese, diga-se que o mesmo sequer foi alcançado por regras tributárias, e, muito menos, pelo orçamento fiscal.⁵⁷ Não é concebível que o Poder Público nutra a esperança de receber dinheiro dos contribuintes de modo espontâneo, ou seja, como fruto de meras liberalidades, tanto mais, se quando do orçamento público, o que está em jogo é a viabilização das despesas públicas estimadas para todo o exercício financeiro.

A evasão fiscal, caracterizada pela conduta ilícita do contribuinte na escolha dos atos praticados para se subtrair a incidência tributária é sim o que acarreta desfalques aos cofres públicos, em níveis de arrecadação, prejudicando o equilíbrio financeiro do Estado.

Não há como não se reconhecer a licitude de um planejamento tributário calcado na adoção de mecanismos legais que afastam ou reduzem a carga tributária (elisão), ao contrário diz-se do realizado em que o afastamento da imposição tributária se obtém pela ruptura da norma legal (evasão). A elisão tributária somente pode existir onde haja espaço para a autonomia de vontade do

⁵⁷ FABRETTI, Lúdio Camargo. Ob. Cit., p. 114.

⁵⁸ DANIEL, Eduardo Carestiatto. Ob cit. p. 40.

particular em escolher a conduta a ser adotada na realização de seu negócio jurídico.

No dizer de CESAR A GUIMARÃES PEREIRA, *“a elisão envolve uma proposta de subsunção (ou de ausência de subsunção), ou seja, uma proposta de qualificação jurídica da conduta praticada pelo particular. O particular prepara (ou constrói) os fatos de modo a conduzir a Administração e o Poder Judiciário a reconhecer que a subsunção ocorreu (ou não ocorreu) tal como fora planejada por ele próprio”*.⁵⁹

O particular, quando da realização da conduta elisiva, realiza uma determinada interpretação das normas tributárias envolvidas no negócio jurídico. Com base nesta interpretação, ele molda sua conduta de forma a obter seu enquadramento na hipótese normativa ou na área de omissão legislativa mais benéfica. Então, a conduta elisiva, ao adotar certa forma jurídica, propõe sua própria qualificação jurídica.

A intenção de elidir, contida na proposta de qualificação jurídica, não acarreta nenhuma alteração na operação lógica de subsunção, não sendo razão jurídica para que se considere a mesma, como pressuposto para o desencadeamento de mecanismos peculiares de interpretação da lei tributária pelos agentes administrativos.

Portanto, o planejamento tributário, no nosso ordenamento jurídico, para ser considerado lícito, precisa responder de forma afirmativa à três perguntas: 1º)- Os atos praticados pelo contribuinte, que levaram à economia tributária, antecedem a ocorrência do fato gerador ? Pois se forem posteriores, estaríamos na situação de evasão da obrigação tributária já existente. 2º) – Os atos praticados pelo contribuinte são atos lícitos ? 3º) – Os atos praticados foram reais ou foram simulados ?

Vê-se pois, que a simulação é o grande problema do planejamento tributário, pois o direito do contribuinte de se organizar existe somente nos casos em que o faça antes da ocorrência do fato gerador, de forma lícita e que não utilize de simulação para tal desiderato.

A administração tributária detém, competência para reconhecer a ineficácia do negócio jurídico praticado pelo particular (não se fala aqui da validade, que só poderá ser apreciada via Poder Judiciário), desde que o faça dentro de processo administrativo, assegurado o direito a ampla defesa e do contraditório, isto face a

interpretação que pode ser dada às disposições contidas nos artigos 149, VII e 116, parágrafo único do CTN. O processo de reconhecimento da simulação, nos termos do parágrafo único do artigo 116 do CTN, dependerá da edição de lei ordinária.

Os motivos que levam empresas a optar por um planejamento tributário com base na Incorporação, Fusão ou Cisão, são em geral, o aproveitamento de prejuízos futuros como lucros atuais; a redução sistemática de impostos (ISS, ICMS, CPMF, IOF); e as vantagens administrativas com a economia de escala.

Os custos da reestruturação societária conforme já se demonstrou na parte da tributação seriam, em regra, a perda dos prejuízos fiscais da incorporada e fusionadas; a antecipação do saldo do lucro inflacionário; a antecipação da DIPJ⁶⁰ e pagamento do Imposto de Renda e a tributação de deságio.

Então, para a realização de operações de reestruturação societária é necessário que o empresário realize um planejamento anterior, onde sejam elaborados estudos de ordem fiscal, com análise das demonstrações financeiras dos grupos envolvidos, calculando-se assim todos os riscos que envolvam o negócio.

⁵⁹ PEREIRA, Cesar A Guimarães. Ob. Cit. p. 192.

7. BIBLIOGRAFIA

- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo : LEJUS, 1998.
- _____. **Carnaval Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 9ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997.
- BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário, IPI, ICMS, ISS**. 3ª ed. São Paulo: Editora Atlas S/A, 1997.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05.10.1988, 18ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**, de 25.10.1966. São Paulo: Saraiva.
- BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Diário Oficial da União, Brasília, suplemento, 17.12.1976.
- CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 5ª ed. Vols. 1 e 3. São Paulo: Saraiva, 2001.
- COMPARATO, Fábio Konder. **Direito Empresarial**. São Paulo: Saraiva, 1995.
- DANIEL, Eduardo Carestiatto. A Teoria do Abuso do Direito e a sua Aplicabilidade no Direito Tributário. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo-24.
- DENARI, Zelmo. A Interpretação Econômica do nosso Sistema Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 55.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2º ed. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1977.

⁶⁰ DIPJ – declaração de imposto de renda pessoa jurídica.

- FABRETTI, Láudio Camargo. **Incorporação, Fusão, Cisão e Outros Eventos Societários**. São Paulo: Editora Atlas, 2001.
- GALLO, Franco. Elisão, Economia de Imposto e Fraude à Lei. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 52, Cadernos de Direito Tributário. P. 7-18.
- GONÇALVES, José Artur Lima. Planejamento Tributário Internacional. In: I CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIA – JUSTIÇA TRIBUTÁRIA, agos/1998, Vitória/ES.
- GRAU, Eros Roberto. Princípio da Livre Concorrência – Função Regulamentar e Função Normativa. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, v. 4, p. 104-129.
- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e abuso de direito in Estudo sobre o imposto de renda** (em homenagem a Henry Tilbery). São Paulo:Resenha Tributária, 1993.
- _____ **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.
- _____ Planejamento Tributário; Abuso de Direito; Limites e Garantias da Autonomia Privada. In: 1º Congresso Internacional de Direito Tributário-IBET- JUSTIÇA TRIBUTÁRIA, agos/1998, Vitória/ES.
- HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão – Rotas nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 1997.
- LEHNER, Moris. Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias. **Direito Tributário, Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.
- LOURENÇO, Américo; LACOMBE, Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996.
- LUCENA, José Waldecy. **Das Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 12º ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.
- MALERBI, Diva Marcondes Prestes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista do Tribunais, 1984.
- MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial**. 7ª ed. São Paulo: Forense, 1994.

- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e Evasão Fiscal. **Revista dos Tribunais**, 638, dez/1988.
- _____ Fusão de Empresas- Responsabilidade Tributária- Elisão de Penalidades- Sucessão. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 31, p. 211-219.
- OLIVEIRA, Fernando Antônio Albino de. A chamada "Interpretação Econômica" no Direito Tributário. **Revista de Direito Público- Cadernos de Direito Tributário**, São Paulo, v.18.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Cisão, fusão e Incorporação como Instrumentos de Planejamento Tributário. **Revista de Estudos Tributário**, São Paulo, v. 5, p.120-133 - jan/fev/99.
- PEREIRA, Cesar A Guimarães. **Elisão Tributária e Função Administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.
- REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 19ª ed. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1993.
- SACCHETTO, Claudio. Profili di Politica Legislativa ai fini del Contrasto della Elusione Fiscale Internazionale – La prospettiva Italiana. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 73, p. 115-123.
- SANTOS, Maurício dos. A Elisão Fiscal. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 21, p. 353-361.
- SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2ª ed. Rio de Janeiro:Edições Financeiras, 1954.
- TELLA, Ramón Falcón Y. Interpretación Económica Y Seguridad Jurídica. **Revista de Direito Tributário - Cadernos de Direito Tributário**, São Paulo, v. 65, p.7-14.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.
- VAZ, Carlos. **Evasão Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- XAVIER, Alberto Santos Pinheiro. Evasão e Elisão Fiscal e o art. 51 do pacote. **Revista de Direito Tributário – Conferências e Debates**, São Paulo, v. 40, p190-197.
- _____ Liberdade Fiscal, Simulação e Fraude no Direito Tributário Brasileiro. **Revista de Direito Tributário- São Paulo**, 11-12, p. 184-313.

WALD, Arnaldo. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Introdução e Parte Geral**. 7ª ed.
São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992.