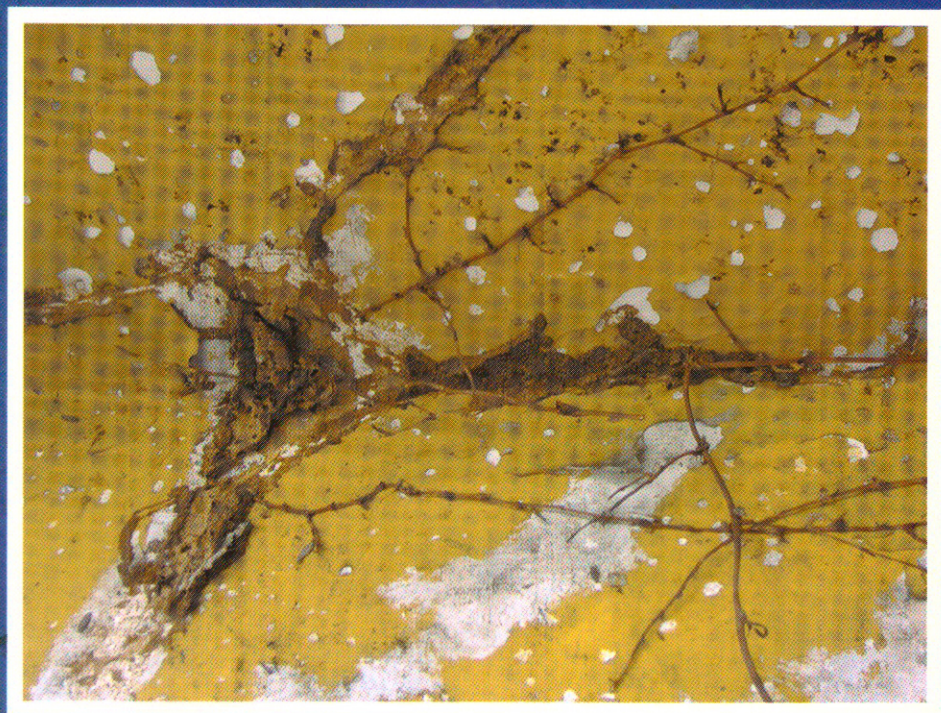


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



143

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

143

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(AGOSTO - 2007)

Duílio Ramos

é o autor da fotografia reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alberto Parreira, Danielle Melo e Gustavo Amaral - As alterações da Lei nº 11.382 e sua repercussão sobre a Lei de Execuções Fiscais

1. Da inaplicabilidade da Lei nº 11.382 em razão das peculiaridades da disciplina dos embargos na LEF. 2. Da inaplicabilidade da Lei nº 11.382 aos embargos da LEF sob um enfoque hermenêutico. 3. Do futuro projeto de lei para as execuções fiscais. 4. Conclusão.

7

Alessandra Dabul - A chamada flexibilização das alíquotas da contribuição ao Seguro Acidente do Trabalho - SAT

1. Colocação do problema. 2. Histórico legislativo. 3. Do Fator Acidentário de Prevenção - FAP. 4. Da função extrafiscal da contribuição ao Seguro Acidente do Trabalho - SAT. 5. Contribuição ao Seguro Acidente do Trabalho. 6. Do Banco Central. 7. Conclusões.

15

Emerson Catureli - Aplicação de multa qualificada nas hipóteses de presunção de omissão de receitas fundada em depósitos bancários de origem não comprovada

1 - Introdução. 2 - O art. 42 da Lei 9.430/96 no contexto das presunções relativas em matéria tributária. 3 - A multa qualificada e sua interpretação pelo Conselho de Contribuintes. 4 - O convencimento acerca da ocorrência da infração e do dolo nos lançamentos decorrentes de presunção de omissão de receitas fundada em depósitos bancários de origem não comprovada. 5 - Conclusão.

29

Gustavo Calmon Holliday - A fraude de execução fiscal após a nova redação do art. 185 do CTN

1 - Introdução. 2 - Da fraude. 3 - Da fraude contra credores - breve noção. 4 - Da fraude de execução. 5 - Da fraude de execução de créditos fiscais. 6 - A nova configuração da fraude à execução de créditos tributários após a Lei Complementar nº 118/2005. 7 - Conclusões.

38

Hugo de Brito Machado - A falta de propósito negocial como fundamento para exigência de tributo

1. Introdução. 2. A norma geral antielisão. 3. Falta de propósito negocial. 4. Norma geral antielisão e procedimento.

48

Ives Gandra da Silva Martins - A natureza não salarial do adicional de horas extras - caráter indenizatório e não-sujeição à incidência do imposto sobre a renda e das contribuições sociais

54

Rodrigo Caramori Petry - “Restituição”, “repetição de indébito”, “ressarcimento”, “compensação” e “creditamento” - teoria geral e aplicação às contribuições Cofins e PIS/Pasep

1. Introdução. 2. Fundamentos constitucionais da restituição de valores indevidamente pagos a título de tributo. 3. As hipóteses que autorizam a restituição de indébito tributário no CTN. 4. “Restituição”, “repetição de indébito”, “ressarcimento”, “compensação” e “creditamento” - terminologia adequada e distinções.

65

Rodrigo Maitto da Silveira - Imposto de renda: a dedutibilidade das perdas relativas a créditos contra devedor submetido a regime de liquidação extrajudicial e do valor do deságio na “venda” de créditos vencidos

I - Introdução. II - A dedutibilidade de despesas na apuração do imposto sobre a renda. III - O aproveitamento das perdas. IV - O lançamento, como perdas, de créditos vencidos e a sua dedutibilidade. V - Aplicação da regra de dedutibilidade de perdas aos créditos vencidos contra devedor submetido a procedimento de liquidação extrajudicial. VI - A dedutibilidade do valor do deságio na “venda” de créditos de operações vencidas. VII - Conclusões.

80

A Falta de Propósito Negocial como Fundamento para Exigência de Tributo

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Muitos afirmam que o Direito Tributário é o conjunto de normas que se prestam para viabilizar a arrecadação, pelo Estado, dos recursos financeiros de que necessita para o *desempenho de suas funções*. A maioria talvez o faça de boa-fé, por pura ingenuidade. Alguns, entretanto, certamente o fazem porque realmente pretendem sustentar que o Direito deve ser visto como instrumento dos poderosos.

Na verdade, o Direito Tributário não tem por finalidade viabilizar a arrecadação de recursos financeiros. O tributo, este sim, tem essa finalidade. Não o Direito Tributário. A finalidade deste é simplesmente limitar o de tributar, estabelecendo normas que o disciplinam para proteger o cidadão contribuinte, dando a estes, pelo menos, a segurança e a previsibilidade que lhes permitem, pelo menos, vivenciar a relação tributária sem que esta seja um obstáculo ao planejamento de suas atividades.

A rigor, o Direito Tributário tem por finalidade limitar o poder dos governantes de cobrar dos governados tributos que não sejam criados com o consentimento expresso por seus representantes ao aprovarem as leis. O princípio da legalidade deve ser entendido no sentido de que todo tributo deve ser consentido. Mas por razões diversas, inclusive e especialmente pela falta de compromisso dos representantes com os seus representados, na prática o princípio da legalidade tem sido reduzido à garantia de segurança e de previsibilidade na relação tributária.

Seja como for, certo é que o princípio da legalidade, como expressão nuclear do Direito Tributário, há de ser entendido pelo menos como garantia de segurança e de previsibilidade na relação tributária, ou seja, como garantia de que o tributo há de ser cobrado nos termos da lei, e de que esta não pode produzir efeitos retroativos.

Para que o princípio da legalidade seja efetivo, como instrumento da segurança jurídica, a ele se agrega o princípio da tipicidade dos tributos, que se justifica pelas mesmas razões que o firmaram no Direito Penal. Sem a tipicidade a legalidade é absolutamente insuficiente como garantia de segurança.



Hugo de Brito Machado

é Desembargador Federal aposentado do TRF da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

Neste contexto, suscita-se a questão de saber se uma denominada norma geral antielisão é, ou não, compatível com o princípio da legalidade. E mais especificamente, se a denominada falta de propósito negocial pode prestar-se como fundamento para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos lícitos, para fundamentar a cobrança de tributo sem que tenha ocorrido o fato que a lei define como hipótese de incidência tributária, mas outro fato que eventualmente produz o mesmo resultado econômico.

Essas questões são mais complexas do que à primeira vista pode parecer. O exame que não seja extremamente superficial das mesmas justifica a elaboração de um livro e não apenas de um pequeno artigo. Aqui, portanto, vamos examinar simplesmente um aspecto da dita falta de propósito negocial em face da evolução legislativa, com a finalidade de demonstrarmos que o Fisco, como quase sempre acontece com os titulares de poder, age sempre sem o menor respeito ao Direito, que viola constantemente, sendo certo que algumas vezes o que parece ser uma vitória contra o arbítrio termina sendo um caminho para o seu agravamento.

2. A Norma Geral Antielisão

2.1. O parágrafo único do artigo 116 do CTN

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, acrescentou ao artigo 116 do Código Tributário Nacional um parágrafo único a dizer que:

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

Esta é a denominada *norma geral antielisão*. Norma até então inexistente em nosso ordenamento jurídico, com a qual restou atribuída à autoridade da Administração Tributária competência para desconsiderar certos atos ou negócios jurídicos dos quais decorra a exclusão ou a redução de tributos.

Coloca-se, então, a questão de saber quais os atos ou negócios jurídicos podem ser desconsiderados, e a resposta a essa questão certamente depende da interpretação que se adote para a norma acima transcrita, especialmente para *finalidade de dissimular*, nela contida.

2.2. Inconstitucionalidade ou inutilidade

Temos sustentado que, a depender da interpretação que se dê à denominada norma geral antielisão, albergada pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, dita norma terá de ser considerada inconstitucional, ou inútil. Inconstitucional se interpretada de modo a amesquinhar o princípio da legalidade tributária.¹ Inútil se interpretada dentro dos limites desse princípio, porque mesmo sem ela o Fisco já tem desconsiderado diversos atos ou negócios jurídicos por considerar que foram praticados com abuso de direito, e os tribunais têm apoiado essa atitude em todos os casos nos quais entende configurado o abuso de direito.²

¹ Cf. nosso *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume II, Atlas, São Paulo, 2004, pp. 357/360.

² Cf. nosso *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume II, Atlas, São Paulo, 2004, pp. 360/363.

Seja como for, a inclusão no Código Tributário Nacional da questionada norma geral antielisão teve o mérito de provocar estudos doutrinários sobre o assunto, em cujo âmbito vamos aqui destacar a questão da falta de propósito negocial como fundamento para a exigência de tributo, vale dizer, como fundamento para a desconconsideração, pela autoridade da Administração Tributária, de atos ou negócios jurídicos dos quais decorra a exclusão ou a redução de tributo.

3. Falta de Propósito Negocial

3.1. Como fundamento para a desconconsideração de atos ou negócios jurídicos

Pouco depois de introduzida em nosso ordenamento jurídico a denominada norma geral antielisão, vale dizer, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, foi editada a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, colocando como fundamento para a desconconsideração de atos ou negócios jurídicos, pelo Fisco, a denominada falta de propósito negocial.

A referida Medida Provisória estabeleceu:

“Art. 14. São passíveis de desconconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.”

Como se vê, a Medida Provisória nº 66 elegeu como fundamento para a desconconsideração do ato ou negócio jurídico, pela autoridade da Administração Tributária, a denominada falta de propósito negocial. Não foi, nessa parte, convertida em lei. Esses seus dispositivos, acima transcritos, não constam da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que dela resultou. Mas o Fisco neles se tem inspirado para desconconsiderar atos e negócios jurídicos. Por isto nos parece que segue sendo interessante o estudo deste assunto, e em especial a questão de saber o que se deve entender por *falta de propósito negocial*.

3.2. Propósito negocial

Entende-se por *propósito negocial* o *business purpose* dos americanos, expressão com a qual se referem ao propósito ligado à atividade empresarial. É o propósito ligado aos objetivos visados pela empresa, ou de algum modo ligados a sua atuação no mercado.

Assim, os atos ou negócios jurídicos praticados pelas empresas em geral teriam de estar ligados às suas finalidades, à sua atuação no mercado. A ausência dessa ligação poderia ser colhida pela autoridade da Administração Tributária para descon-

siderar o ato ou negócio jurídico do qual resulta a exclusão ou a redução de um tributo, ou a postergação de seu pagamento.

3.3. Motivo extratributário

A *falta de propósito negocial* não se confunde com a falta de *motivo extratributário*. Marco Aurélio Greco, cuja doutrina é francamente favorável à Fazenda no que concerne ao denominado planejamento tributário, ao tratar do motivo que se faz necessário para a validade dos atos ou negócios jurídicos perante o Fisco, esclarece:

“Aqui cumpre fazer um desdobramento dessa idéia, pois quando menciono motivo extratributário às vezes isto gera confusão em quem lê meus textos. Não estou dizendo que precisa haver *business purpose* (conceito que advém da experiência americana e que se vincula à idéia de empreendimento); não estou dizendo que o único motivo que afasta o abuso é o propósito ligado à atividade econômica desenvolvida ou à sua repercussão no mercado, estou dizendo que o motivo que afasta o abuso é o extratributário, vale dizer, pode ser uma razão familiar, política, de mudança do regime jurídico das importações, de alteração do quadro referencial em que se posicionava a atividade da empresa.”³

Para Marco Aurélio, como se vê, para justificar a desconsideração do ato ou negócio jurídico pelo Fisco não basta a falta de propósito negocial. É preciso que tenha sido o ato ou negócio jurídico praticado por motivo exclusivamente tributário. Em outras palavras, é preciso que não exista para o ato ou negócio praticado um motivo extratributário.

Como se vê, a exigência de propósito negocial para a validade dos atos ou negócios jurídicos perante o Fisco, que ganhou força a partir da Medida Provisória nº 66, constitui limitação intolerável à liberdade do cidadão contribuinte, sendo rejeitada até pela doutrina mais favorável à Fazenda em matéria de planejamento tributário. O pior, todavia, é que a rejeição, pelo Congresso Nacional, dos dispositivos daquela Medida Provisória que cuidavam deste assunto, que pareceu ser uma vitória contra o arbítrio, na prática terminou sendo um caminho para o seu agravamento, como a seguir se verá.

4. Norma Geral Antielisão e Procedimento

4.1. Procedimento específico e conseqüências da desconsideração

A Medida Provisória nº 66/2002, em atenção ao disposto no parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional, estabelecia:

“Art. 15. A desconsideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art. 16. O ato de desconsideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a desconsideração.

³ Marco Aurélio Greco, *Planejamento Tributário*, Dialética, São Paulo, 2004, p. 210.

§ 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 3º A representação de que trata este artigo:

I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§ 1º Caso conclua pela desconconsideração, o despacho a que se refere o *caput* deverá conter, além da fundamentação:

I - descrição dos atos ou negócios praticados;

II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

§ 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.”

Como se vê, a Medida Provisória nº 66/2002 regulava o específico procedimento administrativo a ser adotado pela Administração Tributária para a desconconsideração de atos ou negócios jurídicos, de sorte que ao contribuinte ficava assegurado o direito de defesa de forma efetiva, posto que todos os elementos de fato considerados pela autoridade teriam de ser expressamente indicados, submetendo-se por inteiro ao contraditório. E estabelecia também a consequência do ato de desconconsideração.

4.2. Consequência da rejeição dos dispositivos da Medida Provisória nº 66/2002

Tivessem sido aprovados os dispositivos da Medida Provisória nº 66/2002, que cuidavam do procedimento de desconconsideração de atos ou negócios jurídicos, e de sua consequência, uma vez praticada a desconconsideração, o contribuinte teria o prazo de trinta dias “para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora”.⁴ Rejeitados, como foram, tais dispositivos, a desconconsideração está sendo praticada mediante a simples lavratura de auto de infração, do que resulta a imposição da penalidade própria do lançamento de ofício, podendo até ser o contribuinte acusado do cometimento de crime contra a ordem tributária.

A realidade está a demonstrar mais uma vez que a Administração Tributária não tem nenhum apreço pelo Direito. A não-aprovação, pelo Congresso Nacional, dos dispositivos da Medida Provisória nº 66/2002 deixou a prática da desconconsideração de atos ou negócios jurídicos pelo Fisco a depender de lei que estabeleça o proce-

⁴ Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, art. 17, parágrafo 2º.

dimento próprio para esse fim. A observância desse procedimento é uma exigência expressa do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. A aplicação da norma geral antielisão deve ocorrer “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.⁵ Sem que existam esses procedimentos, a desconsideração de atos ou negócios jurídicos pelo Fisco constitui flagrante arbítrio.

Pior, todavia, é a imposição de penalidade ao contribuinte que tem desconsiderado ato ou negócio jurídico que tenha praticado. Como não foram aprovados os dispositivos da Medida Provisória nº 66/2002, a Administração Tributária reagiu com o incremento do arbítrio. Quando poderia ser caso de desconsideração do ato ou negócio jurídico, lavra desde logo auto de infração e impõe a penalidade do lançamento de ofício.