

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 18.302/09/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000158440-71  
Impugnação: 40.010123468-29  
Impugnante: BAMAQ S/A Bandeirantes Máquinas e Equipamentos  
IE: 186140008.00-05  
Proc. S. Passivo: Peter de Moraes Rossi/Outro(s)  
Origem: DF/Contagem

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR - ATO/NEGÓCIO JURÍDICO - FALTA DE DESCONSIDERAÇÃO. Imputação fiscal de vendas de mercadorias sem a emissão dos documentos fiscais próprios e sem o recolhimento do ICMS devido. Entretanto, restou comprovado nos autos a inobservância, por parte do Fisco, de formalidade prevista na legislação tributária, em especial o disposto nos artigos 205, da Lei 6763/75 e 83 e 110, do RPTA/MG, o que determina a nulidade do lançamento do crédito tributário. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre vendas de mercadorias sem a emissão dos documentos fiscais próprios e sem o recolhimento do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais, nos exercícios de 2006 e 2007, vez que as operações foram acompanhadas por notas fiscais emitidas por contribuintes estabelecidos em outras Unidades da Federação diretamente para estabelecimentos localizados neste Estado.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, II, da Lei 6763/75, majorada em 100% (cem por cento), face à constatação de reincidência, nos termos do art. 53, § 7º, da mesma lei, exceto em relação ao mês de outubro de 2007, cuja majoração foi de 50% (cinquenta por cento), uma vez decorridos mais de 5 (cinco) anos da primeira infração tomada como referência.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 963 a 1.001, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1.025 a 1.076.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.081 a 1.110, opina pela procedência parcial do lançamento, para abater, sobre o imposto exigido, o crédito relativo à operação interestadual.

Em sessão realizada em 01/04/09, presidida pelo Conselheiro André Barros de Moura, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista do processo formulado pelo Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 17/04/09.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros a saber: o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que, em preliminar, acatou a arguição de nulidade do Auto de Infração, e o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Relator), que a rejeitou. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Peter de Moraes Rossi e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes.

### **DECISÃO**

A autuação versa sobre vendas de mercadorias sem a emissão dos documentos fiscais próprios e sem o recolhimento do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais, nos exercícios de 2006 e 2007, vez que as operações foram acompanhadas por notas fiscais emitidas por contribuintes estabelecidos em outras Unidades da Federação diretamente para estabelecimentos localizados neste Estado.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, II, da Lei 6763/75, majorada em 100% (cem por cento), face à constatação de reincidência, nos termos do art. 53, § 7º, da mesma lei, exceto em relação ao mês de outubro de 2007, cuja majoração foi de 50% (cinquenta por cento), uma vez decorridos mais de 5 (cinco) anos da primeira infração tomada como referência.

A Autuada argui, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração argumentando que o Fisco, ao desconsiderar a “*intermediação*” que teria sido por ela realizada, descumpriu a rotina processual prevista no art. 83, do RPTA/MG, pois, segundo sua afirmação, não foi observado o procedimento prévio determinado no referido artigo.

Com efeito, da análise do Auto de Infração (AI), bem como da Manifestação Fiscal posterior, constata-se que busca o Fisco por meio da presente autuação, a desconsideração do ato/negócio jurídico, consubstanciado na alegada representação comercial existente entre a Autuada e as empresas localizadas em outras Unidades da Federação.

Nesse sentido restou consignado na Manifestação Fiscal, fl. 1.040 dos autos:

“VALE LEMBRAR QUE A FISCALIZAÇÃO DA DELEGACIA DE CONTAGEM, NA PRESENÇA DA FISCAL CARLA APARECIDA PEDROSA E DA COORDENADORA FISCAL ÂNGELA DE SÁ, REUNIRAM-SE NO MÊS DE MARÇO DE 2008 COM OS REPRESENTANTES DA BAMAQ, O SEU PROCURADOR – SR. JOSÉ ANTÔNIO S. SILVA E O SEU ASSISTENTE DE DIRETORIA – SR. PINDARO DE SOUZA. A FISCALIZAÇÃO MARCOU ESTA REUNIÃO PARA OBTER ESCLARECIMENTOS DOS REPRESENTANTES DA BAMAQ SOBRE AS OPERAÇÕES MENCIONADAS NOS AUTOS. AS SERVIDORAS FISCAIS QUESTIONARAM AS OPERAÇÕES E OS REPRESENTANTES DA BAMAQ AFIRMARAM QUE NÃO ERAM VENDAS E QUE SE TRATAVAM DE SIMPLES “INTERMEDIÇÃO/REPRESENTAÇÃO”.

NESTA REUNIÃO, A FISCALIZAÇÃO INTRODUZIU O ASSUNTO, QUESTIONOU, PONDEROU SOBRE ESTAS OPERAÇÕES DE “INTERMEDIÇÃO/REPRESENTAÇÃO” DA BAMAQ, TORNANDO-SE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CLARO QUE A MATÉRIA ERA OBJETO DE QUESTIONAMENTO FISCAL”.

No que se refere à desconsideração do ato/negócio jurídico dispõe o parágrafo único, do art. 116, do Código Tributário Nacional:

“Art. 116 -

(...)

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

A Lei 6763/75 vem confirmar tal dispositivo em seu artigo 205:

“Art. 205 - A autoridade fiscal poderá desconsiderar ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de descaracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, assegurado o direito de defesa do sujeito passivo.”

Além disso, o RPTA/MG prevê, em seu artigo 83, um procedimento específico para que se dê essa desconsideração:

“Art. 83. Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico o servidor, após o início da ação fiscal, deverá:

I - intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico com indício de dissimulação;

II - após a análise dos esclarecimentos prestados, caso conclua pela desconsideração, discriminar os 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 - descrever os atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos; e

IV - demonstrar o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso anterior, com especificação, por imposto, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos acréscimos legais.”

E nem se argumente que, se tratando a hipótese dos autos de uma simulação ou fraude à lei, não seria caso de desconsideração do negócio jurídico.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, o bem elaborado parecer da Assessoria do Conselho que tratou com profundidade da questão, opinou que:

“Em outras palavras, entende esta Assessoria que os negócios jurídicos contaminados por ilícitos típicos, caracterizadores de evasão fiscal, como **a fraude comum e a simulação**, não precisam ser desconsiderados (negócio aparente), bastando ao Fisco comprovar a fraude ou a simulação e a ocorrência do fato gerador do tributo relativo ao negócio dissimulado (negócio efetivamente praticado – negócio real).”

E o fez com base na doutrina do Professor Marco Aurélio Greco, citado no substancioso trabalho elaborado, bem como no disposto no art. 167, do Código Civil.

Desse modo, repita-se, a acusação fiscal é de que a Autuada teria praticado uma simulação ou uma fraude à lei, adotando um negócio jurídico (representação) com o objetivo de dissimular a ocorrência do verdadeiro negócio jurídico (compra e venda), fato gerador do ICMS exigido, e, ainda, que neste caso não se aplicaria o disposto no art. 116, parágrafo único, do CTN, por se tratar de negócio nulo.

Ora, a representação comercial não é atividade ilegal, desse modo, perfeitamente possível a contratação realizada entre a Autuada e as empresas *Vendor Comercial de Máquinas e Equipamentos Ltda.* e *Proton Primus Máquinas e Equipamentos Ltda.*

Ressalte-se, que como expressamente reconhecido na Manifestação Fiscal o negócio de representação efetivamente ocorreu:

“Portanto, a intermediação de vendas da BAMAQ não foi em momento algum descaracterizada, pelo contrário, ela foi confirmada e reforçada na conclusão fiscal de que as vendas foram intermediadas, mas também, realizadas de fato pela BAMAQ, mediante provas documentais sólidas e robustas, anexadas aos autos.”

Desse modo, razão não assiste ao Auto de Infração lavrado, pois conforme trecho acima transcrito o negócio realizado não foi simulado, mas efetivamente ocorreu, segundo o próprio Fisco, e com o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Portanto, clara a incidência do art. 116, parágrafo único no caso em tela.

Para sustentar este entendimento, o próprio Professor Marco Aurélio Greco, em trecho citado no parecer da Assessoria do Conselho afirma:

“A autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular. Não atos praticados mediante dissimulação ou simulação, mas atos com a finalidade de dissimular. Aqui está qualificado o efeito e não a hipótese. Todo e qualquer ato que levar ao efeito da dissimulação e que tenha sido realizado com essa finalidade, vai estar

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alcançado pela hipótese legal do par. único do artigo 116.”

Ressalte-se, que tendo em vista o próprio princípio da unicidade do direito invocado no parecer da Assessoria do Conselho, existindo no âmbito tributário previsão expressa de um procedimento específico para se reconhecer a dissimulação, não há como se afastar este procedimento sob pena de fazer letra morta do dispositivo tributário, em flagrante violação ao disposto no art. 110, do RPTA/MG.

Como se observa dos autos, tal procedimento não foi seguido pelo Fisco, sendo certo que, existindo um procedimento determinado na legislação para a prática de determinado ato, não há como o mesmo ser suprido por um procedimento informal.

A inobservância do procedimento estabelecido no RPTA/MG acarretará a nulidade absoluta do lançamento.

Assim, não tendo sido observado o procedimento estabelecido na legislação, não há como o AI ser mantido, tratando-se de lançamento nulo.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, dando prosseguimento ao julgamento anterior iniciado em 01/04/09, nos termos da Portaria nº 04, de 19/02/2001, pelo voto de qualidade, em declarar nulo o Auto de Infração pela falta de desconsideração do ato ou negócio jurídico. Vencidos os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Relator) e Raimundo Francisco da Silva, que não o consideravam nulo. Designado relator o Conselheiro André Barros de Moura (Revisor). Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão está sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 17 de abril de 2009.**

**André Barros de Moura  
Presidente/Relator Designado**

ABM/EJ

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 18.302/09/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000158440-71  
Impugnação: 40.010123468-29  
Impugnante: BAMAQ SA Bandeirantes Máquinas e Equipamentos  
IE: 186140008.00-05  
Proc. S. Passivo: Peter de Moraes Rossi/Outro(s)  
Origem: DF/Contagem

---

Voto proferido pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos, constantes do bem elaborado parecer da Assessoria do CC/MG.

“Antes da análise das prefaciais argüidas pela Impugnante, visando melhor subsidiar a Câmara responsável pelo julgamento do presente processo, em que pese o elevado saber jurídico dos D. Conselheiros, será feita uma breve distinção entre elisão e evasão fiscais, de acordo com os critérios normalmente utilizados (*temporal, de ocorrência do fato gerador e de licitude/ilicitude*).

Em seguida, serão abordadas, de forma bastante breve, as definições de “*fraude à lei*” e “*abuso de direito*”, conceituados como ilícitos atípicos por Douglas Yamashita<sup>1</sup>, e que os negócios dissimulatórios em fraude à lei ou com abuso de direito enquadram-se no art. 116, § único, do CTN.

Ato contínuo será feita uma distinção entre fraude à lei (*ilícito atípico, equiparável à evasão*) e simulação (*ilícito típico – evasão fiscal*), lembrando que, no que toca ao presente processo, a distinção que mais interessa é em relação à simulação relativa e, por esta razão, a distinção entre fraude à lei e simulação por interposição não será aqui analisada.

Por fim, serão abordadas as controvérsias doutrinárias acerca do parágrafo único, do art. 116, do CTN e, por consequência, do art. 84, do RPTA/MG.

**CTN** - “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

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

.....

**RPTA/MG** - "Art. 84. A desconsideração do ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do imposto ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária ensejará o lançamento de ofício do respectivo crédito tributário."

Nessa análise, demonstrar-se-á (no sentido de defesa da tese) que os negócios jurídicos fraudulentos (fraude comum) ou simulados, por se tratarem de ilícitos típicos (evasão fiscal), não se enquadram na norma contida no art. 116, § único, do CTN, no sentido de que o Fisco não precisa desconsiderar o negócio simulado (art. 83, c/c art. 84, do RPTA/MG), bastando a ele demonstrar que houve a simulação e que o fato gerador do tributo, no caso concreto, efetivamente ocorreu, embora tenha sido ocultado.

### **1.1. Distinção entre Elisão e Evasão Fiscais:**

Douglas Yamashita<sup>1</sup>, iniciando sua análise sobre a matéria em epígrafe, salienta que "a doutrina majoritária a respeito da clássica distinção entre elisão e evasão fiscais pode ser sinteticamente representada nas conclusões do XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEEU, do qual participaram consagrados juristas de escol".

#### **Plenário**

Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento de tributo, por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador.

Evadir é evitar o pagamento do tributo devido, reduzir-lhe o montante ou postergar o momento em que se torna exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador.

Aprovado por maioria

#### **Comissão 1**

O limite da elisão é a lei. É incensurável a utilização dos mecanismos legais através de técnica de planejamento tributário, com vistas à economia de impostos.

Já a evasão se dá quando é ultrapassado o limite legal, configurando uma ruptura da ordem jurídica.

#### **Comissões 3 e 4**

Elisão é o comportamento lícito, objetivando a economia fiscal, distinguindo-se da evasão, que se expressa em <sup>1</sup>uma ação ou omissão ilícita, tendente ao descumprimento do dever jurídico tributário.

#### **Comissão 5**

---

<sup>1</sup>YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei. Lex Editora, São Paulo, 2005.

A diferença entre a elisão fiscal e a evasão fiscal consiste em que a elisão expressa ato formal e substancialmente legítimo e lícito praticado antes do surgimento do fato gerador, com o fim de evitar a incidência tributária plena ou diminuir o tributo, e a evasão é o ato de omissão praticado após a ocorrência do fato gerador, com o fim de evitar, reduzir ou retardar o pagamento do título.

#### **Comissão 6**

A elisão fiscal é economia tributária decorrente de atos ou omissões lícitos anteriores ao fato gerador.

A evasão fiscal é descumprimento da obrigação tributária.

Os limites situam-se nos termos dos conceitos firmados, na ocorrência do fato gerador (limite temporal), e na observância da juridicidade (licitude).

Após salientar que dentre as conclusões das Comissões, apenas o critério da licitude foi uma unanimidade, Douglas Yamashita ressalta que nem toda conduta antes do fato gerador é uma elisão fiscal, citando três exemplos, a saber:

- a) Substituições materiais do fato gerador (*Ex.: o consumidor deixa de consumir vinho e passa a consumir cerveja devido à alta carga tributária que torna o vinho mais caro*);
- b) Abstinência de qualquer fato gerador;
- c) Simulação relativa, em que o negócio aparente precede o negócio real (*Ex.: uma empresa celebra um contrato simulado de mútuo – passivo fictício – com seu sócio em 1º de janeiro a fim de ocultar receita de mercadorias, sujeitas ao ICMS, a serem vendidas nos dias que se seguirem*). **Esta hipótese situa-se no campo da evasão fiscal.** (G.N.)

Pondera o citado mestre que “*se, mesmo agindo antes da ocorrência do fato gerador a conduta do contribuinte pode ser tanto irrelevante (hipótese “a”) como evasiva (hipótese “c”), logo, o critério temporal é insuficiente para distinguir a elisão fiscal da evasão fiscal, segundo atenta e autorizada doutrina*”.

Prosseguindo, Yamashita ressalta que “*essencial mesmo seria se a conduta evitasse ou não a ocorrência do fato gerador. Se a conduta não evitar a ocorrência do fato gerador, como na simulação relativa, o contribuinte incorrerá em evasão fiscal. Já se a conduta evitar a ocorrência do fato gerador mediante uma via negocial alternativa sujeita a menor ou nenhum ônus fiscal, o contribuinte simplesmente praticará uma elisão fiscal. Portanto, o critério temporal acabaria dando lugar ao critério da ocorrência do fato gerador*”. (G.N.)

Porém, de acordo com o mesmo jurista, “*nem toda conduta que reduz o ônus fiscal sem evitar a ocorrência do fato gerador é uma evasão fiscal*”, citando como exemplo regimes tributários especiais (*Lucro Real ou Presumido, Simples, Refis, etc.*).

Dessa forma, “a ocorrência do fato gerador também não é um critério preciso de distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal. Não basta perguntar se a conduta evita ou não o fato gerador. Se o que se deseja é realmente determinar a amplitude da liberdade de o cidadão contribuinte economizar tributos, em verdade o que se quer saber é o que está permitido ou proibido. Ora, evidentemente permitido é tudo o que é lícito e proibido é tudo o que é ilícito. Logo, decisivo é o critério de licitude ou ilicitude, faces da mesma moeda”.

Depreende-se dos ensinamentos de Douglas Yamashita que o critério da licitude/ilicitude dos atos é fator decisivo na distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal, ou seja, “*elisão fiscal consiste nas condutas lícitas destinadas a reduzir ou eliminar o ônus fiscal e evasão fiscal consiste nas condutas ilícitas destinadas a reduzir ou eliminar o ônus fiscal, aí incluídos além da fraude comum e da simulação, o abuso do direito e a fraude à lei*”. (G.N.)

Não obstante, importante destacar que, embora seja decisivo o critério da licitude/ilicitude, isto não descaracteriza o fato de que nos negócios simulados (*simulação relativa, no caso do presente processo*) o fato gerador do tributo efetivamente ocorre, pois o negócio real realmente acontece, sendo o negócio aparente apenas um “*masquaramento*” da realidade.

Outro ponto importante a ser destacado é o fato da doutrina e jurisprudência considerarem **a fraude comum e a simulação como atos ilícitos**, conforme trechos a seguir reproduzidos, extraídos da obra de Yamashita, *in verbis*:

“Como doutrina e jurisprudência reconhecem a inegável ilicitude da fraude comum e da simulação, não resta dúvida serem eles casos de evasão fiscal, razão pela qual seu estudo fica relegado aqui a um segundo plano” (YAMASHITA, Douglas – Págs. 32 e 33)

“Sendo pacífico que o negócio simulado é ineficaz para fins tributários (art. 149, VII, do CTN)...” (YAMASHITA, Douglas – Pág. 25)

Por oportuno, deve-se destacar que o nosso Código Civil (Lei nº. 10.406, de 10/01/2002), em seu art. 167, estabelece que “**é nulo o negócio jurídico simulado**, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma”, não sendo necessária portanto sua desconsideração.

## **1.2. Fraude à Lei e Abuso de Direito – Ilícitos Atípicos:**

### **1.2.1. Abuso de Direito:**

O art. 187, do CC/2002, estabelece que “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

Douglas Yamashita, após fixar o contexto normativo, doutrinário e jurisprudencial em que se insere o abuso de direito e após analisar a exegese do dispositivo acima transcrito, aduz que “hoje, a concepção mais moderna do abuso do direito baseia-se, sim, em critérios estritamente jurídicos: os princípios positivados. Os princípios servem, de um lado, como fundamentos de justificação das regras e, de outro,

como normas de regulação de aplicação das regras existentes ao caso concreto. Daí a importância da distinção entre princípios e regras para uma concepção positiva do abuso do direito. Nesse sentido o abuso de direito consiste em uma **conduta ilícita atípica**, pois esta perde sua permissão normativa *prima facie*, em virtude de sua contrariedade a princípios jurídicos, especialmente aqueles de nível constitucional”. (G.N.)

Em sede de Direito Tributário e evasão fiscal, Yamashita reproduz a arguta observação de Marco Aurélio Greco no sentido da reprovação de planejamentos tributários abusivos até mesmo na visão tradicional:

“Lembro que o código civil altera a definição de atos ilícitos para incluir a figura do abuso de direito que, agora, está literalmente prevista. Problema sério. Por quê? Porque na visão tradicional da elisão e do planejamento um dos pilares de apoio é o ato lícito. Ora, se for um caso de abuso de direito, o ato é ilícito<sup>2</sup> e se é ilícito, nem mesmo na visão tradicional aquele planejamento subsiste.”

Na visão de Douglas Yamashita, como espécie de “*ilícito atípico*”, na definição por ele defendida, o abuso do direito funcionaria da seguinte forma:

“1. Existe uma regra que permite a S realizar uma ação A nas circunstâncias X. Essa regra é um elemento do conjunto de posições normativas em que se encontra S como titular de um direito subjetivo;<sup>3</sup>

2. Porém, a ação A excede manifestamente os limites impostos pelos princípios que justificam a regra permissiva;

3. A falta de justificativa para a violação dos princípios pela ação A faz com que A fique fora dos princípios que justificam sua regra permissiva, a qual se transforma numa regra proibitiva, segundo a qual, nas circunstâncias X' (combinação dos passos 1 e 2), a ação A está proibida.”

No entanto, nem todo abuso de direito é dissimulatório. Em função disso, Yamashita, transcrevendo ensinamentos de Marco Aurélio Greco, ressalta que a dissimulação do art. 116, parágrafo único, do CTN, por sua amplitude, coincide com casos de abuso do direito, mas não com todos:

“O conceito dissimular circunscreve parcela da realidade definida a partir de um referencial (engano, mascaramento), enquanto fraude à lei, abuso de direito e negócio indireto circunscrevem parcelas da realidade a partir de outros referenciais. Em função disso, os conjuntos de casos abrangidos podem ou não coincidir. Ou seja, haverá situações que poderão configurar fraude à lei, abuso de direito ou negócio indireto que

<sup>1</sup> YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*. Lex Editora, São Paulo, 2005.

<sup>1</sup> YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*. Lex Editora, São Paulo, 2005.

também atenderão aos requisitos de incidência do parágrafo único do art. 116 e haverá hipóteses em que não teremos essa coincidência. Seus âmbitos de aplicação correspondem a círculos secantes e não círculos concêntricos.”

Nesse sentido, ressalta Yamashita que “ao art. 116, parágrafo único, interessa apenas o abuso dissimulatório, já que a falta de simulação impede a incidência dessa norma do CTN sobre abusos não-dissimulatórios. Em outras palavras, somente serão passíveis de desconsideração os atos abusivos dissimulatórios”.

### **1.2.2. Fraude à Lei:**

Douglas Yamashita, após citar o art. 166, VI, do CC/2002 (“*é nulo o negócio jurídico quando tiver por objetivo fraudar lei imperativa*”) salienta que a única consequência atribuída pelo citado dispositivo legal “*ao negócio em fraude à lei é a nulidade. Como penalidade, ainda que branda, tal nulidade indica que o negócio em fraude à lei está reprovado pelo ordenamento jurídico, ou seja, consiste num ilícito invalidante. Sua reprovação e ilicitude decorrem precisamente da contrariedade de suas consequências a um ou mais princípios pertinentes. É isso que torna o negócio jurídico em fraude à lei como **ilícito atípico***”. Salienta, ainda, que “*a ilicitude da fraude à lei encontra reconhecimento inclusive no STF no RE 11.561/DF e do STJ no REsp 207.484/SP*”. (G.N.)

De acordo com o citado mestre, “*o negócio dissimulatório em fraude à lei tributária, como qualquer outro negócio, é celebrado com fundamento em normas constitutivas, cujo uso é disciplinado por normas regulatórias permissivas (‘norma de cobertura’). Entretanto, como estas normas apenas dissimulam ou atenuam os efeitos de fatos tributáveis mediante uma montagem artificial que se subsume a normas tributárias que reduzem ou eliminam o ônus fiscal, tal negócio viola um ou mais princípios pertinentes (‘norma defraudada’) da ordem jurídica. Em razão dessa violação, aquela norma regulatória ‘prima facie’ permissiva do negócio torna-se uma norma regulatória proibitiva muitas vezes de criação jurisprudencial*”.

Nesse sentido, conclui que “***o art. 116, parágrafo único do CTN limita-se a desconsiderar o negócio dissimulatório em fraude à lei tributária de tal modo que o contribuinte perde a fruição da norma que reduz ou elimina o ônus fiscal. Como não há dúvida de que, no mais, o fato tributável dissimulado havia formalmente ocorrido, já não há nenhum óbice para a cobrança do tributo. A solução do CTN no sentido de reprová-lo apenas o negócio dissimulatório em fraude à lei tributária tem o mérito de respeitar o princípio da estrita legalidade tributária, já que a mera desconsideração desses negócios não tem nenhuma relação com nenhum tipo de aplicação analógica da lei tributária***”. (G.N.)

Prosseguindo, Yamashita cita os seguintes exemplos práticos:

“A desconsideração de negócios fraudulentos de aquisição de prejuízos fiscais revela um lucro tributável efetivamente ocorrido. A desconsideração de negócios fraudulentos que geram créditos de PIS e Cofins não-cumulativos revela a receita tributável realmente ocorrida. A desconsideração de pessoas jurídicas constituídas em fraude à lei revela, por

vezes, pessoas físicas não alcançadas por benefícios fiscais destinados exclusivamente a pessoas jurídicas. Enfim, este é o negócio dissimulatório em fraude à lei tributária.”<sup>4</sup>

### **1.3. Fraude à Lei e Simulação (Absoluta e Relativa) – Distinções:**

#### **1.3.1. Fraude à Lei e Simulação Absoluta:**

De acordo com os ensinamentos de Yamashita, “a distinção entre fraude à lei e simulação absoluta é bastante nítida. Enquanto na simulação absoluta se finge determinado negócio visando aparentar uma nova situação jurídica, na fraude à lei realiza-se um negócio efetivo, real, que constitui uma nova situação jurídica. Parafraseando Pontes de Miranda, pode-se afirmar que, na simulação absoluta, digo que vou por aqui, mas na verdade não vou a lugar algum. Em outras palavras, na simulação absoluta as partes desejam permanecer na mesma situação jurídica em que se encontravam antes da realização do negócio simulado, ao passo que na fraude à lei as partes desejam uma nova situação jurídica”.

#### **1.3.2. Fraude à Lei e Simulação Relativa:**

Quanto à simulação relativa e a fraude à lei, “ainda que ambas visem obter uma consequência real que altere a situação jurídica, os meios empregados são diametralmente opostos: a simulação relativa emprega um negócio aparente para ocultar outro negócio realmente desejado, e a fraude à lei emprega um negócio real e efetivamente desejado para obter um resultado proibido ou embaraçar um fim impositivo. Ou seja, na simulação relativa, ‘digo que vou por aqui, mas em verdade vou por ali’, enquanto na fraude à lei, digo que vou por aqui e, de fato, por aqui eu vou”.

“Muito embora os conceitos de simulação relativa e de fraude à lei tenham em comum a dissimulação de um negócio, enquanto na simulação relativa o agente visa encobrir o negócio dissimulado tributável mediante um negócio falso e indesejado, na fraude à lei o agente visa atenuar os efeitos do negócio dissimulado tributável mediante um negócio verdadeiro e desejado. Por isso, na simulação relativa, o agente não contorna o regime jurídico do negócio dissimulado nem evita sua incidência e aplicação, ao passo que, na fraude à lei, o agente atenua os efeitos do regime jurídico do negócio dissimulado”.

### **1.4. Art. 116, § Único, do CTN - Controvérsias Doutrinárias:**

As diversas posições doutrinárias sobre o tema se agrupam, basicamente, em três entendimentos<sup>1</sup>:

**1)** A primeira corrente entende que o referido parágrafo único é inconstitucional, por afrontar a legalidade estrita, a tipicidade fechada e por introduzir a interpretação econômica, conflitando, assim, com o próprio CTN que, em seu art. 108, § 1º, veda a tributação por analogia;

<sup>1</sup> YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*. Lex Editora, São Paulo, 2005.

<sup>1</sup> YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*. Lex Editora, São Paulo, 2005.

2) A segunda corrente tem adotado a posição de que o dispositivo em nada inovou, uma vez que a expressão “dissimular” refere-se à simulação relativa, a qual já era reconhecida pela doutrina e jurisprudência pátria como hipótese de evasão fiscal;

3) A terceira corrente tem entendido que o dispositivo veio inserir, no direito tributário brasileiro, uma norma de combate à “fraude à lei tributária”, segundo a qual continua sendo permitido o planejamento tributário, desde que o mesmo não seja realizado com abuso das formas jurídicas tal como concebidas no direito privado.

Douglas Yamashita tem uma visão similar sobre essas correntes doutrinárias. Para ele, uma parte da doutrina tem entendido que esse parágrafo único consubstancia uma norma apenas anti-simulação; outra parte da doutrina (*majoritária, na sua visão*), tem entendido que o supracitado art. 116, § único, do CTN, constitui norma antielisão, ou seja, contra o abuso do direito ou fraude à lei. Contudo, ele ressalta que essa corrente subdivide-se em duas outras:

- A primeira entende que esse parágrafo único, exatamente por consistir em norma antielisão (*de reprovação do abuso do direito e da fraude à lei*), fere o princípio da estrita legalidade, sendo, portanto, inconstitucional;

- A segunda corrente defende, com base na interpretação do verbo dissimular que esse parágrafo consiste em uma norma não apenas anti-simulação, mas também antielisão, ou seja, de combate ao abuso do direito e à fraude à lei, sendo constitucional a norma antielisão. Para essa corrente, os atos ou negócios com finalidade dissimuladora da ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária poderiam ser também atos não simulados, uma vez que efetivamente declarados como desejados e executados. Tais atos ou negócios seriam aqueles que utilizam a fraude à lei ou o abuso do direito para disfarçar “*licitamente*”, perante o Fisco, fatos tributáveis.

A inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, defendida por parte da doutrina, é rechaçada por Marco Aurélio Greco, que em palestra sobre o tema “*Elisão Fiscal e a LC 104, de 10/01/2001*”, proferida por ocasião do Ciclo de Palestras de Direito Tributário, promovido pelo Centro de Estudos da Advocacia-Geral da União, no dia 20/04/2001, assim abordou a matéria: <sup>6</sup>

“...Pergunta-se: esse parágrafo agride o princípio da legalidade tributária? Na minha opinião, não. Onde é que está dito que vai ser cobrado tributo sem lei. Ao contrário. O *caput* do artigo 116, ao regular a ocorrência do fato gerador, está inserido no contexto do artigo 113 e do artigo 97. Não está se afastando, nem um pouco, da exigência de lei para definir o fato gerador. O que o parágrafo único está dizendo, a meu ver, é que, se for detectada uma máscara que encubra um fato gerador ocorrido, pode ser desconsiderada a máscara para atingir o fato gerador efetivamente ocorrido. Essa é a minha leitura. A partir dessa leitura não há nenhuma violação à legalidade, pois não se está desfazendo o que a lei fez nem dispondo onde ela não dispõe. Ao

<sup>1</sup> YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*. Lex Editora, São Paulo, 2005.

<sup>7</sup>contrário, a leitura em conjunto do dispositivo mostra que o artigo 116 exige lei para definir um fato gerador, exige-se, portanto, que aquele fato tenha ocorrido concretamente, mas sob um rótulo, máscara ou desenho diferente. Não se afasta a exigência de que o fato gerador previsto na lei deva ter efetivamente ocorrido.

Segunda: viola a tipicidade? A meu ver, também não, por que a tipicidade vai estar na lei, que define o fato gerador. A tipicidade vai estar na descrição daquela parcela da realidade que se quer alcançar e como é preciso ir buscar a ocorrência do fato gerador (nos termos do artigo 116), para haver incidência é preciso que ocorra o tipo que a lei expressamente previu.

Terceira: instaura a analogia? A meu ver, não. Neste ponto é preciso fazer uma pergunta com todas as letras para deixar clara a questão. Onde é que está na Constituição a proibição do emprego da analogia em matéria tributária? Da análise da Constituição pode até se extrair a proibição de tributação por ficção. A proibição de tributar por ficção, até aceito que se extraia da Constituição. Mas e a proibição da analogia, onde está na Constituição? Que eu saiba, só está no artigo 108, parágrafo 1º, do Código Tributário. Neste dispositivo, a proibição está explícita. A proibição de analogia, para o fim de criar tributos não previstos em lei, está literalmente prevista.

Daí a pergunta, a Lei Complementar n. 104 mudou o artigo 108, parágrafo 1º do CTN? Não. Nem uma vírgula. Com a desconsideração do ato ou negócio, está a autoridade administrativa autorizada a alcançar um fato não previsto em lei para o fim de aplicar-lhe a lei tributária? Também não. O parágrafo único do artigo 116 não autoriza a atingir um fato diferente ou parecido. O que ele autoriza, é captar o fato verdadeiro, só que mascarado; o fato real, não aquele que está no rótulo. O dispositivo está apenas autorizando a desconsiderar, como ele mesmo diz, a aparência daquele fato, para alcançar o fato real.

Quarto: isto é interpretação econômica? Na minha opinião, também não é interpretação econômica. Por quê? Neste ponto, se os Srs. tiverem maior interesse, e tivermos tempo, posso estender o debate sobre a interpretação econômica. Vou procurar expor o tema em duas linhas: a interpretação econômica envolve um processo que começa pelo exame do fato, identificando suas características econômicas (como o próprio nome diz) e, a partir de um fato com determinado desenho econômico, busca-se identificar a norma ao qual ele corresponde. É isso que o artigo 116 autoriza? Na minha opinião, não. Ele não está prevendo que a autoridade administrativa deve procurar o perfil econômico do fato. Ele está prevendo a necessidade de detectar o fato gerador

<sup>1</sup> YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*. Lex Editora, São Paulo, 2005.

efetivo que, por sua vez, está previsto na lei. Portanto, a aplicação do artigo 116, único principia pelo exame da lei e da previsão do fato gerador que ela contém, para só depois dirigir-se ao fato ocorrido.”

Assim sendo, em que pesa a norma contida no art. 110, I, do RPTA/MG, segundo a qual não se incluem na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, depreende-se do texto acima que o art. 116, § único, do CTN, não pode ser taxado de inconstitucional, pois não agride os princípios da legalidade e tipicidade tributária e não introduz, em seu espírito, via interpretação econômica, nenhuma cobrança de tributo não previsto em lei, pois a desconsideração do negócio jurídico pressupõe a existência de um fato gerador ocultado pelo contribuinte.

Marco Aurélio Greco também rejeita o entendimento de que “dissimular” seria sinônimo de simulação, sendo que na mesma palestra acima citada analisou o tema da seguinte forma:

“...Do que estamos falando? Como posicionar o tema da Elisão *versus* Evasão? De que estamos efetivamente tratando ao examinar a elisão? E porque é tão complicado tratar deste tema?

Em primeiro lugar, é preciso realçar do que, efetivamente, não estamos falando. **Não estamos falando de condutas ilícitas** que o contribuinte possa realizar. Portanto, **não estarão aqui em consideração, hipóteses de sonegação, adulteração, falsidade, a chamada evasão ilícita**, para usar o termo normalmente utilizado.

**Objeto da presente exposição são apenas as operações lícitas** realizadas pelo contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador, e **sem que na realização dessas operações, ele se utilize de simulação, seja ela absoluta ou relativa, objetiva ou subjetiva**, enfim qualquer das feições que ela pode apresentar. Esse é o nosso objeto: ou seja, o conjunto de operações lícitas que o contribuinte realiza, visando obter a menor carga tributária legalmente possível.

...

Então, de que estamos falando?

O que efetivamente compõe nosso objeto de estudo é aquilo que, outro dia, numa exposição de uma advogada em São Paulo, utilizando uma expressão muito feliz, dizia que **estamos conversando do que se poderia chamar de “operações esquisitas”**. Ou seja, operações realizadas pelo contribuinte que, de alguma forma, escapam do desenho que normal ou freqüentemente encontra-se na gestão dos negócios privados. Mais adiante, se o tempo permitir, pretendo dar alguns exemplos para os senhores de condutas que o contribuinte realiza, de contratos que celebra, mas que se forem “espremidos”, veremos que o que sobra é unicamente a redução da carga tributária.

**Sublinhe-se que estou falando de condutas lícitas, apenas.**

...

Que é dissimular? Dizem alguns que “dissimular” é verbo que, no uso clássico do Direito Civil brasileiro, tem significado próprio de simulação relativa. Lembremos que existe a simulação absoluta, quando só existe o negócio aparente e a simulação relativa, quando o negócio aparente esconde o negócio real. Há quem defenda que, na medida em que o legislador utilizou o termo “dissimular”, ele circunscreveu (vejam o paradoxo) a aplicação do dispositivo aos casos de simulação relativa, deixando de fora os casos de simulação absoluta (que é muito mais grave).

Ou seja, segundo esta visão, a simulação absoluta (que ocorre quando o contribuinte realiza algo totalmente irreal) não estaria alcançada pelo artigo 116, único. A relativa, que ocorre quando o contribuinte esconde a operação real, pode gerar descon sideração, mas a absoluta não pode? Esta é uma interpretação literal demais.

Outros ainda sustentam que dissimular é sinônimo de simular, portanto, a dissimulação ficaria dentro do ambiente da simulação. Por consequência, se o ato for simulado aplica-se o artigo 102 do Código Civil, nas hipóteses de documento antedatado, pós-datado e atribuição de direito a alguém que não é aquele que aparenta ser. Portanto, em todas as hipóteses de simulação, cabe aplicar a descon sideração prevista no parágrafo único do artigo 116.

Eu me pergunto: será que é só isso? A pergunta tem razão de ser, pois, dentro do CTN, há três ou quatro outros dispositivos que se referem a simulação. Os artigos 149, VII, 150, parágrafo IV, 154, parágrafo único, 155, I, todos eles fazem menção à simulação. Em geral, mencionam a trilogia erro, dolo e simulação.

Ora, se a intenção da lei fosse de alcançar apenas a simulação, porque, então, no artigo 116, parágrafo único, não se colocou simulação, como está previsto nestes outros dispositivos?

A mim me parece que o termo dissimular aqui, tem amplitude maior do que apenas a previsão das hipóteses de simulação segundo o Código Civil.

Por quê? Por que o dispositivo não está se referindo a hipóteses ou casos específicos, em que podem ser enquadrados determinados atos ou negócios. O dispositivo está se referindo a efeitos desses atos ou negócios. Vamos reler o dispositivo. A autoridade administrativa pode descon siderar atos ou negócios praticados com a **finalidade de dissimular. Não atos praticados mediante dissimulação ou simulação, mas atos com a finalidade de dissimular. Aqui está qualificado o efeito e não a hipótese.** Todo e qualquer ato que levar ao efeito da

dissimulação e que tenha sido realizado com essa finalidade, vai estar alcançado pela hipótese legal do par. único do artigo 116.

Quando uma norma qualifica efeitos, abrange todas as possíveis condições da produção daqueles efeitos. Quando a norma qualifica pressupostos, só abrange os efeitos que aqueles pressupostos puderem gerar. Quando o CTN, nesse dispositivo, qualifica atos ou negócios realizados com a finalidade de dissimular, está prevendo que tudo aquilo que puder ser praticado com este resultado estará alcançado pela hipótese da norma que autoriza a desconsideração.

Isto significa que está aberto espaço para a aplicação do dispositivo a outras figuras conhecidas do Direito em geral, há muitos anos, que são as figuras do **abuso de direito, da fraude à lei, da fraude ao ordenamento e em certas hipóteses até mesmo do negócio indireto**. Ou seja, se alguém realizar um ato ou negócio em abuso de um direito que lhe é assegurado e pela prática deste abuso consiga dissimular um fato gerador, estará enquadrado na hipótese legal. O mesmo ocorrerá se realizar uma conduta em fraude à lei tributária; observem que ao me referir à fraude à lei não estou usando o termo com a sua conotação penal; não se trata de fraude no sentido penal, mas no sentido de fraude civil, *fraus legis*.

Ou seja, se alguém realizar um ato ou negócio jurídico em fraude à lei tributária, que leve a este mascaramento, a esta rotulagem, de um fato gerador, vai se enquadrar na hipótese deste parágrafo único..." (G.N.)

Vê-se, pois, de acordo com o entendimento do consagrado jurista, que somente se enquadram na hipótese do parágrafo único, do art. 116, do CTN, os atos lícitos, prima facie, realizados pelo contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador, e sem que na realização dessas operações, ele se utilize de simulação, seja ela absoluta ou relativa, objetiva ou subjetiva, enfim qualquer das feições que ela pode apresentar, ou seja, o conjunto de operações lícitas que o contribuinte realiza, visando obter a menor carga tributária legalmente possível.

Esta Assessoria se alinhará à parte da doutrina que defende a tese de que a norma do art. 116, § único, do CTN, é antielisiva (*de reprovação do abuso do direito e da fraude à lei – ilícitos atípicos*), segundo a qual continua sendo permitido o planejamento tributário, desde que o mesmo não seja realizado com abuso das formas jurídicas tal como concebidas no direito privado (*negócios elisivos dissimulatórios com fraude à lei ou abuso do direito*).

Em outras palavras, entende esta Assessoria que os negócios jurídicos contaminados por ilícitos típicos, caracterizadores de evasão fiscal, como **a fraude comum e a simulação**, não precisam ser desconsiderados (*negócio aparente*), bastando ao Fisco comprovar a fraude ou a simulação e a ocorrência do fato gerador do tributo relativo ao negócio dissimulado (*negócio efetivamente praticado – negócio real*).

Nesse sentido, deve-se reiterar que o Código Civil, em seu art. 167, estabelece que “***é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma***”.

Assim, considerando-se o princípio da unicidade do direito, não faria sentido um procedimento tributário especial visando desconsiderar um negócio jurídico nulo de pleno direito.

A Impugnante argúi a nulidade do Auto de Infração argumentando que o Fisco, ao desconsiderar a “*intermediação*” que teria sido por ela realizada, descumpriu a rotina processual prevista no art. 83, I, do RPTA/MG, pois, segundo sua afirmação, não lhe foi concedido prazo para prestar esclarecimentos sobre os negócios desconsiderados.

“**Art. 83.** Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico o servidor, após o início da ação fiscal, deverá:

I - intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico com indício de dissimulação;

II - após a análise dos esclarecimentos prestados, caso conclua pela desconsideração, discriminar os 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 - descrever os atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos; e

IV - demonstrar o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso anterior, com especificação, por imposto, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos acréscimos legais.”

No entanto, por todo o exposto acima e considerando-se que **o caso tratado nos autos refere-se a um negócio simulado**, o que será demonstrado no mérito, entende esta Assessoria que deve ser rejeitada a prefacial arguida, uma vez desnecessária a desconsideração de negócio jurídico contaminado por simulação.

Se outro for o entendimento dessa D. Câmara de Julgamento, ainda assim, no entender desta Assessoria, deve ser rejeitada a nulidade do presente lançamento, pois, ainda que informalmente, o Fisco cumpriu a rotina prevista no art. 83, do RPTA/MG.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que os procedimentos previstos nos incisos II a IV acima foram integralmente observados pelo Fisco, o que pode ser verificado através do extenso relatório anexado ao Auto de Infração (fls. 13/59) e pelo demonstrativo do crédito tributário de fls. 928/941, ou seja:

- O Fisco discriminou *os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (inciso II);*

- Foram descritos os atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos (fls. 16/19 – Inciso III);

- Foi demonstrado o resultado tributário produzido, com especificação, por imposto, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos acréscimos legais (fls. 928/941 – Inciso IV).

No que diz respeito ao inciso I, muito embora não tenha sido acostada aos autos nenhuma intimação específica, a farta documentação carreada ao processo permite a conclusão de que o Fisco procurou obter junto ao Sujeito Passivo todos os documentos e esclarecimentos relativos aos negócios jurídicos desconsiderados (“intermediação” de vendas), conclusão esta corroborada pelo texto a seguir reproduzido, extraído da manifestação fiscal de fl. 1.040:

“VALE LEMBRAR QUE A FISCALIZAÇÃO DA DELEGACIA DE CONTAGEM, NA PRESENÇA DA FISCAL CARLA APARECIDA PEDROSA E DA COORDENADORA FISCAL ÂNGELA DE SÁ, **REUNIRAM-SE NO MÊS DE MARÇO DE 2008 COM OS REPRESENTANTES DA BAMAQ, O SEU PROCURADOR – SR. JOSÉ ANTÔNIO S. SILVA E O SEU ASSISTENTE DE DIRETORIA – SR. PINDARO DE SOUZA. A FISCALIZAÇÃO MARCOU ESTA REUNIÃO PARA OBTER ESCLARECIMENTOS DOS REPRESENTANTES DA BAMAQ SOBRE AS OPERAÇÕES MENCIONADAS NOS AUTOS.** AS SERVIDORAS FISCAIS QUESTIONARAM AS OPERAÇÕES E OS REPRESENTANTES DA BAMAQ AFIRMARAM QUE NÃO ERAM VENDAS E QUE SE TRATAVAM DE SIMPLES “INTERMEDIÇÃO/REPRESENTAÇÃO”.

NESTA REUNIÃO, A FISCALIZAÇÃO INTRODUZIU O ASSUNTO, QUESTIONOU, PONDEROU SOBRE ESTAS OPERAÇÕES DE “INTERMEDIÇÃO/REPRESENTAÇÃO” DA BAMAQ, TORNANDO-SE CLARO QUE A MATÉRIA ERA OBJETO DE QUESTIONAMENTO FISCAL. INICIOU-SE À PARTIR DAÍ, OS PROCEDIMENTOS PARA A VERIFICAÇÃO FISCAL, COM A LAVRATURA DO AIAF – AUTO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL Nº. 10.080000314.58, DE ACORDO COM O INCISO I DO ART. 69 DO RPTA:

(...)

A LAVRATURA DO AUTO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL (AIAF) **E AS INTIMAÇÕES DECORRENTES** RATIFICARAM A ANÁLISE DOCUMENTAL QUE ESTAVA SENDO FEITA PELA FISCALIZAÇÃO, PARA ELUCIDAR A QUESTÃO SUSCITADA NOS AUTOS.

**PORTANTO, O TRABALHO DA FISCALIZAÇÃO INICIOU-SE NA MENCIONADA REUNIÃO, EM SEGUIDA NA LAVRATURA DO AIAF E NAS INCONTÁVEIS INTIMAÇÕES PARA ELUCIDAR OS FATOS.**” (G.N.)

Além de não haver motivos para questionamentos sobre a veracidade das afirmações do Fisco, deve-se destacar que o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) foi lavrado em 13/03/2008, mesmo mês da reunião realizada, nele contendo, no campo destinado às observações a seguinte expressão: “*Outros documentos e/ou livros fiscais e contábeis que se fizerem necessários*”.

Ora, a citada expressão somente faz sentido se os documentos e livros fiscais e contábeis que fossem entregues pelo Sujeito Passivo pudessem **esclarecer** as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações objeto da presente autuação, ou seja, a expressão, de forma implícita, deixa claro que o Fisco buscou ter inteiro conhecimento sobre as operações antes da lavratura do Auto de Infração.

Outro fato que merece destaque é que o Auto de Infração somente foi lavrado em 11/06/2008, tendo sido entregue ao Contribuinte em 28/08/2008, ou seja, a Impugnante teve prazo superior ao previsto no inciso I, do art. 83, do RPTA/MG, para prestar esclarecimentos ao Fisco sobre a legalidade ou licitude das operações em questão.

Por outro lado, a farta documentação acostada aos autos (*fls. 61/926*) demonstra que o Fisco lavrou intimações para recebê-los, pois vários dos documentos em comento não constam como solicitados no AIAF (*extratos de conta corrente, recibos das transações, duplicatas, autorizações de débito em conta corrente, relação de funcionários da empresa, etc.*). Saliente-se que à fl. 14 consta a menção a duas intimações à Impugnante, ou seja, no mínimo duas intimações foram efetuadas.

Aliás, na própria impugnação apresentada (*fl. 979*) consta a afirmação da Impugnante de que *“não se negou a apresentar nenhum dos documentos solicitados. Ao contrário, abriu seus documentos fiscais e a juntada deles no processo administrativo só demonstra que todas as operações realizadas foram devidamente formalizadas e escrituradas”* e que *“se não tivesse o interesse em deixar sempre claras suas atitudes, não cuidaria de demonstrar todo o trânsito interno de documentos e numerários”*.

Ademais, na impugnação apresentada nenhum fato novo veio à tona, ou seja, a alegação da Impugnante de que as operações se referiam a intermediação de vendas já era de conhecimento do Fisco e já constava tal informação nas notas fiscais por ela emitidas, nas quais já havia a informação de que se tratavam de *“Comissões S/Venda Direta”*, sujeitas ao ISSQN.

Assim, a norma questionada, se não foi cumprida em seu aspecto literal, foi em seu “espírito”, em seu aspecto teleológico, isto por uma razão muito simples: a desconsideração do negócio jurídico simulado (*intermediação de vendas*) muito se assemelha à desconsideração (*no sentido de não acatamento*) das notas fiscais de venda direta emitidas pelos contribuintes sediados em outros Estados.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do Auto de Infração.”

**Sala das Sessões, 17 de abril de 2009.**

**Edwaldo Pereira de Salles  
Conselheiro**