



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL  
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS – FDA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD  
MESTRADO EM DIREITO PÚBLICO

Cecília Monte Xavier de Souza

**A LEGALIDADE E A SEGURANÇA JURÍDICA: ANÁLISE DO  
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO APÓS A CRIAÇÃO DA NORMA GERAL  
INSERIDA PELA LC 104/01**

Maceió

2018

Cecília Monte Xavier de Souza

**A LEGALIDADE E A SEGURANÇA JURÍDICA: ANÁLISE DO  
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO APÓS A CRIAÇÃO DA NORMA GERAL  
INSERIDA PELA LC 104/01**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Público da Universidade Federal de Alagoas como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo

Maceió

2018

**Catálogo na fonte**  
**Universidade Federal de Alagoas**  
**Biblioteca Central**

Bibliotecária Responsável: Janis Christine Angelina Cavalcante – CRB:1664

S7191 Souza, Cecília Monte Xavier de.

A legalidade e a segurança jurídica: análise do planejamento tributário após a criação da norma geral inserida pela LC 104/01/ Cecília Monte Xavier de Souza. – 2018.

144 f.

Orientadora: Gabriel Ivo.

Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Programa de Pós-Graduação em Direito. Maceió, 2018.

Bibliografia: f. 131-140.

Anexos: f. 141-144.

1. Direito tributário. 2. Planejamento tributário. 3. Legalidade.  
4. Segurança jurídica. 5. Propósito negocial. I. Título.

CDU: 342.99



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL**  
**FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS - FDA**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PPGD**  
**MESTRADO EM DIREITO**

---

**CECÍLIA MONTE XAVIER DE SOUZA**

**“A LEGALIDADE E A SEGURANÇA JURÍDICA: análise do planejamento tributário após a criação da norma geral inserida pela LC 104/01.”**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Alagoas – UFAL, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. GABRIEL IVO

A Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência da primeira, submeteu a candidata à defesa, em nível de Mestrado, e a julgou nos seguintes termos:

Profa. Dra. Maria da Graça Marques Gurgel (UFAL)

Julgamento: Aprovada. Nota 9,50 Assinatura: Maria da Graça Marques Gurgel

Prof. Dr. Beclaute Oliveira Silva (UFAL)

Julgamento: Aprovada Nota 9,50 Assinatura: Beclaute Oliveira Silva

Profa. Dra. Aurora Tomazini de Carvalho (convidada externa/ PUC/SP)

Julgamento: Aprovada. Nota 9,50 Assinatura: Aurora Tomazini de Carvalho

Maceió, 25 de maio de 2018.

---

Dedico este trabalho aos meus queridos pais, Ciro e Everane, meus grandes incentivadores e  
companheiros em todos os momentos.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, que nunca me faltou.

Aos meus pais, Everane Monte e Ciro Xavier, que me ajudaram em todos os aspectos durante essa jornada, aos quais devo tudo.

Aos meus irmãos e sobrinhos, por compreenderem meus momentos de ausência em dedicação aos estudos.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Gabriel Ivo, por ter me incentivado e ajudado a reunir o acervo bibliográfico acreditando no meu trabalho. Sem ele eu não teria conseguido.

Ao meu orientador inicial, Prof. Dr. Manoel Cavalcanti.

Aos coordenadores do Mestrado, Prof. Dr. George Sarmiento e Prof. Dr. Marcos Ehrhardt Jr., pela paciência e presteza.

Aos amigos conquistados, pelos momentos compartilhados.

Meus agradecimentos.

## RESUMO

O presente estudo analisa os aspectos do planejamento tributário no Direito Tributário Brasileiro nos planos da semiótica: sintático, semântico e pragmático. Inicialmente buscou-se a diferenciação entre elisão, elusão e evasão fiscal. Para uma melhor compreensão das condutas evasivas e elusivas o signo dissimular é isolado e é feita uma análise no plano sintático da relação de dissimulação com outros signos que indicam se houve evasão ou elusão fiscal. Para isso fez-se uma abordagem da dicotomia entre o Direito Público e privado, já que o Direito Tributário utiliza conceitos de âmbito privado para atribuir os efeitos tributários. Nesse contexto, a legalidade tributária e a segurança jurídica limitam o planejamento fiscal; em contrapartida a capacidade contributiva e a solidariedade social fundamentam a tributação no Brasil na aplicabilidade de justiça fiscal. O ponto crucial é a criação da norma geral, com a Lei Complementar n.104 de 2001 que passou a fundamentar a descon sideração de atos ou negócios jurídicos, não só evasivos mas também alusivos; além de medidas que vem sendo aplicadas sem sucesso e do Plano Beps que influencia todos os países adeptos a realizar um regime de cooperação e não mais de concorrência. No cenário atual da doutrina brasileira um estudo do propósito negocial é realizado, diante de sua aplicabilidade no Brasil e dos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 2017.

**PALAVRAS-CHAVE:** Planejamento tributário. Legalidade. Segurança jurídica. Propósito negocial.

## **ABSTRACT**

The presente study analyses the aspects of tax planning in Brazilian Tax Law, in the syntatic, semantic and pragmatic planes. Initially we seek the differentiation between elision, elusion and fiscal evasion. For a best understanding of evasion and elusory conducts the dissimulate sign is isolated and a syntatic analysis of the relation of concealment with others signs signifying evasion or elusion is made. For this a dicotomy is taken between public and private law, since the Tax Law uses concepts from private ambit to attribute the tax effects. In this área tax legality and juridic security limit fiscal planning; on the other hand the contributive capacity and social solidarity base the taxation applicability of fiscal justice. The crucial point is the creation of the general norm with Complementary Law n.104 of 2001. Wich started to base the disregard of acts or juridic transactions, not only evasive but also elusive, besides measures that have been implemented unsuccessfully and the Beps Plan that influences all countries adherents to the Plan, to carry out a system of cooperation no more competition. In the current scenario of Brazilian doctrine a study os negociation purpose is carried out in view its applicability in Brazil and the judgement of the Administrative Council of Fiscal Appeals of the year 2017.

**KEYWORDS:** Tax planning. Legality. Legal Security. Business purpose.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BEPS	Erosão de base e transferência de lucros ( <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> )
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF/88	Constituição Federal de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
LC	Lei Complementar
MP	Medida Provisória
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
STF	Supremo Tribunal Federal
PRORELIT	Programa de Redução de Litígios Tributários

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	13
<b>2 PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIO: CONSIDERAÇÕES PROPEDÊUTICAS....</b>	<b>16</b>
2.1 Análise do planejamento tributário nos planos sintático, semântico e pragmático. .....	19
2.2 Planejamento Tributário: delimitação conceitual .....	25
2.3 Elisão, evasão e elusão fiscal: o problema semântico .....	28
<b>3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O SIGNIFICADO DA DISSIMULAÇÃO ...</b>	<b>35</b>
3.1 Dissimulação relacionada com outros signos .....	38
3.1.1 DISSIMULAÇÃO E SIMULAÇÃO.....	39
3.1.2 DISSIMULAÇÃO E FRAUDE .....	42
3.1.3 DISSIMULAÇÃO E NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO .....	46
3.1.4 DISSIMULAÇÃO E ABUSO DE FORMA E DE DIREITO.....	48
3.2 Dicotomia público-privado: efeitos tributários nas relações privadas .....	53
<b>4 LEGALIDADE E SEGURANÇA JURÍDICA: LIMITES PARA O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>58</b>
4.1 Da fundamentação do planejamento tributário.....	59
4.2 (In)segurança jurídica .....	65
4.3 Legalidade e tipicidade tributária para aplicação da segurança jurídica.....	68
4.4 Interpretação econômica.....	72
4.5 Interdisciplinaridade .....	75
4.6 Justiça fiscal e capacidade contributiva.....	76
4.7 Integração da norma tributária.....	81
<b>5 COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO/AGRESSIVO .....</b>	<b>86</b>
5.1 Normas antielisivas, antielusivas e antievasivas.....	87
5.1.1 NORMA ANTIELISÃO NO BRASIL: EVOLUÇÃO LEGISLATIVA .....	88
5.1.2 NORMA ANTIEVASÃO .....	92
5.1.3 A NORMA GERAL INSERIDA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº104 DE2001: ANTIELISÃO, ANTIEVASÃO OU ANTIELUSÃO? .....	94
5.2 Medidas implementadas no Brasil após a Lei Complementar nº 104 de 2001: em busca de uma transparência fiscal .....	103

<b>5.3</b>	<b>Plano BEPS – Erosão de base e transferência de lucros (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>) no Brasil.....</b>	<b>108</b>
<b>5.4</b>	<b>Propósito negocial e motivo extratributário: aplicabilidade no direito brasileiro.....</b>	<b>117</b>
<b>5.5</b>	<b>Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: análise da aplicação da teoria do propósito negocial.....</b>	<b>123</b>
5.5.1	ANÁLISE DOS ACÓRDÃOS DO CONSELHO ADMINISTRATIVOS DE RECURSOS FISCAIS .....	124
5.5.2	CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	126
<b>CONCLUSÃO.....</b>		<b>128</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>		<b>128</b>
<b>ANEXOS .....</b>		<b>142</b>

## INTRODUÇÃO

O limite ao planejamento tributário tem sido um incontestado campo de discussão na doutrina. O contribuinte em busca de sofrer uma tributação menos onerosa (ou até mesmo de escapar da mesma) frequentemente realiza atos e negócios jurídicos com estruturas societárias e operações que são verdadeiras “montagens jurídicas”. O Fisco diante da perda de milhões em tributação vem combatendo esses planejamentos tributários realizados com ilicitude.

Em verdade, nem todos os planejamentos são ilícitos pois a própria Constituição Federal assegura o direito à liberdade e à livre iniciativa nas atividades econômicas

Ao longo dos anos as dúvidas aumentaram principalmente no campo semântico, complicando ainda mais a interpretação do planejamento tributário lícito, ilícito ou abusivo. E os termos elisão, evasão e elusão fiscais passam a ser confundidos.

O debate ganha fervor em 2001 com a criação da norma geral, inserida no Código Tributário Nacional, com a finalidade de desconsiderar atos ou negócios jurídicos dissimulados. A partir desse momento a doutrina passou a conceituar dissimulação como sinônimo de simulação, abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei entre outras formas que levam à fuga da tributação.

O objetivo deste estudo é analisar o planejamento tributário diante do conjunto de atos ou negócios praticados pelos contribuintes para burlar ou reduzir a carga tributária. Para que o planejamento tributário seja válido esses atos praticados pelo contribuinte devem ser eficazes, sem violar os limites ao planejamento fiscal.

Trata-se de uma análise científica do planejamento tributário na qual o sentido, o conteúdo e o alcance das normas serão construídos por meio da linguagem. Para essa construção a investigação da incidência da norma tributária nos casos de planejamento tributário terá como ponto de partida o Construtivismo Lógico – Semântico, mediante os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup> e de Lourival Vilanova<sup>2</sup>.

Essa investigação se dará pelo direito positivo sob as perspectivas sintática, semântica e pragmática, sem que os valores inseridos na linguagem jurídica que são informados pelos referenciais culturais sejam afastados.

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2013, p. 42-44.

<sup>2</sup> VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. – São Paulo: Max Limonad, 1997.

Pode-se afirmar que o objeto do presente estudo contempla a limitação ao planejamento tributário e a determinação dos conceitos para elisão, evasão e elusão fiscais. Essa indeterminação semântica confunde o intérprete e interfere na aplicação da norma tributária.

Para um melhor entendimento das espécies de planejamento e da aplicabilidade da norma diante dos limites constitucionais, no início do trabalho serão examinadas as noções gerais de planejamento e os conceitos de elisão, evasão e elusão fiscais.

Em seguida o signo dissimular, inserido pela norma geral criada pela Lei Complementar n° 104, em 2001, será isolado no plano sintático para análise de sua relação com outros signos, simulação, fraude à lei, negócio jurídico indireto, abuso de direito e de forma, além da relação do direito tributário com o direito privado.

Passa-se então a estudar os limites para o contribuinte realizar um planejamento tributário no plano semântico ao celebrar atos e negócios jurídicos com segurança jurídica bem como esses limites são aplicados, quando são identificadas condutas incompatíveis com a ordem jurídica brasileira, afrontando princípios constitucionais. Busca-se demonstrar que a legalidade e a tipicidade devem ser obedecidas no processo interpretativo o qual será realizado diante dessa linguagem prescritiva para construção da norma.

Para isso no último capítulo no plano pragmático serão analisadas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que vêm causando um desconforto aos contribuintes pois desconsideram planejamentos com fundamentos em critérios subjetivos, sem um padrão na linguagem. O Fisco fundamenta a desconsideração do planejamento tributário na ilicitude, como nos casos de simulação, de dissimulação e de fraude à lei, além de negócios jurídicos indiretos e abusos de forma e de direito. A indeterminação semântica e a falta de uniformidade nas decisões acabam gerando uma insegurança jurídica.

Nesse contexto, o Plano Beps, plano de ação no combate à erosão de base e transferência de lucros, começa a influenciar as decisões do Fisco brasileiro e a criação de medidas provisórias. Mas é a influência de teorias estrangeiras, como a teoria do propósito comercial, que vem ganhando relevo além das figuras correlatas à elusão fiscal, como abuso de forma e abuso de direito.

Todo esse esforço teórico tem como intuito apresentar uma contribuição acadêmica para que o intérprete aplique a justiça fiscal diante das condutas elusivas e evasivas. Pois se as condutas forem identificadas corretamente, não haverá dúvida quanto à norma que deverá ser aplicada e os efeitos tributários de incidência dessa norma, acabando com a insegurança jurídica atualmente instaurada no âmbito fiscal.

Ressalta – se que se o intérprete fosse determinar somente os casos lícitos e os ilícitos não haveria tanta dúvida e insegurança na aplicabilidade da norma geral. O intérprete, seja o contribuinte ou o Fisco ou o juiz, deve saber aplicar o propósito negocial e identificar os casos de planejamento fiscal abusivo diante da ocorrência de elusão fiscal.

## 2 PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIO: CONSIDERAÇÕES PROPEDEÚTICAS

O planejamento tributário tem sido foco de inúmeros debates entre os operadores do Direito, uma vez que há controvérsias na definição na delimitação entre a ocorrência do ato lícito e do ato ilícito. Nesse campo de determinação do que seria lícito ou ilícito, inserem-se os termos elisão, evasão e elusão fiscal. Essa discussão é bastante antiga, a capacidade contributiva e a liberdade negocial reaparecem e novos temas surgem, como propósito negocial e abuso de forma<sup>3</sup>. Esse debate se torna mais intenso com o advento da norma geral inserida no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104, de 2001, denominada pela doutrina de “antielisão”. Ressalta-se que neste trabalho será utilizada somente a expressão norma geral ou norma geral inserida em 2001, sem o nome antielisão, conforme será explicado adiante.

O objeto desse estudo é identificar os limites à elaboração do planejamento tributário diante do aumento da insegurança jurídica, tanto para os contribuintes, quanto para o Fisco. Para os contribuintes, a identificação é em relação aos limites para estruturarem seus negócios, de forma que possam obter uma economia fiscal; para o Fisco, segurança nas desconstituições dos planejamentos fiscais quando realizados de forma ilícita.

O Estado vem se tornando cada vez mais atuante no campo dos direitos sociais, e aumentar a tributação se torna essencial para financiar as necessidades dos custos estatais, principalmente após a superação do regime autoritário, que cobrava tributos de forma injustificada, explica Luciana Grassano<sup>4</sup>. Essa cobrança de tributos nos Estados modernos é justificada pelos preceitos constitucionais, como a igualdade na incidência da norma tributárias, determinando que os custos estatais devem ser financiados por toda a coletividade<sup>5</sup>.

Com a Carta Fundamental de 1988, as noções de justiça e de solidariedade transformam o direito de propriedade no dever de ter parte das receitas tributárias destinada a interesses coletivos. Passa-se a reconhecer que direitos, como o de propriedade e o de livre iniciativa, não são absolutos e, portanto, devem ser restringidos de forma isonômica, sempre em favor da solidariedade social.

---

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Planejamento Tributário e a doutrina da prevalência da substância sobre a forma na definição dos efeitos tributários de um negócio jurídico**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 569.

<sup>4</sup> MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. **Estado social e tributação: uma abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração**. – Recife: Ed. Universitária da UFPE, 2008, p. 27.

<sup>5</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo; FREITAS, Rodrigo de. **Planejamento Tributário e o Propósito Negocial** – Mapeamento das decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008 - São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 13.

Nesse contexto, inúmeras são as proposições científicas referentes à definição do planejamento tributário. Para isso, deve-se adotar um método para compreensão da linguagem. Premissas devem ser justificadas nos enunciados do direito positivo, tomando-o como referência<sup>6</sup>. Paulo de Barros Carvalho revela que “todo trabalho com aspirações mais sérias há de expor previamente seu método, assim entendido o conjunto de técnicas utilizadas pelo analista para demarcar o objeto, colocando-o como foco temático e, em seguida, penetrar seu conteúdo”<sup>7</sup>. Portanto, para percorrer o caminho da aplicação do planejamento tributário é necessário definir onde começa e onde termina esse processo investigativo a fim de minimizar as complexidades.

O indivíduo ao perceber o mundo cria um conteúdo em sua consciência, ou seja, primeiro ocorre o ato de conhecer; segundo, o conhecimento gerado mentalmente; e por último, o conteúdo conhecido é formado através da linguagem. Então, pode-se dizer que as linguagens criam e controlam conhecimentos, caracterizados como “a forma da consciência humana por meio da qual o homem atribui significado ao mundo”, como leciona Aurora Tomazini<sup>8</sup>.

A concepção de linguagem foi modificada no século XX, pelos filósofos<sup>9</sup> do “Círculo de Viena”<sup>10</sup> influenciados por Ludwig Wittgenstein<sup>11</sup> com a obra *Tractatus Lógico - Philosophicus*<sup>12</sup>. Criou-se a linguagem científica – linguagem artificial, com um plano semântico elaborado de forma precisa, como afirma Aurora Tomazini<sup>13</sup>.

---

<sup>6</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 3.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3ª ed. – São Paulo: Noeses, 2009, p. 200.

<sup>8</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso da Teoria Geral do direito: o construtivismo lógico – semântico**. – 5ª ed. ampl. Ver. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 8.

<sup>9</sup> Esses filósofos restringiram a Epistemologia à Semiótica, que é a teoria dos signos aplicada a todo sistema de comunicação fazendo uso da linguagem como objeto do saber científico (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3 ed. – São Paulo: Noeses, 2009, p. 21).

<sup>10</sup> Conhecido como uma corrente de pensamento que ganha força em Viena, na qual filósofos e cientistas se reuniam para debater sobre problemas da natureza do conhecimento científico. Diversas conclusões no campo do conhecimento nasceram nessas reuniões. O foco era justamente o “saber qualificado como conhecimento científico”, através de uma Teoria Geral do Conhecimento ou Epistemologia ou ainda Gnosiologia. Nessa corrente de pensamento, que ficou conhecida Neopositivismo Lógico ou Filosofia Analítica, o conhecimento foi reduzido à epistemologia, que se preocupava em identificar pressupostos para construção de uma linguagem científica. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3ª ed. – São Paulo: Noeses, 2009, p. 21).

<sup>11</sup> WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações Filosóficas**. Tradução de *Marcos G. Montagnoli*; Revisão da tradução e apresentação *Emmanuel Carneiro Leão*. – 4 ed. – Bragança Paulista: Editora Universitária São Francisco; Petrópolis: Vozes, 2005.

<sup>12</sup> WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus Logico-Philosophicus**. Tradução, apresentação e estudo introdutório de *Luis Henrique Lopes dos Santos*. – 3 ed. – São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2010.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3 ed. – São Paulo: Noeses, 2009, p. 21-22.

Essa mudança da concepção do conhecimento se denomina de giro linguístico. Esse movimento ressignificou as bases da filosofia moderna com a ideia de uma linguagem criadora das realidades, ou seja, a forma como o homem retrata a realidade<sup>14</sup>. A proposta metodológica é estudar o direito, especificamente o planejamento tributário, conforme a Filosofia da Linguagem, que é uma das linhas da Filosofia do Conhecimento. É o Construtivismo Lógico – Semântico o ponto de partida desse trabalho, que tem suas bases estruturadas no Giro linguístico e na Semiótica, mediante os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho<sup>15</sup> e de Lourival Vilanova<sup>16</sup>.

No Construtivismo Lógico Semântico o sujeito cognoscente constrói seu objeto mentalmente descrevendo-o a partir de um referencial. Com esse método, o cientista pode construir seu discurso delimitando os conceitos por meio de técnicas justificadas nos referenciais.

De acordo com a lição de Paulo de Barros Carvalho, para que se tenha direito devem existir normas jurídicas e onde há normas jurídicas encontra-se uma linguagem, já que as normas se manifestam por meio de uma linguagem. Por sua vez, o direito é o complexo de normas jurídicas válidas em um país, normas estas formadas por meio da linguagem<sup>17</sup>.

Para que as dúvidas sejam diminuídas, faz-se necessário filtrar o que é jurídico e o que não pertence ao mundo jurídico. Portanto, a base para a análise do planejamento tributário será o texto do direito positivo que, como afirma Paulo Ayres Barreto, é constituído pela linguagem<sup>18</sup>. Para construção do objeto, o intérprete dará sentido aos conteúdos diante dos referenciais culturais, ou seja, dos conhecimentos anteriores segundo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho<sup>19</sup>, consoante à linguagem do direito positivo e à linguagem construída pela Ciência do Direito, cada qual com suas características.

Dentre essas funções linguísticas será isolada a linguagem prescritiva para construção da linguagem descritiva. Essa linguagem prescritiva possui ordens e comandos próprios dos sistemas normativos, todos operam com essa linguagem para incidir diante da conduta humana

---

<sup>14</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso da Teoria Geral do direito: o construtivismo lógico – semântico**. – 5ª ed. ampl. Ver. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 14-15.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2013, p. 42-44.

<sup>16</sup> VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. – São Paulo: Max Limonad, 1997.

<sup>17</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso da Teoria Geral do direito: o construtivismo lógico – semântico**. – 5ª ed. ampl. Ver. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 98- 100.

<sup>18</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1ª ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 5.

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5ª ed. – São Paulo: Noeses, 2013, p. 8-9

a fim de implementar valores, ensina Lourival Vilanova<sup>20</sup>. Diferentemente, na linguagem descritiva ocorre a transmissão de informações, sendo essa a linguagem própria dos Cientistas do Direito, que descrevem o objeto observado, que nesse caso é o direito posto. Para Aurora Tomazini, o direito positivo prescreve, e a Ciência do Direito descreve.

Sendo assim, para que a complexidade do direito seja reduzida, a análise do planejamento tributário será realizada através do Construtivismo Lógico – Semântico para a construção de uma posição, e não para desintegração de opiniões. Essa investigação se dará pelo direito positivo sob as perspectivas sintática, semântica e pragmática, sem que os valores inseridos na linguagem jurídica que são informados pelos referenciais culturais sejam afastados.

## **2.1 Análise do planejamento Tributário nos planos sintático, semântico e pragmático**

A construção equivocada da significação do direito positivo nos casos de planejamento tributário tem gerado insegurança jurídica para os contribuintes e até mesmo para a Fazenda Pública. Por isso, para que os limites ao planejamento tributário sejam definidos e traçados serão utilizados os recursos da semiótica, ciência que estuda as unidades representativas do discurso.

Aurora Tomazini<sup>21</sup> explica que “por ser tudo materializado em linguagem, cuja unidade elementar é o signo, a Semiótica aparece como uma das técnicas mediante a qual o direito positivo pode ser investigado”. Sendo a linguagem um produto da fala, que é resultado de uma língua, é por meio dela que os seres humanos têm condições de se comunicar, fazendo uso de signos. Os signos representam algo e formam a língua utilizada. Um conjunto de signos que estrutura o direito positivo é diferente de um conjunto de signos utilizado pela Ciência do Direito. O corpo da linguagem do direito positivo busca inserir valores pretendidos pela sociedade, fazendo uso da linguagem prescritiva como suporte físico, que são os artigos, incisos e parágrafos e se referem a relações intersubjetivas. A Ciência do Direito a partir do direito positivo constrói na mente de quem o interpreta a significação.

---

<sup>20</sup> VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. – São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 18.

<sup>21</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso da Teoria Geral do direito: o construtivismo lógico – semântico**. – 5 ed. ampl. Ver. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 178-181.

No estudo da norma jurídica, Paulo Ayres Barreto<sup>22</sup> relata que a Ciência do Direito para construir o sentido, o conteúdo e o alcance das normas se utiliza de uma linguagem que contém camadas.

Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho<sup>23</sup> ensina que:

Norma jurídica é uma estrutura categorial construída, epistemologicamente, pelo intérprete, a partir das significações que a leitura dos documentos do direito positivo desperta em seu espírito. É por isso que, quase sempre, não coincidem com os sentidos imediatos dos enunciados em que o legislador distribui a matéria no corpo físico da lei.

Segundo Gabriel Ivo, a norma jurídica “é o resultado de um labor ingente de criação promovido pelo intérprete”. O autor diferencia norma jurídica e texto normativo, afirmando que “norma jurídica não se confunde com meros textos normativos. Estes são apenas os suportes físicos. Antes do contato do sujeito cognoscente não temos normas jurídicas, e sim, meros enunciados linguísticos expostos no papel”<sup>24</sup>. Paulo Ayres Barreto<sup>25</sup> dispõe que normas jurídicas são “unidades e manifestação do deôntico. E o conjunto dessas unidades normativas forma o sistema jurídico”. Beclate Oliveira salienta que “uma norma pode buscar seus componentes significativos em significações construídas a partir de diversos documentos de direito positivo”<sup>26</sup>.

A investigação da norma tributária nos casos de planejamento tributário neste trabalho será feita pelos meios da semiótica<sup>27</sup>. Os planos da semiótica criados por Charles William Morris<sup>28</sup>, influenciado por Charles Sandres Peirce<sup>29</sup>, se formam das relações entre os signos.

Beclate Oliveira Silva ressalta que:

A influência da centralidade da linguagem no pensamento jurídico começa a se sentir na obra kelsiana, conforme testemunho de Luis Alberto Warat, quando este irá separar nitidamente a ciência do direito (dogmática jurídica) do direito positivo, mediante o

<sup>22</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p.10.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6 ed. – São Paulo: Noeses, 2015, p. 197.

<sup>24</sup> IVO, Gabriel, **Norma Jurídica: produção e controle**/Gabriel Ivo. São Paulo: Noeses, 2006, p. 40 - 48.

<sup>25</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 26.

<sup>26</sup> SILVA, Beclate Oliveira. **A garantia fundamental à motivação da decisão judicial**. Salvador: Juspodium, 2007, p. 37.

<sup>27</sup> Paulo de Barros Carvalho expõe que “a semiologia, como Ciência que estuda a vida dos signos no seio da sociedade, foi apresentada por Ferdinand de Saussure e voltou-se mais para a linguagem verbal, uma vez que o autor era linguista (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5 ed. – São Paulo: Noeses, 2013, p. 35-36).

<sup>28</sup> MORRIS, Charles. **Fundamento da teoria dos signos**. Tradução de Antônio Fidalgo. Universidade da Beira Interior. Disponível em: <http://bocc.ubi.pt/~fidalgo/semiotica/morris-charles-fundamentos-teoria-signos.pdf>.

<sup>29</sup> Filósofo americano que fundou a Semiótica como disciplina independente, tendo por objeto os signos de vários sistemas (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5 ed. – São Paulo: Noeses, 2013, p. 35-36).

artifício lógico da linguagem objeto – a linguagem que é falada – e da metalinguagem – a linguagem que fala de outra linguagem (linguagem objeto)<sup>30</sup>.

Segundo Torquato, há uma tripartição dos planos de interpretação<sup>31</sup>, sendo um sistema triádico: sintático, semântico e pragmático. Para Paulo de Barros Carvalho, qualquer manifestação de linguagem deve ser realizada nesses três planos.

Paulo de Barros Carvalho adverte que a doutrina tem aconselhado vários métodos de interpretação, quais sejam: literal ou gramatical, histórico-evolutivo, lógico, teleológico e sistemático. Contudo, tomado o direito positivo como camada linguística vazada em termos prescritivos, com um vetor dirigido ao comportamento social nas relações de intersubjetividade, este deve ser interpretado com base nos métodos empregados em sistema de linguagens<sup>32</sup>.

É por meio desse sistema da linguagem, formado pelos planos sintático, semântico e pragmático, que poderá ser feita uma investigação dos símbolos usados na transmissão do conhecimento, leciona Paulo de Barros. No plano sintático, ocorre uma relação entre os signos realizada por meio dos símbolos linguísticos. Esse plano se caracteriza por não haver interferência do mundo fora desse sistema de símbolos. O exegeta no campo sintático é quem realiza um controle de constitucionalidade ou autenticidade de preceitos diante de um procedimento legislativo, por exemplo<sup>33</sup>.

Luís Gustavo Carvalho explica que:

No plano lógico-sintático, busca-se identificar o uso e função do signo na língua portuguesa. Parte-se da literalidade do texto prescritivo (texto da lei), no plano das significações ou plano da expressão, onde são analisadas as estruturas gramaticais e morfológicas, ou seja, as palavras isoladamente consideradas<sup>34</sup>.

Na concepção sintática a linguagem tem uma estrutura na qual os elementos do direito se relacionam, leciona Aurora Tomazini<sup>35</sup>. A sintaxe considera os signos relacionados com outras regras sintáticas e a combinação entre os signos independentemente do objeto que denotam. Quando o legislador escolhe um signo para compor um enunciado ele realiza uma

<sup>30</sup> SILVA, Beclate Oliveira. **A garantia fundamental à motivação da decisão judicial**. Salvador: Juspodium, 2007, p. 33.

<sup>31</sup> CASTRO JR., Torquato. **A Pragmática das Nulidades e a Teoria do Ato Jurídico Inexistente**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 32.

<sup>32</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5 ed. – São Paulo: Noeses, 2013, p. 202.

<sup>33</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3 ed. – São Paulo: Noeses, 2009, p. 199.

<sup>34</sup> CARVALHO, Luís Gustavo Santana. **Prescrição tributária: norma, fato e relação jurídica**. Tese apresentada no programa de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, disponível em: <[http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-25112016-122459/publico/Dissertacao\\_PARCIAL\\_Luiz\\_Gustavo\\_Santana\\_de\\_Carvalho.pdf](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-25112016-122459/publico/Dissertacao_PARCIAL_Luiz_Gustavo_Santana_de_Carvalho.pdf)>. Acesso em 20-11-2017, p. 36.

<sup>35</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso da Teoria Geral do direito: o construtivismo lógico – semântico**. – 5 ed. ampl. Ver. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 42.

seleção e uma combinação para expor sua mensagem, leciona Mcnaughton<sup>36</sup>, sendo, portanto, no plano sintático que são estudadas as questões de gramática jurídica. Adiante, no plano sintático, signos, como dissimulação e simulação, serão isolados para que os conceitos possam ser bem definidos, já que são de extrema importância na qualificação do planejamento tributário.

No plano semântico ocorre uma relação do signo com os objetos por meio da interpretação, ou seja, qualificam os fatos que estruturam os sentidos, segundo Mcnaughton<sup>37</sup>. É neste plano que problemas como de vagueza e ambiguidade são examinados, além das cargas valorativas das palavras. É nesse plano, ainda, que se determina a ligação entre a linguagem prescritiva e a conduta intersubjetiva, conforme ensina Aurora Tomazini<sup>38</sup>. João Maurício Adeodato salienta que o critério semântico somente descreve os enunciados prescritivos, pois trata das ligações dos símbolos, atribuindo significação aos vocábulos<sup>39</sup>. Na semântica a relação entre os signos é retomada com os seus objetos, sendo a condição de um signo aplicada a um objeto ou a uma situação. Nesse caso, explica Mcnaughton, “a semântica está relacionada à possibilidade de denotar, de indicar tal e qual objeto a que se reputa cabível o emprego de determinado signo”<sup>40</sup>.

Nas palavras de Luís Gustavo Carvalho:

No plano semântico, busca-se definir os contornos da idéia (conceito) que se constrói a partir do signo. Constrói-se o conteúdo isolado de significação do signo, por meio de um estudo semântico (plano semântico da semiótica), inserido na profundidade do contexto e a partir de uma acepção de base do signo. Nesse plano, o intérprete constrói o conteúdo isolado de significação do signo<sup>41</sup>.

Portanto, os símbolos linguísticos passam a ser considerados no contexto social, diante dos valores sociais e podem ter uma mudança no sentido e alterações no plano semântico. No planejamento tributário é muito comum esse problema de mudança de sentido, o sentido dado

<sup>36</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antietelísiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 1.

<sup>37</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso da Teoria Geral do direito: o construtivismo lógico – semântico**. – 5 ed. ampl. Ver. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 42.

<sup>38</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso da Teoria Geral do direito: o construtivismo lógico – semântico**. – 5 ed. ampl. Ver. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 181.

<sup>39</sup> ADEODATO, João Maurício. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**– 2 ed. ampl. Ver. –São Paulo: Noeses, 2014, p. 18.

<sup>40</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antietelísiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 2-3.

<sup>41</sup> CARVALHO, Luís Gustavo Santana. **Prescrição tributária: norma, fato e relação jurídica**. Tese apresentada no programa de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, disponível em: <[http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-25112016-122459/publico/Dissertacao\\_PARCIAL\\_Luiz\\_Gustavo\\_Santana\\_de\\_Carvalho.pdf](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-25112016-122459/publico/Dissertacao_PARCIAL_Luiz_Gustavo_Santana_de_Carvalho.pdf)>. Acesso em 20-11-2017, p. 37.

por um intérprete termina sendo diferente do sentido dado pelo legislador. É nesse contexto que serão estudados os princípios aplicados ao planejamento tributário.

No plano pragmático, Paulo de Barros Carvalho aduz que é estabelecida uma relação dos signos com os sujeitos fazendo uso da linguagem que é colocada em prática para motivação de comportamentos. O sistema da linguagem contém métodos interpretativos das relações intersubjetivas prescritas no direito positivo e que vão mudando o sentido das palavras. Nesse caso, exigir uma neutralidade absoluta do intérprete se torna algo impossível, já que todo conhecimento importa uma interpretação, um juízo de valor, que absorve culturas e ideologias do intérprete<sup>42</sup>. Assim, segundo Mcnaughton, na pragmática levam-se em conta as condições em que os termos são utilizados e tem por objeto “as regras de uso dos signos por uma comunidade social”<sup>43</sup>.

Luís Gustavo Carvalho também expõe que:

No plano pragmático, o tema da prescrição é tratado mediante o uso de todos aqueles signos (substantivo, verbo e adjetivo), no exercício da construção de normas jurídicas que solucionem os conflitos intersubjetivos relacionados com essa questão<sup>44</sup>.

Logo, a pragmática tem como pressuposto o uso do signo em certa circunstância e o efeito ocorrido quando é utilizado em um determinado contexto. João Maurício Adeodato<sup>45</sup> adverte que, “se não há distinção sintática ou semântica rigorosa entre as linguagens prescritiva e descritiva<sup>46</sup>, é o contexto, o uso no caso concreto, que vai determinar esse sentido”. Por conseguinte, essas linguagens podem ter uma função diretiva ou prescritiva virando-se para o contexto social e disciplinando condutas. Normas de conduta e normas de estrutura têm a mesma forma do ponto de vista sintático. Nos planos semântico e pragmático eles tomam formas diferentes, ocorre uma heterogeneidade. Na análise da hipótese normativa, Paulo de

<sup>42</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, p. 210-211.

<sup>43</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antietielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 4.

<sup>44</sup> CARVALHO, Luís Gustavo Santana. **Prescrição tributária: norma, fato e relação jurídica**. Tese apresentada no programa de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, disponível em: <[http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-25112016-122459/publico/Dissertacao\\_PARCIAL\\_Luiz\\_Gustavo\\_Santana\\_de\\_Carvalho.pdf](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-25112016-122459/publico/Dissertacao_PARCIAL_Luiz_Gustavo_Santana_de_Carvalho.pdf)>. Acesso em 20-11-2017, p. 39.

<sup>45</sup> ADEODATO, João Maurício. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo** – 2ª ed. ampl. Ver. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 18.

<sup>46</sup> Proposições podem ser os enunciados da linguagem descritiva de objetos ou enunciados da linguagem prescritiva (jurídica) de situações objetivas (VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. – 5ª ed. ampl. 1 ed. – São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 40). Essa linguagem prescritiva se apresenta como norma jurídica - expressão que leva a uma pluralidade de interpretações (IVO, Gabriel, **Norma Jurídica: produção e controle**/Gabriel Ivo. São Paulo: Noeses, 2006, p. 32). Na constituição do fato jurídico a linguagem jurídica reduz a linguagem social formando um novo signo com qualificação jurídica. É uma construção lógica do fato jurídico, na qual o único que incide é o conseqüente normativo (CARVALHO, Paulo de Barros. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 580)

Barros Carvalho<sup>47</sup> expõe que a proposição antecedente descreve o evento ocorrido implicando uma proposição – tese, conseqüente nas formas: proibido, permitido ou obrigatório. E que a relação entre hipótese e realidade é semântica, de caráter descritivo. Quando o legislador disciplina condutas intersubjetivas atua no campo da possibilidade. Assim, havendo duas ou mais condutas possíveis é que poderá ter sentido proibir, permitir ou obrigar.

Entretanto, o sistema normativo não é completo, não é autossuficiente quando regula as condutas intersubjetivas, por isso, o intérprete precisa recorrer a valores para que seja realizada uma completude do direito. Para Charles William Mcnaughton, a completude “exprime uma necessidade sob o ponto de vista sintático, uma contingência pelo prisma semântico e um valor, isto é, o objeto de um “deve-ser atingido” sob a ótica da pragmática”<sup>48</sup>. O nosso objeto de estudo se encaixa perfeitamente nessa análise utilizando-se dos planos linguísticos.

No plano sintático, os signos serão isolados e combinados com outros, a fim de que conceitos essenciais sejam cravados, visto que vem sendo expostos de forma confusa pela doutrina, como os utilizados para caracterizar evasão fiscal; no plano semântico, será dado significado aos signos, para que se possa entender como a norma geral criada pela Lei Complementar 104/2001 (LC 104/01) pode ser interpretada e aplicada; e por último, serão estudadas as circunstâncias em que ocorre o planejamento tributário em um contexto social atual.

Por sua vez, do ponto de vista semântico, a ideia do planejamento tributário é vista como uma prevenção em busca de um determinado objetivo: economia fiscal. Mas para isso, não se deve confundir elisão, elusão e evasão fiscal.

Pela perspectiva pragmática, as práticas elisivas existem por causa do problema sintático do ordenamento jurídico. Isso só comprova que o planejamento é um problema de ordem estrutural do sistema do direito positivo que afeta a todos, pois a expressão “planejamento” passa a ser utilizada como sinônimo de liberdade de ação. Conforme entendimento de Edmar Andrade Filho<sup>49</sup> é com base nessa liberdade que os contribuintes se aproveitam e realizam verdadeiras “montagens jurídicas”.

A fim de não alongar o assunto, procurando elaborar um estudo objetivo, serão traçadas as definições dos termos elisão, evasão e elusão fiscal, para que não haja dúvida diante da

---

<sup>47</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3ª ed. – São Paulo: Noeses, 2009, p. 132-136.

<sup>48</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 1.

<sup>49</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. – 2. Ed. ver. ampl. E atual. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 20.

ambiguidade e da divergência doutrinária. Já que esses termos serão utilizados ao longo de todo este trabalho. Mas, antes de esmiuçar as relações entre os signos no plano sintático será feita uma breve investigação semântica, definindo, ainda, o planejamento tributário.

## 2.2 Planejamento Tributário: delimitação conceitual

O termo planejamento tributário tem sido conceituado de formas diferentes pelos estudiosos do direito. Alguns o utilizam como sinônimo de elisão fiscal, outros de evasão fiscal, ou até mesmo de elusão fiscal. Os mais radicais já partem para a ideia de planejamento como sinônimo de abuso de direito, de abuso de forma, de fraude à lei e entre outras expressões. E é justamente por essa falta de unanimidade na delimitação conceitual que esse tema se torna tão polêmico, visto que irradia em todos os âmbitos do direito no momento de criar a norma por meio da interpretação. Como relata Andrade Filho, há um abismo entre essas expressões<sup>50</sup>. Então, qual é a definição de planejamento tributário? O que é elisão fiscal?

Adverte Hugo de Brito Machado:

A expressão “planejamento tributário” designa a conduta de fazer um plano para as atividades econômicas de uma empresa capaz de fazer com que tais atividades sejam desenvolvidas com o menor ônus tributário possível sem a prática de nenhum ilícito<sup>51</sup>.

O planejamento tributário é a prática ou comportamento adotado pelo contribuinte e que “o foco de preocupação é a conduta de alguém”, segundo Marco Aurélio Greco<sup>52</sup>. E o termo elisão fiscal é utilizado para configurar o ato de o contribuinte se submeter a uma menor carga tributária e seu exame tem como foco “o efeito da conduta em relação à incidência e cobrança do tributo”. Na análise do planejamento tem-se a liberdade contratual e na análise da elisão tem-se a capacidade contributiva e a isonomia. O efeito da elisão é que o ato seja praticado em oposição ao Fisco e o desafio do aplicador da norma é de estabelecer uma fronteira entre o lícito e o ilícito<sup>53</sup>.

O planejamento tributário lícito e legítimo ocorre quando o contribuinte adota práticas que não envolvem simulação, fraude, sonegação ou qualquer outro tipo de ilicitude, explicam

<sup>50</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. – 2. Ed. ver. ampl. E atual. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 21.

<sup>51</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). **Planejamento Tributário**. – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 28.

<sup>52</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. – 3ed. – São Paulo: Dialética, 2011, p. 15.

<sup>53</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. – 3ed. – São Paulo: Dialética, 2011, P. 85- 86.

Debora Sales e Larissa de Castro<sup>54</sup>. No mesmo raciocínio, Aurora Tomazini<sup>55</sup> aduz que “planejamento tributário é o nome que se dá ao conjunto de técnicas e organização estrutural de negócios jurídicos, realizados licitamente, no intuito de reduzir a carga tributária de pessoas físicas ou jurídicas”.

Para este estudo, entende-se que planejamento tributário é a prática ou comportamento adotado pelo contribuinte com intuito de obter economia tributária. A economia de tributos, especificamente de impostos, é expressão usada pela doutrina para designar o procedimento que visa excluir ou reduzir a carga tributária. Hugo de Brito Machado explica que o problema é saber se esse procedimento é lícito ou ilícito, por isso deve haver muito cuidado quando for aplicado ao planejamento tributário, que, para o autor, se traduz numa forma lícita de buscar economia de tributos em conformidade com o ordenamento jurídico, já que o contribuinte pode escolher negócios jurídicos mais vantajosos do ponto de vista tributário ou hipóteses de isenção tributária<sup>56</sup>.

O contribuinte deve procurar ter custos reduzidos e disso decorre também à economia de impostos, o que é normal na organização dos negócios jurídicos. Mas a economia de impostos pode se concretizar por condutas elisivas, evasivas ou elusivas, por isso que a idoneidade do negócio jurídico deve ser confirmada e, ainda, a adequação e a licitude, adverte Heleno Taveira Torres<sup>57</sup>. Entretanto, se o contribuinte fizer uso de qualquer meio artificioso, manobra ou subterfúgio que leve à manipulação de negócios jurídicos, mesmo que aparentemente lícito, mas que contenha intenção de disfarçar o verdadeiro fato gerador e a devida obrigação tributária é o caso de um planejamento tributário agressivo e esse deve ser combatido, enfatiza Mary Elbe Queiroz<sup>58</sup>. Nota-se que a autora utiliza expressões como “meios artificiosos”, “manobras” e “subterfúgios”. Essas expressões são normalmente utilizadas pelos

---

<sup>54</sup> BELCHIOR, Deborah Sales; SILVEIRA, Larissa de Castro. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 159.

<sup>55</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. **Simulação, fraude, sonegação e aplicação da multa qualificada na desconsideração de planejamentos tributários com ágio**. CARVALHO, Paulo de Barros (coordenação); SOUZA, Priscila de (organização). 50 anos do Código Tributário Nacional – 1. ed. São Paulo: Noeses: IBET, 2016, p. 107.

<sup>56</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 24.

<sup>57</sup> TÓRRES, Heleno Taveira. **Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas) - A norma geral de desconsideração de atos ou negócios jurídicos no Direito Brasileiro**. MARINS, James (coordenador). Tributação e Antielisão – Livro 3º – Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 31.

<sup>58</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **A Elisão e a Evasão Fiscal: planejamento tributário e a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica**. TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coordenadores). Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária – São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 87.

doutrinadores para caracterizar o planejamento tributário. Todas demonstram uma visão negativa do ato, transpassando ilegalidade. Então, não seria mais caso de elisão fiscal.

Nesse contexto, percebe-se que a expressão planejamento tributário pode ter uma definição positiva ou negativa. Na visão positiva, a liberdade ganha destaque, o contribuinte pode realizar seus planejamentos protegido pelos preceitos constitucionais e conforme os ditames legais. Na visão negativa, o planejamento tributário é agressivo ou abusivo, nesses casos, o contribuinte realiza verdadeiras “manobras jurídicas” a fim de obter economia tributária, caracterizando a ilicitude, de acordo com Luís Flávio Neto<sup>59</sup>. A criação de novas expressões, como “planejamento tributário agressivo ou abusivo”, segundo Fernando Zilveti e André Elai, acaba gerando mais insegurança jurídica<sup>60</sup>. Ricardo Lobo Torres defende que elisão é lícita e nesse caso é planejamento fiscal consistente; e que a elisão ilícita é um planejamento fiscal abusivo<sup>61</sup>.

O termo elisão, como sinônimo de planejamento tributário lícito, utilizado por Maria Rita Ferragut<sup>62</sup>, significa um conjunto de atos praticados antes do fato jurídico tributário, visando a economia de tributos por meio da alternativa menos onerosa, permitida pela legislação. Para a autora, a evasão é proibida e fraudulenta<sup>63</sup>, sendo caracterizada como ato omissivo ou comissivo, ilícito, praticado com intuito de eliminar a carga tributária, ocultando o verdadeiro ato do contribuinte.

Neste trabalho, entende-se que o termo elisão fiscal caracteriza o planejamento tributário lícito ou legítimo; o termo evasão fiscal, o planejamento tributário ilícito ou agressivo; e o termo elusão fiscal, o planejamento tributário abusivo. Mas essa opção não foi aleatória, pois a doutrina vem tendo uma visão de que a atuação de forma preventiva com intuito de evitar a subsunção tributária para reduzir o ônus tributário provém de atos lícitos. Mas essa visão não é aceita por unanimidade. Como dito anteriormente, a polêmica do tema planejamento tributário já começa pela definição dos termos utilizados<sup>64</sup>.

---

<sup>59</sup> NETO, Luís Flávio. **Teorias no abuso do planejamento tributário**. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, como requisito parcial para obtenção do título de mestre, 2011, p. 26.

<sup>60</sup> ZILVETI, Fernando; ELAI, André. **Planejamento Tributário - resistência ao poder de tributar**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p.63.

<sup>61</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Norma geral antielisão**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 629-620.

<sup>62</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Evasão, elisão fiscal e a desconsideração da personalidade jurídica**. SCHOUERI, Luís Eduardo (coordenação). Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho - São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 763.

<sup>63</sup> No próximo capítulos será feita uma análise do termo fraude aplicado a evasão fiscal.

<sup>64</sup> Insta ressaltar, uma importante observação feita por Marco Aurélio Greco: antes de iniciar uma discussão devemos fazer uma observação de que quando se trata de assuntos com caráter terminológico não existe erro ou obrigação de utilizar uma ou outra palavra para designar o conceito em análise. O que deve haver é uma prévia

Diante da divergência faz-se conveniente delimitar os conceitos desses termos, apesar de não ser tarefa das mais fáceis, visto que as diferenças às vezes são mínimas, pois as manobras para fugir da tributação têm características semelhantes.

### 2.3 Elisão, evasão e elusão fiscal: o problema semântico

O ser humano tem por impulso natural evitar a redução do seu patrimônio, sempre buscando o resultado que seja mais vantajoso e que gere pouca despesa. Alfredo Augusto Becker<sup>65</sup> expõe que todo indivíduo é livre para fazer uma organização de suas atividades desde que não viole norma nenhuma. Entretanto, a fronteira entre os atos lícitos e os atos ilícito é difícil de ser demarcada e tem gerado um debate entre os doutrinadores.

A dificuldade em enquadrar uma conduta como ilícita que tem causado tantas dúvidas quanto a definição da dicotomia elisão e evasão. O termo elusão é ignorado por parte da doutrina, mas há também quem o aplica como sinônimo de elisão ou de evasão. Os aplicadores das normas tributárias têm buscado uma justiça fiscal, mas não sabem onde e como realizá-la. Consoante Paulo Roberto Lyrio Pimenta,<sup>66</sup> essa classificação (elisão e evasão) foi consolidada com Sampaio Dória e foi seguida pela doutrina. Charles William Mcnaughton<sup>67</sup> também compartilha da ideia de que Sampaio Dória foi o norteador do tema elisão fiscal, por isso, é com ele que essa exposição se inicia.

Sampaio Dória define elisão (o que para ele é sinônimo de evasão lícita, legítima ou legal) como a ação do indivíduo que visa por meios lícitos afastar ou reduzir o fato gerador. E ainda, afirma que “uma categoria jurídica não pode ser, e não ser legal. Um ato lícito não se nivela a uma infração, causando a confusão taxonômica, que insinua tal nivelamento, embaraços à própria diferenciação jurídica das espécies em exame”. É essa confusão conceitual, tentando separar o lícito do ilícito, o passo inicial, para organização dos conceitos, e dos efeitos tributários dos atos realizados pelos contribuintes.

Sampaio Dória classifica a elisão fiscal em elisão induzida pela lei (ou imprópria) e elisão resultante da lacuna da lei. Na primeira classificação, a elisão é criada pelo legislador que por razões extrafiscais permite que o contribuinte tenha um desconto, uma redução no ônus

---

determinação da palavra que será utilizada para o trabalho científico (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. – 3ed. – São Paulo: Dialética, 2011, P. 85).

<sup>65</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª edição – São Paulo: Noeses, 2013, P. 143.

<sup>66</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). **Planejamento Tributário**. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, P. 604.

<sup>67</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antietelísiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 221.

tributário. Essa modalidade se dá, por exemplo, por meio de isenções fiscais ou através de não-incidências tributárias e os resultados não alteram a estrutura do negócio realizado. Na elisão resultante da lacuna da lei, o referido autor afirma ser a verdadeira elisão, por conter discussões sobre legitimidade jurídica e ética e por ter sido permitida pelo legislador. O autor adverte que “se o legislador não a quer, pelo menos não a vedou expressamente”<sup>68</sup>.

A evasão fiscal é denominada por Sampaio Dória<sup>69</sup> de evasão fiscal *lato sensu*, que significa “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária”. E, para diminuir a complexidade, o jurista a subdivide em evasão omissiva e em comissiva, com intuito de individualizar as formas de evasão fiscal. Na evasão omissiva, pode haver intenção ou não do contribuinte e é uma forma mais branda pelo fato de o contribuinte geralmente se valer de meios lícitos. Nessa primeira classificação, o contribuinte busca obter um resultado econômico e evitar o ônus fiscal. A evasão omissiva se subdivide em imprópria ou por inação. Na omissiva imprópria, ocorre a transferência econômica do ônus fiscal do contribuinte de direito para o de fato, o que acontece no caso dos impostos indiretos. Já na evasão omissiva por inação, por ignorância do contribuinte, danos são causados ao erário, ocorrendo após o fato gerador e pode ser intencional ou não, exemplificando a evasão omissiva por inação intencional tem-se a sonegação fiscal.<sup>70</sup>

De outra banda, na evasão comissiva, segundo Dória, sempre há intenção do contribuinte, podendo ser lícita ou ilícita. Na evasão comissiva lícita também chamada de evasão legítima (o que para ele é sinônimo de elisão, economia fiscal ou evasão *stricto sensu*), o autor relata que há uma conduta preventiva com finalidade de afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do fato gerador; ao passo que a evasão comissiva ilícita há uma ação consciente e voluntária do sujeito que faz uso de meios ilícitos para eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo e o resultado econômico é atingido por meios dolosos<sup>71</sup>.

<sup>68</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. - 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 44 -54.

<sup>69</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. - 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 21.

<sup>70</sup> Lei 4729/65. Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. (Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969)

<sup>71</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. - 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 37- 41.

Como podemos ver, Sampaio Dória interpreta elisão como sinônimo de evasão e as classifica como lícitas ou ilícitas dependendo do caso. Mas não resolve o problema semântico, porque quanto mais classificações, mais dificuldade o intérprete terá para delimitar a fronteira entre o lícito e o ilícito, ocorrendo mais insegurança jurídica.

O termo evasão é utilizado por Hugo de Brito Machado<sup>72</sup> para designar o comportamento lícito do contribuinte; e o termo elisão, o comportamento ilícito. O autor enfatiza a importância de esclarecer o significado para esses termos, separando os sentidos aplicados. Alfredo Augusto Becker segue o mesmo raciocínio: que a evasão é lícita e adverte que “a evasão (elusão ou evasão legal) distingue-se fundamentalmente da fraude fiscal”. Para ele, na fraude fiscal o contribuinte viola regra jurídica ou eficácia jurídica, ou seja, os efeitos jurídicos provenientes da incidência da regra jurídica tributária. Neste caso, a fraude difere da evasão de acordo com o critério cronológico, diante da ocorrência do fato gerador antes ou após a prática do ato. Então, se para evitar a tributação, o contribuinte praticar atos antes da ocorrência do fato gerador, Becker explica que será o caso de evasão fiscal. Entretanto, se o contribuinte praticar os atos com intuito de reduzir a carga tributária após o fato gerador, segundo o autor, trata-se de fraude fiscal<sup>73</sup>. Percebe-se que Alfredo Augusto Becker<sup>74</sup>, além de separar os conceitos pela licitude, também utiliza o critério cronológico ao afirmar que ocorre evasão fiscal quando o indivíduo pratica o ato antes da ocorrência do fato gerador.

Parte da doutrina diferencia elisão da evasão pelo critério da licitude, como Hugo de Brito Machado, Paulo Ayres Barreto e Mary Elbe Queiroz; de outro giro, há quem diferencie os institutos da elisão e da evasão pelo critério cronológico, diante da ocorrência do fato gerador, como Rubens Gomes de Sousa, Charles Mcnaughton, Alberto Xavier.

Paulo Ayres Barreto e Mary Elbe Queiroz delimitam o conceito de elisão como o planejamento lícito e de evasão como o planejamento ilícito. Paulo Ayres Barreto consegue reunir bem o que deve ser elisão fiscal ao expor que é um direito subjetivo do contribuinte que de forma lícita busca “(i) evitar a ocorrência do fato jurídico tributário; (ii) reduzir o montante devido a título de tributo; ou (iii) postergar a sua incidência”. E trata da evasão fiscal como contraponto da elisão, que apesar de ter os mesmos objetivos, diferem-se quanto a forma utilizada, pois a conduta do contribuinte é realizada por meios ilícitos, conforme definidos na

---

<sup>72</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014, p.68.

<sup>73</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª edição – São Paulo: Noeses, 2013, p. 143-146.

<sup>74</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª edição – São Paulo: Noeses, 2013, p. 145.

legislação<sup>75</sup>. Ainda com o mesmo ponto de vista, entende Mary Elbe Queiroz que a elisão é realizada dentro do campo da licitude e deve ser respeitada pelo intérprete. E a evasão surge como forma ilícita e assim pode ser considerada nula ou anulada. Para a referida autora, diante da lacuna legislativa não se pode exigir do contribuinte determinado comportamento por não estar expressamente previsto em lei. Portanto, para configuração do que Mary Elbe Queiroz chama de “conduta delituosa ou criminosa” deve ser demonstrada a ocorrência de um fato evasivo e, para isso, a autoridade administrativa deve se valer de elementos comprobatórios, pois a ela incube o ônus da prova. Para a autora, isso nada mais é do que a aplicação do princípio da legalidade, do contraditório e da ampla defesa<sup>76</sup>.

Uma característica que influenciou os tributaristas brasileiros - acentuada por Rubens Gomes de Sousa<sup>77</sup> e por Alfredo Augusto Becker para classificação da elisão e da evasão, conforme afirma Charles William Mcnaughton<sup>78</sup> - foi a do critério cronológico no que diz respeito ao fato gerador. Segundo Mcnaughton, o instante que demarca a ocorrência do fato gerador seria um marco cronológico para diferenciar elisão de evasão fiscal. O autor afirma ainda que a elisão fiscal é incompatível com a ideia de dissimulação, termo utilizado pelo Código Tributário na chamada norma geral, termo esse que vem causando uma polêmica ainda maior na doutrina e na jurisprudência. Hugo de Brito Machado<sup>79</sup> não adota o critério cronológico por considerar que na elisão o fato gerador ainda não existe, portanto, a elisão não teria como ser anterior ao fato gerador, sendo esse argumento o defendido nesse trabalho. Não há como caracterizar uma conduta pelo critério cronológico. Se uma simulação é realizada antes do fato gerador não seria o melhor método o cronológico para determinar a ocorrência de elisão ou evasão fiscal, como explica Leonardo Aguirra<sup>80</sup>.

Avançando na controvérsia, Alberto Xavier entende elisão fiscal (do latim, *elidere* que significa eliminar, suprimir) como meio de evitar a aplicação de normas através de atos que

---

<sup>75</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 227 - 228.

<sup>76</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **A Elisão e a Evasão Fiscal: planejamento tributário e a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica**. TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coordenadores). Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária – São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 79 - 89.

<sup>77</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2 ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1954, p. 99.

<sup>78</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antietelisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 221-224.

<sup>79</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 78.

<sup>80</sup> ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no direito tributário brasileiro: limites ao planejamento tributário**. Tese apresentada no programa de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014, disponível em: < [http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11022015-134547/publico/Dissertacao\\_Mestrado\\_Leonardo\\_Aguirra\\_de\\_Andrade.pdf](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11022015-134547/publico/Dissertacao_Mestrado_Leonardo_Aguirra_de_Andrade.pdf).> Acesso em 16-03-2018, p. 36.

possam impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. E, ainda, aborda o tema no âmbito internacional, advertindo que nem sempre a escolha de uma ordem jurídica mais favorável se traduz necessariamente na ausência de tributação, podendo, simplesmente, a tributação ocorrer de forma mais branda. Nessa forma da elisão no âmbito internacional existem dois ou mais ordenamentos tributários que se apresentam mais favoráveis ao caso concreto e, por isso, são escolhidos pelo contribuinte para desenvolver suas atividades. Xavier entende que a evasão é uma forma ilícita de o contribuinte violar a obrigação tributária prestando declarações falsas<sup>81</sup>.

Diante de todas essas discussões, Eurico Marcos Diniz de Santi chega à conclusão de que o planejamento tributário é indefinível, pois nem mesmo a própria legislação e a prática jurídica conseguem levar o intérprete a comprovar a intenção do agente. E complementa que se não existe lei para regulamentar os casos de ilicitude, não há como provar a intenção do contribuinte e, por isso, o Estado não consegue controlar esses atos por uma norma geral, o que para o autor seria uma deformação da legalidade<sup>82</sup>.

De fato, há uma confusão conceitual entre os institutos, mas ao mesmo tempo, já existe legislação regulamentando os casos de evasão fiscal. Se os doutrinadores conseguissem organizar os conceitos, com certeza o legislador já teria positivado os casos ilícitos e abusivos de forma mais específica, o que facilitaria a construção da norma pelo intérprete. Mas isso não significa que não exista lei autorizando a desconsideração dos casos de evasão fiscal, o problema está em sua interpretação e aplicação.

Sobre evasão, Edmar Oliveira Andrade Filho<sup>83</sup> afirma ser ação ou omissão dolosa tendente a encobrir de forma intencional as operações tributáveis. O autor confunde o conceito de evasão com fraude e com sonegação, como se fossem a mesma coisa, afirmando que “a evasão ou sonegação fiscal” resulta de ação ilícita que deve ser punível com pena restritiva de liberdade e multa. Esses termos precisam ser dissociados e a confusão sobre o que é evasão deve ser desfeita.

Por enquanto, segue-se em busca de traçar a linha divisória entre a elisão, a elusão e a evasão fiscal. Como já citado anteriormente, boa parte da doutrina ignora a existência da elusão

---

<sup>81</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. – 8 ed. Ver. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 271.

<sup>82</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal**. – 1.ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Fiscosoft, 2014, P. 215.

<sup>83</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. – 2. Ed. ver. ampl. E atual. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 19.

fiscal, como Paulo Ayres Barreto<sup>84</sup>. Termo relevante e que se conceituado corretamente, pode ser a chave de toda essa dúvida gerada nos juristas, no que diz respeito ao planejamento tributário. Os doutrinadores que consideram a existência da elusão fiscal abordam alguns pontos relevantes, como será demonstrado na interpretação de Heleno Taveira, José Eduardo Soares e Mcnaughton.

Eludir – do latim, *eludere* –, para Heleno Taveira Torres, significa evitar com esperteza e elusão tributária, a situação pela qual o contribuinte se esquia da subsunção do negócio jurídico praticado à configuração do fato típico para incidência dos efeitos tributários previstos em lei. Na elusão fiscal, o contribuinte se utiliza de meios atípicos para garantir uma economia tributária, mas nesse caso não há simulação nem atitudes enganosas, com subterfúgios<sup>85</sup>. Heleno Taveira adverte que a elusão é clara, transparente, não há negócio oculto. O contribuinte na consecução de seus atos ou negócios jurídicos atende aos requisitos legais por meios lícitos, porém atípicos, e que extrapolam limites constitucionais como livre iniciativa. Então, na evasão tem-se ilícito típico, ao passo que a elusão é considerada ilícita atípica no que diz respeito aos efeitos fiscais<sup>86</sup>. Perfeita a definição de Heleno Torres, a qual será compartilhada nessa exposição.

Entretanto, José Eduardo Soares de Melo<sup>87</sup> comete alguns erros ao explicar que a elusão fiscal “é o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos – mas desprovidos de “causa” (simulados ou com fraude à lei) – evita a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo de fato típico”. Para ele, a elusão fiscal consiste em fazer uso de negócios jurídicos indiretos organizados com simulação ou fraude à lei para evitar a imputação da obrigação tributária ou para tirar vantagem mediante uma tributação menos onerosa. E a evasão fiscal é toda ação ou omissão ilícita que elimina a obrigação tributária, sendo essa ação ou omissão proveniente de fatores exógenos – dolo, erro, coação – ou endógenos – simulação ou fraude. O autor define elisão como “o procedimento legítimo do contribuinte que tem por objetivo a subtração à incidência tributária, evitando o respectivo

---

<sup>84</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 227-228.

<sup>85</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas) - A norma geral de desconsideração de atos ou negócios jurídicos no Direito Brasileiro**. MARINS, James (coordenador). Tributação e Antielisão – Livro 3 – Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 36-37.

<sup>86</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas) - A norma geral de desconsideração de atos ou negócios jurídicos no Direito Brasileiro**. MARINS, James (coordenador). Tributação e Antielisão – Livro 3ª – Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 45.

<sup>87</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 365.

encargo ou reduzindo-o, mediante a simples abstenção de atos ou operações”. Soares de Melo conceitua elusão fiscal como o uso de negócios indiretos fraudulentos ou simulados e evasão fiscal como ação ou omissão ilícita, o que parece já englobar fraude e simulação. De outra banda, Mcnaughton<sup>88</sup> entende que a elusão se aproxima da elisão como classificado por Sampaio Dória<sup>89</sup>, ou seja, aproveitando-se o contribuinte da lacuna, sendo uma elisão ilegítima, que contém problemas de correções éticas. Mcnaughton expõe um conceito mais aceitável, visto que se a elisão é lícita e a evasão é ilícita, a elusão fica no meio termo, sendo ilegítima ou abusiva.

Segundo Schoueri, o planejamento tributário ocorre quando o contribuinte, com base na livre iniciativa, sabendo que somente situações legalmente previstas poderiam ser tributadas, buscava organizar suas atividades com intuito de burlar situações previstas em lei e, assim, não sofrer o ônus da tributação. Caso esse mesmo contribuinte tivesse seguido o caminho normal teria sofrido a incidência da norma tributária como todos os outros. E o Estado, para se proteger desses planejamentos, passou a criar limitações legais e jurisprudenciais, limitando essa liberdade do contribuinte que tem capacidade contributiva<sup>90</sup>. Essa teoria é preocupante por ser mais uma defesa do contribuinte do que uma análise científica, o que não é o objetivo desta pesquisa, pois não se busca defender nem um lado (contribuinte) nem outro (Fisco), mas fazer um estudo científico de modo que haja segurança jurídica na realização do planejamento tributário para ambas as partes.

Portanto, se os termos elisão, evasão ou elusão fiscal não ficarem bem definidos a pesquisa ficará comprometida, pois, nas palavras de Mcnaughton, “a ausência de clareza gera falácias”. Para que isso não ocorra deve haver uma demarcação semântica para o conteúdo da elisão, da evasão e da elusão fiscal. A complexidade da determinação desse conteúdo está justamente no fato de o direito tributário necessitar de conceitos advindos de outros ramos do direito. Charles William Mcnaughton adverte que o direito tributário é um ramo do direito de superposição e, por isso, o jurista tem de conviver com segmentos do ordenamento que não são da área fiscal. E que, por muitas vezes, problemas que são próprios de outros ramos acabam sendo trazidos para o campo do direito tributário, que deve se preocupar com os efeitos tributários dos atos. Então, deve-se ter uma preocupação com o que dispõe o regime jurídico –

---

<sup>88</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 227.

<sup>89</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. - 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 44.

<sup>90</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo; FREITAS, Rodrigo de. **Planejamento Tributário e o Propósito Negocial** – Mapeamento das decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008 - São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 15

tributário para os diferentes atos, deixando um pouco de lado a discussão sobre a autonomia da vontade, problema do direito privado<sup>91</sup>.

Em suma, o termo elisão e evasão fiscal têm elementos comuns, como “ação, intenção, finalidade e resultado”, como entende Sampaio Dória<sup>92</sup>. A diferença primordial está no campo da licitude. Para delimitação de conceitos neste trabalho, elisão fiscal será definida como a forma lícita de fugir ou reduzir o ônus tributário; evasão fiscal como a fuga ao tributo de forma ilícita; e elusão fiscal, nas palavras de José Eduardo Soares de Melo, como o fenômeno pelo qual “o contribuinte mediante a organização planejada de atos lícitos, evita a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária”<sup>93</sup>.

Para que não restem dúvidas, ao longo deste trabalho a expressão planejamento tributário será analisada sob três perspectivas: lícito, agressivo e abusivo. Planejamento tributário lícito ou legítimo será aplicado nos casos de elisão fiscal; planejamento tributário agressivo, nos casos de evasão fiscal; por último, planejamento tributário abusivo, nos casos de elusão fiscal. A elisão fiscal é o planejamento lícito, possível, permitido, consagrado pela livre iniciativa; a evasão fiscal é ilícita, envolve casos de fraude, dolo e simulação; e a elusão fiscal é uma manobra, sendo configurada como um ilícito atípico, conforme será abordado no próximo capítulo no que diz respeito às práticas abusivas.

O que não pode ocorrer é a arbitrariedade nem a invasão à liberdade negocial do contribuinte nos casos de elisão fiscal, isso nem é mais debatido. Adequado, neste momento, é analisar os casos abusivos, esses devem ser combatidos. O Fisco não pode fazer uso da norma geral criada em 2001 para agir da forma que lhe for conveniente sempre que quiser, somente pode coibir casos abusivos, dissimulados, em busca de justiça fiscal e de segurança jurídica.

Diante do exposto é nítido que institutos do direito privado podem caracterizar o signo dissimulação e, portanto, a análise da dicotomia entre público e privado é necessária, além de como o Código Tributário Nacional dispõe sobre essa inter-relação.

### **3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O SIGNIFICADO DA DISSIMULAÇÃO**

---

<sup>91</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antietielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 229 - 233.

<sup>92</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. - 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 57.

<sup>93</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 365.

Dando continuidade ao estudo do planejamento tributário, após análise do problema semântico, faz-se importante traçar um limite entre o planejamento tolerável e o planejamento agressivo ou abusivo.

Não é de hoje que os contribuintes buscam uma tributação menos onerosa. Rodrigo Baraldi relata que desde a Antiguidade que essa tentativa de não sofrer incidência da norma tributária vem ocorrendo, e cita o exemplo de um caso ocorrido no Antigo Egito, no qual a arrecadação tributária era destinada ao patrimônio do Faraó, considerado deus vivo na terra, desencadeando diversas formas de evasão fiscal e levando alguns contribuintes até ao suicídio por não conseguirem quitar suas dívidas tributárias<sup>94</sup>.

O que se pode perceber é que a evasão fiscal é um fenômeno comum a todos os sistemas tributários. De um lado, o Fisco busca aumentar a arrecadação e inibir a evasão fiscal; e de outro, o contribuinte tenta escapar desse ônus. E foi justamente com o objetivo de aumentar a arrecadação da tributação, em especial do imposto sobre a renda, e inibir a evasão fiscal, que foi criada no Brasil a Lei Complementar nº 104 de 2001. Carlos César e Thiago Pierre relatam que essa tentativa é bastante antiga, pois durante a elaboração do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172/1966), no artigo 74<sup>95</sup> do projeto, já houve uma tentativa de inibir planejamentos tributários agressivos. Entretanto, esse artigo foi retirado quando elaborada a redação final, por ter o legislador prestigiado à legalidade.

A justificativa era de que o dispositivo dava margem à interpretação para cobrança de tributo por meio de analogia, indo contra o sistema constitucional em vigor, ressalta Mcnaughton<sup>96</sup>. Por seu turno, regras específicas foram sendo criadas com intuito de desfazer operações com redução tributária. E, assim, o Projeto de Lei nº 77 do ano de 1999 retomou o debate sobre a criação de uma norma geral e resultou na Lei Complementar nº 104 de 2001, vejamos:

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

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de **dissimular** a ocorrência do fato gerador do

<sup>94</sup> FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. - Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 65.

<sup>95</sup> Art. 74. A interpretação da legislação tributária visará a sua aplicação não só aos atos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes

<sup>96</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antietelisiva: completabilidade e sistema tributário**. - São Paulo: Noeses, 2014, p. 335.

tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (*grifo nosso*)

Esse artigo tem sido o centro das preocupações desde sua criação. A dúvida primordial foi quanto ao significado do signo “dissimular”. Em verdade, neste trabalho não há pretensão de produzir uma teoria geral do signo, apenas uma análise semiótica do planejamento tributário.

Para fins de esclarecimento, o signo consiste numa unidade de um sistema que permite a comunicação e representa algo, seja um objeto ou um gesto ou até mesmo um desenho e é o ponto de partida para elaboração de um significado. Esse significado quando interpretado como uma ideia ou conceito gera uma significação na mente humana, expõe Aurora Tomazini<sup>97</sup>.

Nos ensinamentos de Beclaute Oliveira Silva:

O signo se manifesta em três formas. A primeira é o **ícone** – possui similitude com o objeto representado, *e. g.*: fotografia, estátua, pintura, etc.; a segunda forma é o **índice** – mantém algum vínculo existencial com o objeto representado, *e. g.*: fumaça indica fogo, febre indica infecção etc.; e, por última maneira, o **símbolo** – possui relações convencionais com o objeto, *e. g.*: as palavras. Percebe – se que desta feita que as leis, bem como as sentenças e respectivas fundamentações, veiculadas em palavras, compõem o universo signo simbólico, como adverte Tércio Sampaio Ferraz Júnior<sup>98</sup>.

A dúvida é se o legislador fez uso desse signo (dissimulação) para configurar a forma lícita ou a ilícita da fuga de tributos. É somente após essa definição que se pode partir para os meios de limitação de um planejamento tributário e para os fundamentos da aplicação dessa norma geral.

Na primeira leitura da norma geral, a tendência natural é relacionar a dissimulação à simulação. Porém, se o termo usado foi “dissimular” e não “simular” significa que o legislador quis ir mais além, criando uma ideia diferente das outras inseridas anteriormente no CTN, conforme será demonstrado adiante.

Então, qual é o significado da dissimulação? Para Gustavo Fossati dissimulação é evasão fiscal, pois o autor entende que é “um signo que já traz na sua gênese o condão de ser ilícito, dissimulado, mascarado”<sup>99</sup>. Charles William Mcnaughton<sup>100</sup> e Fernando Bonfá<sup>101</sup>

<sup>97</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso da Teoria Geral do direito: o construtivismo lógico – semântico**. – 5 ed. ampl. Ver. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 175-176.

<sup>98</sup> SILVA, Beclaute Oliveira. **A garantia fundamental à motivação da decisão judicial**. Salvador: Juspodium, 2007, p. 35 – 36.

<sup>99</sup> FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. - Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 74.

<sup>100</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 493.

<sup>101</sup> JESUS, Fernando Bonfá de. **Da norma antielisiva no ordenamento jurídico tributário**. PARISI, Fernanda Drummond; TORRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (coordenadores). Estudos de Direito Tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza. – V.03. - São Paulo: Malheiros, 2014, p. 69.

defendem que a Lei Complementar nº 104 de 2001 ao utilizar o signo “dissimulação” leva à ideia de algo ilícito.

Nesse cenário surgem questionamentos sobre o sentido do signo dissimular e a norma geral criada em 2001. E o primeiro passo para que todas as dúvidas sejam esclarecidas será tentar entender o significado do signo dissimular e a sua relação com outros signos no plano sintático.

### 3.1 Dissimulação relacionada com outros signos

De início, é importante que se realize um estudo do signo dissimulação e das conexões com outros signos para que as regras lógicas, as sequências e as combinações das palavras para determinação dos sentidos possam ser definidas. O cientista do Direito, a fim de diminuir as dificuldades no âmbito interpretativo, pode recortar a linguagem jurídica, separando-a em segmentos para melhor compreensão e análise do texto. Nesse caso, o signo dissimular será o foco do recorte, para delimitar seu significado.

O dicionário Aurélio conceitua o termo dissimular como ocultar ou encobrir, calar, fingir, proceder com hipocrisia, expõe Marco Aurélio Greco<sup>102</sup>. Na opinião do autor, o vocábulo “dissimular” abrange a simulação e vai mais além colocando em debate a fraude à lei, o abuso do direito e o negócio jurídico indireto. Greco afirma ainda que a fraude à lei, o abuso do direito e o negócio jurídico indireto não dependem da incidência do parágrafo único do art. 116, do CTN, visto que já sofrem reações do ordenamento através do lançamento de ofício. E defende que a elisão fiscal não depende de patologias para ser caracterizada e o que deve ser conferida é a capacidade contributiva<sup>103</sup>. Tema de extrema relevância e que será destrinchado no próximo capítulo.

Assim como Marco Aurélio Greco, grande parte da doutrina tem dúvidas quanto à definição do termo “dissimular” contido na norma geral. Isso influencia todo o processo interpretativo. Isolando o signo “dissimular” poderá ser feita uma análise mais restrita com outros institutos ilícitos: simulação, fraude à lei, negócio jurídico indireto e abuso do direito e de forma. Faz-se primordial diferenciá-los e identificá-los, para que, finalmente, possam ser utilizadas na desconsideração de planejamentos fiscais agressivos ou abusivos. Em alguns casos

---

<sup>102</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. – 3ed. – São Paulo: Dialética, 2011, p. 556- 557.

<sup>103</sup> Os atos praticados pelo contribuinte, mesmo quando lícitos, devem atender a capacidade contributiva em razão de uma justiça tributária (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. – 3ed. – São Paulo: Dialética, 2011, p. 557).

a referência ao Código Civil será necessário, mas a figura estudada não será sob o âmbito do direito civil, pois a análise é somente no que diz respeito aos efeitos tributários para realização do planejamento fiscal.

### 3.1.1 DISSIMULAÇÃO E SIMULAÇÃO

Na linguagem comum inúmeros significados são atribuídos à simulação e à dissimulação, mas na linguagem jurídica há diferenças. Hugo de Brito Machado<sup>104</sup> é enfático ao trazer o registro do dicionário Aurélio que simulação é o ato ou efeito de simular, sendo sinônimo de disfarce, fingimento, simulacro, hipocrisia, impostura, entre outros. Mas isso não soluciona o problema da linguagem jurídica.

A definição da simulação e da dissimulação é realizada no âmbito civil quanto aos negócios jurídicos. Na concepção de Pontes de Miranda:

Simular vem de *simul*, advérbio, com o sentido de fingir ser, ou de se aparentar o que não se é, ao passo que *semelhar*, *semelhança*, *assimilar*, derivam de *similis*, adjetivo. Alguém, que se assemelha a outrem, nada faz para isso: a relação entre os dois é objetiva. Quem simula, ou quem dissimula, faz por aparentar, ou por encobrir<sup>105</sup>.

Para Marcos Bernardes de Mello, a simulação é caracterizada pela falsidade na declaração de vontade. É quando ocorre um disfarce, um fingimento, uma mentira, ou seja, é quando não há verdade na declaração de vontade. As partes omitem o que realmente desejam e demonstram o que não querem. Assim:

Simulação é o resultado do ato de aparentar, produto de fingimento, de hipocrisia, de disfarce, de mentira. O que caracteriza a simulação é, precisamente, o ser não verdadeira, intencionalmente, a declaração de vontade. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece.<sup>106</sup>

Comparando-se à dissimulação, enquanto na simulação há uma mentira, o ato dissimulado é o que está por trás da simulação. Na simulação o negócio simulado é o que aparece, e o ato dissimulado é o que efetivamente se quer, mas não aparece, explica Marcos Mello<sup>107</sup>.

---

<sup>104</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 63-64.

<sup>105</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. **Tratado de direito privado**. Tomo VI. Campinas: Bookseller, 2001, § 468, 1.

<sup>106</sup> MELLO, Marcos Bernardes. **Teoria do Fato Jurídico: plano da validade**, 14. ed. São Paulo, Saraiva, 2015, p. 173.

<sup>107</sup> MELLO, Marcos Bernardes. **Teoria do Fato Jurídico: plano da validade**, 14ª edição- São Paulo, Saraiva, 2015, p. 178.

No âmbito tributário, Paulo de Barros Carvalho<sup>108</sup>, Fernando Bonfá<sup>109</sup> e Paulo Ayres Barreto<sup>110</sup> compartilham da mesma ideia de Sampaio Doria<sup>111</sup>, no sentido de que na simulação há deformação consciente da vontade a fim de induzir o Fisco a erro, que seria, então, esconder a realidade com o intuito de lesar terceiros, sendo a verdade real encoberta por uma forma jurídica que não corresponde à realidade. No negócio jurídico simulado, a realidade é oculta e há um conluio entre as partes com intenção de burlar o Fisco, havendo divergência entre formas do negócio verdadeiramente praticado e o declarado. Paulo Ayres Barreto<sup>112</sup> adverte que simular, não significa “agir com dolo”, visto que no dolo apenas um dos interessados sabe que está diante de um ato doloso; na simulação há um acordo entre as partes.

Na definição de Hugo de Brito Machado<sup>113</sup>, simular significa esconder a realidade, fingir a prática de um ato ou negócio jurídico com o intuito de lesar terceiros, inclusive o Fisco, fazendo com que a verdade seja encoberta por uma forma jurídica que não corresponde à realidade.

Nesse contexto, a divisão da simulação em absoluta e relativa é relevante. Pontes de Miranda<sup>114</sup> aduz que o ato jurídico simulado entra no mundo jurídico e que se não havia intenção de inseri-lo no mundo jurídico, a simulação é absoluta; se havia intenção, é relativa, ou seja, o ato jurídico é simulado para se dissimular outro ato jurídico. Nas palavras de Pontes de Miranda, “mostra-se o não-ser; esconde-se o ser”.

Sobre essa classificação, Marcos Bernardes de Mello<sup>115</sup> explica que as simulações absoluta e relativa diferenciam-se no ato de vontade. Na simulação absoluta o ato é mera aparência e, por isso, não há fato jurídico, pois não há consciência da vontade, já que o suporte fático não foi realizado, embora possa ocorrer danos a terceiros. Já na simulação relativa,

---

<sup>108</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Planejamento Tributário. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). **Planejamento Tributário**. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 592.

<sup>109</sup> JESUS, Fernando Bonfá de. Da norma antielisiva no ordenamento jurídico tributário. PARISI, Fernanda Drummond; TORRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (coordenadores). **Estudos de Direito Tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza**. – V. 3. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 72.

<sup>110</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 143.

<sup>111</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 65.

<sup>112</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 143.

<sup>113</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 63-64.

<sup>114</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. **Tratado de direito privado**. Tomo VI. Campinas: Bookseller, 2001, § 468, 1.

<sup>115</sup> MELLO, Marcos Bernardes. **Teoria do Fato Jurídico: plano da validade**, 14. ed. São Paulo, Saraiva, 2015, p. 175-177.

segundo o autor, há um negócio jurídico falso que foi realizado com o intuito de dissimular outro negócio.

Sampaio Dória segue o mesmo entendimento e exemplifica a simulação absoluta com o caso do sujeito que finge celebrar uma venda sem constituir nenhuma relação jurídica. E exemplifica também a simulação relativa com o caso em que o sujeito realiza uma venda para esconder uma doação, tendo como elemento falso o preço, o que o autor considera como uma dissimulação, por esconder o verdadeiro negócio. Para Sampaio Dória<sup>116</sup>, os meios utilizados na simulação são escondidos, conforme habilidade do agente. E ainda, apesar de haver ocorrência do fato gerador, na simulação ele é revestido de um artifício. Porquanto, é perfeitamente aplicável a definição de simulação absoluta e relativa no âmbito tributário para desconsiderar negócios jurídicos simulados e dissimulados com o intuito de obter vantagem fiscal.

Dessa forma, no âmbito do direito tributário, desde doutrinadores, como Sampaio Dória, até os mais atuais, como Paulo Ayres Barreto<sup>117</sup> e Aurora Tomazini<sup>118</sup>, distinguem simulação absoluta de simulação relativa, afirmando ser essa última uma verdadeira dissimulação.

Paulo Ayres Barreto<sup>119</sup> associando a dissimulação à simulação entende que dissimular é construir por meio da linguagem competente e conforme as provas admitidas em direito, um fato que se pretende ocultar, disfarçar, omitir. E que há dois fatos: o fato “simulado, construído por aqueles que intentaram o ato ou negócio jurídico; e o fato que se pretendeu ocultar, a ser construído por aquele que deseja comprovar a simulação”.

Ao diferenciar os dois institutos, Hugo de Brito aduz que a dissimulação indica “a conduta com a qual o contribuinte pratica um ato ou negócio jurídico tentando esconder a ocorrência do fato gerador”; a simulação, constituindo a ação praticada com intuito de fingir, esconder a ocorrência de um ato ou negócio jurídico com a finalidade de prejudicar terceiros, especialmente o Fisco, fazendo parecer existir uma situação que não existe. Hugo de Brito exemplifica a simulação quando o indivíduo realiza uma doação sob a aparência de venda, ou

---

<sup>116</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. - 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 65-67.

<sup>117</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 143-144.

<sup>118</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. **Simulação, fraude, sonegação e aplicação da multa qualificada na desconsideração de planejamentos tributários com ágio**. CARVALHO, Paulo de Barros (coordenação); SOUZA, Priscila de (organização). 50 anos do Código Tributário Nacional – 1. ed. São Paulo: Noeses: IBET, 2016, p. 117.

<sup>119</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 144.

a locação sob a modalidade venda, em que os contratos disfarçam o real negócio jurídico realizado<sup>120</sup>.

Ressalta-se que na dissimulação busca-se esconder a ocorrência do fato gerador, e na simulação o que se pretende encobrir é a ocorrência de um ato ou negócio jurídico. Nesse contexto, nota-se que o legislador quis realmente diferenciar os institutos – simulação e dissimulação, caso contrário teria colocado novamente o signo simulação, como fez no artigo 149, inciso VII, do CTN.

Por isso que a dissimulação também é bastante utilizada como sinônimo de fraude à lei, como se dissimulação, simulação e fraude à lei no planejamento tributário fossem sinônimos. Mas não é bem assim, dissimulação e fraude à lei têm dimensões diferentes. O legislador não se deu o trabalho de inserir uma norma geral para caracterizar algo que já estava positivado desde 1966, embora seja nítido que houve intenção de abranger a simulação, atribuindo um sentido amplo.

Em suma, a simulação é intencional, o ato é mera aparência que esconde o verdadeiro negócio jurídico, o dissimulado.

### 3.1.2 DISSIMULAÇÃO E FRAUDE

O termo fraude é polissêmico e foi incorporado a diversos ramos do direito: civil, penal, tributário, administrativo.

Marco Aurélio Greco<sup>121</sup> explica que “por vezes, o termo fraude é utilizado no sentido de conduta dolosa e artilosa que corresponda a uma agressão à previsão contida na norma jurídica”, e exemplifica com o crime de estelionato previsto no Código Penal. Em seguida Greco diferencia a fraude penal da fraude civil, conhecida como fraude à lei, quando o sujeito buscar contornar a norma imperativa fazendo uso de outra norma jurídica. O autor defende que a fraude prevista no artigo 149, VII e do artigo 150, §4º, ambos do Código Tributário Nacional se refere à fraude penal, já que nos anos 60, quando o CTN foi criado nem se cogitava a hipótese de fraude civil.

No mesmo sentido, Eduardo Jardim<sup>122</sup> destaca que, segundo a Teoria Geral do Direito, fraudar é lesar terceiro e que, no âmbito tributário, a fraude representa um crime contra a ordem

<sup>120</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 62-66.

<sup>121</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. – 3ed. – São Paulo: Dialética, 2011, p. 249 - 250.

<sup>122</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. – 3. Ed., trad. De João Baptista Machado. Coimbra: Arménio Amado Editor, 2000, p.94-95.

tributária, com pena de reclusão de dois a cinco anos e multa, conforme exposto no artigo 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990 (Lei que define os crimes contra a ordem tributária): “fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal”.

Além disso, Jardim chama atenção para o fato de que a legislação do imposto sobre produtos industrializados, a Lei nº 4.502 de 1964, já definia fraude:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A Lei nº 8.218, de 1991 (dispõe sobre impostos e contribuições federais)<sup>123</sup>, absorveu a mesma definição e, ainda, determinou uma multa de 300% (trezentos) no que se refere aos débitos exigidos pela Fazenda Pública Federal nos caso de fraude.

Preceitua Mary Elbe Queiroz<sup>124</sup> que a fraude pode se manifestar sob diversas formas, tendo como um de seus elementos essenciais o dolo. A fraude à lei ocorre quando há uma violação de uma regra jurídica, de forma indireta. Quando o ato é realizado com fundamento em determinada norma jurídica, mas com o propósito de concretizar algo vedado em outra norma. A autora observa que não se trata de uma ofensa direta a uma regra jurídica, mas indireta, por violar um princípio que fornece conteúdo e sentido a um dispositivo legal<sup>125</sup>.

Frise-se que Marco Aurélio Greco<sup>126</sup> diferencia a fraude à lei da fraude contra o Fisco. Na fraude à lei, segundo o autor, há violação indireta do ordenamento mediante atos lícitos, indo contra sua imperatividade; e na fraude contra o Fisco a conduta agride diretamente a norma que garante crédito, escondendo ou impedindo o seu surgimento.

Neste trabalho não se pretende diferenciar fraude à lei da fraude contra o Fisco, pois podem ser empregados como sinônimos, sendo que na fraude à lei, quando é realizada contra o

<sup>123</sup> Art. 4º - Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

<sup>124</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **A Elisão e a Evasão Fiscal: planejamento tributário e a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica**. TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coordenadores). Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária – São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 96.

<sup>125</sup> Ressalta-se que neste trabalho a distinção entre princípios e regras aplicada é a de Marcelo Neves: “tanto há princípios que se referem imediata, direta e explicitamente a valores e fins, como há princípios que não se caracterizam por essa maneira de referência e eles”. (NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal dos sistemas jurídicos**. – 2ª ed. – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 41). Portanto, nesse caso específico, entende-se que Mary Elbe atribuiu sentido valorativo aos princípios.

<sup>126</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. – 3ed. – São Paulo: Dialética, 2011, p. 256.

Fisco, os efeitos do ato jurídico são diferentes para os outros ramos do direito, efeitos são atribuídos pela norma tributária.

Ao dissertar sobre a norma geral inserida em 2001, Greco<sup>127</sup> finalmente conclui que a fraude à lei diz respeito a montagens jurídicas que visam a burlar normas de incidência tributária agredindo o ordenamento jurídico. Nessas montagens jurídicas, a ação tem fundamento em atos ou fatos aparentemente lícitos, mas que visam impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador.

Paulo Ayres Barreto<sup>128</sup> explica que há uma ambiguidade na qualificação da fraude e na fraude à lei, mas que na fraude à lei, a ação do contribuinte tem fundamento em atos lícitos que ofendem indiretamente a lei por buscar resultados que não seriam atingidos sem uma montagem jurídica.

Seguindo com o debate, ressalta-se que Sampaio Dória<sup>129</sup> denomina fraude fiscal como evasão comissiva e classifica as espécies de fraude fiscal como: fraude propriamente dita, simulação fiscal e conluio fiscal. Para o autor, a fraude propriamente dita é a evasão por meios ilícitos; na simulação ocorre o uso de meios aparentemente lícitos; e, no conluio, a fraude é concretizada por ato doloso de ambas as partes.

Primeiramente a simulação é tratada como sinônimo de dissimulação, feito esse embaraço, passam a confundir-la com fraude à lei. E a comparação mais comum realizada entre os juristas é entre simulação e fraude à lei.

A distinção entre fraude à lei e simulação é realizada por Hugo de Brito Machado ao registrar que:

Quando cogitamos de fraude, devemos ter em vista que, embora em determinadas situações possa haver semelhança entre fraude e simulação, a distinção entre essas duas figuras jurídicas consiste em que a fraude é sempre um comportamento ilícito, enquanto a simulação, quando não envolve fraude, pode situar-se no campo da licitude<sup>130</sup>.

A diferenciação realizada por Hugo de Brito não é o que se defende neste estudo. O que se aplica neste trabalho é que na fraude à lei o meio utilizado é lícito, mas o resultado é ilícito.

Marcos Bernardes de Mello acaba com a dúvida ao dispor que:

Fraude à lei é igual à infração indireta de norma jurídica, objetivamente. Na fraude à lei se quer iludir, contornar as palavras da lei, para que não seja aplicada;

<sup>127</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. – 3ed. – São Paulo: Dialética, 2011, p.556.

<sup>128</sup>BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 146.

<sup>129</sup>DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. - 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p.40.

<sup>130</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 76-77.

diferentemente na simulação em que há violação da lei não se contorna a disposição legal, mas falseia –se a verdade, mente-se, na apresentação dos fatos<sup>131</sup>.

Na fraude à lei a intenção é irrelevante, basta que o resultado previsto na norma seja alcançado. Por isso que a intenção ou não de violar não importa para caracterização da fraude à lei<sup>132</sup>.

A ocorrência de fraude fiscal (fraude à lei com resultado de fuga da tributação), de simulação ou de dissimulação caracteriza a evasão fiscal, sendo uma forma de planejamento tributário agressivo.

Ainda sobre o tema, Marcos Mello explica que:

Na simulação a violação da lei está intimamente relacionada com o prejuízo a terceiro, em geral à Administração Pública, especialmente o Fisco. E mais: quando pela simulação se infringe a lei, o que se tem, efetivamente, é o caso de violação indireta da norma jurídica (=fraude à lei)<sup>133</sup>.

O que caracteriza a simulação é a mentira, diferentemente da fraude à lei, em que os atos são verdadeiros. Na fraude à lei o vício está no resultado obtido por ocorrer violação da norma jurídica. Portanto, na fraude à lei há uma violação indireta da norma que alcança um fim proibido ou evita um fim imposto pela lei. Na fraude à lei o vício está no resultado obtido por ocorrer violação indireta da norma jurídica. Portanto, na fraude à lei os meios são lícitos, mas alcança um fim proibido ou evita o fim imposto pela lei.

Outro ponto interessante sobre a fraude diz respeito à aplicação das multas. A Lei nº 9.430/1996 (dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social e o processo administrativo de consulta), alterada pela Lei nº 11.488/2007, prevê aplicação de multa para os casos de lançamento de ofício, como disposto no artigo 149, VII, do CTN: “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”. A Lei nº 9.430/1996 dispõe no §1º, do artigo 44<sup>134</sup> que nos casos

<sup>131</sup> MELLO, Marcos Bernardes. **Teoria do Fato Jurídico: plano da validade**, 14ª edição- São Paulo, Saraiva, 2015, p. 180.

<sup>132</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. **Da fraude à Constituição no sistema jurídico nacional**. Revista da Faculdade de Direito – UFPR, Curitiba, n. 52, 2010, p. 144-145.

<sup>133</sup> MELLO, Marcos Bernardes. **Teoria do Fato Jurídico: plano da validade**, 14ª edição- São Paulo, Saraiva, 2015, p. 181.

<sup>134</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

de: não ser efetuado o pagamento do tributo, de faltar declaração e de a declaração ser inexata, a multa de 75% será duplicada, diante da ocorrência de fraude, sonegação e conluio, conforme disposto na lei do imposto sobre produtos industrializados (Lei nº 4.502, de 1964), como exposto acima.

Importante destacar que essa multa tem sido bastante aplicada nos casos de planejamento tributário agressivo, como será demonstrado no último capítulo deste trabalho.

### 3.1.3 DISSIMULAÇÃO E NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO

O Negócio jurídico indireto, assim como a simulação e a dissimulação, também é estudado no âmbito do direito privado, mas tem reflexos no do direito tributário.

Se o fato jurídico é formado pela linguagem do direito e tem como espécie os atos jurídicos, que podem ser obrigatórios, proibidos ou facultativos, o negócio jurídico nada mais é do que um ato jurídico facultativo, uma manifestação de vontade<sup>135</sup>.

No negócio jurídico indireto as partes usam, de forma lícita, meios para reduzir as consequências fiscais, pois o tipo legal escolhido é o que contém uma tributação menos onerosa. O efeito pretendido pelas partes seria o mesmo, caso optassem pelo negócio jurídico real, menos os efeitos fiscais, já que reduz a carga tributária. E pode ocorrer conexão com vários negócios individuais em busca da redução tributária, afirma Ivo César<sup>136</sup>.

No negócio jurídico indireto, as partes têm duas alternativas válidas para atingir o mesmo objetivo, explicam Bianco e Greco: uma alternativa está definida na lei tributária através de uma tipicidade fechada e outra não está tipificada. Dessa forma, quando as partes escolhem seguir pela alternativa não tipificada, elas realizam um negócio jurídico indireto. Os autores exemplificam o caso de um sujeito que ao invés de realizar um empréstimo no banco vende um imóvel ao gerente do banco com cláusula de retrovenda. Dessa forma, o banco compra o imóvel, paga o preço e, em seguida, revende para o cliente a um preço já determinado, ou propõe uma negociação de títulos<sup>137</sup>.

---

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo **será duplicado** nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifo nosso).

<sup>135</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 157.

<sup>136</sup> CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). **Planejamento Tributário**. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 337.

<sup>137</sup> BIANCO, João Francisco; GRECO, Marco Aurélio. **O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil**. BORGES, Eduardo de Carvalho (coordenador). **Impacto Tributário do Novo Código Civil**. –São Paulo: QuartierLatin, 2004, p. 129.

O negócio jurídico indireto, conforme o escólio de Paulo Ayres Barreto “caracteriza-se por uma incompatibilidade entre os fins colimados e os meios utilizados para realizar tal intento”. Portanto, no negócio jurídico indireto inexistente um negócio jurídico conforme a linguagem prescritiva; busca-se um resultado diferente do natural do negócio praticado, ocorrendo no campo da licitude<sup>138</sup>.

Ivo César diferencia negócio jurídico simulado de negócio jurídico indireto, ao dispor que enquanto na simulação a vontade declarada é diferente da vontade real, havendo uma falsidade com intuito de esconder o negócio jurídico ocorrido, no negócio indireto não há divergência entre a vontade real e a declarada, a vontade está bastante clara e lícita<sup>139</sup>.

Mcnaughton também diferencia dissimulação de negócio jurídico indireto, enunciando que o negócio jurídico indireto preenche todos os requisitos dispostos na norma jurídica, sendo compatível com a linguagem das provas, mas a simulação se caracteriza por alcançar uma lacuna normativa. No negócio jurídico indireto, o contribuinte busca alcançar finalidades diversas das típicas, ou seja, ele pratica um ato que tem uma finalidade semelhante à alcançada por outra espécie de ato, obtendo assim, uma vantagem fiscal<sup>140</sup>. Mcnaughton exemplifica com o caso de uma incorporação às avessas, no qual o contribuinte (pessoa jurídica) foi incorporado por outra pessoa jurídica que detinha um prejuízo fiscal. A Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu que não era um caso de dissimulação para fins de compensação de base de cálculo do imposto sobre a renda. No julgado (acórdão CSRF/01-05.413) do ano de 2006, citado por Mcnaughton, a Câmara Superior de Recursos Fiscais expôs que não há caracterização de operação simulada ou abusiva, sendo classificada como negócio jurídico indireto, conforme disposto na ementa: “a incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto”<sup>141</sup>. Esse exemplo somente demonstra, mais uma vez, a confusão conceitual. Aplica-se simulação como sinônimo de dissimulação e ambas terminam sendo caracterizadas como abusivas.

Mas sabe-se que os casos abusivos são ilícitos atípicos. A doutrina não costuma aprofundar o conceito de dissimulação, apenas a comparando com a simulação. No entanto, se a dissimulação ocorre quando o contribuinte visa a esconder a ocorrência do fato gerador<sup>142</sup>,

<sup>138</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 147.

<sup>139</sup> CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). **Planejamento Tributário**. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 338.

<sup>140</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antietelativa: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 196.

<sup>141</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antietelativa: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 196-197.

<sup>142</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 66.

fica claro que difere do negócio jurídico indireto, no qual as partes utilizam uma estrutura negocial diferente da comum para atingir um efeito tributário menos oneroso. Apesar de o legislador ordinário tentar combater o negócio jurídico indireto, para João Francisco Bianco<sup>143</sup>, esse seria o verdadeiro planejamento tributário, pois poderia fazer correspondência aos mesmos efeitos econômicos que resultam do fato gerador, logo, não caberia equipará-lo à dissimulação, que leva a um planejamento tributário agressivo.

Seguimos com a conexão entre a dissimulação e outros signos. Para uma investigação do abuso de direito e do abuso de forma relacionados à dissimulação.

### 3.1.4 DISSIMULAÇÃO E ABUSO DE FORMA E DE DIREITO

Enfrentaremos primeiramente o abuso de forma e, em seguida, o abuso de direito. A teoria do abuso de forma tem origem na Alemanha, associada ao conceito de fraude e implica abuso das formas jurídicas do direito privado, explica Miguel Gutierrez. As montagens jurídicas caracterizam o abuso de formas e conseqüentemente a fuga dos tributos. Para Gutierrez o abuso de formas é “uma modalidade da interpretação econômica da norma tributária. O que é relevante para o direito tributário, segundo os seguidores dessa teoria, é o efeito econômico das estruturas jurídico-formais adotada pelas partes”. Em seguida, Gutierrez simplifica afirmando que o que importa é a ocorrência ou não do fato gerador, e não os atos ou omissões que visam a reduzir a carga tributária, pois se foram realizados antes da ocorrência do fato gerador, estaríamos diante de uma legítima economia de tributos<sup>144</sup>.

Esse critério da ocorrência do fato gerador, como já exposto anteriormente, não se adequa à caracterização de condutas elisivas, elusivas ou evasivas. Além do que esse estudo é feito pelas lentes da ciência jurídica, e não da econômica. A interpretação econômica será abordada no próximo capítulo.

Apesar de serem analisadas estruturas do direito privado, o que importa são os efeitos tributários dessas estruturas, ou seja, elas podem ter eficácia no âmbito civil, mas e no tributário? O planejamento tributário abusivo é uma afronta à isonomia tributária e deve ser combatido.

---

<sup>143</sup>BIANCO, João Francisco; GRECO, Marco Aurélio. **O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil**. BORGES, Eduardo de Carvalho (coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. –São Paulo: QuartierLatin, 2004, p. 130.

<sup>144</sup> GULTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: elisão e evasão fiscal**. – São Paulo: QuartierLatin, 2006, p. 156 – 158.

Leonardo Aguirra<sup>145</sup> aduz que a atipicidade da conduta do contribuinte não deve ser aceita no âmbito fiscal (apesar de ser aceita pelo direito privado, conforme artigo 425, do Código Civil<sup>146</sup>), pois deve haver uma compatibilidade entre meios e fins para que a conduta do contribuinte seja regular.

Então, o que importa para o planejamento tributário, os efeitos no âmbito privado ou público? Civil ou tributário? A análise é tributária e são esses efeitos de atos e negócios dos contribuintes que importam.

O abuso de formas é muito utilizado em operações de planejamento tributário, então, o que gera ilicitude é o efeito que esse abuso causa, narra Marcus Abraham. Para que essas formas sejam determinadas, o Fisco deve qualificar o ato ou negócio jurídico em categorias demonstrando razões de fato e de direito, para prática daquele ato ou negócio<sup>147</sup>.

A Comissão Especial do Código Tributário Nacional, inspirada no direito alemão, analisou o instituto do abuso de formas com intuito de reprimir a evasão fiscal. E concluiu, na época da elaboração do CTN, que o abuso de formas não tem feição penal, nem mesmo no âmbito tributário. Com base nesse argumento é que a Comissão não acolheu a proposta de um capítulo especial sobre a fraude à lei em matéria fiscal, julgando a norma geral do art. 86<sup>148</sup> suficiente para combater a fraude fiscal<sup>149</sup>. Entretanto, ao final o artigo referido foi suprimido do CTN. André Folloni explica que a ideia de abuso de forma depende da comparação com a forma adequada que deveria ser utilizada, mas não foi, pois uma forma abusiva pode resultar em fraude à lei<sup>150</sup>.

---

<sup>145</sup> ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no direito tributário brasileiro: limites ao planejamento tributário**. Tese apresentada no programa de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014, disponível em: [http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11022015-134547/publico/Dissertacao\\_Mestrado\\_Leonardo\\_Aguirra\\_de\\_Andrade.pdf](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11022015-134547/publico/Dissertacao_Mestrado_Leonardo_Aguirra_de_Andrade.pdf). Acesso em 16-03-2018, p. 223-224.

<sup>146</sup> Art. 425. É lícito às partes estipular contratos atípicos, observadas as normas gerais fixadas neste Código.

<sup>147</sup> ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. – São Paulo: QuartierLatin, 2007, p. 224.

<sup>148</sup> Art. 86. “A *Steueranpassungsgesetz* dispõe a respeito, no § 6: “Nenhum contribuinte poderá eximir-se de obrigação tributária, ou reduzi-la, mediante um abuso das formas e das possibilidades de adaptação do direito civil. Ocorrendo tal abuso, os impostos serão cobrados segundo as condições de direito correspondentes aos precedentes, aos fatos e às circunstâncias econômicas” (Brasil, Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954, p.195).

<sup>149</sup> Brasil, Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954, p.195

<sup>150</sup> Um exemplo é o caso de compra e venda quando as partes criam uma sociedade, integralizam o bem como capital social por um sócio e dinheiro por outro, seguida de extinção da sociedade, passando-se o bem para o sócio que integralizou o dinheiro e o dinheiro para o sócio que integralizou o bem (FOLLONI, André. **Planejamento tributário e norma antielisiva no direito brasileiro**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 78).

O problema é que no direito tributário não existe uma forma típica para cada operação, portanto, a adoção de outras formas não leva necessariamente à fraude<sup>151</sup>. Mas casos como a criação de empresas que duram um dia ou importação seguida de exportação de produtos para reimportação são formas no mínimo estranhas e sem propósito comercial algum, como será visto mais à frente. Portanto, há casos que são nitidamente abusivos, os chamados elusivos, que ocorrem quando as empresas realizam montagens jurídicas.

No Projeto de Lei (PL 77/99) que retomou o debate do planejamento fiscal e que resultou na criação de uma norma geral para combate da evasão fiscal (Lei Complementar 104/01), a exposição dos motivos que acompanhou o Projeto de Lei, na Mensagem nº 1.459 de 1999<sup>152</sup> do Presidente da República, expôs nitidamente que a nova norma seria criada para combater os “procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma e de direito”, registram Deborah Sales e Larissa de Castro<sup>153</sup>. Rodrigo Baraldi dos Santos<sup>154</sup> entende que a intenção do legislador era conferir à autoridade administrativa competência para desconsiderar casos de planejamento tributário, independentemente de ser lícito ou ilícito. Logo, o legislador buscava desconsiderar planejamentos fiscais, mas abusivos (elusivos) e agressivos (evasivos).

No abuso de direito, originário do direito francês, o vício atinge a intenção de economizar tributos. A expressão “abuso de direito” contém uma indeterminação semântica, vagueza e ambiguidade. Carlos César e Thiago Pierre<sup>155</sup> separam o estudo do abuso de direito em duas concepções: objetiva e subjetiva. Na concepção objetiva, o abuso de direito ocorre quando alguém vai além dos limites justos de seu direito, caberia ao intérprete determinar esses limites; na concepção subjetiva, o abuso de direito ocorre quando há dolo, culpa ou má-fé que cause prejuízo à alguém. De fato, as duas concepções levam ao subjetivismo do intérprete,

---

<sup>151</sup> FOLLONI, André. **Planejamento tributário e norma antielisiva no direito brasileiro**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 77-78.

<sup>152</sup> A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessário para estabelecer, no âmbito tributário da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito. (Vide: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=46>)

<sup>153</sup> CINTRA, Carlos César Sousa; MATTOS, Thiago Pierre Linhares. **Planejamento Tributário à luz do direito brasileiro**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 146-147.

<sup>154</sup> SANTOS, Rodrigo Baraldi dos. **O planejamento tributário em reorganizações societárias**. Coleção Academia – Empresa 12. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 137.

<sup>155</sup> CINTRA, Carlos César Sousa; MATTOS, Thiago Pierre Linhares. **Planejamento tributário à luz do direito brasileiro**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 101.

como exposto no próprio Código Civil<sup>156</sup>, e seriam limites impostos pela boa-fé e pelos bons costumes que demonstram que o legislador optou por não indicar as hipóteses de abuso de direito.

Manuel Atienza e Ruan Ruiz Manero<sup>157</sup> consideram o abuso do direito como ilícito atípico visto contrariar um princípio e não uma regra por ser uma interpretação valorativa, pois o legislador não tem como prever todas as variáveis do ato ilícito. É exatamente esse ilícito atípico que se encaixa no conceito de elusão fiscal.

Ao diferenciar os institutos da elusão e da evasão fiscal, Heleno Taveira explica que:

Toda vez que o indivíduo, no exercício de um direito subjetivo, excede os limites impostos pelo direito positivo, quanto à regularidade desse exercício, causando prejuízo à terceiro, faz configurar-se o que se convencionou denominar de abuso de direito. Abuso do direito subjetivo que cada um possua uma dada relação jurídica específica, em face de sujeitos passivos determinados ou determináveis<sup>158</sup>.

No abuso de direito, o negócio jurídico é realizado por meio de configuração jurídica não adequada ao regime jurídico, levando o contribuinte a obter vantagens fiscais.

A teoria do abuso de direito parte do pressuposto de que os atos em conjunto são válidos e eficazes, sendo o centro de ataque a intenção do contribuinte de economizar tributos ao aproveitar-se das lacunas legais, explica Fernando Bonfá<sup>159</sup>. Para Alberto Xavier<sup>160</sup>, a aplicação do abuso do direito para limitar planejamentos fiscais envolve subjetividade diante de cada caso concreto por ser um conceito aberto, podendo haver violação à legalidade e à segurança jurídica. Entendimento não compartilhado neste estudo, já que a norma pode ser construída pelo intérprete através da linguagem descritiva.

É, portanto, o intérprete quem vai determinar se houve ou não abuso de direito, com fundamento na linguagem prescritiva, com base nos efeitos tributários causados pela ocorrência de atos ou negócios jurídicos.

A Alemanha utiliza os termos “abuso de direito” e “abuso de forma”; o Reino Unido emprega a prevalência de substância sobre a forma” conforme o propósito negocial, assunto tratado adiante. Mas é na Bélgica que a elusão é considerada um abuso de direito. Já na Espanha elusão é sinônimo de fraude que é considerado um abuso de direito. Em vista disso, os critérios

---

<sup>156</sup> Art. 187. 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.

<sup>157</sup> ATIENZA, Manuel; RUIZ, Manero, Juan. **Ilícitos Atípicos**. Madrid: Editorial Trotta, 2000, p. 27.

<sup>158</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. - São Paulo: Revista dos tribunais, 2003, p. 333.

<sup>159</sup> JESUS, Fernando Bonfá de. **Da norma antielisiva no ordenamento jurídico tributário**. PARISI, Fernanda Drummond; TORRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (coordenadores). Estudos de Direito Tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza. – V.03. - São Paulo: Malheiros, 2014, p. 73.

<sup>160</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. – 8 ed. Ver. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p.271.

semânticos são diferentes, mas não podemos negar que todos têm o mesmo objetivo: frear a elusão fiscal, enfatiza Heleno Taveira<sup>161</sup>. E baseando-se nas experiências desses países, Taveira expõe ainda que “nenhuma liberdade pode ser levada às últimas consequências jurídicas, sendo dever do ordenamento jurídico preservar a isonomia e controlar todos os atos de ilicitude fiscal (típicos ou atípicos)”<sup>162</sup>.

Então, a licitude não pode ser considerada como determinante para causa de prejuízos. A doutrina se preocupa com a separação entre o lícito e o ilícito, mas isso já foi resolvido faz tempo, desde a edição do CTN em 1966 quando criaram as formas de coerção à simulação e a fraude. Mas, e os ilícitos atípicos?

Em resumo, um sistema típico é um sistema fechado que prevê os casos ilícitos; de outra banda, um sistema atípico é um sistema aberto, sem categoria determinada de ilícitos, por serem infinitas. As condutas ilícitas típicas contrariam normas positivadas, ao passo que os ilícitos atípicos contrariam princípios do sistema jurídico. Para Heleno Taveira, quando o contribuinte, ao estruturar seus negócios, faz uso de meios incomuns para economizar tributos, afronta diretamente princípios constitucionais, como isonomia e capacidade contributiva. O fato de ser permitido por princípios, como livre iniciativa, não abre as portas para ferir outros em contrapartida<sup>163</sup>.

Por todo o exposto neste capítulo, entende-se que a dissimulação é a conduta do contribuinte que pratica um negócio jurídico tentando esconder a ocorrência do fato gerador. A simulação é intencional, o ato é mera aparência que esconde o verdadeiro negócio jurídico, o dissimulado. Na fraude à lei o vício está no resultado obtido por ocorrer violação indireta da norma jurídica, sendo lícitos os meios utilizados, mas o resultado é proibido pela lei. No negócio jurídico indireto, o contribuinte busca alcançar finalidades diversas das típicas, praticando um ato que tem uma finalidade semelhante à alcançada por outra espécie para obter vantagem fiscal. O abuso de forma ocorre quando o objetivo comercial é conduzido de forma indevida, o

---

<sup>161</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas) - A norma geral de desconsideração de atos ou negócios jurídicos no Direito Brasileiro**. MARINS, James (coordenador). Tributação e Antielisão – Livro 3º – Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 37.

<sup>162</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas) - A norma geral de desconsideração de atos ou negócios jurídicos no Direito Brasileiro**. MARINS, James (coordenador). Tributação e Antielisão – Livro 3º – Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 47.

<sup>163</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas) - A norma geral de desconsideração de atos ou negócios jurídicos no Direito Brasileiro**. MARINS, James (coordenador). Tributação e Antielisão – Livro 3º – Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 53 - 55.

contribuinte age diferente do normal diante do caso específico e, por último, o abuso de direito ocorre quando há violação de um princípio gerando um ilícito atípico por meio de atos válidos.

Nesse contexto, sempre que a conduta do contribuinte que pratica um negócio jurídico visar a esconder a ocorrência do fato gerador, a norma geral criada em 2001 poderá ser aplicada. Em resumo, tanto o artigo 149, quanto o artigo 116, parágrafo único, ambos do CTN são normas de combate ao planejamento tributário agressivo e abusivo, respectivamente. Mas somente haverá uma uniformidade interpretativa para fins de aplicação da norma geral quando esses conceitos forem definitivamente tipificados, diante dos casos abusivos que vem ocorrendo, não com fundamento nas leis civis, mas pelos efeitos causados no âmbito fiscal.

### 3.2 Dicotomia público-privado: efeitos tributários nas relações privadas

A tradicional dicotomia entre direito público e privado foi acentuada com a publicização do direito privado. Segundo Ehrhardt Júnior<sup>164</sup> publicização é expressão “empregada para descrever o processo de dirigismo estatal e seu avanço sobre o âmbito das relações privadas, e, por conseguinte, a redução do espaço da autonomia privada que ocorre em nível infraconstitucional”. Paulo Lôbo<sup>165</sup> aduz que a publicização “compreende o processo de crescente intervenção estatal, especialmente no âmbito legislativo, característica do Estado Social do Século XX”; diferente de constitucionalização que “tem por fito submeter o direito positivo aos fundamentos de validade constitucionalmente estabelecidos”.

O direito público sempre se serviu do direito privado através de seus conceitos e classificações, revela Paulo Lôbo<sup>166</sup>. Esse fato é demonstrado quando os casos de elusão e evasão fiscal são separados, fazendo uso de institutos conceituados pela doutrina cível. Esse diálogo entre as normas de direito público e as de direito privado se consolidou com o Estado Democrático e Social de Direito através da promoção da justiça social e da solidariedade, que intensificou o diálogo entre as normas de direito público e as de direito privado por meio da interpretação, conclui Mcnaughton<sup>167</sup>.

<sup>164</sup>EHRHARDT JR, Marcos. **Revisão Contratual: a busca pelo equilíbrio negocial diante da mudança de circunstâncias**. – Salvador: Editora Juspodum, 2008, p.32.

<sup>165</sup>LÔBO, Paulo. **Constitucionalização do direito civil: novas perspectivas**. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 18, n. 3754, 11 out. 2013. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/25361>>. Acesso em: 29 mar. 2017.

<sup>166</sup>LÔBO, Paulo. **Constitucionalização do direito civil: novas perspectivas**. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 18, n. 3754, 11 out. 2013. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/25361>>. Acesso em: 29 mar. 2017.

<sup>167</sup>MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 135.

Nesse contexto, o intérprete deve buscar construir sentido aos signos conforme direcionamento constitucional por meio da linguagem jurídica, respeitando as competências tributárias constitucionais que foram criadas com intuito de evitar bitributação não autorizada<sup>168</sup>.

Sendo assim, ao interpretar normas tributárias, faz-se necessário recorrer a conceitos do direito privado para cômputo dos efeitos tributários, o que Paulo Ayres Barreto<sup>169</sup> e Charles William Mcnaughton<sup>170</sup> denominam direito de superposição, por incidir sobre conceitos de outros ramos do direito. Para João Francisco Bianco e Marco Aurélio Greco, o direito tributário é um direito de sobreposição, que se sobrepõe ao privado para encontrar os conceitos e regular as situações jurídicas e os efeitos tributários. Aplicando a legalidade tributária em favor de uma segurança jurídica, na qual o intérprete se vincula ao tipo legal definido a fim de regular a incidência do imposto<sup>171</sup>.

Independente da controvérsia doutrinária, o próprio Código Tributário Nacional regula essa inter-relação entre o direito tributário e o direito privado por meio dos artigos 109<sup>172</sup> e 110<sup>173</sup>. O artigo 109, do CTN foi, na verdade, criado com intuito de afirmar a autonomia do direito tributário, apesar de utilizar preceitos contidos no direito privado sem obedecê-los estritamente, conclui Heleno Taveira Torres<sup>174</sup>. Tantos os princípios gerais do direito privado (igualdade, utilidade, autonomia privada, boa-fé, reconhecimento de personalidade jurídica, direito de propriedade) quanto os efeitos tributários (a qualificação do sujeito passivo, a base de cálculo, entre outros) podem ser isolados, delimitados, ou seja, os princípios gerais do direito privado não determinam os efeitos tributários, apenas são utilizados para definição de conteúdo e alcance dos institutos<sup>175</sup>.

<sup>168</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antietelísiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 136 – 141.

<sup>169</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 139.

<sup>170</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antietelísiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 145.

<sup>171</sup> BIANCO, João Francisco; GRECO, Marco Aurélio. **O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil**. BORGES, Eduardo de Carvalho (coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. –São Paulo: QuartierLatin, 2004, p. 126.

<sup>172</sup> Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

<sup>173</sup> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

<sup>174</sup>TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 78-79.

<sup>175</sup>TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 78-80.

Os efeitos tributários são determinados pelas normas tributárias. Segundo Schoueri<sup>176</sup>, o artigo 109, do CTN, afirma expressamente que a lei tributária pode dispor livremente de como será o tratamento tributário, podendo inclusive dar tratamento igualitário a pessoas, às entidades ou a coisas que têm tratamento diferenciado no direito civil, como por exemplo, equiparar pessoa física e pessoa jurídica para fins tributários<sup>177</sup>. As normas que definirão os efeitos tributários para institutos de direito privado podem, também, decretar a ineficácia, para fins fiscais, do que é considerado eficaz no direito privado<sup>178</sup>.

Nesse sentido, o direito tributário se vale de objetos específicos do direito privado mas com finalidades próprias do direito tributário. Se no direito privado as finalidades são as relações interpessoais; no direito tributário, as finalidades são “as incidências tributárias sobre tais inter-relações, ou tais objetos, ou os efeitos produzidos por essas inter-relações”, segundo Ricardo Mariz<sup>179</sup>.

De outra banda, o art. 110 do Código Tributário Nacional estabelece um critério semântico para o intérprete da norma dentro da competência tributária determinada pela Constituição. Mcnaughton esclarece que a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, dos conceitos e das formas de direito privado, utilizados pela Constituição, não podem ser alterados pelo legislador. Portanto, a equiparação de efeitos tributários em atos jurídicos diferentes no direito privado é válida quando mantida dentro dos limites constitucionais e da competência dos entes atribuída pela Constituição. Como no caso da tributação sobre a renda que deve ser mantida dentro dos limites da União Federal. A violação desse artigo 110, do CTN, poderia levar à abrangência inconstitucional do campo de incidência permitida ao poder tributante, ou ainda, à invasão do campo de incidência de um imposto atribuído a um ente pela Constituição, a outro, por exemplo<sup>180</sup>. Heleno Torres aduz que se não existissem os artigos 109 e 110, do CTN, em nada mudaria a interpretação e a prevalência de princípios constitucionais como liberdade, propriedade, livre iniciativa e dignidade da pessoa humana<sup>181</sup>.

---

<sup>176</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo; FREITAS, Rodrigo de. **Planejamento Tributário e o Propósito Negocial** – Mapeamento das decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008 - São Paulo: QuartierLatin, 2010, p.460.

<sup>177</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário**. BORGES, Eduardo de Carvalho (coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. –São Paulo: QuartierLatin, 2004, p. 177.

<sup>178</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 146.

<sup>179</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 51.

<sup>180</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 140 – 141.

<sup>181</sup>TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p.84.

Frise-se que a Constituição Federal de 1988 exige lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária. Nesse contexto, Paulo Ayres Barreto explica que há uma “hierarquia ontológico-formal entre a legislação federal que regula o Direito Civil, em relação à lei complementar, veiculadora de matérias para as quais a Constituição Federal requer esse veículo”<sup>182</sup>. Definir os critérios que norteiam a inter-relação entre os ramos de direito público e privado a fim de solucionar antinomias entre normas de direito privado e normas constitucionais informadoras de tributação é importante, mas a atenção deve ser maior quando uma norma de direito privado surgir depois de uma tributária, visto que, pelo critério da especialidade, a norma tributária prevalece<sup>183</sup>.

No tocante aos efeitos tributários, Livia de Carli clarifica que a qualificação do fato é importante para identificação dos efeitos jurídicos praticados pelo contribuinte. Por isso que o art. 142 do Código Tributário Nacional<sup>184</sup> trata do poder-dever da Administração Pública de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária realizando a devida identificação do sujeito passivo e, ainda, da aplicação de penalidades, caso seja necessário<sup>185</sup>.

Para Paulo de Barros Carvalho, a autoridade administrativa ao fiscalizar deve adequar o caso à norma descrita na hipótese normativa. A norma somente pode ser aplicada ao negócio jurídico previsto se a realização do negócio jurídico for diversa a prevista pela norma, mesmo que tenha um resultado econômico parecido, a autoridade administrativa não pode lavrar o lançamento<sup>186</sup>. Alberto Xavier assevera que isso nada mais é do que a aplicação do princípio da tipicidade tributária, ou seja, somente a lei pode estabelecer a incidência tributária, que surge como forma de preservação da segurança<sup>187</sup>. Caso a norma não fosse descrita com base na hipótese normativa haveria aplicação de analogia, que é vedado no âmbito da tributação.

Por outro lado, os direitos não podem ser ilimitados, por mais que haja uma liberdade, uma autonomia protegida constitucionalmente diante de negócios jurídicos e conforme preceitos da ordem econômica o direito de liberdade cessa quando entra em conflito com outro

---

<sup>182</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 152.

<sup>183</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 152.

<sup>184</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

<sup>185</sup> GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e Limite para Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 118.

<sup>186</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). **Planejamento Tributário**. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 589.

<sup>187</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p.7.

direito, expõe Marcus Abraham<sup>188</sup>. Esse assunto é de extrema importância para o estudo do planejamento tributário e por isso, será esmiuçado a seguir.

---

<sup>188</sup> ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. – São Paulo: QuartierLatin, 2007, p. 207.

#### 4 LEGALIDADE E SEGURANÇA JURÍDICA: LIMITES PARA O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A legislação tributária vem, ao longo desses cinquenta anos do Código Tributário Nacional, sendo adaptada para coibir casos de planejamento fiscal abusivo e agressivo, como demonstrado anteriormente. Desde o início com a norma antievasão do artigo 149, VII, até a criação da LC 104/01 que inseriu o parágrafo único no artigo 116.

A temática enfrentada se refere ao limite que o contribuinte encontra para realizar suas atividades com confiança, já que, o Fisco vem utilizando variados fundamentos para desconsiderar planejamentos tributários e, com isso, vem causando uma grande insegurança jurídica. A análise desses fundamentos inicia-se neste capítulo, mas termina somente no próximo quando há um confronto da aplicação do instituto do propósito negocial no Brasil.

Como já exposto, o direito positivo brasileiro disciplina as condutas intersubjetivas através das normas jurídicas por meio de um juízo hipotético-condicional. Esses enunciados prescritivos fundamentam a construção das normas individuais e concretas, das decisões judiciais, das decisões administrativas e até dos pronunciamentos dos particulares. Logo, é com a interpretação que essa norma jurídica é construída<sup>189</sup>. Mas para isso deve existir o texto legal. Somente assim, o intérprete poderá buscar nos eventos, nas condutas e nos valores do mundo a limitação da construção da significação, visto que, um enunciado se refere a um grupo de eventos gerando um produto que é o conteúdo da norma jurídica, conforme explica Maria Ednalva de Lima<sup>190</sup>.

Vale dizer que a linguagem do direito positivo contém defeitos no plano semântico, pois expressões por diversas vezes são vagas ou ambíguas, visto que o legislador tem dificuldade em reparar todos os defeitos contidos nos termos. Mas, quando o contexto jurídico é examinado, os signos linguísticos passam a ser considerados no discurso normativo conforme os valores da sociedade, revelando os sentidos no contexto utilizado. Maria Ednalva de Lima revela que as palavras podem sofrer alterações de sentidos e gerar mudanças no plano semântico. Logo, o sentido dado pelo intérprete pode ser diferente do sentido atribuído inicialmente pelo legislador<sup>191</sup>.

---

<sup>189</sup> LIMA, Maria Ednalva de. **Interpretação e direito tributário: o processo de construção da regra-matriz de incidência e da decorrente norma individual e concreta.** – Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 86-87.

<sup>190</sup> LIMA, Maria Ednalva de. **Interpretação e direito tributário: o processo de construção da regra-matriz de incidência e da decorrente norma individual e concreta.** – Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 96-97.

<sup>191</sup> LIMA, Maria Ednalva de. **Interpretação e direito tributário: o processo de construção da regra-matriz de incidência e da decorrente norma individual e concreta.** – Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 101-104.

Nesse aspecto investigativo, pelo plano semântico, no campo das significações serão abordados alguns princípios que são fundamentais no debate da limitação do planejamento tributário.

#### 4.1 Da fundamentação do planejamento tributário

O fundamento do planejamento tributário tem base em princípios constitucionais, como vimos nos casos dos ilícitos atípicos, que contrariam princípios, e não regras. Por isso, na construção da norma o intérprete deve se voltar para os preceitos constitucionais conforme valores da comunidade, afirma Heleno Taveira Torres<sup>192</sup>.

Assim, de um lado, os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade social resguardam o Fisco em sua atividade fiscalizadora; de outro, a segurança jurídica por meio da legalidade e da liberdade constitucionais sustentam o contribuinte em sua função de intérprete do texto normativo. Nesse sentido, como o planejamento tributário pode ter uma fundamentação que garanta segurança jurídica para ambas as partes? Para o Fisco, a fim de estabelecer uma tributação igualitária, evitando montagens jurídicas; e para o sujeito que deseja realizar seus negócios de forma lícita, legal e segura. A resposta para essa pergunta é extraída dos princípios estabelecidos no texto constitucional.

Esses princípios constitucionais fundamentam as atitudes do Fisco e as dos contribuintes por estarem inseridos no plano do significado, entre o texto normativo e o fato jurídico, segundo Marcelo Neves<sup>193</sup>.

De fato, é necessário saber se em uma estrutura formada pela hipótese e consequência os princípios significam valores ou limites objetivos. Marcelo Neves aduz que “tanto há princípios e regras que se referem imediata, direta e explicitamente a valores e fins, como há princípios que não se caracterizam por essa maneira de referência a eles”<sup>194</sup>.

Os valores, segundo Paulo de Barros Carvalho, estão inseridos em todo o ordenamento jurídico, nos elementos formais, nos planos semântico e pragmático. E quando o legislador exerce a função axiológica ao regular as condutas como proibidas, permitidas e obrigatórias, o intérprete é quem irá “atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por

---

<sup>192</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro**. MARINS, James (coordenador). Tributação e antielisão.- 1. ed., 7 reimpr. Curitiba: Juruá, 2010, p. 70.

<sup>193</sup> NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. – 2ª ed. – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 5-6.

<sup>194</sup> NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. – 2ª ed. – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 41.

meio dessas, referências a objetos”<sup>195</sup>. Portanto, pode-se dizer que o termo valor utilizado para caracterizar os princípios é um termo ambíguo, já que seus significados são determinados pelos intérpretes e para que essa ambiguidade seja superada, deve haver interpretação do texto, adverte Marcelo Neves<sup>196</sup>.

Beclaute Oliveira ressalta que “a complexidade do valor, por envolver um alto grau de subjetividade, bem como forte coloração ideológica, acaba por criar uma extrema dificuldade no que se refere a sua esquematização e configuração”<sup>197</sup>.

Já no entendimento de Marco Aurélio Greco, princípio como valor tem uma vagueza semântica, como o princípio da capacidade contributiva, que sustenta a fiscalização do Fisco em busca de uma tributação isonômica, que além de ser um valor, tem caráter positivo<sup>198</sup>. Ao comentar esse problema da vagueza, Marcelo Neves expõe que a vagueza ocorre no texto normativo por falta de definição dos referentes da norma, ou seja, de quais fatos e efeitos jurídicos podem ser atingidos pela norma. Então, para que essa vagueza seja superada os fatos precisam ser interpretados<sup>199</sup>.

Além de serem considerados valores, os princípios também são vistos como limites objetivos, nesse sentido, os princípios têm um caráter inibidor do poder de tributar, ou seja, um caráter negativo, limitando e não informando o exercício do poder, como exemplo, os princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Marco Aurélio Greco afirma que quando os princípios condicionam o Fisco, restringindo seu poder de tributar, são classificados como limitações, tendo uma precisão maior. E que o Fisco ao buscar alcançar a capacidade contributiva do contribuinte e a interpretação dos princípios, seja um valor ou uma limitação, deve levar em consideração a ligação entre os dispositivos constitucionais, não podendo haver uma interpretação isolada. Portanto, na fundamentação do planejamento tributário podemos englobar a liberdade e a solidariedade social como preceitos fundamentais da República além da capacidade contributiva, para que possa haver uma justiça fiscal<sup>200</sup>.

<sup>195</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. -3ª ed. – São Paulo: Noeses, 2009, p. 175 - 180.

<sup>196</sup> Segundo Marcelo Neves, valor tem muito mais a ver com interesse estratégico do Estado em definir o que é bom para determinado grupo e também que um dever valer para todos (NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal dos sistemas jurídicos**. – 2ª ed. – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 37-38).

<sup>197</sup> SILVA, Beclaute Oliveira. **A garantia fundamental à motivação da decisão judicial**. Salvador: Juspodium, 2007, p. 82.

<sup>198</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. – São Paulo: Dialética, 1998, p.144-147.

<sup>199</sup> NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal dos sistemas jurídicos**. – 2ª ed. – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 11.

<sup>200</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. – São Paulo: Dialética, 1998, p.144-147.

Nesse contexto, segundo Beclaute Oliveira:

Os limites objetivos são postos para garantir certos fins que, em última análise, são valores. Aqui temos uma relação entre meio – limite objetivo – para realizar um **fim** – valor. Ou seja, a legalidade – limite objetivo – realiza a segurança jurídica – valor. Não se pode, em nome da realização do valor, afastar o limite objetivo. Seria uma impropriedade lógica, pois agrediria a relação de antecedência que o meio possui ante o seu fim (consequência)<sup>201</sup>.

Portanto, segundo Beclaute Oliveira não haveria lógica em afastar a legalidade para realizar a segurança, por exemplo.

Em verdade, no planejamento tributário a interpretação é feita pela análise do texto à luz dos fundamentos constitucionais, o texto prescrito faz com que o contribuinte tenha segurança jurídica, pois sem ele há mera subjetividade do aplicador da norma tributária. Para que isso não ocorra, o intérprete deve atribuir sentido à disposição normativa por meio de comunicação da mensagem, realizando uma construção hermenêutica. Assim, quando for determinado o conteúdo das normas pelo legislador, ocorrerá um processo concretizador que terá um complemento dado pelo sentido da norma<sup>202</sup>.

Além do problema da vagueza e da ambiguidade, inclui-se outro que é o da imprecisão semântica. Segundo Marcelo Neves, esse critério não pode ser usado para distinguir princípios e regras, visto que as regras podem ter ou não uma imprecisão semântica, dependendo do caso, deixando lacunas para discricionariedade<sup>203</sup>.

Nesse processo interpretativo, a construção do sentido da norma como produto de atuação do intérprete é aplicada ao caso concreto por meio de um referencial adotado que geralmente é um termo, uma palavra, um signo, contido na legislação. Para Marco Aurélio Greco, o ponto de partida do intérprete deve ser o conjunto de operações realizadas pelo contribuinte, além dos valores sociais e culturais, pois quando o intérprete se refere ao texto está se direcionando também a esses valores, levando a interpretação a elementos subjetivos, não arbitrários<sup>204</sup>. Nessas circunstâncias, o intérprete ao estudar o caso concreto se depara com outros desafios como: interpretação econômica; emprego da analogia; interdisciplinaridade e lacunas legislativas.

Por isso, o intérprete deve buscar compreender o texto, primeiramente construindo os significados dos enunciados prescritivos, iniciando, assim, a trajetória interpretativa através de

<sup>201</sup> SILVA, Beclaute Oliveira. **A garantia fundamental à motivação da decisão judicial**. Salvador: Juspodium, 2007, p. 82.

<sup>202</sup> NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal dos sistemas jurídicos**. – 2ª ed. – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 11.

<sup>203</sup> NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal dos sistemas jurídicos**. – 2ª ed. – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 19-20.

<sup>204</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. – São Paulo: Dialética, 1998, p.162-164.

uma análise dos textos na sua expressão literal. Paulo de Barros Carvalho subdivide essa construção exegética em quatro subsistemas pelos quais o intérprete tem que passar necessariamente, são eles: (i) o conjunto de enunciados no plano da expressão; (ii) a significação dos enunciados prescritivos no plano das significações; (iii) as significações normativas no plano das normas jurídicas; e (iiii) a organização das normas por meio de coordenação e subordinação<sup>205</sup>. Explica Gabriel Ivo que é no plano da expressão que estão os textos normativos e que terão sentido dado pelo intérprete no plano das significações. Em seguida, o intérprete vai construindo uma estrutura de norma jurídica a partir dos enunciados no plano da expressão. E, por último, as normas jurídicas são compiladas com mútua coordenação e subordinação<sup>206</sup>.

Daí, então, o intérprete analisa o contexto linguístico e tenta resolver o problema da ambiguidade, construindo o sentido do termo, a significação textual. Entretanto, o problema se agrava diante dos casos de vagueza, como já dito, que se referem aos limites para aplicação do signo linguístico. O intérprete deve observar a realidade social para estabelecer limites na aplicação dos termos, além dos valores daquela sociedade. Logo, o processo de construção das significações se inicia no plano da literalidade e ultrapassa para o plano do conteúdo. Maria Ednalva de Lima ressalta que no plano de conteúdo são realizadas as construções e as associações das significações dos enunciados prescritivos que, juntamente com o plano da expressão, formam o texto jurídico. E no plano da expressão, assim como nos outros planos, podem ocorrer mudanças de caráter semântico, mas a literalidade dos textos permanece intacta<sup>207</sup>.

Nesse processo, o intérprete se depara com diversas dificuldades, como analisar conteúdos prescritivos de diferentes níveis hierárquicos, além de positivar valores e estabelecer limites para o processo interpretativo. Isso porque o direito, por ser objeto de cultura com valores, tanto de quem interpreta quanto os inseridos nos problemas em torno da linguagem, acaba gerando dúvidas sintáticas, semânticas e pragmáticas. E quem se dispõe a conhecê-lo e interpretá-lo dando sentido, alcance e conteúdo a linguagem prescritiva ingressa em

---

<sup>205</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. -3ª ed. – São Paulo: Noeses, 2009, p. 182 - 183.

<sup>206</sup> IVO, Gabriel. **O princípio da tipologia tributária e o dever fundamental de pagar tributos**. Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcanti de Alencar. (coordenador). Direitos fundamentais na Constituição de 1988: estudos comemorativos aos seus vinte anos. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2008, p. 44-47.

<sup>207</sup> LIMA, Maria Ednalva de. **Interpretação e direito tributário: o processo de construção da regra-matriz de incidência e da decorrente norma individual e concreta**. – Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 96-118.

direcionamentos axiológicos mais elevados, que são justamente os princípios, conforme expõe Paulo de Barros Carvalho<sup>208</sup>.

Então, ao realizar um estudo interpretativo visando a fundamentar o planejamento tributário, o intérprete está diante do plano semântico, no qual busca a significação dos termos linguísticos e os enunciados constituintes dos textos normativos. O texto é a base material para criar a significação que será o instrumento da comunicação entre os indivíduos dentro de um momento histórico e social, conforme as ideologias atuantes. É justamente a decodificação do texto que formará o processo hermenêutico, já que os enunciados linguísticos não contêm significações, sendo estas construídas nesse processo<sup>209</sup>.

Diante do exposto, fica claro que para que o planejamento tributário seja fundamentado, inicialmente deve-se buscar entender o sistema de signos que, na linguagem jurídica, formam os enunciados prescritivos discorrendo sobre condutas intersubjetivas, para então, realizar um diálogo entre os textos, ou seja, uma intertextualidade; além de uma inesgotabilidade da interpretação, sem restrições no plano semântico. Paulo de Barros Carvalho aduz que isso não quer dizer que não há limites, o limite está no texto jurídico-positivo considerando as diretrizes do sistema<sup>210</sup>.

Nesse contexto, o planejamento tributário surge com uma interpretação do sujeito passivo através da estruturação de seus negócios que, por meio da linguagem construída faz incidir a norma jurídica. Mas essa aplicação da norma tributária está sujeita à fiscalização da Administração, que, caso não concorde com a interpretação, fará sua própria interpretação, produzindo outra linguagem, fundamentando sua decisão nos preceitos constitucionais, diante da leitura do direito positivo. Aurora Tomazini, ao analisar planejamento tributário, dispôs ser imprescindível que se diferencie fraude à lei, simulação e outros meios ilícitos de se obter vantagem, para que a interpretação possa ser correta caracterizando os efeitos jurídicos tributários dados pelo Fisco<sup>211</sup>. Por isso, a preocupação inicial é diferenciar esses institutos.

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco diz que o contribuinte tem o direito de se auto-organizar e que o intérprete, informado pelos princípios constitucionais tributários, deve

---

<sup>208</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método.**- 3ª ed. – São Paulo: Noeses, 2009, p. 184.

<sup>209</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método.** 3ª ed. – São Paulo: Noeses, 2009, p. 187-188.

<sup>210</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método.** 3ª ed. – São Paulo: Noeses, 2009, p. 194.

<sup>211</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. **Simulação, fraude, sonegação e aplicação da multa qualificada na desconsideração de planejamentos tributários com ágio.** CARVALHO, Paulo de Barros (coordenação); SOUZA, Priscila de (organização). 50 anos do Código Tributário Nacional – 1. ed. São Paulo: Noeses: IBET, 2016, p. 106.

fundamentar quando decidir pela desconsideração do planejamento tributário diante do caso de fraude, pois entende que se abuso de direito fosse ilícito estaria situado no campo da fraude. E, portanto, defende que o abuso do direito em matéria fiscal não leva à ilegalidade, mas ineficácia de algum ato no que diz respeito ao Fisco<sup>212</sup>. Com certeza o abuso de direito leva à ineficácia de algum ato e, por isso, pode haver a desconsideração do negócio jurídico praticado pelo contribuinte através de uma análise desse abuso, no qual a interpretação leva à construção da norma.

A tensão entre os princípios constitucionais que apontam em direções opostas, inclusive os princípios constitucionais tributários que tem sustentação na segurança jurídica é o que confere previsibilidade na positivação do direito e na aplicação da igualdade, afirma Heleno Taveira<sup>213</sup>. Essa ineficácia de atos ou negócios abusivos realizados pelo contribuinte que levam o Fisco a desconsiderá-los pode e deve ser fundamentado em preceitos constitucionais.

Princípios constitucionais precisam ser considerados não apenas quando houver conduta lícita ou ilícita, mas também nos casos de uma conduta lícita, porém abusiva, sendo este o núcleo semântico das formulações abstratas aplicadas a casos concretos, segundo Marco Aurélio Greco<sup>214</sup>.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem realizando interpretação das condutas como lícitas ou ilícitas, com abuso ou sem abuso, conforme o momento ou categoria do evento e, ainda, com base na opção ideológica do intérprete, que em um momento pode optar pela liberdade do contribuinte e, em outro, pela solidariedade social<sup>215</sup>. Por isso, há tanta insegurança diante das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Se a discussão fosse somente sobre licitude ou ilicitude, não haveria tanta polêmica para fundamentação e limitação do planejamento tributário, bastava aceitar os casos tipificados como lícitos e desconsiderar os ilícitos com fundamento no artigo 149 do CTN. A discussão se intensifica no momento em que ocorre a elusão fiscal e que princípios passam a fundamentar a desconsideração do planejamento tributário.

O debate é extenso e, portanto, nesse estudo, não há pretensão de responder a todas as dúvidas quanto aos limites ao planejamento tributário, até porque a doutrina não conseguiu

---

<sup>212</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. – São Paulo: Dialética, 1998, p.139.

<sup>213</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 48.

<sup>214</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. – São Paulo: Dialética, 1998, p.518.

<sup>215</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. – São Paulo: Dialética, 1998, p.152-154.

durante todos esses anos. Mas a ideia é apontar aspectos que envolvem a complexidade do tema. O intérprete pode chegar ao equilíbrio de valores de justiça fiscal e de segurança jurídica, com respeito à liberdade do direito privado, por meio da aplicação da linguagem jurídica. As relações jurídicas são criadas pela linguagem do direito e se não houver uma linguagem jurídica para narrar o fato, não há fato jurídico, relata Paulo de Barros<sup>216</sup>.

Feitas as necessárias considerações iniciais sobre fundamentação do planejamento tributário convém discorrer sobre segurança jurídica, um dos alicerces para todo esse debate.

## 4.2 (In)segurança jurídica

A elaboração de um planejamento tributário requer, sem dúvida alguma, segurança jurídica, certeza e igualdade. A segurança jurídica é resultado das conquistas de uma sociedade que já viveu o terror da insegurança por longos anos, diante da falta de previsibilidade do direito não positivado e aplicado de forma arbitrária. No momento anterior às Revoluções norte-americana e francesa havia uma manipulação pelas autoridades déspotas, controlando a sociedade de forma opressiva. Antonio-Enrique Pérez Luño adverte que a insegurança é fruto das diversas interpretações dadas pelo Estado sem que o sujeito pudesse calcular as consequências de seus atos e prever os benefícios, sendo as manifestações de insegurança incompatíveis com o Estado de Direito, que tem uma forma política que protege os direitos e as liberdades dos cidadãos. Nesse contexto, a segurança jurídica é restabelecida com a legalidade, como um valor ligado ao Estado de Direito e em conformidade com os direitos fundamentais, ou seja, visando a uma correção estrutural e funcional em sua acepção objetiva. E na acepção subjetiva advém a certeza do direito para proteger garantias estruturais e funcionais da segurança objetiva, segundo Perez Luño<sup>217</sup>.

Compreende-se então que a segurança jurídica é fundamento do Estado de Direito, consagrando o ideal de justiça e liberdade. Para Luís Roberto Barroso, a expressão segurança jurídica engloba a legalidade, a confiança nos atos do Poder Público, a estabilidade nas relações jurídicas, a previsibilidade dos comportamentos e a igualdade perante a lei, com soluções isonômicas para casos idênticos<sup>218</sup>.

<sup>216</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 574.

<sup>217</sup> LUÑO, Antonio-Enrique Perez. **La Seguridad Jurídica: Una Garantía del Derecho y la Justicia**. Boletín de la Facultad de Derecho, núm. 15, 2000, p. 25-28.

<sup>218</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Em algum lugar do passado: Segurança jurídica, direito intertemporal e o novo Código Civil**. Disponível em: <http://www.pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/3/2>. Acesso em 28 de setembro de 2017, p. 35-36.

A segurança é aplicada no sentido de criar condições de certeza e igualdade, isso significa que as normas devem trazer “o câmbio das expectativas”, na expressão de Tércio Sampaio Ferraz Júnior<sup>219</sup>. Podemos dizer, então, que o princípio da segurança jurídica busca o indispensável para o cidadão: a liberdade para planejar suas atividades, os direitos da igualdade e da dignidade, entre outros constitucionalmente protegidos e relativos à atuação do Estado.

Humberto Ávila, ao dissertar sobre segurança jurídica, também agrega a ideia de valores como liberdade, tranquilidade, estado de proteção de bens e propriedade, ou seja, de afastamento de ameaças à paz das pessoas<sup>220</sup>.

A segurança jurídica, preocupação do mundo contemporâneo, segundo Anne-Laure Valembois, é uma reação face aos riscos suportados pelos sujeitos de direito na sociedade moderna. As questões atuais concernentes à segurança jurídica levaram a considerar que ela deve ser imposta pelas normas jurídicas mais elevadas como verdadeiros princípios<sup>221</sup>.

Além da segurança jurídica, tem-se o princípio da certeza, que segundo Paulo de Barros<sup>222</sup> é um sobreprincípio, por ser aplicado conjugado com outros princípios. O princípio da certeza é um ideal que está inserido no campo do direito, garantindo sua previsibilidade. O direito positivo é construído pelo ser humano, selecionando os fatos com intuito de regular comportamentos intersubjetivos expressando certeza, caso contrário, será considerado sem sentido na linguagem do deve-ser. Logo, vê-se que a certeza é um sobreprincípio que possui conexão sintática com os outros princípios do ordenamento jurídico. O plano semântico da certeza jurídica traduz a possibilidade de previsão para que os sujeitos destinatários da norma possam estabelecer suas condutas. Entretanto, não há como prever comportamento de quem irá cumprir os deveres jurídicos, seja o Poder Público ou o contribuinte. Isso será resultado de como os signos serão utilizados na dimensão pragmática, diante das variações semânticas e sintáticas no processo interpretativo. A certeza do direito supõe uma subjetividade por ser utilizada em circunstâncias pessoais da segurança objetiva, visto que os destinatários do direito podem organizar suas condutas de forma previsível e racional.

---

<sup>219</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias**. Disponível em: <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/157>. Acesso em 20 de setembro de 2016.

<sup>220</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 115.

<sup>221</sup> VALEMBOIS, Anne – Laure. **La Constitutionnalisation de l’Exigence de Sécurité Juridique em Droit Français**. Paris, LGDJ, 2005. Disponível em: <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/nouveaux-cahiers-du-conseil/cahier-n-17/la-constitutionnalisation-de-l-exigence-de-securite-juridique-en-droit-francais.51965.html>. Acesso em 20 de dezembro de 2016.

<sup>222</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária**. São Paulo, 2003, p. 173-75.

Para Tércio Sampaio Ferraz Júnior, a certeza é primordial porque determina os efeitos permanentes do ordenamento jurídico diante de um comportamento e, dessa forma, o cidadão pode programar seus atos sabendo as consequências jurídicas<sup>223</sup>.

Então falar em certeza é dirigir-se à segurança jurídica, afirma Paulo de Barros Carvalho, e tem aplicabilidade diante da legalidade, da anterioridade, da igualdade, entre outros princípios. As normas abstratas e gerais que compõem o ordenamento jurídico, como os direitos fundamentais, é que fundamentam todas as outras normas, direcionando o caminho a ser realizado pelo intérprete. O problema fundamental se produz no campo pragmático, quando símbolos jurídico-normativos são empregados de forma inadequada, restritos pela comunidade jurídica, gerando uma insegurança. Portanto, a investigação da segurança jurídica no âmbito do planejamento tributário é feita no campo semântico, para que a linguagem do direito positivo atenda aos fundamentos constitucionais. Paulo de Barros Carvalho<sup>224</sup> explica que se uma norma passa a acolher novos valores e muda de sentido, há uma mudança de direção no campo semântico. Por outro lado, se essa mudança for no plano pragmático, não há violação de princípio, já que a sociedade vive em constante transformação; mas a mudança valorativa no campo semântico, fazendo com que a norma seja aplicada de forma diferente da orientação valorativa anterior, é violação de um princípio.

Portanto, o contribuinte não pode viver esperando a arbitrariedade do intérprete do planejamento tributário. A construção normativa deve ser fundamentada no direito positivo para que haja segurança jurídica, e os princípios devem ser utilizados para essa compreensão.

A intenção do intérprete deve combinar valores de forma sistemática, considerando as regras jurídicas em seu plano sintático e a organização desses valores, sendo nesse processo que se constrói a interpretação da mensagem do direito positivo, em sua unidade semântica, leciona Paulo de Barros<sup>225</sup>.

Pode-se dizer, então, conforme pensamento de César Garcia Novoa, que a principal manifestação da segurança jurídica será para impedir a arbitrariedade, devendo haver uma subordinação à lei no que diz respeito à aplicação do direito, tornando possível que o cidadão, sujeito de direito, possa prever qual norma será aplicada a respeito do seu comportamento.

---

<sup>223</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias**. Disponível em: <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/157>. Acesso em 20 de setembro de 2016.

<sup>224</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária**. São Paulo, 2003, p. 177-178.

<sup>225</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária**. São Paulo, 2003, p. 178-179.

A legalidade está paralela à segurança jurídica, que é produto do modelo de Estado. Assim, a Administração fica vinculada em sua atuação ao princípio da legalidade nos atos de aplicação da norma tributária e na imposição de sanções<sup>226</sup>.

Importante esclarecer que essa vinculação dos atos da Administração Pública à lei não significa uma abertura para que o contribuinte possa agir como bem entender, com abuso, a fim de driblar a tributação a todo custo, agindo de forma dissimulada.

### 4.3 Legalidade e tipicidade tributária para aplicação da segurança jurídica

A conquista da legalidade foi uma grande vitória para os cidadãos contra o poder abusivo e arbitrário dos governantes. Sendo um preceito bastante antigo, como lembra Hugo de Brito Machado, com origem na Inglaterra, com a Carta Magna de 1215, a legalidade era utilizada como uma manifestação individual por meio de um consentimento que aos poucos ganhou feição coletiva<sup>227</sup>.

No Brasil, a segurança jurídica vem se consolidando desde o advento do texto constitucional de 1988, diante da aplicação dos princípios constitucionais com base na repartição de competências tributárias e nas transferências dos tributos arrecadados entre os entes. Para Heleno Taveira Torres, essa segurança advém dos ideais de igualdade e de propriedade, bem como previsibilidade da tributação para que haja uma justiça fiscal<sup>228</sup>. Dentre as garantias dos contribuintes, a legalidade e a capacidade contributiva ganham destaque.

A legalidade tributária, consoante Hugo de Brito, tem um caráter limitador do poder de tributar e está prevista na Constituição Federal de 1988, o que demonstra ser um direito fundamental do contribuinte<sup>229</sup>. O artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, traz o princípio da legalidade, mas o Código Tributário Nacional antes de 88, já trazia esse princípio no artigo 3 e no artigo 97, sendo este último conhecido como princípio da reserva legal<sup>230</sup>. Para

<sup>226</sup> NOVOA, CÉSAR GARCIA. **Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica**. Disponível em: <http://igderechotributario.com/wp-content/uploads/2015/01/Seguridad-Jurídica-Dr-García-Novoa-seguridad-jurc3addica1.pdf>. Acesso em 20 de setembro de 2016, p. 4-6.

<sup>227</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 102.

<sup>228</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. - São Paulo: Revista dos tribunais, 2003, p. 55.

<sup>229</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 93.

<sup>230</sup> CF/88. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

CTN. Art. 3. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, **instituída em lei** e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (grifo nosso).

CTN. Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

o jurista, a legalidade pode ter dois significados referentes à cobrança de tributos: o primeiro no sentido de que o Poder Público depende da concordância dos cidadãos, e o segundo no sentido de que deve atender o direito positivo a fim de estabelecer uma segurança jurídica na relação jurídico-tributária. Essa segurança é tida na lei em sentido restrito e não nas normas jurídicas em geral. Hugo de Brito classifica a lei em sentido formal ou orgânico, como o ato jurídico que o Poder Público produz conforme diretriz constitucional e a lei em sentido material como sendo a norma jurídica. Portanto, a Constituição Federal ao estabelecer que tributo deve ser por meio de lei, quer dizer lei em sentido restrito e, por isso, não pode fazer uso de termos vagos. Deve-se criar tipos tributários específicos, ou seja, deve haver uma tipicidade tributária<sup>231</sup>. Essas definições estão dispostas na Constituição Federal de forma clara, diante da repartição de competências tributárias.

Nesse contexto, é adequado dizer que a legalidade é um meio de aplicação da segurança jurídica. Para Novoa, a legalidade ordena as relações entre a norma geral e o ato administrativo, limita o alcance da intervenção legislativa em relação aos elementos essenciais dos tributos e, ao mesmo tempo, obriga o legislador a resguardá-los<sup>232</sup>.

Então, para que haja o rigor da segurança jurídica, a legalidade exige a tipicidade como requisito. O princípio da tipicidade é um princípio inserido no contexto da legalidade, e não um princípio autônomo, sendo elaborado como forma de concretizar a segurança jurídica, conforme expõe Alberto Xavier<sup>233</sup>.

A tipicidade garante a efetividade do ordenamento jurídico, que segundo Heleno Taveira é um meio de concretizar a norma geral e abstrata contida na lei. Portanto, o tipo legal pode ser definido como um conceito aberto para a hipótese e um fechado para o consequente, mas o legislador deve se valer dos fatos sociais para isolar o que for mais relevante do ponto de vista jurídico. E a regra matriz de incidência para Heleno Taveira é a ferramenta ideal para

---

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

<sup>231</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 102-105.

<sup>232</sup> NOVOA, CÉSAR GARCIA. **Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica**. Disponível em: <http://igderechotributario.com/wp-content/uploads/2015/01/Seguridad-Jurídica-Dr-García-Novoa-seguridad-jurc3addica1.pdf>. Acesso em 20 de setembro de 2016, p. 8-9.

<sup>233</sup> XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. RT, 1978, p.69-70.

concretizar a segurança jurídica e reduzir complexidades. É na identificação do fato jurídico que a tipicidade se materializa, quando o legislador recorta o mundo dos fatos nesse isolamento do que tem relevância jurídica diante dos parâmetros constitucionais. Nessa construção sintática da norma, o autor expõe ainda que a relação entre a enunciação da primeira e da segunda parte somente se desenvolve quando é estabelecido um vínculo sintático de causalidade conforme os valores da sociedade<sup>234</sup>.

Como dito, a cobrança do tributo deve atender à segurança jurídica e a lei tem uma função garantística de uma certeza do direito para realização da justiça fiscal. Desse modo, a segurança jurídica resulta da aplicação da certeza e da igualdade, devendo prevalecer a previsibilidade e o respeito à lei por parte dos órgãos de produção das normas, agindo de forma imparcial, resguardados pela legalidade formal<sup>235</sup>. Essa tipicidade tributária é uma forma de redução da arbitrariedade, quando o agente público se vê diante da submissão à vontade legislativa.

O foco do problema está justamente na interpretação do texto, diante de uma imprecisão quanto ao significado dos signos, quando há ambiguidade e vagueza. Logo, se houver tipicidade há também uma vinculação material aos aplicadores da norma, de forma que, as autoridades administrativas não poderão, na visão de Heleno Torres, impor limites semânticos ao ato de interpretação conforme valores políticos, econômicos e sociais. Na tipicidade tributária os limites devem ser estabelecidos de forma clara em relação aos procedimentos que devem ser aplicados e ao que deve haver de conteúdo na norma<sup>236</sup>.

Em vista disso, o direito tributário não irá atingir negócios jurídicos abstratos, mas negócios concretos, somente assim poderá haver o lançamento. Devendo o fato ser delimitado na norma, bem como suas consequências jurídicas para que o direito seja aplicado, o que para Heleno Taveira é uma tarefa bastante complexa diante dos princípios do direito positivo, pois o fato é objeto de uma descrição, de um enunciado, que deve ser reconstituído pelas provas admitidas. E para a produção das provas no direito tributário deve-se ter o cumprimento das obrigações acessórias, deveres formais, que servem como apoio para a fiscalização<sup>237</sup>.

---

<sup>234</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. - São Paulo: Revista dos tribunais, 2003, p. 61 - 66.

<sup>235</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. - São Paulo: Revista dos tribunais, 2003, p. 67-69.

<sup>236</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. - São Paulo: Revista dos tribunais, 2003, p. 86-87.

<sup>237</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. - São Paulo: Revista dos tribunais, 2003, p. 90-91.

Nesse contexto, Maria Rita Ferragut entende que a norma geral do artigo 116, parágrafo único, do CTN, criada para desconsiderar negócios jurídicos dissimulados é constitucional, por estar em consonância com os preceitos estabelecidos na Constituição, como: capacidade contributiva, razoabilidade, legalidade, e demais princípios constitucionais tributários. E que, além disso, a prova realizada no âmbito do judiciário é necessária por diminuir a complexidade de conhecimento do caso concreto, por serem as formas de evasão fiscal aparentemente lícitas. Caso a Administração se limite somente as provas apresentadas terá dificuldade em ter certeza se o evento descrito ocorreu na verdade<sup>238</sup>.

Se o contribuinte não pode e não deve ter retirado seu direito de liberdade, devendo ter no princípio da legalidade e da tipicidade a segurança necessária para suas relações jurídicas, o Fisco também necessita da arrecadação tributária para suprir os interesses públicos. Ferragut alega que os princípios constitucionais, como liberdade negocial, não podem servir de justificativa para não pagamento de tributo por meios artificiosos e que, de outra banda, a Administração Pública deve ter provas suficientes para poder aplicar a norma de incidência tributária. Pensar que a Administração Pública tem ampla discricionariedade para interpretar os negócios realizados pelo contribuinte é um erro, caso assim fosse, estaria agindo com arbitrariedade, causando uma insegurança jurídica. A autora enfatiza que para que o ato ou o negócio jurídico seja desconsiderado deve ser provada a ocorrência do fato típico, dissimulado. Essa prova é declarada através da linguagem que vem com uma carga de valor de quem a produziu, que o faz conforme as experiências experimentadas<sup>239</sup>. Em relação à carga de valor do intérprete, Paulo de Barros Carvalho afirma que o intérprete dos textos jurídicos passa por dificuldades quando realiza um exame mais detalhado, pois quem interpreta traz suas ideologias, além das dúvidas sintáticas que podem surgir e dos problemas nos campos semântico e pragmático<sup>240</sup>.

Essa atividade interpretativa da Administração tributária consiste em um labor cognoscitivo em busca do sentido e do alcance de uma norma. E esse processo interpretativo deve ser exclusivamente jurídico, como entende César Garcia Novoa, para que se possa garantir o direito do contribuinte e a certeza na aplicação da norma, protegendo os regulamentos do fato tributado e excluindo a busca de substratos econômicos<sup>241</sup>. Entretanto, não podemos deixar de tecer algumas palavras sobre a interpretação econômica e a interdisciplinaridade.

<sup>238</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Elisão e evasão fiscal**. – São Paulo: Noeses, 2013, p. 3.

<sup>239</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Elisão e evasão fiscal**. – São Paulo: Noeses, 2013, p.4 - 6.

<sup>240</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **O preâmbulo e a prescritividade constitutiva dos textos jurídicos**. Rev. direito GV, vol.6, no.1, p.295-312, 2010, p. 299.

<sup>241</sup> NOVOA, CÉSAR GARCIA. **Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica**. Disponível em:

#### 4.4 Interpretação econômica

A interpretação econômica, com origem na Alemanha - depois Itália e França -, veio para o Brasil na ideia de que o direito tributário faz uso de institutos do direito privado para que possa propagar o fato econômico correspondente, e não o fato jurídico, nos ditames de Alfredo Augusto Becker<sup>242</sup>. O problema na utilização da interpretação econômica das normas tributárias está justamente no fato de prevalecer a realidade econômica de forma subjacente a toda categoria jurídica. Isso leva a uma diferença a favor da Administração Pública na hora de aplicar a norma, situação considerada por Novoa como contrária à segurança jurídica. Pois por meio desse tipo de interpretação a Administração poderia ampliar o fato imponible para incluir situações não contempladas na legislação, supondo uma capacidade para a Administração Pública para avaliar as diversas manifestações de capacidade econômica. Como consequência, haveria arbitrariedade e imprevisibilidade<sup>243</sup>.

Quando o intérprete faz uso da interpretação econômica no âmbito tributário, coloca em risco a certeza do direito e a igualdade, porque deixa de lado os aspectos formais que limitam sua atuação, muitas vezes justificando na capacidade contributiva o estabelecimento de uma tributação por meio de analogia. Gustavo Fossati, em sua obra *Planejamento Tributário e Interpretação Econômica* (2006) faz um estudo de diversos doutrinadores alemães e relata que é evidente a influência da doutrina alemã na interpretação econômica dos atos e dos negócios jurídicos, principalmente na teoria do abuso de formas e do abuso de direito<sup>244</sup>.

E foi justamente por influência do direito alemão, que explora a teoria do abuso de formas e abuso de direito, que o direito brasileiro incluiu a cláusula geral no projeto do Código Tributário Nacional, como já explicado no capítulo primeiro, sendo retirada antes da publicação. Foi um parecer de Alfredo Augusto Becker influenciou a retirada dessa cláusula geral do Código Tributário Nacional na década de 60. Para Fossati, a interpretação econômica é feita para que seja assegurado ao Estado o pagamento do tributo, a fim de suprir as

---

<http://igderechotributario.com/wp-content/uploads/2015/01/Seguridad-Jurídica-Dr-García-Novoa-seguridad-jurc3addica1.pdf>. Acesso em 20 de setembro de 2016, p. 9-10.

<sup>242</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª edição – São Paulo: Noeses, 2013, p. 133 - 134.

<sup>243</sup> NOVOA, CÉSAR GARCIA. **Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica**. Disponível em: <http://igderechotributario.com/wp-content/uploads/2015/01/Seguridad-Jurídica-Dr-García-Novoa-seguridad-jurc3addica1.pdf>. Acesso em 20 de setembro de 2016, p. 10-11.

<sup>244</sup> FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 36.

necessidades públicas. Todavia, o Estado deve respeitar as garantias constitucionais como: a propriedade privada, a liberdade, a igualdade e a segurança jurídica<sup>245</sup>.

Almícar de Araújo Falcão dissertou que a interpretação econômica é o que vale para o direito tributário, pois a relação econômica demonstra que o sujeito pode contribuir, importando a capacidade econômica do contribuinte e a aplicação da tributação com fundamento na igualdade. Sendo os fatos considerados pela capacidade contributiva, conforme o conteúdo econômico<sup>246</sup>.

Na visão de Dino Jarach, o que interessa para o surgimento da obrigação impositiva é a *intentio facti* posto que *intentio juris* não deve ter relevância, caso contrário seria atribuída à entidade privada o poder de criar uma obrigação tributária em contradição ao princípio da legalidade. E que o que interessa para o direito tributário é a relação econômica criada pelo negócio jurídico<sup>247</sup>.

Nos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, se houver uma desproporção entre a forma jurídica e a realidade econômica, o intérprete deve seguir a lei e fazer incidir o tributo definido na hipótese legal. Para o autor, a doutrina do Direito Tributário que aplica a realidade econômica “inconscientemente, nega a utilidade do Direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário”<sup>248</sup>.

Mary Elbe Queiroz critica quem defende a interpretação econômica, entendendo que não há obrigatoriedade da Administração Pública anular o negócio jurídico para aplicar a tributação real para o fato com base na verdadeira capacidade contributiva, pois o que importa são os efeitos tributários, e não o negócio jurídico. Então, para quem aplica a interpretação econômica, diante de um planejamento tributário, o que viria a importar seriam somente os efeitos econômicos, independente da validade ou dos efeitos jurídicos. E que os conflitos no âmbito tributário surgem justamente por causa dos argumentos contrários, para que prevaleça a justiça fiscal com base na legalidade, na igualdade e no respeito aos direitos e garantias individuais, como no sentido de solidariedade, para que todos possam contribuir com as necessidades coletivas abarcadas pelo Estado. Mary Elbe defende que os limites fixados pela Constituição Federal impõem à Administração Tributária que respeite os direitos e as garantias

---

<sup>245</sup> FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 59.

<sup>246</sup> FALCÃO, Almícar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1959, p. 99-100.

<sup>247</sup> JARACH, Dino. **O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo**. Tradução de Dejalma de Campos. – 1 ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989, p. 125-126.

<sup>248</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª edição – São Paulo: Noeses, 2013, p. 136 - 138.

fundamentais, agindo com base na legalidade<sup>249</sup>. Nesse contexto, é nítido que não há segurança jurídica alguma na interpretação econômica.

Como demonstrado, a interpretação econômica tem sido alvo de críticas na doutrina. Nas palavras de Marco Aurélio Greco: “os tipos tributários devem ser interpretados juridicamente e não pelo seu significado econômico”<sup>250</sup>. Deixando claro, portanto, que não defende a aplicação da interpretação econômica.

Outra crítica é feita por Paulo de Barros Carvalho ao enfatizar que a interpretação do negócio jurídico e seus efeitos deve ser realizada conforme a legislação. E que a legislação brasileira não permite a sobreposição do direito econômico, pois seu conteúdo é objeto das Ciências Econômicas e não do direito positivo<sup>251</sup>.

Concluindo, a interpretação, segundo a realidade econômica, impede o direito tributário de evoluir como Ciência Jurídica por confrontar a realidade do direito tributário retirando o que existe de jurídico. O Direito Tributário ao fazer referência a conceitos de direito privado passa ao intérprete o fato econômico correspondente. Alfredo Augusto Becker entende que cabe ao Direito Tributário somente a relação econômica que expressa que o indivíduo pode contribuir, ou seja, que demonstra riqueza e que isso nada mais é do que a capacidade econômica do contribuinte de forma isonômica<sup>252</sup>.

Por fim, se o fato elisivo for qualificado como fato jurídico de conteúdo econômico, com efeitos jurídicos ou ainda, como fato econômico com relevância jurídica, é porque o direito se volta para o fato econômico para poder cumprir suas funções prescritivas de conduta. Nos dizeres de Paulo de Barros “o fato elisivo abstinha-se da natureza jurídica”<sup>253</sup>. E ainda, um mesmo evento pode construir um fato jurídico ou um fato econômico, mas somente o fato jurídico é capaz de implicar uma consequência normativa, pois o universo jurídico deve ser

---

<sup>249</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **A Elisão e a Evasão Fiscal: planejamento tributário e a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica**. TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coordenadores). Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária – São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 93- 95.

<sup>250</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 131.

<sup>251</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 593.

<sup>252</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª edição – São Paulo: Noeses, 2013, p. 134-135.

<sup>253</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **O Absurdo da Interpretação Econômica do “ Fato Gerador” – Direito e sua Autonomia – O Paradoxo da Interdisciplinaridade**. DIDIER JR, Fredie; EHRHARDT JR, Marcos (coordenadores). Revisitando a Teoria do Fato Jurídico: homenagem a Marcos Bernardes de Mello. – São Paulo: Saraiva, 2010, p. 484.

homogêneo para que se possa separar esses fatos<sup>254</sup>. Portanto, para esse trabalho será feita uma análise estritamente jurídica, deixando a interpretação econômica para as Ciências Econômicas.

#### 4.5 Interdisciplinaridade

Feito o corte metodológico, deixando a interpretação econômica de lado, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho “no contexto jurídico só tem cabimento falar em elementos juridicizados, sendo inadmissível pretender atribuir efeitos de direito a fatos meramente econômicos, contábeis, políticos ou históricos”. Apesar de que não há fato jurídico ou fato econômico puro, mas, para fins interpretativos, é possível separar a realidade jurídica das outras<sup>255</sup>.

No tocante à interdisciplinaridade jurídica, Marcelo Neves ensina que é “o espaço de comutação discursiva entre diversos campos do saber jurídico”<sup>256</sup>. E que toda pesquisa interdisciplinar deve presumir que as ciências são autônomas e, portanto, têm soluções conforme critérios específicos. Por isso que as fronteiras do conhecimento devem ser bem definidas demarcando a autonomia de cada ramo<sup>257</sup>.

A interdisciplinaridade pode ter vários sentidos, conforme Paulo Ayres Barreto. O primeiro sentido é que pode ocorrer uma interdisciplinaridade dentro do próprio sistema jurídico numa visão unitária, o que é essencial para interpretação jurídica; o outro sentido seria uma “intertextualidade extrajurídica”, ou seja, uma interdisciplinaridade entre Ciências Humanas, o que é bastante complexo visto que cada Ciência tem seu próprio código considerando o que é relevante para seu objeto de estudo. O que importa para o Direito é o que está prescrito e são esses referenciais que devem ser interpretados conforme o contexto social<sup>258</sup>.

Todavia, na interpretação jurídica deve-se atentar para as mudanças nas relações sociais que levam a “mutações semânticas” e que faz com que os signos do direito sejam modificados e os métodos tradicionais deixem de ser suficientes para a demanda interpretativa. Nesse

<sup>254</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 580.

<sup>255</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 576.

<sup>256</sup> NEVES, Marcelo. **Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade**. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, n.1, 2003, p. 207- 209.

<sup>257</sup> NEVES, Marcelo. **Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade**. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, n.1, 2003, p. 211.

<sup>258</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 29-30.

cenário, a linguagem prescritiva deve ser interpretada com os métodos propostos no sistema da linguagem dentro dos três planos fundamentais: sintático, semântico e pragmático<sup>259</sup>. Além do que a linguagem prescritiva contém imperfeições nos planos sintático e semântico, levando a uma compreensão cada vez mais complexa para os intérpretes. Nesse contexto, a Ciência do Direito ganha importância a fim de justamente ajustar esses problemas semânticos.

Enfim, os intérpretes podem e devem realizar um corte de linguagem para que se possa, no caso do jurista, construir a interpretação jurídica<sup>260</sup>. Realizando esse corte na linguagem, segue-se com a capacidade contributiva aplicada ao planejamento tributário em busca de uma justiça fiscal.

#### 4.6 Justiça fiscal e capacidade contributiva

Como já assinalado em páginas anteriores, deve haver segurança jurídica tanto para o Fisco quanto para o contribuinte diante da realização de um planejamento tributário. De forma que o intérprete analise os fatos jurídicos e suas consequências na linguagem prescritiva fazendo com que ocorra justiça fiscal. Para concretização da justiça fiscal, faz-se necessária a aplicação da aplicação capacidade contributiva.

Justiça fiscal, segundo Saldanha Sanches, pode ter diversos significados. Do ponto de vista quantitativo, a justiça se realiza na forma de distribuição dos encargos. Nesse sentido, o Estado cria impostos com intuito de garantir a sobrevivência de uma sociedade, ou seja, o Estado cria o tributo somente para financiar as despesas de produção de bens públicos, sendo um Estado de polícia. Adotando, nesse caso, o princípio ordenador, sem que interfira na economia de mercado. Por outro giro, quando o Estado começa a produzir bens e serviços como saúde e educação, surge a ideia de distribuição de rendimentos, gratuita ou com baixo custo e a justiça fiscal passa a ser aplicada na forma como o Estado realiza a transferência de riquezas. Então, Sanches conclui que deve haver justiça tanto na tributação quanto na distribuição<sup>261</sup>.

Por justiça distributiva, Klaus Tipke aduz ser uma justiça compartilhada entre os cidadãos que suportam a carga tributária. E que justiça pode ser um princípio, um valor ou uma regra. A justiça fiscal é aplicada para reprimir a arbitrariedade, visando estabelecer o equilíbrio entre os cidadãos pela igualdade na distribuição da carga tributária e moldando a realidade,

---

<sup>259</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3ª ed. – São Paulo: Noeses, 2009, p. 198.

<sup>260</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). *Planejamento Tributário*. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 578- 581.

<sup>261</sup> SANCHES, Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manoel Santos, 2010, p 1-4.

nesse caso, a realidade tributária. Tipke afirma que a cobrança tributária deve ser feita por meio da forma mais justa possível, e que essa exigência de justiça é a maior imposição que se pode fazer perante o Estado<sup>262</sup>.

O centro das revoluções, como no caso da Revolução Francesa, foi a tributação injusta, principalmente por causa da desigual distribuição das cargas tributárias e dos inúmeros privilégios fiscais, adverte Sanches<sup>263</sup>. Demonstra-se, então, que o problema da justiça tributária e da igualdade já é bastante antigo e debatido entre povos diversos.

Para que o sistema tributário seja justo, consoante Klaus Tipke, deve-se tributar a renda, que é o ideal conforme a capacidade contributiva. Para o autor, a tributação deveria ser criada a partir da ideia de que somente existe uma fonte impositiva: a renda; e no âmbito empresarial, o lucro. A tributação sobre o patrimônio não leva a uma justiça fiscal, pois esse patrimônio já foi tributado em sua origem pelo imposto sobre a renda. Então, o indivíduo que economiza ao invés de gastar toda sua renda sofrerá uma tributação nessa economia por meio de seu patrimônio. Já o imposto sobre herança e doação estaria dentro da tributação justa, por ter aumentado a capacidade contributiva de quem recebe<sup>264</sup>. Tipke continua sua exposição sobre justiça fiscal com a afirmação de que a norma tributária é aberta a vários critérios, e não somente os tributos serão financiados a partir da renda. A explicação é feita através da diferenciação entre os princípios da equivalência, da capitação e da capacidade contributiva<sup>265</sup>.

O princípio da equivalência, segundo Saldanha Sanches, prevaleceu no período iluminista, como sinônimo de princípio do benefício, com a ideia que cada cidadão pagasse de acordo com o que iria receber do Estado, de forma sinalagmática. Todavia, estipular a fatia usufruída por cada contribuinte não era uma tarefa das mais fáceis, já que os mais necessitados dos serviços do Estado são os mais pobres e, portanto, iriam pagar mais tributos do que aqueles que possuíam maiores rendimentos. Logo, esse grupo menos onerado tem, em contrapartida, a proteção da propriedade realizada pelo Estado através da justiça, sendo essencial para a economia de mercado<sup>266</sup>.

Conforme Tipke, pelo princípio da equivalência todos devem fazer uma compensação dos ganhos que obtiveram pelos serviços prestados pelo Estado, com parte da renda recebida;

<sup>262</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2012. Título original: Besteuerungsmoral und Steuermoral, p. 13- 17.

<sup>263</sup> SANCHES, Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manoel Santos, 2010, p 16-18.

<sup>264</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2012. Título original: Besteuerungsmoral und Steuermoral, p. 26-28.

<sup>265</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2012. Título original: Besteuerungsmoral und Steuermoral, p. 17-20.

<sup>266</sup> SANCHES, Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manoel Santos, 2010, p 11-16.

e pelo princípio da capitação, todos sofrem o mesmo ônus tributário, sem considerar o grau de riqueza do indivíduo. Mas, para o autor, o único princípio que se adequa ao Estado de Direito Social, estando em conformidade com os direitos fundamentais, é o da capacidade contributiva. Esse princípio é reconhecido, atualmente, de forma universal e aplicado a todos os tributos com fins fiscais, não somente aos impostos. E que os princípios da capitação e da equivalência não observam o mínimo existencial, a proteção familiar e o Estado Social<sup>267</sup>.

Daí, então, podemos afirmar que justiça fiscal pode ser realizada pela capacidade contributiva, que conforme Alfredo Augusto Becker teve origem na Grécia Antiga como ideal de justiça distributiva, para que o dever tributário fosse para todos, sem privilégios. Tendo sido utilizada pela Ciência das Finanças, desde a Idade Média<sup>268</sup>.

No Brasil, antes da CF/88, a capacidade contributiva era tida como um subprincípio da isonomia, como lembra Marco Aurélio Greco. Mas o texto constitucional de 88 elevou a capacidade contributiva a princípio e a isonomia à limitação do poder de tributar. A aplicação da capacidade contributiva passa a ser independente e antes da aplicação da isonomia. A igualdade geral do artigo 5º, inciso I<sup>269</sup>, do texto constitucional e a capacidade contributiva, do art. 145, §1º<sup>270</sup>, segundo Marco Aurélio Greco, devem ser averiguadas antes da igualdade tributária por estarem amparadas pela solidariedade social. Nesse sentido, a capacidade contributiva passa a ter uma relação direta com a liberdade e com a solidariedade social, em busca de uma justiça fiscal<sup>271</sup>. O autor expõe que não se trata de uma justiça fiscal meramente formal, mas de uma justiça substancial, pois uma tributação justa é a que absorve a capacidade contributiva e a isonomia exaltando a solidariedade social<sup>272</sup>. Nesse contexto, a solidariedade social significa que quem paga contribui para as despesas públicas e, dessa forma, auxilia os que possuem menos riqueza. E o meio de se obter uma sociedade justa, pela solidariedade, se faz através da capacidade contributiva, na qual paga mais quem contém uma riqueza maior. Para Greco, a isonomia somente será aplicada se a carga fiscal for igual para todos que estão na mesma situação. Nesse sentido, a CF/88 formula como objetivos fundamentais da República

<sup>267</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de *Luiz Dória Furquim*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2012. Título original: *Bestuerungsmoral und Steuermoral*, p. 17-20.

<sup>268</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª edição – São Paulo: Noeses, 2013, p.513-514.

<sup>269</sup> Art. 5. I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição.

<sup>270</sup>CF/88. Art. 145. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

<sup>271</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. – São Paulo: Dialética, 1998, p.146- 147.

<sup>272</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. – 3ed. – São Paulo: Dialética, 2011, p. 309-310.

Federativa do Brasil o equilíbrio entre a liberdade e a solidariedade como ideal de justiça fiscal<sup>273</sup>.

Nesse contexto, Saldanha Sanches conclui que o sacrifício deve ser o mesmo para todos os contribuintes e, por isso, a capacidade contributiva é estabelecida pela igualdade. E que um imposto se torna mais justo à medida que é menos personalizado, ficando mais fácil o controle contra a evasão fiscal. Sanches aprofunda a discussão ao classificar a tributação do rendimento sob as formas progressiva e regressiva. Sendo um sistema regressivo o qual a tributação ocorre por meio de impostos indiretos, incidindo sobre o produto e não sobre a renda, sem levar em conta o rendimento, considerando somente o consumo; e um sistema progressivo, o qual a tributação é feita por meio de impostos diretos, como renda e sucessão e assim, realizando uma maior restrição ao planejamento fiscal<sup>274</sup>.

Para Alfredo Augusto Becker, a capacidade contributiva, apesar de ser um termo ambíguo que pode ter várias interpretações, significa a viabilidade de o sujeito sustentar a carga tributária, levando a uma imprecisão da linguagem<sup>275</sup>. Becker complementa que ocorre uma “constitucionalização do equívoco”, já que falta um significado preciso e homogêneo, sendo “capacidade contributiva” um termo vago e indeterminado.

Mas mesmo assim, esse princípio da capacidade contributiva, juntamente com o princípio da igualdade, norteia a cobrança dos tributos para que haja uma justa distribuição. Limitando também a atuação das autoridades administrativas para que respeitem os direitos individuais do contribuinte. Caso contrário, o contribuinte irá tentar aumentar seus ganhos e reduzir o ônus tributário, podendo levá-lo a elaboração de um planejamento tributário agressivo e, assim, gerando mais custos para o Estado, adverte Saldanha Sanches<sup>276</sup>.

De um lado tem-se a legalidade, a solidariedade, a capacidade contributiva, a função social e a igualdade; de outro a liberdade, a livre iniciativa, a livre concorrência, a proteção à propriedade e ao patrimônio. Para Mary Elbe, a Fazenda Pública deve buscar alcançar a capacidade contributiva através de uma relação isonômica entre contribuintes na mesma situação, com intuito de preservar a segurança jurídica e a justiça fiscal<sup>277</sup>.

Todavia, para que essa relação isonômica possa existir, deve haver um critério de comparação a fim de que situações iguais tenham o mesmo tratamento. E, conforme Schoueri,

<sup>273</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. – 3ed. – São Paulo: Dialética, 2011, p. 209- 210.

<sup>274</sup> SANCHES, Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manoel Santos, 2010, p 30-34.

<sup>275</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª edição – São Paulo: Noeses, 2013, p.515.

<sup>276</sup> SANCHES, Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manoel Santos, 2010, p. 51-52.

<sup>277</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **A Elisão e a Evasão Fiscal: planejamento tributário e a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica**. TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coordenadores). *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária* – São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.71.

esse parâmetro seria a capacidade contributiva que pode ser absoluta (objetiva) ou relativa (subjéitiva). Absoluta por meio do critério utilizado para definir o contribuinte, medindo se ele possui riqueza suficiente para contribuir; e relativa pelo critério utilizado para cobrança dos tributos, caso o contribuinte não possua o mínimo existencial para sobreviver, não poderia ser tributado<sup>278</sup>. Nesse contexto, conclui Dino Jarach que a capacidade contributiva é a capacidade daquele que possui riqueza para financiar os custos públicos segundo o critério definido pelo legislador<sup>279</sup>.

Paulo Ayres Barreto chama atenção para o fato de que a capacidade contributiva não limita a liberdade do contribuinte, visto que o legislador atende à capacidade contributiva de forma discriminada na lei<sup>280</sup>. Segue a mesma linha de raciocínio Miguel Delgado Gutierrez, ao afirmar que o princípio da capacidade contributiva se concretiza por meio de lei, caso contrário, estaria indo contra a tipicidade tributária, podendo criar obrigações tributárias por meio da capacidade contributiva<sup>281</sup>. E, para Heleno Taveira Torres, o princípio da capacidade contributiva tem as funções de vincular o legislador ao montante determinado na tributação e de qualificar os fatos que formarão a obrigação tributária, exercendo uma função estabilizadora, garantindo a igualdade e a proporcionalidade na tributação<sup>282</sup>.

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva auxilia na construção da norma jurídica, já que o direito não existe para moralizar o homem, mas para promover o bem comum. E quando um princípio do direito natural é juridicizado, como o da capacidade contributiva, acaba tendo sua aplicabilidade reduzida. Essa redução ocorre quando o princípio passa a ser aplicado somente a um tipo de tributo; ou quando há uma presunção de renda ou capital; ou, ainda, a renda ou o capital presumido devem ser acima do mínimo indispensável, ou seja, acima do mínimo existencial<sup>283</sup>.

Por conseguinte, deve haver segurança para quem tem capacidade contributiva e preservação do mínimo existencial para quem não tem. Marco Aurélio Greco conclui que para que haja uma tributação justa é necessário que a capacidade contributiva seja alcançada, atendendo à solidariedade e à isonomia, sem o individualismo isolado que ocorria no Estado

<sup>278</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. – São Paulo: Saraiva, 2011, p. 311-312.

<sup>279</sup> JARACH, Dino. **O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo**. Tradução de Dejalma de Campos. – 1 ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989, p. 97.

<sup>280</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Desafios do planejamento tributário**. SCHOUERI, Luís Eduardo (coordenação). **Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho** - São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 785.

<sup>281</sup> GULTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: elisão e evasão fiscal**. – São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 208.

<sup>282</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. - São Paulo: Revista dos tribunais, 2003, p. 68.

<sup>283</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª edição – São Paulo: Noeses, 2013, p.531-533.

liberal. Nesse contexto, o Estado Democrático de Direito agrega valores ligados a uma postura coletiva, mas sem retirar os valores individuais<sup>284</sup>.

Por fim, a capacidade contributiva é efetivada dentro dos ditames legais, quando a Administração Tributária identifica o patrimônio ou os rendimentos e as atividades do contribuinte, sempre observando as competências estabelecidas no sistema jurídico, como interpreta Paulo Ayres Barreto<sup>285</sup>.

Diante do exposto, percebe-se que a comunidade, não só no ambiente doméstico mas também no âmbito internacional, passa a se preocupar com os valores de justiça fiscal e com o respeito à capacidade contributiva diante dos ditames legais. E que as vantagens fiscais levam à insegurança jurídica e ao enfraquecimento da confiança nos valores de justiça e isonomia fiscal.

Na busca pela isonomia e pela justiça fiscal a Administração Pública argumenta que para que o Estado alcance suas finalidades, a arrecadação de recursos é necessária e, dessa forma, o Poder Público fomenta a solidariedade e a igualdade através da capacidade contributiva<sup>286</sup>. Porém, isso não significa autorização para se cobrar tributos por meio de analogia.

#### 4.7 Integração da norma tributária

Como já dissertado, a legalidade dá suporte ao direito tributário. Para Heleno Taveira, para que a norma tenha integridade sintática deve haver hipótese e consequente, de forma que os fatos sejam descritos na hipótese juntamente com os elementos típicos da relação jurídica, havendo uma criação válida de normas diante do prosseguimento da aplicação<sup>287</sup>.

A norma geral trazida pelo parágrafo único, do artigo 116, do CTN se tornou um desafio para os intérpretes por conter uma lacuna, ou seja, por ser incompleta. E é incompleta por deixar os procedimentos para desconsideração de atos ou negócio jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador a serem estabelecidos em lei ordinária. Lei essa que

<sup>284</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3ª ed. - São Paulo: Dialética, 2011, p. 309-310.

<sup>285</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 91.

<sup>286</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **A Elisão e a Evasão Fiscal: planejamento tributário e a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica**. TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coordenadores). Desconsideração da Personalidade Jurídica em Materia Tributaria – São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 90-91.

<sup>287</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. - São Paulo: Revista dos tribunais, 2003, p. 56-58.

desde 2001 ainda não foi criada. Mas o próprio Código Tributário Nacional contém em seu texto orientações para interpretação e integração das normas tributárias.

Os positivistas, como Riccardo Guastini<sup>288</sup>, utilizam o termo completude do direito. Termo esse empregado também por Charles William Mcnaughton ao estudar o planejamento tributário. Mcnaughton ensina que a completude do direito “exprime uma necessidade sob o ponto de vista sintático, uma contingência pelo prisma semântico e um valor, isto é, o objeto de um “deve-ser atingido”, sob a ótica pragmática”<sup>289</sup>.

Sob o ponto de vista sintático, Mcnaughton esclarece que uma conduta seria modalizada por uma obrigação, uma permissão ou uma proibição, mas para isso, deve-se mergulhar no critério semântico, atribuindo significado aos signos. Se não houver uma previsão legislativa, contendo uma obrigação, uma permissão ou uma proibição, haverá uma lacuna semântica<sup>290</sup>.

Essa completude, sob o ponto de vista semântico, deve ser realizada a partir de normas que sirvam como referência, para que possa ser feita uma comparação ao caso concreto. Estando a linguagem social em constante evolução, novas palavras vão surgindo e o signo jurídico não consegue acompanhar essa evolução na mesma velocidade. Frise-se que não há como ser criada uma linguagem jurídica correspondente a cada novo signo social. Por causa disso, princípios são invocados para suprir essas lacunas semânticas. A lacuna semântica ou cláusula aberta nada mais é do que a ausência de dispositivos legais que possam fundamentar uma decisão para solucionar um caso concreto. Isso exige que seja aplicada a linguagem do direito que não está prescrita no texto normativo<sup>291</sup>.

Quando o tema é planejamento tributário, a discussão é como suprir essa necessidade de completude pelo plano semântico para que possa ser aplicada sob a ótica pragmática realizando a segurança jurídica por meio de uma certeza. Para que se tenha certeza do significado, deve-se ter certeza também dos fatos. Por esse viés, aplicações concretas consolidam regras, mas a certeza não será definitiva. Em cada caso individualizado um comportamento será traduzido para a linguagem jurídica, essa qualificação jurídica pode apresentar variações. Quando Mcnaughton emprega o termo certeza adverte que apesar das variações, ao longo do tempo essa certeza pode ser incrementada<sup>292</sup>.

<sup>288</sup> GUASTINI, Riccardo. **Das fontes ás normas**. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 176.

<sup>289</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antetielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 1.

<sup>290</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antetielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 10 -12.

<sup>291</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antetielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 35-37.

<sup>292</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antetielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 30-33.

As normas jurídicas precisam de uma completude semântica no que diz respeito à permissão ou não, para que haja desconsideração ou requalificação de negócios jurídicos, com intuito de se submeter a uma tributação menos onerosa, narra McNaughton<sup>293</sup>.

Logo, para que o sistema de normas tenha efetividade deve haver vinculação semântica de conteúdos a fim de guiar a conduta das pessoas diante dos valores sociais com a aplicação do direito. Para Heleno Taveira, essas normas de conduta devem ser estruturadas em conformidade com a CF/88, preparando o intérprete para sua aplicação<sup>294</sup>.

Nesses casos, Paulo de Barros adverte que as interpretações não são tão simples de serem realizadas e essas dificuldades surgem, justamente, por causa dos valores infiltrados no direito e das ideologias do intérprete, além de problemas semânticos e de dúvidas sintáticas.<sup>295</sup>

A certeza do direito diante da possibilidade de suprir as lacunas semânticas, através da estabilização jurisprudencial dos tribunais, administrativos e judiciais, seria um caminho para o fechamento dessas cláusulas abertas. Outra forma seria a criação de normas por meio dos métodos de integração do direito, gerando uma “transformação da lacuna semântica em completude pragmática”, segundo Charles William McNaughton<sup>296</sup>.

Mas o problema ocorre quando o legislador realiza um valor para solucionar um caso através de uma norma em contraponto com outro valor e gera uma “antinomia axiológica, ou seja, um choque de valores”. Quando um valor é favorecido pelo legislador em detrimento de outro, para McNaughton, nada mais é do que uma realização dos valores através de princípios jurídicos<sup>297</sup>. Diante de lacunas, a completude pragmática pode ser realizada pelos métodos de integração do direito, analogia ou de princípios jurídicos.

---

<sup>293</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antietelisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 51.

<sup>294</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. - São Paulo: Revista dos tribunais, 2003, p. 56-58.

<sup>295</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6 ed. – São Paulo: Noeses, 2015, p. 195.

<sup>296</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antietelisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 34 - 35.

<sup>297</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antietelisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 45-46.

Agora convém esclarecer o art. 108 do Código Tributário Nacional<sup>298</sup> que dispõe como a autoridade administrativa deve proceder diante da ausência de disposição expressa, dando preferência à analogia<sup>299</sup>.

Analogia é um tema que deve ser tratado com bastante cuidado diante da sua aplicação limitada no direito tributário, não podendo ocasionar a cobrança de tributo não instituído por meio de lei. Alfredo Augusto Becker<sup>300</sup> ressalta que a regra jurídica de Direito Civil somente é eficaz quanto às regras que não sejam criadoras de tributos, senão haveria uma tributação por analogia.

Becker<sup>301</sup> ainda diferencia analogia por compreensão e analogia por extensão. Na analogia por compreensão há interpretação da regra jurídica. O intérprete verifica a ocorrência no caso concreto da hipótese prevista na regra jurídica e, em seguida, sua consequência. De outra banda, na analogia por extensão há elaboração de uma nova regra jurídica. O intérprete verifica que o fato não realiza a hipótese normativa e, por meio da analogia, ele alarga a hipótese de incidência da regra para abranger o caso concreto. Sendo ilegal esse alargamento para criar tributos.

Quando o intérprete verifica se ocorreu a hipótese prevista em lei há uma analogia por compreensão, ao passo que, se o intérprete percebe que o fato ocorrido não realiza a hipótese normativa e faz com que essa hipótese incida mesmo assim, ele não está interpretando, mas criando uma nova norma.

Segundo Paulo Ayres Barreto, a interpretação extensiva não se associa a estrita legalidade estabelecida no texto constitucional e por razões de segurança jurídica não pode completar as lacunas com cláusulas gerais como a boa-fé, por exemplo.

E quanto à equidade como meio de integração da legislação tributária, quer dizer que a solução adotada para o caso concreto deve ser a mais justa possível, com base na prescrição normativa, expõe Paulo de Barros<sup>302</sup>, não podendo levar à dispensa de pagamento de tributo.

---

<sup>298</sup> Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade. § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

<sup>299</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 42.

<sup>300</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª edição – São Paulo: Noeses, 2013, p. 139-141.

<sup>301</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª edição – São Paulo: Noeses, 2013, p. 139-141-142.

<sup>302</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 43.

Em suma, o planejamento tributário abusivo e o planejamento tributário agressivo devem ser desconsiderados, mas isso não significa que há autorização para o uso da analogia para fins de incidência da norma de tributação.

Portanto, a limitação aos planejamentos tributários elusivos ou evasivos é um problema interpretativo, por isso, deve-se interpretar o texto e os fatos por meio da linguagem para construção da realidade, pois o direito tem como finalidade alterar a realidade para que facilitar a compreensão de como alguns eventos ocorrem, expõe Gabriel Ivo<sup>303</sup>.

Para isso, faz-se necessário definir onde começa e onde termina esse processo interpretativo<sup>304</sup> e, portanto, teremos a norma geral inserida pela LC 104 de 2001 como o ponto de referência para construção interpretativa do planejamento tributário. Mas resta a dúvida se a norma geral é antilesiva, antielusiva ou antievasiva. E como pode ser aplicada no combate ao planejamento tributário. Daí, então, o surgimento de novos institutos como propósito negocial, o que será examinado no próximo capítulo.

---

<sup>303</sup> IVO, Gabriel, **Norma Jurídica: produção e controle**/Gabriel Ivo. São Paulo: Noeses, 2006, p. 25.

<sup>304</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 24.

## 5 COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO/AGRESSIVO

O ponto crucial deste trabalho é justamente como se deve combater o planejamento tributário abusivo e o agressivo. Para que não restem dúvidas, logo no início foi conceituado o planejamento tributário e diferenciadas as formas elisão, elusão e evasão fiscal. Deixando claro que a elisão fiscal é lícita e permitida, consoante a livre iniciativa constitucional e, por isso, não deve ser combatida, sendo considerada como um planejamento tributário legítimo. Por outro lado, os casos de planejamento tributário abusivo (caracterizados pela elusão fiscal) e os casos de planejamento tributário agressivo (caracterizados pela evasão fiscal) devem ser combatidos.

Os casos de fuga de tributos por meio de elusão e de evasão fiscal, no Brasil, têm gerado um desfalque de milhões de reais nas contas públicas. Para diminuir esse desfalque, após a norma geral inserida no CTN em 2001, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (antigo Conselho de Contribuintes) vem desconsiderando esses planejamentos abusivos e agressivos com mais frequência.

Entretanto, é necessário entender a forma de desconsideração e de aplicação da norma geral para que não ocorra uma insegurança generalizada no combate ao planejamento tributário. E é o intérprete-aplicador quem constrói uma mensagem normativa dando sentido às palavras, fazendo uso dos signos integrantes de uma língua, dando efetividade à norma. Maria Ednalva de Lima explica que essa construção é realizada no plano pragmático<sup>305</sup>.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior leciona a noção de efetividade nos três planos. A noção sintática de eficácia, segundo o autor, é utilizada “no sentido de que a efetividade (ou eficácia no sentido técnico) está ligada à capacidade de o relato de uma norma dar-lhe condições de atuação ou depender de outras normas para tanto”. No plano semântico, “a norma efetiva é cumprida e aplicada em certo grau”. No plano pragmático, “efetiva é a norma cuja adequação do relato e do cometimento garante a possibilidade de se produzir uma heterologia equilibrada entre editor e endereçado”. Para Tércio Ferraz Júnior, quando esse equilíbrio é alcançado, significa que os efeitos estão aptos a serem produzidos<sup>306</sup>.

O efeito que uma norma deve produzir em um Estado hoje é o equilíbrio, justiça e ética fiscal, conforme preceitos morais. Por esta razão, Klaus Tipke afirma que “justiça pressupõe princípios, valores ou regras – estas entendidas como tendo um conteúdo equivalente aos

<sup>305</sup> LIMA, Maria Ednalva de. **Interpretação e direito tributário: o processo de construção da regra-matriz de incidência e da decorrente norma individual e concreta**. – Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 81

<sup>306</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: ensaio da pragmática da comunicação normativa**. - 5ª ed. – São Paulo: Atlas, 2016, p. 107 – 108.

anteriores”<sup>307</sup>. Esses valores morais traduzidos em princípios visam a impedir arbitrariedades. A não obediência aos princípios leva a privilégios ou discriminações e sua aplicação hierárquica deve ser feita conforme os valores morais de justiça. Essa justiça é garantida pela aplicação da igualdade, isso geralmente ocorre diante da aplicação legislativa<sup>308</sup>.

A aplicação legislativa mais importante, atualmente, no combate ao planejamento tributário abusivo e agressivo é a norma geral criada em 2001. Como já exposto, além do problema semântico da elisão, da elusão e da evasão fiscal, surge a forma como a doutrina vem nomeando a norma geral inserida no CTN em 2001. Uns chamam de norma geral antielisiva, outros de norma geral antielusiva ou antievasiva. Desde o início deste trabalho o termo antielisão não foi utilizado para referência da norma geral, por não ser adequado. Por isso, faz-se necessário separar os casos em que essa norma deve ser aplicada no plano pragmático, além de definir seu significado no plano semântico.

## 5.1 Normas antielisivas, antielusivas e antievasivas

Neste tópico, busca-se esclarecer a delimitação do conteúdo semântico das normas no combate à elisão, à elusão e à evasão fiscal. Como já definido em páginas anteriores, a preocupação não é combater à elisão fiscal. Mas, a doutrina utiliza esse termo da norma geral, antielisiva, para ser referir à norma criada pela LC 104/01, isso ocorre por causa da pluralidade semântica do termo elisão.

A partir das ideias de José Souto Maior Borges<sup>309</sup>, a elisão tributária deve ser analisada no direito positivo. É verdade que para esse enfrentamento diante da norma geral criada para combater os casos de planejamento tributário agressivo, primeiramente deve-se definir o que é norma jurídica. Ressalta-se que determinar o que é norma jurídica não é uma missão tão simples, mas é o ponto de partida para construção interpretativa da Ciência do Direito que capta a conduta humana para construir o conteúdo das normas jurídicas. Essas relações que a Ciência do Direito descreve são proposições ou enunciados jurídicos e se diferem da norma jurídica por serem produzidas pelos órgãos jurídicos que aplicam essas normas<sup>310</sup>.

---

<sup>307</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2012. Título original: Besteuerungsmoral und Steuermoral, p. 15.

<sup>308</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2012. Título original: Besteuerungsmoral und Steuermoral, p. 16.

<sup>309</sup> BORGES, José Souto Maior. **A norma antielisão, seu alcance e as peculiaridades do sistema tributário nacional**. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília, 2002, p. 13.

<sup>310</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. – 6. ed. 4 tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 1998, 4 tiragem 200. Título original: *Reine Rechtslehre*, p. 80.

Para que se realize a atividade constitutiva da norma não significa a desconstrução do texto, o intérprete deve primeiramente examinar o sentido do objeto e dar um sentido ao texto produzido pelo Poder Legislativo.

Nesse sentido, como exposto no início deste trabalho, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, norma jurídica nada mais é do que o “juízo hipotético provocado pela percepção do texto no plano de nosso consciente, da mesma forma em que tantas outras noções não jurídicas poderiam ter sido originadas daquele mesmo conjunto de percepções físicas”.<sup>311</sup>

É a partir da hipótese normativa que se faz a análise jurídica, podendo classificá-las em normas jurídicas em sentido amplo e em sentido estrito. Normas jurídicas em sentido amplo são enunciados prescritivos que serão interpretados; de outra banda, norma jurídica em sentido estrito é o conjunto dessas significações que “produz mensagens com sentido deôntico- jurídico completo”, como afirma Paulo de Barros Carvalho.<sup>312</sup> O mesmo autor ainda afirma que enunciados prescritivos são as prescrições de condutas, ao passo que as normas jurídicas são compostas pela associação de dois ou mais enunciados prescritivos com significações construídas. E esses enunciados prescritivos serão utilizados na função pragmática da prescrição de condutas e as normas jurídicas com significações são construídas a partir dos textos positivos<sup>313</sup>.

Determinada definição de norma jurídica, os questionamentos são: o que é norma antielisiva? A Lei Complementar nº 104 de 2001 é mesmo uma norma antielisão?

De nada adiantaria separar minuciosamente o termo elisão, elusão e evasão fiscal, como feito no início desta obra, para depois misturar tudo como se fosse um único conceito amparado por uma única norma geral.

### 5.1.1 NORMA ANTIELISÃO NO BRASIL: EVOLUÇÃO LEGISLATIVA

A utilização mais comum na doutrina é a expressão norma antielisiva. Em verdade, normas antielisivas são normas criadas a fim de questionar os atos, os negócios ou os procedimentos que buscam obter uma economia fiscal. Para isso, Marcus Abraham relata que podem fazer uso também de princípios para justificar essa economia. E que, além disso, essas

<sup>311</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Planejamento Tributário e a doutrina da prevalência da substância sobre a forma na definição dos efeitos tributários de um negócio jurídico**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 577.

<sup>312</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015, p. 135-136.

<sup>313</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 3ª ed. – São Paulo: Noeses, 2009, p. 129.

normas podem ser genéricas, com uso de uma expressão ampla, que englobe abuso de direito, abuso de formas, fraude à lei ou falta de propósito negocial<sup>314</sup>.

Hugo de Brito Machado entende que “normas definidoras de incidência dos tributos procuram evitar o planejamento tributário ou a prática de elisão”. E que, em geral, a menção ao termo antielisão é feita à norma, que é criada para evitar que o contribuinte adote formas jurídicas, a fim de excluir ou reduzir o pagamento do tributo, o que não aconteceria se utilizasse a forma normalmente adotada pelos que pretendem o mesmo resultado. Para o autor, o legislador, ao criar uma norma antielisão, deseja retirar do contribuinte a liberdade de escolher a melhor forma para praticar suas atividades. E que o contribuinte pode escolher uma forma que leve a pagar menos tributo ou até a não pagar tributo algum<sup>315</sup>. É verdade que se uma norma for criada para inibir a elisão fiscal deve-se concordar com Hugo de Brito, isso fere o direito de liberdade do contribuinte. Todavia, as normas que visam a combater o planejamento tributário abusivo e agressivo não são antielisão, mas antielusão e antievasão, respectivamente, porque o planejamento tributário legítimo é permitido e o que tem que ser combatido é a forma abusiva ou agressiva.

Nesse contexto, Charles William Mcnaughton subdivide em antielisão preventiva e repressiva. Sendo antielisão preventiva a que ocorre quando o legislador busca reduzir o campo de extensão da licitude da elisão; na antielisão repressiva, o legislador permite a tributação posterior à prática do ato elisivo. Diversas normas inseridas no ordenamento jurídico brasileiro cumprem essa função antielisão preventiva. Desde o projeto original do Código Tributário Nacional com o artigo 74<sup>316</sup>, como visto no início deste trabalho, houve uma nítida tentativa de ampliar a qualificação dos atos jurídicos, mas que foi retirada com a aprovação final do Código Tributário Nacional<sup>317</sup>.

Outro exemplo exposto por Charles Macnaughton está na Lei nº 7.450 de 1985, artigo 51<sup>318</sup>, por ter um conteúdo geral e abstrato viola a estrita legalidade tributária. Além disso, a

---

<sup>314</sup> ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. – São Paulo: QuartierLatin, 2007, p. 243.

<sup>315</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 40 - 41.

<sup>316</sup> Art. 74. A interpretação da legislação tributária visará a sua aplicação não só aos atos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes

<sup>317</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 335.

<sup>318</sup> Art 51 - Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, **qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito**, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda (grifo nosso).

Lei nº 9.311, de 1996, que instituía a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, também foi classificada como antielisiva por causa do artigo 2º, inciso VI<sup>319</sup>, que ao inserir a expressão “qualquer outra movimentação” criava uma incidência ampla da CPMF a fim de impedir que atos elisivos possam escapar da incidência normativa<sup>320</sup>.

Dando continuidade às normas antielisivas, Paulo Ayres Barreto relembra que no ano de 1999, o Projeto de Lei Complementar nº 77, que seria transformado na Lei Complementar nº104, continha poderes abrangentes para a autoridade administrativa, por isso, teve um ajuste significativo até sua publicação em 2001, tema que abordado mais adiante<sup>321</sup>.

De acordo com Charles William Macnaughton, diversas legislações têm esse caráter antielisivo preventivo, como: a Lei Complementar nº116, de 2003, que utiliza o termo “congêneres” para acompanhar a lista dos serviços tributados, como no caso do artigo 3º, inciso V<sup>322</sup>, que trata “das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres”; ainda a Lei nº 12.249, de 2010, em seu artigo 27<sup>323</sup>, que tem caráter elisivo por delimitar o âmbito territorial de incidência do Imposto sobre a renda para pessoas físicas, que é no local da residência do contribuinte ou onde ocorrer a produção de seus rendimentos, e, portanto, contribuintes nãoresidentes no país serão tributados sobre os rendimentos produzidos no âmbito nacional. E, conforme a citada lei, para que possa estabelecer residência no Brasil, o contribuinte deve permanecer por mais de 183 (cento e oitenta e três) dias, consecutivos ou não, no período de

---

<sup>319</sup> Art. 2º O fato gerador da contribuição é: VI - qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la.

<sup>320</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 336.

<sup>321</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 161- 165.

<sup>322</sup> Art. 3º. O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e **congêneres**, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa (grifo nosso).

<sup>323</sup> Art. 27. A transferência do domicílio fiscal da pessoa física residente e domiciliada no Brasil para país ou dependência com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, nos termos a que se referem, respectivamente, os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, somente terá seus efeitos reconhecidos a partir da data em que o contribuinte comprove:

I - ser residente de fato naquele país ou dependência; ou

II - sujeitar-se a imposto sobre a totalidade dos rendimentos do trabalho e do capital, bem como o efetivo pagamento desse imposto.

Parágrafo único. Consideram-se residentes de fato, para os fins do disposto no inciso I do caput deste artigo, as pessoas físicas que tenham efetivamente **permanecido no país ou dependência por mais de 183 (cento e oitenta e três) dias, consecutivos ou não, no período de até 12 (doze) meses**, ou que comprovem ali se localizarem a residência habitual de sua família e a maior parte de seu patrimônio (grifo nosso).

até 12 (doze) meses, ou que comprovem ter residência habitual de sua família, e ainda, a maior parte de seu patrimônio. No Brasil, portanto, essa norma antielisão preventiva tem o intuito de retardar a prática elisiva por pelo menos doze meses baseada na transferência do contribuinte de um país para o outro em busca de uma tributação privilegiada, afirma o autor<sup>324</sup>.

Charles William Mcnaughton também exemplifica casos de normas antielisivas repressivas, denominando-as de “norma antielisiva repressiva genérica”. Como já explicado acima, esse tipo de norma antielisão, no entendimento do autor, buscar permitir a posterior tributação quando identificada a prática elisiva. Permite que a autoridade administrativa institua ou modifique tributos, no caso concreto, os tributos existentes, para que incida a norma tributária. Para isso, o ato elisivo deve ser provado ou a própria norma antielisão deve especificar os fatos elisivos. Insta salientar que a linguagem não pode ser incompatível com a norma geral e abstrata aplicável, nem com a linguagem das provas, caso isso ocorra, se estará diante de um caso de evasão fiscal, e não de elisão. Na norma antielisão repressiva a autoridade qualifica um comportamento como elisivo, assinalando que um signo está vulnerável a ser substituído por outro. Logo, quando a Autoridade fiscal qualifica o comportamento do contribuinte, segundo Charles William Mcnaughton “ela substitui um conjunto de signos – uma série de provas indicativas de uma conduta – por outro signo que é justamente o fato jurídico tributário”. Isso significa que um signo possui as mesmas características de outro e, como não há previsibilidade, quando se trata de elisão, deve-se examinar cada caso. Por outro lado, a tributação atribuída à situação não prevista em lei, que se utiliza da lei apenas como espelho diante das provas coletadas vindo a permitir a tributação pela capacidade contributiva, não está utilizando um meio elisivo, mas criando um tributo individual e assim, ferindo diretamente a Constituição Federal<sup>325</sup>.

Entre inúmeras outras normas citadas pelos doutrinadores, Marcos Abraham ressalta a lei nº 9.249/95 que inseriu o princípio da universalidade sobre a renda das pessoas jurídicas que tenham ligações com outras empresas no exterior, mas que pertencem ao mesmo grupo, a fim de reduzir a busca por paraísos fiscais. Um dos maiores problemas de abuso em planejamentos fiscais ocorre nos casos de reestruturações societárias pela vedação de aproveitamento dos prejuízos fiscais das empresas, contido no Decreto-lei nº 2.341/87 e no Regulamento do

---

<sup>324</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 335.

<sup>325</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 335 - 349.

Imposto sobre a renda, o Decreto nº 3.000/99, que determina que pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não pode compensar prejuízos financeiros da sucedida<sup>326</sup>.

Charles William Mcnaughton menciona que essas normas antielisivas são criadas com finalidade de inibir o contribuinte de tirar qualquer vantagem econômica, sendo uma estrita legalidade em detrimento da capacidade contributiva, mas que traz segurança jurídica conforme preceitos constitucionais<sup>327</sup>. O entendimento de Mcnaughton está correto no sentido de a norma geral visar a inibir os casos de elusão e de evasão fiscal, e não de elisão fiscal. Mas é nítida a confusão gerada pela doutrina na organização dos institutos.

Para Paulo de Barros Carvalho, a interpretação dos negócios jurídicos deve ser realizada conforme prescrições legislativas, porém, tudo o que for lícito não pode ser desconsiderado. O autor afirma, ainda, que a forma organizacional com escopo de pagar menos tributo é permitida pela CF/88. E que a lei autorizadora da desconsideração dos negócios jurídicos dissimulados já existe desde a edição do CTN com o artigo 149, VII. E que, portanto, a norma geral do CTN não veio retirar a liberdade do contribuinte em organizar seus negócios<sup>328</sup>.

Como se vê, a elisão fiscal é permitida, sendo, portanto, o verdadeiro planejamento tributário. O planejamento tributário combatido deve ser no campo da elusão fiscal e da evasão fiscal. A criação de uma norma geral antielisiva, em regra, é inconstitucional, o que não é o caso da inserida no Código Tributário Nacional, como veremos adiante.

### 5.1.2 NORMA ANTIEVASÃO

Depois da exposição sobre a norma antielisiva, surge a indagação sobre a norma antievasiva. A falta de uniformidade terminológica se torna relevante quando afeta o objetivo da norma. Rodrigo Baraldi destaca que é necessário saber se a norma foi criada para inibir o planejamento tributário legítimo, a elisão fiscal, ou o planejamento tributário agressivo, a evasão fiscal<sup>329</sup>. E, ainda, a elusão fiscal como meio de planejamento tributário abusivo e também o mais difícil de desconsiderar.

<sup>326</sup> ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. – São Paulo: QuartierLatin, 2007, p. 247.

<sup>327</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 354.

<sup>328</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). **Planejamento Tributário**. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 593- 594.

<sup>329</sup> SANTOS, Rodrigo Baraldi dos. **O planejamento tributário em reorganizações societárias**. Coleção Academia – Empresa 12. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 136.

A norma pode ser criada, por exemplo, para conduzir linguagem de provas, para criar meios de fiscalização entre os particulares e até para impor sanções. Segundo Mcnaughton, o primeiro meio de conter a evasão fiscal se dá através de uma linguagem de provas que seria realizado pela legalidade, como no caso do art. 149, inciso VII, do CTN, que demonstra que, desde seu advento em 1966, o legislador vem se preocupando em limitar os negócios jurídicos evasivos. Aliás, o autor também considera os incisos II a IX do referido artigo 149<sup>330</sup>, como normas antievasivas<sup>331</sup>, não sendo somente o inciso VII, que trata da possibilidade de tornar a operação realizada pelo contribuinte passível de nulidade por serem considerados ilícitos, como dolo, fraude ou simulação.

Uma norma antievasiva também pode ocorrer quando os particulares auxiliam na fiscalização, diante da delegação ao particular de uma função que é da Administração. Um exemplo é o do imposto sobre a renda, no qual o contribuinte comprova despesas. Nesse caso, para ter a restituição o contribuinte informa quem foi o destinatário do pagamento e faz o controle para a Receita Federal. Outro mais conhecido é o de impor sanções, como no caso da

---

<sup>330</sup> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:  
 II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;  
 III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;  
 IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;  
 V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;  
 VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;  
 VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;  
 VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;  
 IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

<sup>331</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antievasiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 378.

sonegação fiscal, norma antievasão que é mais claramente definida na Lei nº 4.729/65<sup>332</sup>, e ainda, os crimes tipificados na Lei nº 8137/90<sup>333</sup>, exemplifica Mcnaughton<sup>334</sup>.

Nesse passo, demonstra-se que as normas antielisão e antievasão são separadas, primeiro, porque o CTN já traz em seu texto a norma antievasão no artigo 149 e segundo, a norma antielisão não deve existir por ser legal a elisão fiscal e permitida constitucionalmente.

Dando continuidade, parte-se, finalmente para análise da norma geral inserida no direito brasileiro que vem gerando tantas dúvidas.

### 5.1.3 A NORMA GERAL INSERIDA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº104 DE2001: ANTIELISÃO, ANTIEVASÃO OU ANTIELUSÃO?

Isolamos a alteração feita pela Lei Complementar nº 104, de 2001, em um tópico específico por ser grande a polêmica desde sua criação. Durante a elaboração do Código Tributário Nacional, como já repetido, o artigo nº 74 foi retirado quando elaborada a redação final por ter o legislador prestigiado a legalidade. Por seu turno, regras específicas foram sendo criadas com intuito de desfazer operações com redução tributária. No tópico anterior foi explicado rapidamente que o Projeto de Lei nº 77 de 1999 voltou ao debate da criação de uma

<sup>332</sup> Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal.

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos graciosos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. (Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969)

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

<sup>333</sup> Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

<sup>334</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antietielisiva: completabilidade e sistema tributário.** – São Paulo: Noeses, 2014, p. 384.

norma geral e acabou resultando na Lei Complementar ora analisada. Esse projeto de lei também alterava o artigo nº 43<sup>335</sup>, do Código Tributário Nacional, para que o fato gerador do imposto sobre a renda passasse a ser a aquisição de receita, o que não prevaleceu. Para Paulo Ayres Barreto, se o CTN tivesse sido alterado haveria uma ampliação na base tributável do imposto sobre a renda por uma distorção do que seria renda<sup>336</sup>. Mas a lei acrescentou os parágrafos no referido artigo a fim de poder tributar os lucros auferidos no exterior. Segundo Charles William Mcnaughton, quando o legislador utiliza a expressão “independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” está aplicando uma norma antielisão, pois utiliza um conceito vago para englobar todo e qualquer rendimento obtido pelo contribuinte<sup>337</sup>. E, ainda, no entendimento de Mcnaughton, ao determinar que “a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade” deve o legislador se limitar a definir o momento em que a renda é auferida ou o momento em que o contribuinte passa a ter o título para exercer a referida disponibilidade, caso contrário, estaria indo além do limite semântico da disponibilidade econômica e jurídica<sup>338</sup>.

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional também foi inserido pela Lei Complementar 104/2001, e desde sua edição, se tornou o centro das preocupações, Vejamos novamente:

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

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

<sup>335</sup> Art. 43. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

<sup>336</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 162.

<sup>337</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antietelísiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 336.

<sup>338</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antietelísiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 359.

No capítulo três deste estudo, o signo “dissimular” foi isolado para que, no plano sintático, fosse relacionado a outros signos. É verdade que o Fisco faz uso da “dissimulação” englobando todos os signos que remetem à ilicitude ou ao abuso de direito e ao abuso de forma, ou seja, todos os casos de elusão e de evasão fiscal acabam sendo abrangidos pela norma geral. Dentre as discussões surgem as seguintes indagações: essa norma é antielisão, antielusão ou antievasão? Essa norma pode ser antielusão ou antievasão, dependendo da interpretação dada. E foi essa a intenção do legislador que inseriu uma norma geral diante da dificuldade de especificar taxativamente cada caso elusivo e evasivo, por haver uma pluralidade de formas, visto que o contribuinte está cada dia mais criativo.

Fernanda Dourado conclui que somente uma norma geral poderia ser aplicada às mais diversas situações, já que não há tipificação específica para todos os casos possíveis de elusão fiscal<sup>339</sup>. Ao mesmo tempo, inúmeras normas específicas também podem gerar uma insegurança jurídica para ambas as partes: Fisco e contribuinte.

A norma do parágrafo único do art. 116 do CTN é considerada geral por ter uma ampla materialidade da hipótese de incidência para que desconsidere e requalifique negócios jurídicos e não por se referir a diversos sujeitos, explica Heleno Taveira Torres<sup>340</sup>. O que deve ser reprimido é o excesso realizado pelo contribuinte e pela autoridade administrativa, estabelecendo uma relação de equilíbrio e igualdade.

No capítulo anterior, concluiu-se que os limites são fechados de acordo com a construção normativa diante do texto tipificado na linguagem prescritiva. Portanto, a norma geral se limita a desconsiderar planejamentos tributários agressivos (ou abusivos), apesar de esses planejamentos serem realizados conforme as ensanchas legais. Irradiam-se princípios nas normas construídas para que sejam impostos limites aos contribuintes que realizam negócios jurídicos dissimulados e atos dissimulados a fim de obter vantagem fiscais. Sobre os negócios jurídicos dissimulados, simulados e fraudulentos e a aplicação da norma geral, Heleno Taveira explica que:

Na simulação está uma intenção de prejudicar os terceiros que se confiaram no ato aparente, mediante o acordo de simular firmado entre as partes; o que não ocorre com a fraude à lei, na qual é tudo diverso, pois basta que se constate a infração ou violação indireta da lei, para que se tenha por caracterizada a fraude. Por conseguinte, quando válido o negócio dissimulado, aplica – se o princípio da preservação, como modo de

<sup>339</sup> ARAÚJO, Fernanda Dourado Aragão Sá. **Planejamento Tributário: contributos para sua compreensão**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 210.

<sup>340</sup> TÔRRES, Heleno. **Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas) - A norma geral de desconsideração de atos ou negócios jurídicos no Direito Brasileiro**. MARINS, James (coordenador). Tributação e Antielisão – Livro 3ª – Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 57.

conferir proteção ao direito dos terceiros; enquanto na fraude à lei isso não se vê, por ser de plano declarado nulo, caindo, com ele, todos os direitos que terceiros, de boa ou de má – fé, tenham adquirido<sup>341</sup>.

Realizando-se, portanto, a aplicação da norma geral do artigo 116, parágrafo único, do CTN, nos casos de simulação, que esconde o verdadeiro negócio jurídico (dissimulado) e nos casos de fraude, em que os direitos de terceiros devem ser desconstituídos, segundo o Taveira.

Mas, para Hugo de Brito Machado, Deborah Sales & Larissa Belchior e Fábio Piovesan Bozza, essa norma do parágrafo único do artigo 116 é uma norma antielisão. Hugo de Brito<sup>342</sup> conclui ainda que, até a criação dessa norma, não havia uma norma antielisão no ordenamento jurídico brasileiro. E que o ponto crucial está na interpretação do signo dissimular, para ele, dependendo da interpretação que seja dada a norma pode se tornar inútil e até inconstitucional. Inconstitucional se interpretada contra a legalidade, e inútil se interpretada dentro dos limites legais, porque o Fisco já tem desconsiderado negócios jurídicos dessa forma.

Nessa discussão, Deborah Sales e Larissa Belchior<sup>343</sup> também acreditam que a LC 104/01 é inconstitucional. E justificam a inconstitucionalidade pelo fato de a norma impor limites ao uso da liberdade e propriedade dos contribuintes; além de alterar princípios consagrados na CF/88, como legalidade, segurança jurídica, princípio implícito, vedação ao confisco e autonomia privada. E, ainda, por prever tributação por analogia dando margem à interpretação das condutas praticadas pelos contribuintes. Em verdade, está totalmente equivocada a interpretação das juristas, pois não se trata de uma norma antielisão, dissimular não é elidir. Um mero texto de lei não altera princípios e não abre espaço para interpretação por analogia, isso é entendimento de quem admite interpretação econômica, o que não é o caso deste trabalho.

Fábio Piovesan Bozza<sup>344</sup> explica que a elisão é entendida como a não sujeição a incidência da norma tributária, por vontade do contribuinte, que por meios lícitos busca uma incidência tributária reduzida. Em sentido oposto, segue Carlos César Sousa e Thiago Pierre e Fernanda Dourado.

---

<sup>341</sup>TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. - São Paulo: Revista dos tribunais, 2003, p. 348.

<sup>342</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 42.

<sup>343</sup> BELCHIOR, Deborah Sales; SILVEIRA, Larissa de Castro. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 167.

<sup>344</sup> BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada** – Série Doutrina Tributária V. xv. São Paulo: QuartierLatin, 2015, p. 251.

Na opinião de Carlos César Sousa e de Thiago Pierre<sup>345</sup>, se fosse uma norma antielisão o legislador usaria os termos “abuso de forma” ou “abuso de direito”, mas como utilizou o termo “dissimulação” entende-se que é uma norma nítida antievasão. Por conseguinte, somente pode ser utilizado para desconsiderar condutas ilícitas que levem a redução do tributo, ou seja, casos de evasão fiscal. E, por isso, seria um dispositivo de reduzida utilidade, pois já existem regras específicas para os casos de evasão fiscal, como o art. 149, do CTN.

Ao menos esses autores já separam o joio do trigo, no sentido figurado, é claro. Entretanto, absorvem a ideia de que realizar um planejamento tributário é agir com abuso, o que não é correto.

Para Fernanda Dourado<sup>346</sup>, a norma criada pela LC 104/01 é uma norma antielusão. Entendimento compartilhado neste estudo, visto que permite uma conduta que seja caracterizada como “ilícito atípico” (caso de elusão fiscal), sendo punível com a requalificação dos negócios jurídicos pela autoridade administrativa para que os efeitos tributários da realidade econômica sejam produzidos. Ao final, a autora concluiu que diante da pluralidade de formas esse combate à elusão é difícil que seja realizado e, por isso, o legislador opta por criar dispositivos mais amplos, cláusulas gerais.

Dando sequência à abordagem da norma geral inserida pela LC104/01, no que diz respeito à constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116, a Confederação Nacional do Comércio propôs, em 2001, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446 por entender que ofendia a legalidade, a segurança jurídica, a certeza e a tipicidade fechada. O então Procurador-Geral da República, Cláudio Fonteles, deu parecer no sentido de que a norma geral introduzida pela LC 104/01 é uma norma antievasiva e que foi criada para coibir a evasão fiscal. Com base nessa declaração, a ministra relatora Cármen Lúcia julgou pela improcedência do pedido, conforme explica Thiago Pierre e Carlos César<sup>347</sup>.

Como demonstrado, é necessário que se faça uma análise minuciosa sobre a referida alteração para que não seja dada uma interpretação equivocada. No momento, demonstram-se as diversas faces da norma geral do parágrafo único do artigo 116 e, ao mesmo tempo, os pontos divergentes entre os doutrinadores. O que está nítido ao longo da pesquisa é que as formas de

---

<sup>345</sup> CINTRA, Carlos César Sousa; MATTOS, Thiago Pierre Linhares. **Planejamento Tributário à luz do direito brasileiro**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, p. 147.

<sup>346</sup> ARAÚJO, Fernanda Dourado Aragão Sá. **Planejamento Tributário: contributos para sua compreensão**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 209.

<sup>347</sup> CINTRA, Carlos César Sousa; MATTOS, Thiago Pierre Linhares. **Planejamento Tributário à luz do direito brasileiro**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, p. 149.

interpretação não são cem por cento equivocadas, em sua maioria são apenas diferentes, por ser uma norma vaga e abstrata. Mais de quinze anos se passaram e a doutrina não chegou a um consenso, talvez seja o momento de o legislador finalmente prescrever o procedimento a fim de diminuir as dúvidas quanto à aplicação da norma geral.

Paulo Ayres Barreto<sup>348</sup> elucida que essa evolução na legislação é fruto das tensões entre legalidade e segurança jurídica em busca de uma justiça tributária para que, em contrapartida, sejam cumpridos os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, problema que vem sendo discutido há bastante tempo. E que na exposição dos motivos da LC 104/01, no Projeto de Lei 77, de 1999, o debate da criação de uma norma antielisão foi retomado e, como já exposto, o motivo foi a ocorrência de planejamentos tributários praticados com abuso de forma e abuso de direito. Diante desse embaralhado de conceitos, Paulo Ayres Barreto nos leva a reflexões:

A exposição de motivos faz menção ao combate à elisão e à possibilidade de desconsideração de planejamentos tributários praticados com abuso de forma e abuso de direito. O parágrafo único acrescido ao art. 116 do CTN prescreve que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador<sup>349</sup>.

Ora, parece que o legislador optou, justamente, por colocar um signo que pudesse abranger tanto os atos simulados e fraudulentos quanto os abusivos. Sem atentar para a necessidade de conceituar esses institutos para que diminuam as dúvidas dos intérpretes da norma. Até porque, o Fisco vem fazendo uso da norma geral de forma ampla, abrangendo todos os casos de evasão e de elusão fiscal.

Na tentativa de regulamentar esse dispositivo do artigo 116 do CTN, o Poder Legislativo vem editando Medidas Provisórias sem sucesso, gerando mais insegurança jurídica. A falta do procedimento que a norma geral traz em seu texto, que deverá ser tratado por meio de lei ordinária, é um dos problemas fundamentais na desconsideração do planejamento tributário. Carolina Hamaguchi<sup>350</sup> acredita que essa lei ordinária se trata de norma de lei material, e não processual, por se referir ao nascimento da obrigação tributária fora dos ditames da estrita legalidade e, como tributo nasce da lei e não da vontade das partes, a norma geral, na visão da autora, antielisiva, levaria a uma interpretação do Fisco do qual leva ao nascimento da norma tributária atribuída ao negócio jurídico.

<sup>348</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 163-172.

<sup>349</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 173.

<sup>350</sup> HAMAGUGHI, Carolina. **Apontamentos sobre planejamento fiscal, interpretação econômica do direito tributário e norma geral antielisiva**. PARISI, Fernanda Drummond; TORRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (coordenadores). Estudos de Direito Tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza. – V.03. - São Paulo: Malheiros, 2014, p. 39.

Aurora Tomazini entende que mesmo sem a edição da referida lei ordinária do parágrafo único do art. 116, do CTN, há normas que já constituem esse procedimento como as de processo administrativo tributário e a norma que aborda a revisão de ofício de atos praticados pelo contribuinte. E que a norma geral tem eficácia plena, portanto, para ser aplicada deve delimitar o conceito de dissimulação para que se possa identificar se a reinterpretação feita pelo Fisco é adequada para desconsiderar negócios jurídicos<sup>351</sup>. Se a norma não tivesse eficácia, como é que desde 2001 o Fisco teria desconstituído tantos negócios elusivos? Em verdade, sabe-se que os negócios evasivos já estão positivados desde a edição do CTN, cabendo ao intérprete construir a norma a partir desses textos. Por isso a norma geral veio para abranger os demais casos, os casos elusivos (abusivos).

Charles Mcnaughton interpreta que a ausência da lei ordinária para regulamentar a norma não leva à “ineficácia técnico-sintática à atividade fiscal de requalificar os atos dos contribuintes”<sup>352</sup>. E que o ordenamento jurídico brasileiro não comporta uma norma geral antielisiva repressiva e que a norma geral criada por ser antievasiva autoriza claramente ao Fisco a desconsiderar ou requalificar atos dissimulados praticados.

Helena Taveira entende não ser uma norma antielusão, mas anti-simulação e, assim, a dissimulação, que para o autor significa simulação relativa, passa a ser tipificada. Sendo os casos de dissimulação os que o contribuinte busca encobrir o verdadeiro negócio jurídico por meio de diversos atos a fim de economizar tributos. Entende ainda o autor, que a simulação absoluta sempre foi considerada um ilícito tributário e que o legislador veio tipificar a relativa<sup>353</sup>. Essa é a verdadeira possibilidade de aplicação da norma geral.

Helena Torres enfatiza que:

Equivoca-se gravemente quem, ao pretexto de descrever o alcance do parágrafo único ao art. 116 do CTN, passa a uma análise típica de normas antielusivas, considerando abuso de direito, abuso de formas ou interpretação econômica, fim comercial, prevalência da substância sobre a forma e outros métodos adotados, cada um segundo a realidade jurídica de diversos países, para o controle dos atos de elusão tributária. Nada disso se aplica no caso em apreço<sup>354</sup>.

<sup>351</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. **Simulação, fraude, sonegação e aplicação da multa qualificada na desconsideração de planejamentos tributários com ágio**. CARVALHO, Paulo de Barros (coordenação); SOUZA, Priscila de (organização). 50 anos do Código Tributário Nacional – 1. ed. São Paulo: Noeses: IBET, 2016, p. 114- 116.

<sup>352</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 493-494.

<sup>353</sup> TÔRRES, Helena Taveira. **Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas) - A norma geral de desconsideração de atos ou negócios jurídicos no Direito Brasileiro**. MARINS, James (coordenador). Tributação e Antielisão – Livro 3º – Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 74-75.

<sup>354</sup> TÔRRES, Helena Taveira. **Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas) - A norma geral de desconsideração de atos ou negócios jurídicos no Direito Brasileiro**. MARINS, James (coordenador). Tributação e Antielisão – Livro 3º – Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 74.

Acertada a exposição de Heleno Taveira no que diz respeito à interpretação econômica, tema já desenvolvido, visto que esse estudo é realizado sob o ponto de vista jurídico. Entretanto, adverte que o Fisco não criou essa norma com intuito de combater a elusão e que o parágrafo único nada mais é do que uma norma de reforço ao que já estava inserido pelo artigo 149, VII<sup>355</sup>. Nas palavras do autor, a elusão “fica no meio do caminho de um e outro conceito”. Ora, então, o legislador criou uma norma de reforço? Veio simplesmente reforçar o que já existia enquanto o problema da elusão fiscal cada dia se torna maior? Não é coerente essa afirmação. Tanto que, o Fisco vem aplicando o instituto do propósito negocial para desconsiderar os planejamentos fiscais abusivos.

A confusão na doutrina é muito grande e reflete em todo o estudo da elusão e da abrangência da norma geral. Essa controvérsia diminuiria se, pelo menos, o legislador se propusesse a conceituar dissimulação, inserindo outro parágrafo no referido artigo.

Em relação à generalidade da norma, Lourival Vilanova adverte que:

Quando a norma não rege caso único (classe unitária), mas classe de casos em número indeterminado, seria logicamente inviável, partindo de enunciados normativos protocolares alcançar enunciado normativo universal. O universal é infirmado por uma, pelo menos, proposição protocolar. A indução conduz à formulação de um enunciado normativo probabilístico (provavelmente, dado A deve ser B): o que não traduz a estrutura sintática da norma jurídica<sup>356</sup>.

Nesse contexto, atos ou negócios jurídicos têm sido desconsiderados por serem destituídos de causa, mesmo que dentro dos ditames legais. São atos que contornam normas para evitar a incidência da hipótese tributária, embora sejam praticados com licitude. Livia de Carli<sup>357</sup> aduz que o sistema jurídico contém lacunas que permitem práticas elusivas. Elusivas porque o contribuinte não busca uma legítima economia de tributos, como na elisão, mas por meio de atos lícitos com eficácia no âmbito privados, ineficazes no âmbito fiscal, visto que geram uma economia fiscal ilegítima. Livia de Carli classifica as regras elusivas como de prevenção ou de correção, podendo ser setoriais e gerais. As regras de prevenção ou correção são as que criam fatos geradores complementares, como presunções legais, são verdadeiras alterações legislativas para eliminar imperfeições que levam ao abuso contornando os princípios. E a norma geral, segundo De Carli, antielisiva, surge para qualificar e desconsiderar

<sup>355</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas) - A norma geral de desconsideração de atos ou negócios jurídicos no Direito Brasileiro**. MARINS, James (coordenador). Tributação e Antielisão – Livro 3º – Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 75.

<sup>356</sup> **A teoria do direito em Pontes de Miranda**. In: Escritos jurídicos e filosóficos. Brasília. v. 1 Axis Mvndi/IBET, 2003, p411.

<sup>357</sup> GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. – São Paulo: Saraiva, 2013, p. 134-138.

atos e negócios realizados, embora em conformidade com a lei, mas em contradição substancial com seu fim. A autora compara o direito brasileiro com o alemão, ao expor que, na Alemanha, a Corte Federal declarou criação de regra específica para prevenir ou corrigir atos elusivos causa uma segurança jurídica, pois se a regra específica não for atendida, não se pode recorrer à geral, por ser uma afronta à regra específica. A regra específica não pode ser ignorada para que seja aplicada da regra geral, segundo Livia de Carli<sup>358</sup>.

De Carli exemplifica um caso de elusão fiscal após analisar alguns julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Em um dos casos, uma empresa brasileira foi autuada por utilizar controladas localizadas em paraísos fiscais, países com baixa ou zero tributação, para intermediar seus negócios. Intermediação esta desnecessária, sendo meramente formal, conforme entendimento do Fisco, já que as sociedades controladas não participaram da venda, somente eram centrais de faturamento com baixa tributação<sup>359</sup>.

Nesse contexto, Heleno Taveira também aborda o tema paraísos fiscais ao afirmar que há países que não criaram regras antielusivas, ou que visem a prevenir os casos de elusão e evasão fiscal, nesses casos, o Fisco permite essas operações e o controle da elusão é realizado por meio de: criações jurisprudenciais, como o propósito negocial; criação de normas de prevenção, tipificando diversos casos; criação de uma norma geral; e criação de normas gerais preventivas. As normas preventivas, segundo Heleno Taveira, são normas antielusivas, que tipificam atos ou negócios jurídicos, de forma que a Administração Fiscal exerce seu controle por meio da legalidade, como por exemplo, a vedação de benefício fiscal. Dessa forma, o legislador vai suprindo as lacunas que abrem as portas para a elusão. Já as normas gerais antielusivas são subordinadas a pressupostos principiológicos, como no caso da norma geral criada no Brasil<sup>360</sup>.

Por todo o exposto, diante da discussão dos limites para que o Fisco possa desconsiderar atos e negócios jurídicos, é entendimento majoritário que, diante da licitude, ou seja, da elisão fiscal, o contribuinte pode realizar livremente seu planejamento. Apesar de ser um assunto bastante discutido, diante das novas decisões do CARF já é visível uma mudança de posicionamento no que diz respeito à obediência à legalidade, a fim de preservar a segurança

---

<sup>358</sup> GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. – São Paulo: Saraiva, 2013, p. 140-141.

<sup>359</sup> GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. – São Paulo: Saraiva, 2013, p. 142.

<sup>360</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas) - A norma geral de desconsideração de atos ou negócios jurídicos no Direito Brasileiro**. MARINS, James (coordenador). Tributação e Antielisão – Livro 3ª – Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 55-56.

jurídica. Porém, há necessidade de regulamentação da norma geral para que haja uma maior uniformidade nas decisões do CARF e do Poder Judiciário, em busca de solucionar casos que o contribuinte age de forma dissimulada.

Serão expostas abaixo as medidas provisórias que vêm sendo implementadas no Brasil, infelizmente de forma provisória e superficial, sem grandes definições.

## **5.2 Medidas implementadas no Brasil após a Lei Complementar nº 104 de 2001: em busca de uma transparência fiscal**

A primeira foi a Medida Provisória nº 66, no ano de 2002 (MP 66/02), que tratou de diversos assuntos, inclusive do procedimento a ser adotado pela autoridade administrativa para desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador na forma do parágrafo único do artigo 116. É interessante destacar que a MP 66/02 incluiu um capítulo para estabelecer, dos artigos 13 a 19, procedimentos relativos à norma geral.

Nesse sentido, a MP 66/02 dispôs que:

Art. 13 Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Constata-se que o legislador procurou esclarecer que seriam somente os atos dissimulados que entrariam no procedimento, entretanto, ele não se propôs a conceituar dissimulação. Mas, pelo menos, o legislador acertou ao inserir no artigo 14 a falta de propósito negocial e a o abuso de forma:

Art. 14 São passíveis de desconsideração 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 desconsideração 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.

O fato de o legislador ter inserido esses institutos em uma legislação brasileira no ano de 2002 foi um grande avanço, mas é lamentável que não tenham sido sustentados. Paulo Ayres Barreto demonstra que “trata-se de uma manifestação firme do Poder Legislativo brasileiro que

não pode ser menosprezada na proposta de interpretação do parágrafo único do artigo 116 do CTN”<sup>361</sup>.

Infelizmente, quando a MP 66/02 foi convertida na Lei nº 10.637/2002 todos esses dispositivos foram retirados, o que foi um verdadeiro retrocesso. Até hoje o legislador não conseguiu inserir o procedimento da norma geral, mas o Fisco não se inibe para continuar desconsiderando negócios evasivos e elusivos.

Alberto Xavier<sup>362</sup> enviou um texto em revolta ao tratamento dado a norma geral do parágrafo único, do artigo 116, explicando que a MP 66/02 aumenta “o círculo dos atos ou negócios suscetíveis de desconsideração”. O autor adverte que a LC 104/01 havia restringido a desconsideração de atos e negócios jurídicos simulados e que, por um equívoco, resultou na expressão dissimular. Ora, se a norma geral tem sido aplicada constantemente nos casos de simulação e de fraude, é muito mais fácil para o legislador abranger o rol de aplicação da norma geral e conceituar dissimulação.

A segunda tentativa de criar os procedimentos da norma geral veio anos depois, em 2015, quando foi editada a Medida Provisória nº 685 (MP 685/2015) que instituía o Programa de Redução de Litígios Tributários – PRORELIT. Esse Programa imputava ao contribuinte o dever de informar até dia 30 de setembro de 2015 o conjunto de operações realizadas no ano calendário anterior. As operações a serem informadas seriam somente as que envolvessem negócios jurídicos com intuito de reduzir ou retirar a carga tributária devida quando: não houvesse razões extratributárias relevantes; a forma adotada não fosse a usual; fizesse uso de negócio jurídico indireto; ou se tratasse de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Segundo Davi Tangerino, o Estado, por não conseguir fiscalizar a atividade econômica, resolveu delegar essa atividade para os próprios empresários<sup>363</sup>.

O artigo 7º da MP 685/15 criava uma obrigação acessória, vejamos a letra da lei:

Art. 7 O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva **atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo** deverá ser **declarado pelo sujeito passivo** à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:  
I - os atos ou negócios jurídicos praticados **não possuírem razões extratributárias relevantes;**

<sup>361</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 166-167.

<sup>362</sup> Alberto Xavier enviou um texto que foi publicado no livro do Hugo de Brito Machado. MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 136-139.

<sup>363</sup>TANGERINO, Davi de Paiva. **Medida que obriga informar planejamento à Receita não deve ter efeito penal**. Revista Consultor Jurídico – IBET, 2015, disponível em <http://www.ibet.com.br/medida-que-obriga-informar-planejamento-a-receita-nao-deve-ter-efeito-penal/>. Acesso em 20 – 09 – 2017.

II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de **negócio jurídico indireto** ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou  
 III - tratar de **atos ou negócios jurídicos específicos** previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação. (grifo nosso)

Como visto, a obrigação acessória era de informar anualmente à Administração Tributária as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretassem supressão, redução ou diferimento de tributo. E, se a receita não concordasse com a declaração, o contribuinte seria obrigado a pagar o débito acrescido dos juros, explica Paulo Ayres Barreto<sup>364</sup>.

Para Igor Mauler Santiago, o legislador deve estabelecer normas voltadas a comportamentos específicos dos contribuintes à medida que a elisão tributária (diga-se elusão tributária) vai sendo praticada e, pouco a pouco, ganhando força. Já que a legislação tributária é modificada para incorporar previsões específicas impedindo que aquela evasão (ou elusão) continue a ser exercitada. E, ainda acrescenta que a criação de uma norma geral para combater a elisão fiscal fere princípios como da segurança jurídica, da legalidade e da tipicidade tributárias, pois o legislador deve preencher as lacunas do ordenamento tributário impositivo para que a liberdade contratual e a autonomia patrimonial dos indivíduos e empresas não sejam retiradas, levando ao arbítrio da interpretação por analogia e acabando com a segurança jurídica<sup>365</sup>.

Na visão de Heleno Taveira, a declaração exigida pela MP 685/15 era caracterizada como uma norma antielusiva que visava a reduzir riscos recíprocos, prevenir litígios e conferir segurança jurídica aos contribuintes. Uma medida com base na transparência que chega como um Fisco Global que reforça sua capacidade de fiscalização por meio da cumplicidade e de boa fé<sup>366</sup>. Perfeita a observação feita pelo Heleno Taveira, pois deve haver uma transparência e compartilhamento de informações entre Administração Tributária e as instituições financeiras, mantendo o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, conforme já reconheceu recentemente o STF<sup>367</sup>.

<sup>364</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 168.

<sup>365</sup> SANTIAGO, Igor Mauler. **Revista Consultor Jurídico**. 2015, disponível em <http://www.conjur.com.br/2015-set-02/advogados-comemoram-liminar-suspende-efeitos-mp-685>. Acesso em 20-01-2016.

<sup>366</sup> TORRES, Heleno Taveira. **O Planejamento Tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. Revista Consultor Jurídico – IBET, 2015, disponível em <http://www.ibet.com.br/o-planejamento-tributario-abusivo-e-o-novo-alvo-do-fisco-global/>

<sup>367</sup> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR MPOSTOS. REQUISICÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

Nesse contexto, a transparência fiscal é um princípio constitucional que, como a segurança jurídica, está implícito no ordenamento jurídico. Esse princípio reflete que a atividade financeira deve ser desenvolvida de forma clara e simplificada. Ricardo Lobo Torres<sup>368</sup> aduz que quanto mais transparentes forem as relações da sociedade com o Estado, sem segredos, a conduta abusiva, baseada na prevalência de formas sobre o conteúdo, desaparece. A aplicação da transparência diminui os riscos fiscais além da insegurança. Como já visto, a ideia de segurança jurídica no Estado Liberal Clássico era de proteção dos cidadãos contra abusos do Estado, hoje balanceada no Estado de Segurança fundado no princípio da solidariedade.

Em verdade, a solução para diminuir a insegurança e, ainda, superar ambivalências da sociedade de risco, segundo Ricardo Lobo Torres é a transparência. Se o risco fiscal decorre da conduta ilícita do contribuinte através do abuso de forma jurídica no planejamento de seus negócios, a transparência irá inibi-lo de realizar essas condutas. O primeiro passo já foi dado pelo legislador ao criar a norma geral do parágrafo único, do artigo 116, do CTN, para combater esses riscos fiscais provocados pelo contribuinte. Com a aderência ao princípio da transparência fiscal, os riscos diminuem. Um exemplo de transparência fiscal é a quebra de sigilo bancário que vem dando certo em países como os Estados Unidos e a Alemanha<sup>369</sup>.

---

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo.

2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.

3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado Soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.

4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

(...) 6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: **“O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”**(...)8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 601.314 SÃO PAULO. Relator: FACHIN, Edson. Publicado no DJ de 04-11-2016 Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>. Acessado em 03-10-2017)

<sup>368</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas gerais antielisivas**. TORRES, Ricardo Lobo. Temas de interpretação do direito tributário. Colab. André Terrigno Barbeitas [et al]. – Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p.269 - 270.

<sup>369</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas gerais antielisivas**. TORRES, Ricardo Lobo. Temas de interpretação do direito tributário. Colab. André Terrigno Barbeitas [et al]. – Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 273-279.

Em contrapartida, Saldanha Sanches entende que a transparência no combate à fraude fiscal e ao planejamento tributário agressivo leva ao aumento do custo de cumprimento e a dificuldade de tratamento por meio de lei, o que gera uma insegurança jurídica. O autor relata que a insegurança é fruto da incerteza de como agirá o outro, incerteza tanto da atuação do Fisco, como da atuação do contribuinte, o que leva esse último a não cooperar. Então, a função da autoridade administrativa será a de verificar e controlar a aplicação da lei fiscal pelo contribuinte. E que a fraude fiscal ocorre quando o sujeito passivo não cumpre seu dever de cooperar, ou seja, não presta as devidas informações à Administração tributária. Sanches explica que o contribuinte tem custos de cumprimento, que são custos decorrentes do dever de cooperação. Uma forma de custos de cumprimento é a declaração de rendimentos que ajuda a Administração Tributária a exercer um controle sobre a conta bancária do contribuinte. Entretanto, a capacidade de prestar informações pelo dever que tem o contribuinte de cooperar está ligada à capacidade contributiva do contribuinte de arcar com o ônus tributário<sup>370</sup>.

Saldanha Sanches ressalta ainda que o maior dilema de todas as comunidades está na imposição de até onde pode haver limites a direitos fundamentais para reduzir a evasão fiscal, ou seja, quais são os limites toleráveis. Pois, caberia ao contribuinte utilizar seu tempo para preencher formulários para declarações, consultar contadores e advogados para ainda ter uma incerteza quanto à interpretação e à aplicação da lei fiscal. Além dos custos psicológicos, descritos por Saldanha Sanches, por causa da insegurança jurídica sofrida pelo contribuinte. Contudo, os comportamentos abusivos devem ser repreendidos, mesmo que estejam em conformidade com a estrita legalidade, por meio de lacunas no texto da lei<sup>371</sup>.

O princípio da transparência fiscal é interligado ao da boa governança, pois, segundo Luciana Grassano<sup>372</sup>, a troca de informação nada mais é do que uma forma de boa governança. A cooperação entre os estados induz uma concorrência fiscal saudável. Porém, para que isso ocorra, faz-se necessário que normas internas e internacionais sejam editadas. Um país que não segue as normas que induzem a boa governança adotando medidas para que sejam cumpridas pode ser inserido em listas negras, sistema que volta a ser aplicado para punir países que não realizam o sistema de cooperação.

A interpretação da norma constitucional no que diz respeito transparência fiscal pode levar a pensar que fere a inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem

---

<sup>370</sup> SANCHES, Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manoel Santos, 2010, p. 54- 58.

<sup>371</sup> SANCHES, Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manoel Santos, 2010, p. 59-60.

<sup>372</sup> GRASSANO G MELO, Luciana. **Intercâmbio de Informação contra a Fraude e Evasão Fiscais**. Revista Jurídica – Unicuritiba, vol. 2, n, 47, 2017. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/issue/current>>, p. 163-164.

das pessoas. Mas não é bem assim, pois a intimidade e a vida privada devem ser avaliadas tanto na defesa do patrimônio do indivíduo na esfera privada, como na esfera pública, de forma razoável, mas pode haver troca de informações sigilosas entre os Fiscos federal, estaduais e municipais, a fim de que minimize os casos elusivos e evasivos, além da troca de informações também no âmbito internacional, desde que permaneçam sob sigilo.

### 5.3 Plano BEPS – Erosão de base e transferência de lucros (*Base Erosion and Profit Shifting*) no Brasil

O momento atual é de transformação no direito tributário, principalmente no âmbito internacional. Os Estados estão dando mais atenção às práticas evasivas e buscando combatê-las através de meios que limitam o contribuinte na estruturação de seus negócios. O processo de globalização vem diminuindo fronteiras e aumentando a integração econômica, dessa forma, cria-se um ambiente mais propício ao planejamento fiscal abusivo. Pela falta de interação normativa há mais chance de incentivos fiscais, o que faz com que alguns Estados atraiam mais contribuintes que outros. Paulo Ayres Barreto e Caio Takano explicam que empresas transnacionais realizam planejamentos tributários agressivos, antiéticos e injustos em relação a outras empresas do mesmo ramo<sup>373</sup>, e isso reflete diretamente na arrecadação tributária brasileira.

Essa falta de interação normativa entre os Estados soberanos que possuem sistemas totalmente diferentes uns dos outros, no que diz respeito à fiscalização, à estrutura, aos tipos de impostos, aos procedimentos fiscais e às medidas sancionatórias, acaba gerando uma concorrência fiscal. Os contribuintes optam por realizar seus negócios nos Estados com tributação mais vantajosa, diante de incentivos fiscais e da tributação baixa, como expõe Antônio Carlos Santos<sup>374</sup>. Ao mesmo tempo em que começa uma disputa entre os Estados com uma redução nos níveis de tributação e incentivos fiscais, a Comunidade Europeia se torna uma União Econômica e Monetária dispondo de uma maior liberdade para a realização da circulação de mercadorias e de capitais, relembra Luciana Grassano<sup>375</sup>.

<sup>373</sup> BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. **Os Desafios do Planejamento Tributário Internacional na era pós-BEPS**. 50 anos do Código Tributário Nacional/organização Priscila de Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho.- 1.ed.- São Paulo: Noeses: IBET, 2016, p. 990 - 1004.

<sup>374</sup> SANTOS, Antônio Carlos. **O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planejamento fiscal abusivo**, in Queiroz, Mary Elbe (coord.), *Tributação em Foco*, vol 2, São Paulo: IPET/ Foco Fiscal, 2015, p.181.

<sup>375</sup> GRASSANO G MELO, Luciana. **Intercâmbio de Informação contra a Fraude e Evasão Fiscais**. Revista Jurídica – Unicuriitiba, vol. 2, n, 47, 2017. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/issue/current>, p. 162.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE<sup>376</sup> e o grupo G-20<sup>377</sup> ao constatar que empresas transnacionais realizavam planejamentos tributários com intuito de fugir da tributação. E a OCDE ao perceber que a tributação internacional não acompanhou o processo de globalização e desenvolvimento econômico, se viu compelida a tomar uma atitude para resgatar a estabilidade da tributação internacional. O resultado foi à criação do Plano de Ação BEPS que significa Erosão de Base e Transparência de Lucros - *Base Erosion and Profit Shifting*, com medidas que visam combater planejamentos fiscais agressivos realizados por empresas transnacionais<sup>378</sup>. Os termos abusivo, agressivo ou artificial surgiram nos Estados Unidos da América, quando os juristas se referiam a planejamentos tributários que continha formas jurídicas contrárias à legislação.

Nesse cenário, os países membros da OCDE, por meio de suas administrações, tributárias resolveram criar o Plano Beps para tentar reestabelecer a estabilidade do regime tributário internacional. Segundo Paulo Ayres Barreto e Caio Takano:

Tratando-se de iniciativa dos próprios Estados, não é de se espantar que a quase totalidade das medidas propostas no Plano de Ação do Projeto BEPS seja destinada a combater – direta ou indiretamente – aquilo que convencionara, ser a principal causa da erosão da base tributária: os planejamentos tributários empreendidos por empresas transnacionais, em especial aqueles considerados “abusivos” ou “agressivos”, isto é, decorrentes da tomada de posições fiscais “audaciosas” e permitem uma economia tributária significativa àquele que se submeter aos seus riscos<sup>379</sup>.

Paulo Ayres Barreto e Caio Takano comentam sobre o uso dos termos “abusivo” e “agressivo” e explicam que são termos que não estão obrigatoriamente ligados à ilicitude. Os autores advertem que podem ocorrer situações em que os planejamentos tributários não sejam

---

<sup>376</sup> A OCDE, com sede em Paris, França, é um organismo composto por 34 membros. A Organização foi fundada em 14 de dezembro de 1961, sucedendo a Organização para a Cooperação Econômica Europeia, criada em 16 de abril de 1948. (SECRETARIA DE ASSUNTOS INTERNACIONAIS, MINISTÉRIO DA FAZENDA. Disponível em: < <http://www.sain.fazenda.gov.br/assuntos/politicas-institucionais-economico-financeiras-e-cooperacao-internacional/ocde>>. Acesso em 20 de janeiro de 2017).

<sup>377</sup> O Grupo dos 20 foi criado em 1999, no contexto das crises de balanço de pagamentos em economias emergentes, que tiveram início em meados daquela década. É um foro para a cooperação internacional em temas econômicos e financeiros, congregando países desenvolvidos e em desenvolvimento com projeção sistêmica na economia mundial, para diálogo e cooperação centrados em temas financeiros. O G20 consolidou-se como foro de Chefes de Estado e Governo, que se reúne anualmente, com objetivos mais ambiciosos do que o encontro de Ministros. Além do Brasil, o G20 tem os seguintes integrantes: África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Canadá, China, República da Coreia, Estados Unidos, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia, Turquia e União Europeia. Os países que integram o G20 representam 90% do PIB mundial, 80% do comércio internacional e 2/3 da população mundial e 84 % da emissão de gases de efeito estufa. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/118-g20>>. Acesso em 20 de janeiro de 2017.

<sup>378</sup> BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. **Os Desafios do Planejamento Tributário Internacional na era pós-BEPS**. 50 anos do Código Tributário Nacional/organização Priscila de Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho.- 1.ed.- São Paulo: Noeses: IBET, 2016, p. 991.

<sup>379</sup> BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. **Os Desafios do Planejamento Tributário Internacional na era pós-BEPS**. 50 anos do Código Tributário Nacional/organização Priscila de Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho.- 1.ed.- São Paulo: Noeses: IBET, 2016, p. 991 – 992.

ilegais ou abusivos, mas sejam agressivos. Os juristas também chamam atenção para o fato de que as principais ações do Plano Beps foram criadas com foco no combate ao planejamento tributário, independentemente da delimitação do conteúdo semântico, seja abusivo, agressivo ou artificial<sup>380</sup>. Em verdade, seria muito complexo estabelecer significados universais, conceituando os signos que, na prática, já tem conceito jurídico determinado internamente pela doutrina.

Medidas mais enérgicas são necessárias para conter a concorrência fiscal prejudicial e principalmente contra planejamento fiscal abusivo no Brasil. Mas, para Paulo Ayres Barreto e Caio Takano, o termo abusivo não tem um conteúdo semântico delimitado, sendo vago e ambíguo, levando os países a criarem limites diferentes, ou seja, cada Estado tem um tratamento jurídico para combater essas práticas abusivas. Para conter essas formas, o Plano Beps contém medidas voltadas para a transparência fiscal e para a cooperação entre os países, proporcionando meios para que realizem uma boa governança<sup>381</sup>.

Nesse contexto, surge uma estratégia de boa governança, com foco na transparência fiscal através da troca de informações para que leve a uma concorrência leal. Dessa forma, são criadas normas internacionais comuns no combate à evasão fiscal, a fim de que as autoridades dos Estados possam ter acesso às movimentações bancárias suspeitas, inclusive nos paraísos fiscais. Então, Antônio Carlos Santos afirma que boa governança é sinônimo de cooperação fiscal, ou seja, de facilitação entre os países da fiscalização interna e externa<sup>382</sup>.

O princípio da boa governança passa a ser debatido para que seja aplicado no combate à evasão fiscal e à fraude fiscal que vão além das fronteiras dos países. Luciana Grassano alerta que essa boa governança tem como centro princípios da transparência, de troca de informações e de concorrência fiscal leal. Essa boa governança traz a ideia de cooperação administrativa em matéria fiscal entre os países<sup>383</sup>. Ao invés de os países virarem concorrentes, a proposta é de integração, de cooperação e de troca de informações para que iniba a criação de paraísos fiscais.

---

<sup>380</sup> BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. **Os Desafios do Planejamento Tributário Internacional na era pós-BEPS**. 50 anos do Código Tributário Nacional/organização Priscila de Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho.- 1.ed.- São Paulo: Noeses: IBET, 2016, p. 991 – 992.

<sup>381</sup> BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. **Os Desafios do Planejamento Tributário Internacional na era pós-BEPS**. 50 anos do Código Tributário Nacional/organização Priscila de Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho.- 1.ed.- São Paulo: Noeses: IBET, 2016, p. 1004.

<sup>382</sup> SANTOS, Antônio Carlos. **O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planejamento fiscal abusivo**, in Queiroz, Mary Elbe (coord.), *Tributação em Foco*, vol 2, São Paulo: IPET/ Foco Fiscal, 2015, p197.

<sup>383</sup> GRASSANO G MELO, Luciana. **Intercâmbio de Informação contra a Fraude e Evasão Fiscais**. Revista Jurídica – Unicuritiba, vol. 2, n, 47, 2017. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/issue/current>, p. 163.

Ao comentar sobre o Plano de Ação Beps, Luciana Grassano aduz que o plano busca instaurar uma maior transparência fiscal por meio dessa ideia de cooperação internacional para que não ocorra mais concorrência injusta e nem fraude fiscal<sup>384</sup>. Os governos dos países desenvolvidos têm realizado ações para garantir a transparência no combate à evasão fiscal por parte das multinacionais através do Plano de Ação BEPS<sup>385</sup>. Fernanda Bompan aponta que esse plano contém quinze medidas recomendadas pelos membros da OCDE. E que essas medidas visam a impedir que as multinacionais adotem planejamentos tributários agressivos, retirando a carga tributária de um país e levando a outros com impostos mais baixos para lançar seus lucros<sup>386</sup>.

A implementação dessas mudanças no cenário internacional faz com que surja a Era Pós- BEPS, a qual os Estados buscam respostas para justificar a fuga fiscal dos contribuintes. Barreto e Takano ressaltam que o direito tributário internacional não estava pronto para os desafios da elusão e da evasão fiscal. Pois, a prática entre os Estados era de conceder incentivos aos que investissem em seu país visando a interesses individuais. Dessa forma, criaram espaços para que os contribuintes realizassem planejamentos tributários com baixa ou até mesmo zero tributação. Tudo isso se deu, justamente, pela falta de cooperação entres os Estados que, agora, vem cada vez mais buscando instrumentos para limitar as práticas elusivas em busca de mais transparência nas transações, visando pôr fim a incentivos fiscais oferecidos de forma deliberada sem interação normativa tributária entre os países. A falta de interação além de gerar uma dupla tributação pode levar também a uma dupla não tributação pelos países envolvidos<sup>387</sup>. Nos casos em que mais de um Estado tem competências tributárias, Heleno Taveira denomina de pluritributação, que significa há tributação da mesma renda por dois ou mais países<sup>388</sup>.

---

<sup>384</sup> GRASSANO G MELO, Luciana. **Intercâmbio de Informação contra a Fraude e Evasão Fiscais**. Revista Jurídica – Unicuritiba, vol. 2, n, 47, 2017. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/issue/current>, p. 166.

<sup>385</sup> GÓMEZ – SABAÍNI, JUAN CARLOS; MORÁN, DALMIRO. **EVASIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA: NUEVOS Y ANTIGUOS DESAFÍOS EN LA CUANTIFICACIÓN DEL FENÓMENO EN LOS PAÍSES DE LA REGIÓN, 2016. DISPONÍVEL EM:<HTTP://REPOSITORIO.CEPAL.ORG/BITSTREAM/HANDLE/11362/39902/S1600017\_ES.PDF?SEQUENCE=1 >. ACESSO EM 2 DE MARÇO DE 2017, P. 9.**

<sup>386</sup> BOMPAN, Fernanda. **Para especialistas, plano da OCDE traz danos às empresas**. 2014. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/para-especialistas-plano-da-ocde-traz-danos-as-empresas/> Para especialistas, plano da OCDE traz danos às empresas>. Acesso em 20 de fevereiro de 2017.

<sup>387</sup> BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. **Os Desafios do Planejamento Tributário Internacional na era pós-BEPS**. 50 anos do Código Tributário Nacional/organização Priscila de Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho. - 1.ed.- São Paulo: Noeses: IBET, 2016, 990-996.

<sup>388</sup> TORRES, Heleno Taveira. **O Planejamento Tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. Revista Consultor Jurídico – IBET, 2015, disponível em <http://www.ibet.com.br/o-planejamento-tributario-abusivo-e-o-novo-alvo-do-fisco-global/>>. Acesso em 10 de fevereiro de 2017.

A falta de cooperação tem inúmeras causas, uma delas é a existência de diversas ordens jurídicas, com programas e critérios diferentes, inclusive na demarcação do que seria lícito e ilícito. Segundo Marco Aurélio Greco, cada país procura estabelecer modelos que impeçam o uso abusivo ou fraudulento do ordenamento jurídico e a busca em obter vantagens que não estejam asseguradas<sup>389</sup>.

George Sarmento justifica a fuga da tributação no Brasil na falta de retorno direto para os contribuintes e afirma que os serviços oferecidos aos cidadãos não compensam a alta carga tributária, pois “paga-se imposto de primeiro mundo com serviço de países subdesenvolvidos”<sup>390</sup>. A solução seria uma reforma tributária, e não evasão fiscal.

Outro ponto para debate é o emprego dos termos elisão, evasão e elusão fiscal, pois se já são controversos no âmbito nacional, no internacional se torna ainda mais. Hugo de Brito explica que há países que afirmam que a evasão é uma forma lícita de reduzir ou suprimir o ônus tributário, por outro lado, outros afirmam que a evasão é uma forma ilícita<sup>391</sup>.

O maior desafio é a identificação da elusão e da evasão fiscal internacional. Paulo Ayres Barreto e Caio Takano explicam que os Estados estimulam a elisão fiscal ao conceder incentivos fiscais àqueles que investirem em seu país e que o Plano Beps veio para mudar essa política. O intuito é fazer com que haja colaboração e harmonização entre interesses dos investidores e dos Estados. Por conseguinte, os Estados começaram a perceber que medidas unilaterais não seriam suficientes para coibir planejamentos tributários internacionais realizados por empresas multinacionais que se aproveitavam da falta de integração entre os países. E que esses Estados sozinhos não conseguiriam conter as práticas abusivas realizadas pelas multinacionais. Por isso, o foco principal do Plano Beps é combater as práticas referentes aos planejamentos tributários considerados abusivos ou agressivos<sup>392</sup>. Em verdade, essas medidas do Plano Beps podem e devem ser adaptadas e inseridas na legislação brasileira.

Como nesta pesquisa não há pretensão de esgotar o tema, já que esse debate está só no início, não serão abordadas todas as ações do Plano Beps. Em razão disso, a análise da aplicação do Plano Beps será somente na ação nº 12 que exige transparência nos planejamentos tributários dos contribuintes, por esse tema estar diretamente ligado ao núcleo investigativo deste trabalho.

---

<sup>389</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. – 3ed. – São Paulo: Dialética, 2011, p. 421.

<sup>390</sup> SARMENTO, George. **Direitos Fundamentais do Contribuinte e Elisão Tributária**. Disponível em: <<http://www.georgesarmento.com.br/?p=390>>. Acesso em 20 de fevereiro de 2017.

<sup>391</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). **Planejamento Tributário**. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 25.

<sup>392</sup> BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. **Os Desafios do Planejamento Tributário Internacional na era pós-BEPS**. 50 anos do Código Tributário Nacional/organização Priscila de Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho.- 1.ed.- São Paulo: Noeses: IBET, 2016, p. 1016.

A ação nº 12 do Plano Beps visa combater o planejamento tributário agressivo por meio de acesso a informações que ajudem na fiscalização e levem as autoridades tributárias a coibi-los através de alterações legislativas e políticas operacionais. O que se procura é que os contribuintes cooperem para que se tenha uma transparência fiscal. A proposta é que seja criado um regime obrigatório de declaração de estruturas ou esquemas tributários, para que o Fisco tenha acesso às informações que sejam relevantes a tempo de identificar o risco de erosão tributária, antes ele que ocorra. A ideia é que se implemente um regime de declarações que leve o contribuinte a compreender o seu papel e a dimensão que esse dever de declarar tem. Ressaltando que as informações obtidas pelo Fisco permanecem confidenciais<sup>393</sup>.

Mas, será que haveria possibilidade de inserir esse regime de declaração de planejamentos tributários? Para responder a essa pergunta precisamos retomar ao parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário, com a regulamentação desse artigo pelo legislador, determinando em que consiste a dissimulação, para acabar com a insegurança jurídica. Além de outros limites, deve – se inserir o propósito negocial e delimitar as formas abusivas. Paulo Ayres Barreto e Caio Takano advertem que esses são os chamados “*hard cases*” que deixam lacunas a serem interpretadas<sup>394</sup>.

Essa interpretação, como já dito, precisa de limite. Enquanto o legislador não prescreve esses limites, a configuração da dissimulação será feita através de indícios identificados pelo Fisco. Para isso, o regime de declaração obrigatória de planejamentos tributários se torna bastante relevante. Para que esse regime seja incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro é necessário que os meios evasivos e elusivos sejam definidos normativamente e que penalidades sejam aplicadas a quem não entregar a declaração, não cooperando com a Administração Tributária.

Para Maria Rita Ferragut “a requalificação de fatos aparentemente lícitos só pode ocorrer mediante prova, pela Fazenda Pública, dos atos simulados ou fraudulentos”<sup>395</sup>. Logo, não é porque há lacunas na linguagem prescritiva que especifique casos abusivos, que o intérprete não possa construir uma norma, principalmente diante da necessidade de se fazer valer princípios constitucionais que são o alicerce do sistema jurídico.

---

<sup>393</sup> BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. **Os Desafios do Planejamento Tributário Internacional na era pós-BEPS**. 50 anos do Código Tributário Nacional/organização Priscila de Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho.- 1.ed.- São Paulo: Noeses: IBET, 2016, p. 1014.

<sup>394</sup> BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. **Os Desafios do Planejamento Tributário Internacional na era pós-BEPS**. 50 anos do Código Tributário Nacional/organização Priscila de Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho.- 1.ed.- São Paulo: Noeses: IBET, 2016, p. 1017-1018.

<sup>395</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica**. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 133.

O Brasil já tentou implementar práticas de transparência fiscal com intuito de obter informações relevantes para fiscalização tributária no âmbito interno. Como vimos, uma delas foi a Medida Provisória nº 685, de 2015 que tentou instituir, sem êxito, uma declaração de planejamentos tributários. A visão sobre a MP 685/15 de Heleno Taveira é de que “a declaração antielusiva e a consulta preventiva antielusiva visam a reduzir riscos recíprocos, prevenir litígios e conferir segurança jurídica aos contribuintes”. É uma medida importante baseada na transparência e chega como um Fisco Global, pois “o Fisco reforça sua capacidade de fiscalização, mas com ganho notável na relação com os contribuintes, pela demanda de compliance e de boa fé que a medida impõe”<sup>396</sup>.

A proposta da Ação nº 12, do Plano Beps não é de restringir direitos subjetivos do contribuinte, mas impor um regime compatível com o Código Tributário Nacional e com a Constituição Federal, a fim de não criar um clima de insegurança jurídica, segundo os juristas Paulo Ayres Barreto e Caio Takano<sup>397</sup>.

Enfim, o Plano Beps não é o objeto de estudo nesta pesquisa, mas apenas um suporte para demonstrar a preocupação do mundo com o problema do planejamento tributário agressivo e de como o problema brasileiro pode ser solucionado. Em resumo, as medidas do Plano Beps devem ser inseridas na legislação interna brasileira, respeitando os limites normativos pré-estabelecidos em seu próprio ordenamento jurídico. E, para que isso ocorra, deve ser realizado um controle de compatibilidade com os preceitos constitucionais, com os valores da sociedade e com a legislação infraconstitucional.

E quanto aos paraísos fiscais ou regimes preferenciais que estimulam ações evasivas e elusivas dos contribuintes brasileiros com a economia de tributos retirados dos países?

Esses paraísos fiscais ou regimes fiscais preferenciais são países que contém ordenamentos fiscais que não tributam fatos que normalmente deveriam tributar ou optam por aplicar alíquotas muito baixas para atrair capital estrangeiro. Alberto Xavier aduz que esses países não atendem aos princípios gerais que são aplicados em países desenvolvidos<sup>398</sup>.

Os paraísos fiscais são os Estados com uma legislação tributária que abre as portas para investimentos de capitais estrangeiros, por oferecerem vantagens fiscais com tributação zero ou

---

<sup>396</sup> TORRES, Heleno Taveira. **O Planejamento Tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. Revista Consultor Jurídico – IBET, 2015, disponível em <http://www.ibet.com.br/o-planejamento-tributario-abusivo-e-o-novo-alvo-do-fisco-global/>

<sup>397</sup> BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. **Os Desafios do Planejamento Tributário Internacional na era pós-BEPS**. 50 anos do Código Tributário Nacional/organização Priscila de Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho.- 1.ed.- São Paulo: Noeses: IBET, 2016, p. 1017-1020.

<sup>398</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. – 8 ed. Ver. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 276.

uma economia significativa. Martinho Botelho explica que esses paraísos fiscais não exigem a origem do capital aplicado e, ainda por cima, garantem sigilo bancário. Além disso, esses países facilitam a constituição de sociedades e costumam não aplicar o ordenamento jurídico de direito internacional, por exercerem, eles mesmos, um controle para que não ocorra lavagem de dinheiro. Nesses casos, as identidades dos investidores são protegidas, o que facilita a criação de “contas bancárias fantasmas” que guardam investimentos advindos de atividades ilícitas<sup>399</sup>.

Na França, os paraísos fiscais são denominados de “territórios com regime fiscal privilegiado”; já em Portugal são chamados de “regimes fiscais claramente mais favoráveis” e no Brasil, além de paraísos fiscais, utiliza-se também o termo “países com tributação favorecida”, conforme explica Alberto Xavier. Todos esses termos se referem a não incidência tributária, mais especificamente na tributação do imposto sobre a renda sobre pessoas jurídicas. Esses países com tributação favorecida geralmente têm uma legislação societária e financeira mais flexível e liberdade cambial<sup>400</sup>.

Multinacionais procuram realizar operações financeiras em países com tributação reduzida para financiar atividades das empresas de um mesmo grupo e, com isso, são submetidas a uma carga tributária bem mais baixa. Juan Carlos Gómez e Dalmiro Morán alegam que países do mundo todo vêm tentando proteger seus interesses fiscais para evitar a manipulação dos preços por empresas interdependentes em transações internacionais<sup>401</sup>.

No direito comparado existem algumas soluções para a concorrência fiscal, como: definição de onde estão os paraísos fiscais e uma enumeração de listas chamadas negras e cinzas. De acordo com o princípio da soberania, a concessão de benefícios fiscais e a adoção de medidas unilaterais contra determinado Regime de Tributação Nociva, em países com tributação favorecida, são difíceis e podem gerar graves consequências na política externa de um Estado<sup>402</sup>.

---

<sup>399</sup> BOTELHO, Martinho Martins. **Países com Tributação favorecida e as listas da OCDE: o caso do Uruguai** –Revista eletrônica do curso de direito da OPET. Editor Responsável: Prof. Dr. Érico Hack - REVISTA ÂNIMA 9ª EDIÇÃO - ANO IV - ISSN 2175-7119 Revista indexada no LATINDEX e Diadorim, 2013— < <http://www.anima-opet.com.br/pdf/anima9/anima9-jan-jun2013-Integral-e-final.pdf#page=80>>. Acesso em 2 de março de 2017, p. 82.

<sup>400</sup> XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. – 8 ed. Ver. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 276.

<sup>401</sup> GÓMEZ – SABAÍNI, JUAN CARLOS; MORÁN, DALMIRO. **EVASIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA: NUEVOS Y ANTIGUOS DESAFÍOS EN LA CUANTIFICACIÓN DEL FENÓMENO EN LOS PAÍSES DE LA REGIÓN, 2016. DISPONÍVEL EM:<[HTTP://REPOSITORIO.CEPAL.ORG/BITSTREAM/HANDLE/11362/39902/S1600017\\_ES.PDF?SEQUENCE=1](http://REPOSITORIO.CEPAL.ORG/BITSTREAM/HANDLE/11362/39902/S1600017_ES.PDF?SEQUENCE=1)>. ACESSO EM 2 DE MARÇO DE 2017, P. 15- 16.**

<sup>402</sup> BOTELHO, Martinho Martins. **Países com Tributação favorecida e as listas da OCDE: o caso do Uruguai** –Revista eletrônica do curso de direito da OPET. Editor Responsável: Prof. Dr. Érico Hack - REVISTA ÂNIMA 9ª EDIÇÃO - ANO IV - ISSN 2175-7119 Revista indexada no LATINDEX e Diadorim, 2013— <

Alberto Xavier menciona que esses regimes fiscais privilegiados com práticas elusivas e evasivas se intensificaram nos anos 80, diante da crescente integração entre os países e de uma ausência de coordenação. A OCDE, seguindo sugestão dos países membros do G-7, elaborou um Relatório em 1998 que tratava da globalização dos sistemas fiscais a fim de combater os paraísos fiscais. Esse relatório continha a chamada de "regra dos três R", que significa que os países devem “remover, rever e refrear” os regimes fiscais com tributação favorecida. E que para que um país seja classificado como um paraíso fiscal deve ter as seguintes características: tributação nula ou mínima; falta de transparência e de troca de informações; e atrativos com motivos fiscais (falta de propósito negocial). No ano de 2002, os paraísos fiscais passaram a ser classificados como cooperantes e não cooperantes, sendo a diferença entre aqueles que se comprometem em seguir com os princípios do Relatório da OCDE sobre as trocas de informações e os que não trocam informações. Em verdade, em 2008, aumentaram os casos de elusão e evasão fiscal e a necessidade de impor um plano de ação no combate ao planejamento fiscal abusivo<sup>403</sup>.

O Brasil não considerava os países com tributação favorecida como paraísos fiscais, entretanto, a Instrução Normativa da Receita Federal nº 1.037, de 2010 (IN SRFB/MF nº 1.037/2010) passou a considerar como paraísos fiscais os países que não tributam a renda ou que a tributam com alíquota inferior a vinte por cento ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade.

A OCDE classificou os países com tributação favorecida separando em três categorias de listas, são elas: lista negra, lista cinza e lista de centros financeiros não cooperativos.

Consoante Martins Botelho:

Lista Negra (*Black List*) consiste no rol de Estados que ignoram as autoridades fiscais estrangeiras, não cooperando internacionalmente para trocas de informações fiscais. A Lista Cinza (*Grey List*) representa os países e territórios dependentes que, supostamente, não adotam o princípio da transferência fiscal como padrão, mas com tendências à adoção de tal medida, cumprindo com as recomendações da OCDE. A terceira categoria, Lista de Centros Financeiros não-cooperativos (*Non cooperative financial centres*) é formada por Estados que não compõem as duas listas anteriores, ou seja, não estão na Lista Negra e nem na Lista Cinza<sup>404</sup>.

---

<http://www.anima-opet.com.br/pdf/anima9/anima9-jan-jun2013-Integral-e-final.pdf#page=80>>. Acesso em 2 de março de 2017, p. 81.

<sup>403</sup> XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. – 8 ed. Ver. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 280- 283.

<sup>404</sup> BOTELHO, Martinho Martins. **Países com Tributação favorecida e as listas da OCDE: o caso do Uruguai** –Revista eletrônica do curso de direito da OPET. Editor Responsável: Prof. Dr. Érico Hack - REVISTA ÂNIMA 9ª EDIÇÃO - ANO IV - ISSN 2175-7119 Revista indexada no LATINDEX e Diadorim, 2013— < <http://www.anima-opet.com.br/pdf/anima9/anima9-jan-jun2013-Integral-e-final.pdf#page=80>>. Acesso em 2 de março de 2017, p.87.

Em suma, esses paraísos fiscais afetam a economia de diversos países e, por isso, o Brasil vem perdendo muita arrecadação tributária em decorrência dessa evasão para paraísos fiscais. Logo, se o problema interno já está com difícil solução em consequência da falta de uniformidade semântica para definição dos fatos abusivos e ilícitos, no âmbito internacional, ao envolver diversos regimes de tributação diferentes com arrecadações e aplicações de receitas totalmente diversas da do Brasil, fica mais difícil ainda.

Então, primeiro deve-se resolver o problema da elusão e da evasão fiscal internamente para, então, aplicar as medidas do plano de Ação Beps que estão sendo debatidas em todo o mundo, a fim de se obter uma maior transparência fiscal e um regime de cooperação, obviamente sem exposição dos contribuintes e com proteção às normas fundamentais.

Além da proposta de aplicação do Plano Beps no Brasil, as teorias do propósito negocial e do motivo extratributário estão sendo começando a serem aceitas pela doutrina brasileira. Além da possibilidade de aplicá-las no Brasil para desconsiderar planejamentos tributários nos casos de elusão fiscal e evasão fiscal.

E como o Brasil vem importando essas teorias de outros ordenamentos jurídicos, como casos de aplicação do propósito negocial do direito norte americano ou de abuso do direito, do direito alemão, e outras teorias de alguns países da Europa, por exemplo. A fim de justificar alguns casos aplicados no Brasil, será feita a seguir uma análise do propósito negocial no Brasil.

#### **5.4 Propósito negocial e motivo extratributário: aplicabilidade no direito brasileiro**

Um dos assuntos mais debatidos e polêmicos hoje no âmbito do planejamento fiscal é, sem dúvida, a aplicação do propósito negocial e do motivo extratributário. Esse assunto passou a ser explorado cientificamente em meados da década de 40, apesar de já ter sido estudado pela Ciência das Finanças anteriormente. Marco Aurélio Greco lembra que o Direito Tributário é um ramo do direito bastante recente, embora a tributação seja antiga e que diante de embates históricos entre o Fisco e os contribuintes, a lei tributária surge como proteção para o contribuinte, fornecendo segurança jurídica e os princípios constitucionais tributários limitam a atuação do Fisco<sup>405</sup>.

---

<sup>405</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Crise do formalismo no direito tributário brasileiro**. Disponível em: <http://www.pgfn.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>. Acesso em: 04 de fevereiro de 2017, p. 10-11.

Logo, não restam dúvidas sobre a necessidade da legalidade para tributação, pelo contrário, a existência de lei é fundamental para segurança nas relações jurídicas. Mas, não basta a lei, pois ela é um texto que somente terá sentido construído pelo intérprete.

Ao longo da evolução dos estudos da Ciência do Direito Tributário, a visão pragmática do direito evoluiu, já que antes os debates mais fervorosos se limitavam aos planos sintático e semântico, de forma fechada. Marco Aurélio Greco justifica essa visão fechada porque o Direito Tributário tem origem formalista - “fechado para que não haja lacunas que possam dar abertura ao autoritarismo”. Nesse contexto, a ideia era que houvesse absoluta liberdade no campo da licitude para o contribuinte. E qualquer limite para a liberdade do contribuinte somente poderia ser atribuído por meio de lei. Isso levou o contribuinte a estruturar seus negócios das mais diversas maneiras, criando montagens jurídicas<sup>406</sup>.

A fim de conter essas montagens jurídicas, a jurisprudência norte-americana criou o *business purpose* – conhecido como propósito negocial, que analisa se o negócio jurídico foi realizado com intuito de obter ou não vantagens tributárias. Dessa forma, as ações eram separadas em válidas e inválidas. A doutrina do propósito negocial (*business – purpose doctrine*) surgiu, justamente, em um contexto de reestruturações societárias. Paulo Ayres Barreto afirma que prevaleceu a substância sobre a forma com a criação da teoria do propósito negocial, com o caso *Gregory v. Helvering*, em 1935<sup>407</sup>. A Suprema Corte americana ao julgar o caso decidiu que somente caberia para escolha da operação menos onerosa se houvesse um propósito negocial<sup>408</sup>.

No que diz respeito à substância sobre a forma, significa que “a forma estaria a mascarar outro negócio diferente daquele que está estampado na forma ou, de outro modo, estaria a declarar um negócio inexistente”. É a ocorrência da falta de correspondência entre a intenção e a declaração do contribuinte, sendo uma maneira de dizer que há um vício. Edmar Oliveira Andrade Filho<sup>409</sup> entende ser o caso de uma simulação, já que não há sinceridade na declaração realizada pelo contribuinte.

---

<sup>406</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Crise do formalismo no direito tributário brasileiro**. Disponível em: <http://www.pgfn.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>. Acesso em: 04 de fevereiro de 2017, p. 13-15

<sup>407</sup> Nos Estados Unidos uma empresa foi criada com o intuito de transferir as ações ao contribuinte sem o devido pagamento de tributos que incidiriam sobre a operação e em seguida deixou de existir. Paulo Ayres Barreto explica que a Corte americana julgou a forma de economia de tributos ilegítima e artificial e que poderia ter realizado uma economia fiscal com estruturas que tivessem um propósito negocial e que somente assim é que o negócio seria considerado legítimo (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p.208).

<sup>408</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. – São Paulo: Noeses, 2016, p. 126.

<sup>409</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. – 2. Ed. ver. ampl. E atual. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 259-260.

Mas, em que consiste o propósito negocial? Segundo Aurora Tomazini o propósito negocial nada mais é do que a “necessidade de um fundamento econômico por trás da estruturação dos negócios jurídicos do sujeito passivo tributário apto a justificá-los”. Tomazini entende que a própria redução da carga tributária já é um propósito negocial capaz de justificar estruturas societárias lícitas<sup>410</sup>.

Mas essas estruturas societárias têm eficácia no âmbito cível, não no âmbito fiscal, por serem criadas sem propósito negocial, apenas para economia fiscal, ferindo a igualdade tributária, sendo, portanto, uma prática elusiva. O propósito negocial, para Fábio Bozza, é tido como “a submissão das partes aos efeitos típicos do ato ou negócio jurídico celebrado, independentemente dos motivos que as levaram a optar por aquela forma jurídica”. Fábio Bozza o compara com o motivo extratributário, afirmando que o motivo extratributário não pode ser usado para determinar a invalidade do negócio jurídico, mas pode ser indicativo para finalidade objetiva das partes na realização do negócio, como um indício<sup>411</sup>.

O motivo extratributário, portanto, é semelhante ao propósito negocial, sendo a ocorrência de um motivo alheio ao direito tributário verificada pelo Fisco, podendo estar ligado a outras razões como familiares, afetivas ou pessoais. Para Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Machado, o motivo extratributário significa que qualquer propósito, mesmo que seja alheio a vontade empresarial, pode servir como fundamento para eliminar o tributo no campo da licitude; já o propósito negocial – *business purpose*, significa que há um propósito ligado à atividade empresarial<sup>412</sup>. Em verdade, a busca pela economia fiscal somente pode ocorrer quando houver um propósito válido, contanto que não seja cometido nenhum ilícito.

Na Europa, segundo João Francisco Bianco<sup>413</sup>, já foi criada uma cláusula geral antielisiva que amplia o campo de incidência da norma tributária para abranger situações equivalentes às tipificadas, aplicando-se assim, o princípio da capacidade contributiva e o propósito negocial. A lei italiana (artigo 37, Decreto n.600 de 1973) regula o efeito de transformações como fusões, cisões, liquidações voluntárias, cessões de crédito, entre outros.

---

<sup>410</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. **Simulação, fraude, sonegação e aplicação da multa qualificada na desconsideração de planejamentos tributários com ágio**. CARVALHO, Paulo de Barros (coordenação); SOUZA, Priscila de (organização). 50 anos do Código Tributário Nacional – 1. ed. São Paulo: Noeses: IBET, 2016, p. 120.

<sup>411</sup> BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada** – Série Doutrina Tributária V. xv. São Paulo: QuartierLatin, 2015, p. 244- 246.

<sup>412</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento Tributário. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 273.

<sup>413</sup> BIANCO, João Francisco; GRECO, Marco Aurélio. **O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil**. BORGES, Eduardo de Carvalho (coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. –São Paulo: QuartierLatin, 2004, p. 122.

A justificativa é que o Fisco não está vinculado a aceitar os efeitos tributários que decorram dessas transformações. Na França, Marco Aurélio Greco observa que primeiramente foi tratado o abuso de direito (artigo 64, *Livres de Procédures Fiscales*), mas, em 2008, foi prevista a necessidade de um motivo não tributário para justificar o planejamento<sup>414</sup>.

Luís Flávio Neto<sup>415</sup> lembra o destaque jurisprudencial norte-americano, que vem criando métodos como propósito negocial, utilizado no combate ao planejamento tributário abusivo. Casos em que empresas realizam uma reestruturação societária a fim de obter vantagens fiscais e o Fisco utiliza o propósito negocial como justificativa para desfazer essas reestruturações, ou seja, a intenção do contribuinte e se haveria ou não um motivo além da vantagem fiscal. Em países como Alemanha, França e Espanha o Judiciário tem feito uso das normas gerais para desconsiderar negócios jurídicos; mas, nos Estados Unidos, na Inglaterra e no Canadá quem estabelece as normas abusivas e o controle do planejamento é o Poder Judiciário, sem que haja um enunciado prescritivo antecipado.

Diante disso, podemos concluir que na jurisprudência dos países anglo-saxônicos o conteúdo econômico é considerado diante da prática de planejamento tributário, consoante Heleno Taveira<sup>416</sup>. O critério do propósito negocial é aplicado nesses países a fim de inibir a busca pela economia tributária quando a forma não corresponder com o fim negocial. De outro giro, o autor diferencia os países europeus quanto à aplicação das teorias do abuso de direito e de formas.

No Brasil, o propósito negocial já vem sendo analisado desde sua criação em 1935, no direito norte-americano. Na década de 70, Antônio Roberto Sampaio Dória dispôs sobre a intenção do contribuinte. O autor relembra que o direito suíço também desenvolveu a teoria do propósito negocial com a mesma ideia norte-americana, com a necessidade de um objetivo de natureza mercantil e não unicamente em busca de economia fiscal. Na Suíça, o planejamento tributário é considerado abusivo quando a forma eleita pelas partes é incomum, resultando em uma economia de impostos, sendo uma abrangência ampla. Mas, Sampaio Dória adverte que todo negócio jurídico tem um propósito e não, unicamente, a economia tributária. O autor critica a teoria suíça do propósito negocial comparando-a com a teoria norte-americana, ao afirmar

---

<sup>414</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. – 3ed. – São Paulo: Dialética, 2011, p. 409.

<sup>415</sup> FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. Tese apresentada no programa de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2011, disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/pt-br.php> Acesso em 09-11-2017, p. 215-217.

<sup>416</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas) - A norma geral de desconsideração de atos ou negócios jurídicos no Direito Brasileiro**. MARINS, James (coordenador). Tributação e Antielisão – Livro 3<sup>o</sup> – Curitiba: Juruá Editora, 2002, p. 44.

que esta teoria tem uma abrangência mais restrita que a suíça, por originar-se do texto legal. Ela é aplicada nos casos em que as empresas realizam reorganizações empresariais para obter vantagem fiscal e deve haver um motivo que não seja somente o de economizar tributos. Sampaio Dória entende que deve haver um texto criado pelo legislador que justifique a desconsideração do negócio jurídico para que a vantagem fiscal seja obtida, condicionada a um propósito negocial<sup>417</sup>. Apesar dessa construção jurisprudencial do direito suíço foi nos Estados Unidos que a teoria do propósito negocial se desenvolveu.

A falta de propósito negocial, nos julgados efetuados pelo antigo Conselho de Contribuintes, era justificada em teorias como fraude à lei, abuso de direito, negócio jurídico indireto, ou seja, em diversos fundamentos. No entendimento de Schoueri e Rodrigo de Freitas, o intervalo temporal entre as operações era analisado, além da independência das partes, formas de incorporações, fusões, cisões, ou operações com ágio e reservas diante da redução da carga tributária. Segundo os referidos autores, o Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) vinha rejeitando diversos planejamentos tributários. E na tentativa de separar as decisões administrativas para uma análise científica mais profunda, perceberam que a maioria das decisões abordava diferentes institutos ao mesmo tempo, como negócio jurídico indireto ou simulação e, ainda, nunca de maneira uniforme. A causa de grande instabilidade é que situações semelhantes são julgadas de diferentes maneiras, a depender do julgador. Isso demonstra como a divergência doutrinária influencia a jurisprudência. Pontos relevantes abordados pelos juristas foram: a motivação não exclusivamente tributária, a desconsideração dos fatos descritos pelo contribuinte e a observância de regras não-tributárias. Foi constatado que muitos planejamentos realizados por transações ganharam determinada forma exclusivamente por motivos fiscais, ou seja, que não fariam o menor sentido se não fosse pelo intuito de economizar tributos, por isso foram desconsiderados<sup>418</sup>. Isso só comprova a grande insegurança jurídica e a necessidade de uma uniformidade conceitual.

Para Hugo de Brito Machado, o propósito negocial é o lucro e está presente em todas as atividades econômicas. E ainda, na visão do autor, é justo que qualquer pessoa que realize uma atividade econômica escolha qual atividade deseja realizar, além da forma que irá usar, contanto que dentro da licitude, para que haja um menor ônus tributário. E, portanto, a falta de propósito negocial na escolha do contribuinte de adotar determinada forma lícita não pode ser

---

<sup>417</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. - 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p.78-79.

<sup>418</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo; FREITAS, Rodrigo de. **Planejamento Tributário e o Propósito Negocial** – Mapeamento das decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008 - São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 17-19.

utilizada como fundamento para exigência de tributo. O Fisco ao analisar a licitude do planejamento tributário deve respeitar os direitos fundamentais do contribuinte, como as garantias de livre iniciativa econômica, no princípio da legalidade e na proibição de tributação por analogia<sup>419</sup>.

Marco Aurélio Greco se posiciona no sentido de que o contribuinte tem o direito de se auto-organizar, mas sustenta que deve haver uma razão extratributária, seja econômica, empresarial, ou ainda, familiar para que ele busque determinado caminho<sup>420</sup>.

Nesses casos, os contribuintes realizam manobras negociais estranhas aos negócios jurídicos que seriam efetuados normalmente na forma comum. O contribuinte faz uma manobra para realizar seu negócio jurídico quando poderia ir por um caminho mais simples e fácil, economizando milhões que seriam pagos ao Fisco, por meio de abusos de formas, de simulações, de fraudes, justificando na livre iniciativa. Portanto, essas manobras devem desconsideradas pelos efeitos fiscais que causam.

Antes da LC 104/2001 que introduziu a norma geral, o Conselho de Contribuintes (atual CARF) estabelecia que o planejamento tributário somente seria limitado quando expresso diretamente na lei. Após a norma geral, o planejamento tributário passou a ser desconsiderado pelo Conselho de Contribuintes quando não tivesse propósito negocial, conforme analisam Tiago Conde Teixeira e Yann Santos Teixeira<sup>421</sup>.

Procurando demonstrar a falta de uniformidade jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF foram separados alguns julgados. A escolha dos julgados foi pela abordagem do propósito negocial nos casos de planejamentos tributários.

O CARF vem desconsiderando planejamentos elusivos e abusivos, haja vista não ser mais aceitável que empresas continuem realizando manobras fiscais se esquivando da cobrança tributária e rendendo prejuízos de milhões para o Fisco, de forma desigual, como verdadeiro benefício fiscal; enquanto outras cumprem as formas legais realizando um planejamento tributário lícito, uma verdadeira elisão fiscal. A delimitação do texto legislativo já foi realizada, mas a norma precisa ser aplicada de forma uniforme e sem arbitrariedade para acabar com essa insegurança generalizada.

---

<sup>419</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 85.

<sup>420</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. – São Paulo: Dialética, 1998, p.139.

<sup>421</sup> TEIXEIRA, Tiago Conde; TEIXEIRA, Yann Santos. **Planejamento Tributário e a Amortização do ágio**. MANEIRA, Eduardo; SANTIAGO, Igor Mauler (coordenadores). **O ágio no Direito Tributário e Societário: questões atuais**. – São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 149- 150.

## 5.5 **Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: análise da aplicação da teoria do propósito negocial**

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF foi criado pela unificação do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes, passando a ser um único órgão. Essa criação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009). O CARF foi instalado em 19 de fevereiro de 2008, com a Portaria MF nº 41, de 17 de fevereiro de 2009. O CARF integra a estrutura do Ministério da Fazenda e tem a mesma natureza e finalidade dos Conselhos. O CARF foi criado para que houvesse maior racionalidade administrativa, redução de custos operacionais e melhor aproveitamento e alocação dos recursos<sup>422</sup>.

A alteração legislativa que levou a inserção do parágrafo único do artigo 116 do CTN, com a LC 104/2001 e a falta de uniformidade doutrinária, quanto aos limites do planejamento tributário, repercutiu nos Tribunais administrativos e judiciais.

Diante da grande quantidade de processos, para esta pesquisa, será feita a análise de nove acórdãos do CARF, na aplicação do planejamento tributário e do propósito negocial. A pesquisa foi delimitada de janeiro de 2017 a fevereiro de 2018. O motivo dessa delimitação temporal se deu primeiramente, pelo fato de outras pesquisas nesse sentido já terem sido realizadas, como a de Luís Eduardo Schoueri e Rodrigo de Freitas já realizaram uma pesquisa no antigo Conselho de Contribuintes e concluíram que apesar da insegurança gerada pelos autos de infração lavrados pela Receita Federal do Brasil, com fundamento na falta de motivos extratributários, os contribuintes possuem uma relativa segurança para realizar planejamentos tributários. Segundo os autores, essa segurança é traduzida pela maioria das decisões do antigo Conselho de Contribuintes que se baseavam em critérios objetivos de análise da declaração da vontade do contribuinte com o motivo do negócio jurídico<sup>423</sup>.

O CARF continua passando por reestruturações e, por isso, importa agora saber como o Conselho vem lidando com o propósito negocial e o planejamento tributário atualmente e se há mais segurança jurídica e uniformidade jurisprudencial.

---

<sup>422</sup> CARF. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscal**. Disponível em: < <http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/memoria-institucional>>. Acesso em março de 2018.

<sup>423</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo; FREITAS, Rodrigo de. **Planejamento Tributário e o Propósito Negocial** – Mapeamento das decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008 - São Paulo: QuartierLatin, 2010, p. 490.

A delimitação da pesquisa<sup>424</sup> foi feita por tema e por data. Inicialmente o tema na busca foi “planejamento tributário” e as datas foram separadas com uma margem de dez anos: de janeiro de 2007 a janeiro de 2008 foram encontrados quatorze acórdãos; de janeiro de 2017 a janeiro de 2018 foram encontrados quarenta e um acórdãos.

Em seguida, para que fosse realizado um corte na pesquisa, o tema delimitado foi “planejamento tributário e propósito negocial”, com as mesmas datas: de janeiro de 2007 a janeiro de 2008 não foi encontrado nenhum acórdão; de janeiro de 2017 a janeiro de 2018 foram encontrados nove acórdãos.

O Fisco está mais atuante para desconsiderar casos de evasão fiscal e de elusão, construindo a norma do propósito negocial mediante a linguagem prescritiva da norma geral inserida em 2001. Nesse contexto, variados temas geram discussões referentes ao planejamento tributário, o que torna a pesquisa mais instigante, dentre eles, operações envolvendo ágio e incorporação às avessas (empresa com prejuízo incorpora empresa lucrativa do mesmo grupo) são as mais famosas, além de operações com a criação de várias pessoas jurídicas e a falta de propósito negocial que ocorre nessas operações. Como os temas são variados, essa pesquisa será delimitada pela aplicação da teoria do propósito negocial em julgados mais recentes do CARF.

### 5.5.1 ANÁLISE DOS ACÓRDÃOS DO CONSELHO ADMINISTRATIVOS DE RECURSOS FISCAIS

Na pesquisa realizada, cada acórdão foi analisado separadamente, com foco no propósito negocial. Dos nove acórdãos, seis<sup>425</sup> tiveram tal propósito reconhecido. Entretanto, três foram desconsiderados por falta de propósito negocial. Cada acórdão foi analisado separadamente quanto: ao Relator, a operação realizada, a decisão (acolhimento ou não do Recurso Voluntário ou do Recurso de Ofício); planejamento tributário lícito, abusivo ou agressivo; a existência ou não do propósito negocial; o ano-calendário dos fatos apurados; e a data da sessão:

- 1 Acórdão nº 1402 – 002.513 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária:
- Autor do Relatório: Luiz Augusto de Souza Gonçalves;
  - Operação realizada: emissão de debêntures;

<sup>424</sup> A pesquisa foi realizada pelo site do CARF, por meio de análise de acórdãos disponibilizados. (**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF**. Disponível em: <carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> Acesso em 20 de março de 2018).

<sup>425</sup> Acórdão nº 1302 – 001.978; acórdão nº 1302 – 002.045; acórdão nº 1201-001.618; acórdão nº 1302 – 002.096; acórdão nº 1302 – 002.126; acórdão nº 3402 – 004.374.

- Decisão: por unanimidade, provimento parcial ao Recurso Voluntário (aceitação da redução da multa);
- Planejamento tributário: planejamento tributário abusivo – elisão abusiva (abuso de direito);
- Propósito negocial: falta de propósito negocial;
- Ano – calendário: 2010, 2011, 2012;
- Data da sessão: 17 de maio de 2017.

A emissão de debêntures, com o único propósito de reduzir a carga tributária, foi considerada, pelo CARF como planejamento tributário abusivo, denominando de elisão abusiva. Uma evolução o CARF começar a aceitar a falta de propósito negocial no planejamento fiscal abusivo, que neste trabalho são chamados de casos de elusão fiscal.

2 Acórdão nº 1402 – 002.490 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária.

- Autor do Relatório: Lucas Bevilacqua Vieira;
- Operação realizada: emissão de debêntures;
- Decisão: Por maioria dos votos, provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito à dedução do saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL sem aplicação do limite legal;
- Planejamento tributário: planejamento tributário abusivo – elisão abusiva;
- Propósito negocial: falta de propósito negocial;
- Ano – calendário: 2003, 2004, 2005, 2006.
- Data da sessão: 16 de maio de 2017.

Praticamente no mesmo dia a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária julgou dois casos da mesma forma. O interessante é que os relatores foram diferentes, o que pode demonstrar uma tentativa de uniformizar a jurisprudência.

A emissão de debêntures, com o único propósito de reduzir a carga tributária, foi considerada, pelo CARF, como planejamento tributário abusivo, denominando de elisão abusiva. Uma evolução o CARF começar a aceitar a falta de propósito negocial no planejamento fiscal abusivo, que neste trabalho são chamados de casos de elusão fiscal.

3 Acórdão nº 3301 – 004.132 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária.

- Autor do Relatório: Semíramis de Oliveira Duro;
- Operação realizada: importação e re - importação;
- Decisão: Por maioria dos votos, não provimento ao Recurso Voluntário;
- Planejamento tributário: planejamento tributário (simulação);
- Propósito negocial: falta de propósito negocial;
- Ano – calendário: 2010;
- Data da sessão: 26 de outubro de 2017.

No acórdão foi decidido que a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando integrar qualquer hipótese de ilicitude, é susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação. Estará o contribuinte no campo da ilicitude se o negócio jurídico for simulado ou fraudulento.

### 5.5.2 CONSIDERAÇÕES GERAIS

Da análise dos julgados, percebe-se que o Fisco não tem uma uniformidade sintática e nem semântica. Dependendo do caso e do Relator, configura – se planejamento tributário lícito (elisão), ilícito (evasão) e abusivo (elusão). Geralmente, os julgadores denominam todos os casos de planejamento tributário, sem diferenciação, causando uma insegurança jurídica no contribuinte, sem saber o limite para planejar suas atividades.

Se o contribuinte se esquivava da subsunção do negócio jurídico praticado à configuração do fato típico para incidência dos efeitos tributários previstos em lei é nitidamente caso de elusão fiscal. Na elusão fiscal, o contribuinte, na consecução de seus atos ou negócios jurídicos, atende aos requisitos legais por meios lícitos, porém atípicos e que extrapolam limites constitucionais.

A teoria do propósito negocial está sendo aplicada em alguns casos, timidamente, visto em sua maioria ser justificada na simulação ou no abuso de direito. Mas o CARF deve aplicar essa teoria, já que a norma pode ser construída pelo intérprete diante dos textos prescritos.

Se ficar claro que o contribuinte buscou uma “montagem jurídica” sem propósito negocial, somente com intuito de burlar a tributação, a partir do texto da norma geral podemos aplicá-loe desconsiderar os negócios jurídicos, ou a partir da norma antievasão prevista no art. 149, VII, do CTN. Acredita-se que o problema da confusão conceitual entre simulação, fraude à lei e dissimulação pode ser resolvida quando julgado conforme o propósito.

Beclaute Oliveira<sup>426</sup> ressalta que: “uma norma pode buscar seus componentes significativos em significações construídas a partir de diversos documentos de direito positivo”. Portanto, se a estrutura societária, por exemplo, tem efeitos tributários, o intérprete não pode e não deve restringir a construção da norma somente na linguagem prescritiva societária, mas também, na tributária.

Se a norma jurídica transforma o suporte fático<sup>427</sup> em fato jurídico inserindo-o no mundo jurídico. Havendo casos evasivos, o ato é inválido e deve ser desconsiderado, mas e os elusivos?

---

<sup>426</sup> SILVA, Beclaute Oliveira. **A garantia fundamental à motivação da decisão judicial**. Salvador: Juspodium, 2007, p. 37.

<sup>427</sup> Segundo Gabriel Ivo, “o suporte fático é o fato bruto, base da incidência da norma jurídica, que geralmente é mais rico em propriedades que a hipótese”. Somente as propriedades selecionadas pelo suposto normativo são inseridas no mundo jurídico (IVO, Gabriel, **Norma Jurídica: produção e controle**/Gabriel Ivo. São Paulo: Noeses, 2006, p. 44).

Na lição de Gabriel Ivo<sup>428</sup>, o efeito da incidência da norma vigente é a eficácia legal. Da eficácia legal nasce o fato jurídico; a eficácia jurídica decorre do fato já existente. Logo, a norma geral criada em 2001 terá eficácia jurídica quando forem realizados atos ou negócios elusivos ou evasivos.

Podemos considerar que a norma geral inserida em 2001 tem força deseficacizante dos fatos evasivos e elusivos, como leciona Marcos Mello<sup>429</sup>: a deseficacização dos fatos ilícitos ocorre somente por força de lei. Nesses casos, uma norma tira eficácia da anterior.

Nos ensinamentos de Lourival Vilanova:

Eficácia é conceito que nada tem de sociológico: é relação interna, intra sistemática. Não – relação externa, do sistema com a realidade social. O problema kelsiano da efetividade como condição da validade da regra de direito é estranho a Pontes. É um problema, digamos sintático e semântico: sintático na relação de norma a norma, e de norma a sistema, e semântico na operatividade, na referência do sistema às condutas pelas normas qualificadas<sup>430</sup>.

Conforme já exposto neste trabalho, Manuel Atienza e Ruan Ruiz Manero<sup>431</sup> consideram o abuso do direito como ilícito atípico por ser realizada uma interpretação valorativa. Os efeitos tributários desses casos atípicos são diferentes dos efeitos se o contribuinte segue o caminho normal (típico) para realização do negócio jurídico.

É, portanto, o intérprete quem vai determinar se houve ou não abuso de direito, com fundamento na linguagem prescritiva, com base nos efeitos tributários causados pela ocorrência de atos ou negócios jurídicos.

Se o contribuinte, ao estruturar seus negócios, faz uso de meios incomuns para economizar tributos, sem propósito negocial, afronta diretamente princípios constitucionais como isonomia e capacidade contributiva. Esses negócios podem até ter eficácia perante o Código Civil, entretanto, podem ser ineficazes no âmbito fiscal, ocorrendo a deseficacização.

Diante dos acórdãos analisados, que com a incidência da norma geral inserida em 2001, as estruturas jurídicas podem estar corretas, entretanto, a falta de propósito negocial pode levar a ineficácia dos atos ou negócios. Por isso, podemos concluir que os fatos elusivos ou evasivos se tornam ineficazes para o Fisco.

<sup>428</sup> IVO, Gabriel, **Norma Jurídica: produção e controle**/Gabriel Ivo. São Paulo: Noeses, 2006, p. 44 – 45.

<sup>429</sup> MELLO, Marcos Bernardes. **Teoria do Fato Jurídico: plano da eficácia**, 14ª edição- São Paulo, Saraiva, 2015, p. 88.

<sup>430</sup> **A teoria do direito em Pontes de Miranda**. In: Escritos jurídicos e filosóficos. Brasília. v. 1 Axis Mvndi/IBET, 2003, p. 409.

<sup>431</sup> ATIENZA, Manuel; RUIZ, Manero, Juan. **Ilícitos Atípicos**. Madrid: Editorial Trotta, 2000, p. 27.

## CONCLUSÃO

À guisa de conclusão, entendeu-se que o planejamento tributário tem diversas definições na doutrina. O estudo do planejamento tributário foi delimitado por meio das camadas da linguagem passíveis de análise nos campos sintático, semântico e pragmático.

No plano sintático, ao realizar uma relação entre os signos o resultado foi a delimitação de seus significados no plano semântico, sendo essas definições indispensáveis para construção da estrutura dos limites ao planejamento tributário para que não se torne ilegítimo ou agressivo.

Constatou-se que planejamento tributário pode ser obtido por meio de elisão, elusão ou evasão fiscal. Sendo o contribuinte livre para organizar suas atividades visando economizar tributos em conformidades com os ditames legais, direito constitucionalmente protegido. Ninguém pode inibir, nem o legislador, nem o Fisco, o contribuinte de buscar meios legais para realizar negócios mais vantajosos do ponto de vista tributário.

Entretanto a doutrina vem confundindo o direito de realizar uma elisão fiscal com elusão fiscal. Elusão é o fenômeno pelo qual o contribuinte planeja seus negócios para evitar a tributação com esperteza por meios atípicos, mas não há simulação ou atitude enganosa. O que ocorre na elusão é o abuso de direito e de forma. Na elusão, o contribuinte atende os requisitos legais por meios lícitos, porém atípicos, indo além dos limites constitucionais, e esse tipo de atitude deve ser combatido. Os atos elusivos se tornam ineficazes para o Fisco, apesar de ter uma estrutura correta no âmbito privado.

E na evasão fiscal há ocorrência do fato típico, o contribuinte faz uso de fraude, dolo ou simulação para se esquivar da tributação, disso não resta a menor dúvida.

O que gera um desconforto são os discursos sobre inibição de elisão fiscal, quando na verdade são os casos de elusão e evasão fiscal que devem ser desconsiderados.

Mencionam-se também os termos planejamento tributário agressivo ou ilegítimo que ocorrem diante de manobras fiscais. São os casos de elusão e evasão fiscal abrangidos pela Lei Complementar nº 104 de 2001 que inseriu a norma geral no CTN, que pode ser chamada de antielusão ou antievasão. A referida norma geral traz em seu texto que 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 devem ser considerados. Mas não determinou a definição do signo dissimular.

Com a incidência da norma geral inserida em 2001, as estruturas jurídicas podem estar corretas, entretanto, uma conduta ilícita que não gera nulidade, gera ineficácia. Nesse caso,

ocorreria um fato jurídico ineficazante. Por isso, conclui-se que os fatos elusivos ou evasivos se tornam ineficazes para o Fisco, apesar de ter uma estrutura correta no âmbito privado.

Então, a fim de esclarecer a definição da dissimulação e sua relação com outros signos o legislador não quis utilizar o termo dissimular como sinônimo de simulação, caso contrário utilizaria o mesmo signo do artigo 149 do próprio CTN, o que não mudaria muito já que é uma norma antievasiva. Então qual intuito de o legislador prescrever uma norma igual a outra que já é utilizada desde a primeira edição do Código Tributário? Ficaria totalmente sem sentido. E da mesma forma a fraude também já foi tipificada desde o início no CTN. Portanto acredita-se que o legislador prescreveu a norma geral para abranger mais casos, não só os evasivos, mas também os elusivos. Sendo assim conclui - se que:

- simulação é a ação praticada com intuito de fingir a ocorrência do negócio jurídico com a finalidade de prejudicar terceiros;
- fraude á lei é a inverdade quanto ao fato, mas não o fato jurídico, o fato em sua facticidade pura, no mundo fenomênico. O vício está no resultado obtido por ocorrer violação indireta da norma jurídica. Os meios utilizados são lícitos, mas alcança um fim proibido ou evita o fim imposto pela lei;
- negócio jurídico indireto ocorre quando as partes se aproveitam das lacunas e realizam um negócio jurídico que teria o mesmo efeito que o direto, mas por caminhos diferentes;
- dissimulação é a conduta do contribuinte que pratica um negócio jurídico tentando esconder a ocorrência do fato gerador;
- abuso de forma diz respeito a existência de uma forma abusiva quando o objetivo negocial é conduzido de forma indevida, que o contribuinte age diferente de como se agiria normalmente diante do caso específico;
- abuso de direito é quando há violação de um princípio gerando um ilícito atípico por meio de atos válidos.

Delimitados esses conceitos, é nítido que o termo dissimular induz a ilícitos típicos ou atípicos. Portanto, abrange todas as formas, sendo as tipificadas pelo artigo 149 tidas como evasivas e as não tipificadas como elusivas. Em verdade, o legislador deveria prescrever essas determinações semânticas a fim de diminuir as controvérsias entre os cientistas do direito.

Contextualizando esses argumentos, passou-se a analisar a segurança jurídica e os limites ao planejamento tributário. Segurança para o Fisco quando identificar casos elusivos e evasivos e para o contribuinte poder realizar um negócio jurídico sem dúvidas quanto a licitude

dos atos praticados. Para isso faz-se necessário fundamentar o planejamento tributário por meio da linguagem prescritiva para que o intérprete possa construir a norma com uma linguagem descritiva.

Constatou-se que a segurança jurídica é estabelecida pela legalidade e pela tipicidade para que não haja dúvida quanto a configuração da regra –matriz de incidência tributária para o contribuinte, já que os fatos são reconstituídos por meio de provas admitidas. E toda essa estrutura se encontra dentro da análise jurídica, não adotando a interpretação econômica do direito. O intérprete analisa os fatos jurídicos e suas consequências na linguagem prescritiva do direito positivo para que seja feita uma justiça fiscal com a realização da capacidade contributiva.

Ressaltou-se que a justiça fiscal é aplicação da submissão à norma de incidência de forma isonômica para todos os contribuintes numa mesma situação e que a capacidade contributiva é a viabilidade do contribuinte poder sustentar a carga tributária e são aplicadas nos casos de planejamento tributário em consonância com a solidariedade social e a livre iniciativa que permite os casos de elisão fiscal.

Referindo-se aos meios integrativos, não há dúvida de que as normas precisam de uma completude semântica e pode ser feita por meio dos métodos integrativos dispostos na linguagem prescritiva, entretanto a analogia não pode resultar em cobrança de tributo não tipificado e, portanto, o Fisco não pode se utilizar da norma geral com esse intuito. Para que o texto seja interpretado faz-se o uso da linguagem e assim a norma é construída, sempre em conformidade com o texto prescrito pelo legislador.

Foi nesse viés que se abordou o combate ao planejamento tributário agressivo. Definindo que a livre iniciativa constitucional não é ilimitada por existirem outros valores constitucionais e que o contribuinte não pode se aproveitar dessa prerrogativa para realizar manobras fiscais

No plano pragmático o aplicador do direito constrói a mensagem normativa para desconsiderar casos de planejamentos agressivos, dissimulados. E o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem fazendo uso do propósito negocial ou motivo extratributário para justificar a aplicação da norma geral.

Por fim, exaltou-se que o propósito negocial não pode mais ter sua aplicação negada no Brasil e já está sendo aplicado pelo CARF. O problema é que essa aplicação é aleatória em diversos casos semelhantes, de maneiras diferentes e subjetivas conforme o julgador. Portanto, ressaltou-se a importância de regulamentar a norma geral do CTN a fim de estabelecer procedimentos específicos para aplicação do propósito negocial e do motivo extratributário e

da definição de fatos elusivos para que essa norma seja aplicada gerando segurança jurídica e estabilidade nas relações entre Fisco e contribuinte.

Concluindo, o planejamento tributário deve ser realizado pelo contribuinte em conformidade com a prescrição legal e sem montagens jurídicas para fugir da tributação a todo custo. A tributação deve ser prescrita no texto legal e tanto o contribuinte como o Fisco devem agir em conformidade com os preceitos constitucionais da livre iniciativa de forma igualitária sem que haja detrimento da solidariedade social e em conformidade com a capacidade contributiva. O propósito negocial pode ser aplicado no Brasil diante da norma geral inserida pela LC 104 de 2001, já que a norma é construída pelo intérprete. Havendo propósito negocial no planejamento tributário descaracteriza a montagem jurídica justificando os atos e os negócios praticados pelo contribuinte.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado.** – São Paulo: QuartierLatin, 2007.

ADEODATO, João Maurício. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**— 2ª ed. ampl. Ver. —São Paulo: Noeses, 2014.

AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. **O Constitucionalismo**. In. FRANCISCO, José Carlos (coord.). Neoconstitucionalismo e atividade jurisdicional. Do passivismo ao ativismo judicial. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. — 2. Ed. ver. ampl. E atual. — São Paulo: Saraiva, 2016.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no direito tributário brasileiro: limites ao planejamento tributário**. Tese apresentada no programa de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014, disponível em: [HTTP://WWW.TESES.USP.BR/TESES/DISPONIVEIS/2/2133/TDE-11022015-134547/PUBLICO/DISSERTACAO\\_MESTRADO\\_LEONARDO\\_AGUIRRA\\_DE\\_ANDRADE.PDF](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/TDE-11022015-134547/PUBLICO/DISSERTACAO_MESTRADO_LEONARDO_AGUIRRA_DE_ANDRADE.PDF). ACESSO EM 16-03-2018.

ARAÚJO, Fernanda Dourado Aragão Sá. **Planejamento Tributário: contributos para sua compreensão**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 — São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. **Ilícitos Atípicos: sobre el abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder**. 2a. ed. Madrid: Editorial Trotta, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. São Paulo: Malheiros, 2014.

\_\_\_\_\_. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 8ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. -1 ed. — São Paulo: Noeses, 2016.

\_\_\_\_\_. **Desafios do planejamento tributário**. SCHOUERI, Luís Eduardo (coordenação). Direito Tributário — Homenagem a Paulo de Barros Carvalho - São Paulo: Quartier Latin, 2008.

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. **Os Desafios do Planejamento Tributário Internacional na era pós-BEPS**. 50 anos do Código Tributário Nacional/organização Priscila de Souza; coordenação Paulo de Barros Carvalho.- 1.ed.- São Paulo: Noeses: IBET, 2016.

BARROSO, Luis Roberto. **A Segurança Jurídica na Era d Velocidade e do Pragmatismo**. disponível em:<<http://www.pge.go.gov.br/revista/index.php/revistapge/article/viewFile/102/86>. Acesso em 20 de março 2017>.

\_\_\_\_\_. **Em algum lugar do passado: Segurança jurídica, direito intertemporal e o novo Código Civil**. Disponível em<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/3/2>. Acesso em 28 de setembro de 2017.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª edição – São Paulo: Noeses, 2013.

BELCHIOR, Deborah Sales; SILVEIRA, Larissa de Castro. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

BIANCO, João Francisco; GRECO, Marco Aurélio. **O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil**. BORGES, Eduardo de Carvalho (coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. –São Paulo: QuartierLatin, 2004.

BOMPAN, Fernanda. **Para especialistas, plano da OCDE traz danos às empresas**. 2014. Disponível em: < <http://www.ibet.com.br/para-especialistas-plano-da-ocde-traz-danos-as-empresas/> Para especialistas, plano da OCDE traz danos às empresas>. Acesso em 20 de fevereiro de 2017.

BORGES, José Souto Maior. **A norma antielisão, seu alcance e as peculiaridades do sistema tributário nacional**. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília, 2002.

BOTELHO, Martinho Martins. **Países com Tributação favorecida e as listas da OCDE: o caso do Uruguai** –Revista eletrônica do curso de direito da OPET. Editor Responsável: Prof. Dr. Érico Hack - REVISTA ÂNIMA 9ª EDIÇÃO - ANO IV - ISSN 2175-7119 Revista indexada no LATINDEX e Diadorim, 2013— < <http://www.anima-opet.com.br/pdf/anima9/anima9-jan-jun2013-Integral-e-final.pdf#page=80>>. Acesso em 2 de março de 2017.

BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada** – Série Doutrina Tributária V. xv. São Paulo: QuartierLatin, 2015.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 601.314 SÃO PAULO. Relator: FACHIN, Edson. Publicado no DJ de 04-11-2016 Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>. Acessado em 03-10-2017.

BRASIL, Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Notícias STF. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=310097>. Acesso em 03-10-2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**.

BRASIL. Constituição (1988). **Código Tributário Nacional**.

CARF. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscal**. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em março de 2018.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso da Teoria Geral do direito: o construtivismo lógico – semântico.** – 5ª ed. ampl. Ver. – São Paulo: Noeses, 2016.

\_\_\_\_\_. **Simulação, fraude, sonegação e aplicação da multa qualificada na desconsideração de planejamentos tributários com ágio.** CARVALHO, Paulo de Barros (coordenação); SOUZA, Priscila de (organização). 50 anos do Código Tributário Nacional – 1. ed. São Paulo: Noeses: IBET, 2016.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Planejamento Tributário.** MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

CARVALHO, Luís Gustavo Santana. **Prescrição tributária: norma, fato e relação jurídica.** Tese apresentada no programa de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, disponível em: < [http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-25112016-122459/publico/Dissertacao\\_PARCIAL\\_Luiz\\_Gustavo\\_Santana\\_de\\_Carvalho.pdf](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-25112016-122459/publico/Dissertacao_PARCIAL_Luiz_Gustavo_Santana_de_Carvalho.pdf)>. Acesso em 20-11-2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método.** 6 ed. – São Paulo: Noeses, 2015.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: linguagem e método.** 5 ed. – São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: linguagem e método.** 3 ed. – São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: linguagem e método.** 3 ed. – São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. **O Absurdo da Interpretação Econômica do “ Fato Gerador” – Direito e sua Autonomia – O Paradoxo da Interdisciplinaridade.** CARVALHO, Paulo de Barros. O preâmbulo e a prescritividade constitutiva dos textos jurídicos. Rev. direito GV, vol.6, no.1, p.295-312, 2010.

\_\_\_\_\_. **O Preâmbulo e a prescritividade constitutiva dos textos jurídicos.** Rev. direito GV, vol.6, no.1, p.295-312, 2010.

\_\_\_\_\_. **O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária.** São Paulo, 2003.

\_\_\_\_\_. **Planejamento Tributário e a doutrina da prevalência da substância sobre a forma na definição dos efeitos tributários de um negócio jurídico.** MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

CASTRO JR., Torquato. **A Pragmática das Nulidades e a Teoria do Ato Jurídico Inexistente.** São Paulo: Noeses, 2009.

CAVALCANTI, Ana Cristina Paixão Félix. **Legalidade , igualdade e planejamento tributário – fundamentos e limites à elisão tributária no sistema constitucional brasileiro.** Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito Público da Faculdade de Direito de Alagoas – Ufal, como requisito parcial à obtenção do grau de mestre, 2008.

CINTRA, Carlos César Sousa; MATTOS, Thiago, Pierre Linhares. **Planejamento tributário à luz do direito brasileiro**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

**CONSELHOS ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS** – CARF. Processo n2. : 11080.008023/2004-78 Acórdão n2. : 104-21.498, pag. 41, Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 12-11-2017.

DELGADO, José Luiz Marques. **Interpretação e integração das normas jurídicas tributárias**. BORGES, José Souto Maior. Direito Tributário Moderno. - São Paulo: Bushatsky, 1977.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. - 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

DWORKIN, Ronald. **O império do direito**.. Tradução de *Jeferson Luiz Camargo*. São Paulo: Martins Fontes, 2014. Título original: Law's Empire.

EHRHARDT JR, Marcos. **Revisão Contratual: a busca pelo equilíbrio negocial diante da mudança de circunstâncias**. – Salvador: Editora Juspodum, 2008.

FALCÃO, Almícar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1959.

FERRAGUT, Maria Rita. **Elisão e evasão fiscal**. – São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. **As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica**. – São Paulo: Saraiva, 2016.

\_\_\_\_\_. **Evasão, elisão fiscal e a desconsideração da personalidade jurídica**. SCHOUERI, Luís Eduardo (coordenação). Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho - São Paulo: Quartier Latin, 2008.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias**. Disponível em: <<http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/157>>. Acesso em 20 de março de 2017.

\_\_\_\_\_. **Teoria da norma jurídica: ensaio da pragmática da comunicação normativa**. - 5ª ed. – São Paulo: Atlas, 2016.

FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. Tese apresentada no programa de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2011, disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/pt-br.php> Acesso em 09-11-2017.

FOLLONI, André. **Planejamento tributário e norma antielisiva no direito brasileiro**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016

FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. - Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

GÓMEZ – SABAÍNI, Juan Carlos; MORÁN, Dalmiro. **Evasión tributaria en América Latina: nuevos y antiguos desafíos en la cuantificación del fenómeno en los países de la región**, 2016. Disponível em: <[http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39902/S1600017\\_es.pdf?sequence=1](http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39902/S1600017_es.pdf?sequence=1)>. Acesso em 2 de março de 2017.

GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. – São Paulo: Saraiva, 2013.

GIARDINA, Emilio. **Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva**, Milano, 1961.

GRECO, Marco Aurélio. **Crise do formalismo no direito tributário brasileiro**. Disponível em: <http://www.pgfn.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>. Acesso em: 04 de fevereiro de 2017.

\_\_\_\_\_. **Planejamento Tributário**. – 3ed. – São Paulo: Dialética, 2011.

\_\_\_\_\_. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. – São Paulo: Dialética, 1998.

GUASTINI, Riccardo. **Das fontes ás normas**. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

\_\_\_\_\_. **Distiguiendo estudios de teoria y metateoría del derecho**—Gedisa Editorial, 2009.

GULTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: elisão e evasão fiscal**. – São Paulo: QuartierLatin, 2006.

HAMAGUGHI, Carolina. **Apontamentos sobre planejamento fiscal, interpretação econômica do direito tributário e norma geral antielisiva**. PARISI, Fernanda Drummond; TORRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (coordenadores). Estudos de Direito Tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza. – V.03. - São Paulo: Malheiros, 2014.

INGROSSO, Gustavo. **I tributi nella nuova Costituzione italiana**. In Archivio Finanziario, vol. I, 1950.

IVO, Gabriel, **Norma Jurídica: produção e controle**/Gabriel Ivo. São Paulo: Noeses, 2006.

\_\_\_\_\_. **O princípio da tipologia tributária e o dever fundamental de pagar tributos**. Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcanti de Alencar. (coordenador). Direitos fundamentais na Constituição de 1988: estudos comemorativos aos seus vinte anos. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2008.

JARACH, Dino. **O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo**. Tradução de Dejalma de Campos. – 1 ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. – 3. Ed., trad. De João Baptista Machado. Coimbra: Arménio Amado Editor, 2000.

JESUS, Fernando Bonfá de. **Da norma antielisiva no ordenamento jurídico tributário**. PARISI, Fernanda Drummond; TORRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (coordenadores). Estudos de Direito Tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza. – V.03. - São Paulo: Malheiros, 2014.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. – 6. ed. 4 tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 1998, 4 tiragem 200. Título original: *Reine Rechtslehre*. LIMA, Maria Ednalva de. **Interpretação e direito tributário: o processo de construção da regra-matriz de incidência e da decorrente norma individual e concreta**. – Rio de Janeiro: Forense, 2004.

LÔBO, Paulo. **Constitucionalização do direito civil: novas perspectivas**. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 18, n. 3754, 11 out. 2013. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/25361>>. Acesso em: 29 mar. 2017. LUÑO, Antonio – Enrique Perez. **La Seguridad Jurídica: Una Garantía del Derecho y la Justicia**. Boletín de la Facultad de Derecho, núm. 15, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.

\_\_\_\_\_. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

MARINHO, Josaphat. **Princípios Constitucionais Tributários**. ATALIBA, Geraldo (coordenador). Elementos de Direito Tributário: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Universidade Católica de São Paulo. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

MARINS, James. **A instituição e a regulamentação da norma geral antielisão (a medida provisória 66 de 29 de agosto de 2002)**. MARINS, James (coordenador). Tributação e antielisão. Livro 3, 7 reimpressão, Curitiba: Juruá, 2010.

MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. – São Paulo: Noeses, 2014.

MELLO, Marcos Bernardes. **Teoria do Fato Jurídico: plano da validade**, 2ª edição- São Paulo, Saraiva, 1997.

\_\_\_\_\_. **Teoria do Fato Jurídico: plano da validade**, 14ª edição- São Paulo, Saraiva, 2015.

\_\_\_\_\_. **Teoria do Fato Jurídico: plano da eficácia**, 14ª edição- São Paulo, Saraiva, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento Tributário**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. **Estado social e tributação: uma abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração.** – Recife: Ed. Universitária da UFPE, 2008.

\_\_\_\_\_. **Intercâmbio de Informação contra a Fraude e Evasão Fiscais.** Revista Jurídica – Unicuritiba, vol. 2, n, 47, 2017. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/issue/current>. Acesso em 20 -9 - 2017.

MORRIS, Charles. **Fundamento da teoria dos signos.** Tradução de Antônio Fidalgo. Universidade da Beira Interior. Disponível em: <http://bocc.ubi.pt/~fidalgo/semiotica/morris-charles-fundamentos-teoria-signos.pdf>. Acesso em 12 de setembro de 2017.

NEVES, Marcelo da Costa Pinto. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal dos sistema jurídico.** – 2 ed. – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014.

\_\_\_\_\_. **A incidência da norma jurídica e o fato jurídico.** Revista de informação legislativa, v. 21, n. 84, p. 267-284. Disponível em: < <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181581>> Acesso em: 02 de março de 2018.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **Fraude à lei.** Revista da AJURIS – v. 41 – n. 136 – Dezembro 2014. Disponível em: <<http://www.ajuris.org.br/OJS2/index.php/REVAJURIS/article/view/356/291>>. Acesso em 15 de abril de 2017.

NOVOA, CÉSAR GARCIA. **Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica.** Disponível em: <http://igderechotributario.com/wp-content/uploads/2015/01/Seguridad-Jurídica-Dr-García-Novoa-seguridad-jurc3addica1.pdf>. Acesso em 20 de setembro de 2016.

\_\_\_\_\_. **La simulación en el ordenamento tributário.** YOUNES, Ruth Yamile Salcedo. – Facultad de jurisprudência. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2010. Disponível em: [https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=sSXA7wP7YPYC&oi=fnd&pg=PA369&dq=cesar+garcia+novoa++elusion&ots=B6jstU\\_LPu&sig=Y4dcoUh8I6MpQT7\\_XFkUUqn pYsk#v=onepage&q=cesar%20garcia%20novoa%20%20elusion&f=false](https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=sSXA7wP7YPYC&oi=fnd&pg=PA369&dq=cesar+garcia+novoa++elusion&ots=B6jstU_LPu&sig=Y4dcoUh8I6MpQT7_XFkUUqn pYsk#v=onepage&q=cesar%20garcia%20novoa%20%20elusion&f=false). Acesso em 20 – 01- 2017.

\_\_\_\_\_. **Fundamentos do imposto de renda.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 51.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Mesas de debate do IBDT – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.** Disponível em: [http://ibdt.org.br/material/arquivos/Atas/Integra\\_08042010.htm](http://ibdt.org.br/material/arquivos/Atas/Integra_08042010.htm). Acesso em: 16 de setembro de 2017.

\_\_\_\_\_. **Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – Norma antielisão e norma antievasão.** MARTINS, Ives Granda (coordenador). Curso de Direito Tributário. – 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_. **Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário.** BORGES, Eduardo de Carvalho (coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. –São Paulo: QuartierLatin, 2004

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 16 ed. – Porto Alegre: Livraria do advogado Editora; ESMAFE, 2014

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Planejamento Tributário.** MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. **Tratado de direito privado.** Tomo IV. Campinas: Bookseller, 2001, § 468, 1.

QUEIROZ, Mary Elbe. **A Elisão e a Evasão Fiscal: planejamento tributário e a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica.** TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coordenadores). Desconsideração da Personalidade Jurídica em Materia Tributaria – São Paulo: Quartier Latin, 2005.

REIS, Elcio Fonseca. **Princípios da liberdade e da solidariedade: por uma interpretação adequada ao instituto do planejamento tributário.** Disponível em <[http://www.elcioreis.com.br/assets/liberdade\\_solidariedade.pdf](http://www.elcioreis.com.br/assets/liberdade_solidariedade.pdf)>. Acesso em: 06/10/2017.

SANCHES, Saldanha. **Justiça Fiscal.** Lisboa: Fundação Francisco Manoel Santos, 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Kafka, alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal.** – 1.ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Fiscosoft, 2014.

SANTOS, Antônio Carlos. **O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial ,à evasão fiscal e ao planejamento fiscal abusivo,** in Queiroz, Mary Elbe (coord.), *Tributação em Foco*, vol 2, São Paulo: IPET/ Foco Fiscal, 2015.

SANTOS, Rodrigo Baraldi dos. **O Planejamento Tributário em Reorganizações Societárias.** Coleção Academia – Empresa 12. São Paulo: QuartierLatin, 2014.

SARMENTO, George. **Direitos Fundamentais do Contribuinte e Elisão Tributária.** Disponível em: < <http://www.georgesarmento.com.br/?p=390>>. Acesso em 20 de fevereiro de 2017.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **O desafio do planejamento tributário.** SCHOUERI, Luis Eduardo (coordenação); FREITAS, Rodrigo de (organização). Planejamento Tributário e o Propósito Negocial – Mapeamento das decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008 - São Paulo: QuartierLatin, 2010.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário.** – São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luis Eduardo; FREITAS, Rodrigo de. **Planejamento Tributário e o Propósito Negocial** – Mapeamento das decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008 - São Paulo: QuartierLatin, 2010

SILVA, Beclate Oliveira. **A garantia fundamental à motivação da decisão judicial**. Salvador: Juspodium, 2007.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2 ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1954.

TANGERINO, Davi de Paiva. **Medida que obriga informar planejamento à Receita não deve ter efeito penal**. Revista Consultor Jurídico – IBET, 2015, disponível em <http://www.ibet.com.br/medida-que-obriga-informar-planejamento-a-receita-nao-deve-ter-efeito-penal/>. Acesso em 20 – 09 – 2017.

TEIXEIRA, Tiago Conde; TEIXEIRA, Yann Santos. **Planejamento Tributário e a Amortização do ágio**. MANEIRA, Eduardo; SANTIAGO, Igor Mauler (coordenadores). O ágio no Direito Tributário e Societário: questões atuais.. – São Paulo: Quartier Latin, 2015.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2012. Título original: Besteuerungsmoral und Steuermoral.

TORRES, Heleno Taveira. **Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação**. (LC104/01) .ROCHA, Valdir Oliveira (organizador). São Paulo: Dialética, 2001

\_\_\_\_\_. **Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas) - A norma geral de descon sideração de atos ou negócios jurídicos no Direito Brasileiro**. MARINS, James (coordenador). Tributação e Antielisão – Livro 3 – Curitiba: Juruá Editora, 2002.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. - São Paulo: Revista dos tribunais, 2003.

\_\_\_\_\_. **Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de descon sideração de atos ou negócios do direito brasileiro**. MARINS, James (coordenador). Tributação e antielusão.- 1. ed., 7 reimpr. Curitiba: Juruá, 2010.

\_\_\_\_\_. **O Planejamento Tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. Revista Consultor Jurídico – IBET, 2015, disponível em <http://www.ibet.com.br/o-planejamento-tributario-abusivo-e-o-novo-alvo-do-fisco-global/>>. Acesso em 10 de fevereiro de 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

\_\_\_\_\_. **Norma geral antielisão**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. 2016 – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

\_\_\_\_\_. **Normas Gerais Antielisivas**. TORRES, Ricardo Lobo (organizador). Temas de interpretação do Direito Tributário. – Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

VALEMBOIS, Anne – Laure. **La Constitutionnalisation de l'Exigence de Sécurité Juridique em Droit Français**. Paris, LGDJ, 2005.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. – São Paulo: Max Limonad, 1997.

\_\_\_\_\_. **A teoria do direito em Pontes de Miranda**. In: Escritos jurídicos e filosóficos. Brasília. v. 1 Axis Mvndi/IBET, 2003.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. – 8 ed. Ver. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2015.

\_\_\_\_\_. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. Os princípios da legalidade e **tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. RT, 1978.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações Filosóficas**. Tradução de *Marcos G. Montagnoli*; Revisão da tradução e apresentação *Emmanuel Carneiro Leão*. – 4 ed. – Bragança Paulista: Editora Universitária São Francisco; Petrópolis: Vozes, 2005.

ZILVETI, Fernando; ELAI, André. **Planejamento Tributário - resistência ao poder de tributar**. MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Planejamento Tributário. – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

## ANEXOS

### ACÓRDÃOS DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

1 Acórdão nº 1402 – 002.513 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária (Processo nº 16561.720147/2014-16)

#### **Ementa(s)**

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

LANÇAMENTO. NULIDADES. REVISÃO DE MATÉRIA JÁ FISCALIZADA. MOTIVAÇÃO GENÉRICA DO LANÇAMENTO. INTRODUÇÃO DE NOVO CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

O art. 906 do RIR/99 determina ser necessária a autorização expressa do Superintendente, Delegado ou Inspetor da Receita Federal para o exame do mesmo período de apuração já fiscalizado anteriormente. Nada há em tal dispositivo que vede o exame de mesma matéria já auditada, porém relativa a fatos ocorridos em períodos diferentes daqueles já examinados. A correspondência entre as infrações apuradas e os dispositivos legais indicados pela Fiscalização, aliada a apresentação de frondosa peça de bloqueio, impede que se acate alegação de motivação genérica do lançamento, e muito menos hipótese de cerceamento do direito de defesa.

O lançamento constitui norma individual e concreta de tributação. A ausência de lançamento em períodos anteriores ao fiscalizado é a ausência dessa norma individual e concreta, que somente veio a ser editada com o lançamento ora questionado. Portanto, não há vinculação entre um posicionamento tácito de “não lançamento” (ou mesmo de lançamento efetuado com base em outros fatos/fundamentos) com a oposição expressa ocorrida desta feita.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O prazo decadencial deve ser contado somente a partir da data de ocorrência do fato gerador do tributo, e não da data da realização dos atos/negócios jurídicos que tenham repercussão tributária futura. No caso das debêntures, o prazo decadencial deve ser contado a partir do momento em que deduzidos/excluídos/compensados os valores objeto do auto de infração.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Oponibilidade ao fisco. Abuso do direito. Propósito negocial. Inedutibilidade

A emissão de debêntures, com o único propósito de reduzir a carga tributária, implica em planejamento tributário abusivo, mais especificamente, elisão abusiva. Para que um planejamento tributário seja oponível ao fisco, não basta que o contribuinte, no exercício do direito de auto-organização, pratique atos ou negócios jurídicos antes dos fatos geradores e de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial. É necessário que haja um propósito negocial, de modo que o exercício do direito seja regular.

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. DEDUÇÃO. FORMALIZAÇÃO. O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal, seja a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), Fundo da Criança e do Adolescente ou Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC).

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DE CSLL. Mantida a inedutibilidade das despesas/exclusões decorrentes do planejamento tributário abusivo, procedem também as exigências referentes à compensação indevida de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, ocorridas em períodos subsequentes às referidas glosas.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

Aplica-se aos tributos lançados reflexamente ao IRPJ os mesmos fundamentos para manter a exigência, haja vista a inexistência de matéria específica, de fato e de direito a ser examinada em relação a eles.

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. FRAUDE À LEI. ABUSO DE DIREITO.

Os institutos do abuso de direito e da fraude à lei, embora previstos na lei civil, não foram eleitos pelo legislador tributário para qualificação da penalidade. Aspecto relevante que deve

ser considerado na aplicação da multa qualificada aos planejamentos diz respeito aos atos que constituem a conduta evasiva. Se nenhum desses atos foi falso, se tudo estava às claras para a fiscalização e não exigiu qualquer esforço para a aplicação dos efeitos tributários, não há razão para se qualificar a multa.

2 Acórdão nº 1402 – 002.490 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária (Processo nº 15889.000242/2008-98)

**Ementa(s)**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

Ementa: NULIDADE. AUSÊNCIA

Insubistentes os argumentos veiculados pela contribuinte pela alteração de critério jurídico (146, CTN) a prejudicar o exercício da ampla defesa e contraditório. Ademais, a presença ou não de fundamento econômico e a legitimidade ou não da amortização do ágio na emissão de debêntures trata-se de questão de mérito

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Oponibilidade ao fisco. Abuso do direito. Propósito negocial. Indedutibilidade

A emissão de debêntures, com o único propósito de reduzir a carga tributária, implica em planejamento tributário abusivo, mais especificamente, elisão abusiva. Para que um planejamento tributário seja oponível ao fisco, não basta que o contribuinte, no exercício do direito de auto-organização, pratique atos ou negócios jurídicos antes dos fatos geradores e de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial. É necessário que haja um propósito negocial, de modo que o exercício do direito seja regular.

COMPENSAÇÃO PREJUÍZO FISCAL- LIMITE SUPERIOR A TRAVA DE 30%- ATIVIDADE RURAL- EXCEÇÃO

Pessoa jurídica que desempenhe atividade rural não se submete a trava dos 30% nos termos art.17, parágrafo segundo da IN n.257/2002.

3 Acórdão nº 3301 – 004.132 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (Processo nº 16561.720102/2013-52)

**Ementa(s)**

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/03/2010 a 30/11/2010

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE. A validade do planejamento tributário é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar

qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação. Estará o contribuinte no campo da ilicitude se o negócio jurídico for simulado ou se houver a ocorrência do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, se as condutas esconderem, modificarem ou excluïrem o fato jurídico-tributário.

**SIMULAÇÃO. CONCEITO.** Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, hipótese em que o Fisco deve alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder à devida tributação.

**FRAUDE. CONLUIO. MULTA QUALIFICADA.** Havendo a comprovação de atos simulados, com o único propósito de esquivar-se das obrigações tributárias, obtidos por meio de uma fraude perpetrada em conluio entre as partes envolvidas, deve ser aplicada multa qualificada determinada pelo § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Recurso voluntário negado.