

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

FRANCISCO MALAQUIAS DE ALMEIDA NETO

Planejamento Tributário e os Direitos Fundamentais do Contribuinte: os limites
constitucionais na gestão de tributos e na atuação fiscal

Maceió/AL
2018

FRANCISCO MALAQUIAS DE ALMEIDA NETO

Planejamento Tributário e os Direitos Fundamentais do Contribuinte: os limites
constitucionais na gestão de tributos e na atuação fiscal

Dissertação de mestrado, apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito Público da Universidade Federal de Alagoas, para a banca de qualificação, como requisito para obtenção de grau de mestre em Direito Público.

Linha de Pesquisa: Constitucionalização dos Direitos

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo

Maceió/AL
2018

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central

Bibliotecária Responsável: Janis Christine Angelina Cavalcante – CRB:1664

A447p Almeida Neto, Francisco Malaquias de.
Planejamento tributário e os direitos fundamentais do contribuinte /
Francisco Malaquias de Almeida Neto. – Maceió, 2018.
173 f.

Orientador: Gabriel Ivo.

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

Bibliografia: f. 167-173.

1. Planejamento tributário. 2. Direitos fundamentais ao contribuinte.
3. Limites normativos. 4. Capacidade contributiva. I. Título.

CDU: 342



FRANCISCO MALAQUIAS DE ALMEIDA NETO

“PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE: os limites constitucionais na gestão de tributos e na atuação fiscal”

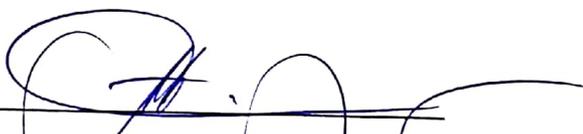
Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Alagoas – UFAL, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. GABRIEL IVO

A Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa, em nível de Mestrado, e o julgou nos seguintes termos:

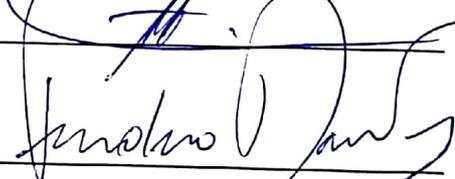
Prof. Dr. Adrualdo de Lima Catão (UFAL)

Julgamento: Aprovado (9,5)

Assinatura: 

Prof. Dr. Frederico Wildson da Silva Dantas (UFAL)

Julgamento: Aprovado (9,5)

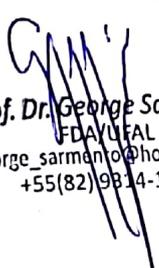
Assinatura: 

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

Julgamento: Aprovado (9,5)

Assinatura: 

Maceió, 25 de maio de 2018.


Prof. Dr. George Sarmiento
FDA/UFAL
george_sarmiento@hotmail.com
+55(82)9814-1414

Dedico este trabalho ao meu pai, **Francisco Malaquias de Almeida Junior**, por todo incentivo e empenho na minha formação profissional, imprescindíveis à conclusão do curso de mestrado. À minha mãe, **Mônica Mendes de Almeida**, pela dedicação e carinho por toda minha vida. Às minhas irmãs, **Fernanda Mendes de Almeida** e **Eduarda Mendes de Almeida**, pois sempre estiveram ao meu lado em todos os momentos.

AGRADECIMENTOS

Agradecimento especial ao Professor Doutor **Gabriel Ivo** pela orientação constante na elaboração do trabalho e pelas provocações sempre pertinentes no melhor desenvolvimento da presente dissertação.

Ao meu pai, **Francisco Malaquias de Almeida Junior**, pelo investimento disponibilizado durante o curso para a aquisição das obras utilizadas na construção do conhecimento jurídico ora apresentado.

Aos meus eternos amigos e sócios, **Guilherme Beger Uchôa** e **Vítor Mendonça Maia**, que, além de darem todo suporte no escritório durante minhas ausências, me auxiliaram na compreensão do tema pelas longas e profundas discussões.

As pessoas que estão tentando fazer deste mundo pior
não estão tirando um dia de folga.
Como posso eu?

Bob Marley

RESUMO

Este trabalho tem por escopo a análise dos limites normativos no exercício do planejamento tributário frente aos direitos e garantias constitucionais do contribuinte, haja vista que – pela ausência de regulamentação do tema no ordenamento jurídico brasileiro– o intérprete, equivocadamente, passa a utilizar critérios jurídicos destoados da legislação vigente, fundados em modelos estrangeiros no combate à evasão fiscal. Neste sentido, propõe-se enfrentar os conceitos de elisão, evasão e elusão, a fim de delimitar seus conteúdos semânticos e estabelecer os fatores na determinação do juridicamente lícito ou ilícito na realização do planejamento tributário perante o direito positivo. Para tanto, dá-se destaque aos direitos fundamentais do contribuinte em face às normas jurídicas constitucionais que regem a atividade fiscal, tendo em vista que o princípio da capacidade contributiva, da solidariedade e da justiça fiscal são adotados como fundamentos jurídicos que suportam a ampliação do poder estatal fiscalizatório e a legitimação na desconsideração dos negócios jurídicos realizados pelo contribuinte – o que, todavia, deverá observância rígida aos valores da legalidade e da segurança jurídica, além dos princípios constitucionais inerentes à liberdade e autonomia privada, sob pena de subverter o próprio sistema constitucional tributário.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Direitos Fundamentais do Contribuinte. Limites Normativos. Capacidade Contributiva.

ABSTRACT

This work has as scope the analysis of the normative limits in the exercise of the tax planning in front of the constitutional rights and guarantees of the taxpayer, since, due to the absence of regulation of the subject in the Brazilian legal system, the interpreter mistakenly starts using legal criteria of the current legislation, based on foreign models in the fight against tax evasion. In this sense, it is proposed to face the concepts of elision, evasion and elusion, in order to delimit its semantic contents and establish the factors in the determination of the legally licit or illicit in the accomplishment of the tax planning before the positive law. In order to do so, emphasis is placed on the fundamental rights of the taxpayer vis-à-vis the constitutional legal rules governing tax activity, since the principle of contributory capacity and fiscal justice are adopted as legal foundations that support the expansion of state supervisory power and legitimacy in disregarding the legal transactions carried out by the taxpayer, which, however, should be strictly adhered to the values of legality and legal certainty, under penalty of subverting the tax constitutional system itself.

Keywords: Tax Planning. Fundamental Rights of the Taxpayer. Normative Limits. Contributory Capacity.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	15
1.1 Elisão, Evasão e Elusão	19
1.2 Planejamento Tributário frente à Norma Jurídica Tributária	27
1.2.1 Regra-Matriz	38
1.2.2 Fato Jurídico Tributário	42
1.2.2.1 <i>Teoria da Prova</i> na Constituição do <i>Fato Jurídico</i>	44
1.2.3 Obrigação Tributária e a Relação Jurídica Tributária	54
1.3 Lançamento Tributário perante o Planejamento Tributário	56
1.4 As Ações e Omissões e o Planejamento Tributário	62
2. FORMAS LEGAIS DE COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	65
2.1 Formas Legais de Combate ao Planejamento Tributário	65
2.2 Peculiaridade do Sistema Tributário Brasileiro: Competência Tributária	68
2.3 Evolução Legislativa no Sistema Brasileiro	70
2.3.1 Artigo 116, Parágrafo Único do Código Tributário Nacional	70
2.3.2 Artigo 149, VII do Código Tributário Nacional e os Artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64	78
3. A ABUSIVIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	80
3.1 O Critério da Licidade no Combate	80
3.2 Diálogo entre os Conceitos do Direito Civil	81
3.3 Métodos de Combate à Abusividade da Gestão de Tributo	93
3.3.1 Fraude à Lei	94
3.3.2 Abuso de Direito e das Formas	99

3.3.3 A Teoria do Propósito Negocial: <i>Business Purpose Test</i>	106
3.4 Ausência de Causa no Negócio Jurídico	110
3.5 Abusividade no Sistema Jurídico brasileiro: Simulação e Dissimulação	113
4. A NORMATIVIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	118
4.1 Princípios Constitucionais Tributários no Planejamento Tributário	118
4.1.1 Segurança Jurídica e Legalidade	124
4.1.2 Livre Iniciativa, Livre Concorrência, Autonomia Privada e a Liberdade Fiscal	131
4.1.3 Embate com a Solidariedade Fiscal, Isonomia e Capacidade Contributiva	134
4.2 Norma Jurídica da Elisão e da Evasão	143
4.3 Administração Fiscal e o Controle Planejamento Tributário: Ônus da Prova na Desconsideração dos Negócios Jurídicos Evasivos	147
4.4 Panorama das Decisões do CARF e do Poder Judiciário	152
CONCLUSÃO	164
REFERÊNCIAS	167

INTRODUÇÃO

Benjamin Franklin, ao mencionar que a morte e os impostos são as únicas certezas na vida de um homem, estabeleceu duas situações: (i) para vivermos em sociedade, inevitavelmente haverá tributos; mas também (ii) ao equipará-lo com a morte, atribuiu uma conotação negativa ao dever fiscal, sendo algo ruim, porém impossível de escapar. De certa forma, esta visão negativa dos tributos fora construída ao longo do progresso da humanidade, tendo em vista que tributação, nas civilizações mais antigas, servia-se como um instrumento de imposição de poder do soberano, em que não havia qualquer limitação desta atividade estatal.

Apesar de atualmente a relação jurídico-tributária ser rigorosamente regulamentada pela legislação, ainda permanece, entre os brasileiros, certo inconformismo com a carga tributária incidente nos mais diversos fatores da vida, como renda, mercadoria, serviço, doação, abertura de sucessão, dentre outras. Por mais que se tenha uma responsabilidade social no ato de pagar tributos, poucos agem visando esta finalidade. Pagasse porque deve, não porque quer.

Paulo Francini¹, com base em pesquisa realizada pela Fiesp, constata que alta tributação atinge diretamente o plano de investimento das empresas e, conseqüentemente, influencia o ritmo de crescimento da economia. No cenário brasileiro, a maior fonte de recursos para investimento é o próprio caixa da empresa e, à medida que a tributação aumenta, o montante de recursos disponíveis para realizar investimentos diminuiu, impactando toda a economia. Além de obstruir os investimentos, a carga tributária também é um dos obstáculos aos dispêndios em inovação, segundo os empresários relataram para pesquisas da Fiesp: 75% deles consideram a carga tributária o principal fator a limitar o investimento, e, para 57%, o elevado custo dos tributos sobre os investimentos em P&D é um desestímulo aos gastos em inovação.

Embora seja uma prestação compulsória, há um campo de medidas possíveis que permitem uma redução ou não incidência dos tributos, assim inseridas no denominado planejamento tributário. No cenário atual, este fenômeno jurídico está em evidência nas discussões acadêmicas, não havendo um consenso nos seus principais pontos entre aqueles que debruçam os estudos sobre o tema.

¹ FRANCINI, Paulo. A Questão Tributária como Obstáculo ao Desenvolvimento. In: **Interesse Nacional**. São Paulo, n. 5, Ano 5, janeiro/março 2013. Disponível em: <<http://interessenacional.uol.com.br/index.php/edicoes-revista/a-questao-tributaria-como-obstaculo-ao-desenvolvimento>>. Acesso em: 3 mar. 2018.

Desde já pode-se questionar: quais são as medidas possíveis no exercício do planejamento tributário? Bem verdade, este o cerne da questão do qual desencadeia o embate argumentativo acerca da matéria. Isto porque, firmar quais são as medidas possíveis mostra-se uma tarefa complexa em face do Direito Positivo pátrio, uma vez que há uma escassa previsão legislativa, justamente em uma relação jurídica que prioriza os ditames legais.

Esta tarefa torna-se ainda mais desafiadora quando Constituição Federal, repleta de valores ecléticos positivados, prevê tanto as limitações ao poder de tributar e os direitos fundamentais do contribuinte como a essência social e fundamental do dever de pagar os tributos de forma equânime e de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte. Desta forma, planejamento tributário deve ser primordialmente averiguado a partir da ótica constitucional, com o intuito de fincar os pilares axiológicos do Estado Brasileiro, para posteriormente verificar a legislação infraconstitucional pertinente. Somente assim será possível identificar (i) quais medidas no exercício do planejamento tributário são ou não oponíveis ao Fisco; (ii) quais ilícitos tributários acarretam a desconsideração dos negócios jurídicos realizados pelo contribuinte; (iii) se o Fisco detém, de maneira autônoma, o poder de desconsiderar e em quais situações; (iv) qual procedimento administrativo a Fazenda deverá adotar na desconsideração; (v) quem é detentor do ônus probatório neste processo; e, por fim, (vi) quais os valores constitucionais que norteiam as construções das normas jurídicas inseridas no contexto do planejamento tributário.

Aliás, o estudo constitucional do planejamento tributário permitirá identificar a compatibilidade das teorias desenvolvidas em ordenamentos jurídicos estrangeiros com o sistema jurídico brasileiro, tendo em vista que tanto no âmbito administrativo, como na seara judicial, tais critérios estão sendo utilizados sem qualquer adequação.

Para tanto, o primeiro capítulo tem por objetivo estudar as definições comumente utilizadas pela doutrina em relação aos termos elisão, evasão e elusão, do planejamento tributário frente à norma jurídica tributária, com o intuito de se delimitar, desde já, o raciocínio lógico-jurídico adotado na análise do planejamento tributário. A partir daí a pesquisa se debruçará acerca da relação entre as condutas elisivas/evasivas frente à norma jurídica tributária, visto a congruência (ou não) dos critérios clássicos (cronológico e licitude) na classificação da legitimidade da gestão tributária e dos fatos oponíveis ao Fisco, podendo identificar em qual momento os atos do planejamento tributário se manifestam no mundo linguístico-jurídico.

Já no segundo capítulo, almeja-se revistar o ordenamento jurídico brasileiro, destacando-se os enunciados normativos vigentes de caráter genérico, específico ou setorial, cujo conteúdo envolve o tema planejamento tributário, principalmente no tocante à redação dada ao artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, por ser o mais recente dispositivo inserido e por ser considerado pela doutrina como cláusula geral antielisiva, antievasiva ou antielusiva, a depender do referencial teórico adotado. Aliado a isso, apresentar-se-á as tentativas, até então frustradas, de regulamentar o mencionado enunciado normativo, seja através de projetos de lei, seja pela edição de Medidas Provisórias.

O terceiro capítulo busca-se estabelecer a diálogo conceitual entre o direito privado e o direito tributário, delimitando-se a competência das normas tributárias na atribuição semântica do termo legais. Posteriormente, visa apresentar as formas usualmente utilizadas pelos sistemas jurídicos no combate ao denominado planejamento tributários abusivo ou agressivo, tomando por base os critérios utilizados em países estrangeiros e usualmente adotados nas decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recurso Fiscais – CARF ou pelo Poder Judiciário. Assim pretende-se averiguar os principais critérios defendidos pelos ordenamentos jurídicos alheios, como fraude à lei, abuso de direito e forma, prevalência da substância sobre a forma, *business purpose*, ausência de causa do negócio jurídico e, por fim, a simulação. À vista disso, propõe-se a circunscrever quais as modelos alienígenas são compatíveis com sistema jurídico pátrio e quais são de aplicação inadmissível, por não haver pertinência, nem mesmo sintática, ao Direito Positivo.

O quarto e último capítulo destina-se ao estudo dos direitos constitucionalmente previsto no exercício do planejamento tributário. Tem por foco a contraposição entre os valores associados a atividade particular, quais sejam, Livre Iniciativa, Livre Concorrência, Autonomia Privada e a Liberdade Fiscal, aliada aos preceitos constitucionais da Legalidade Tributária e Segurança Jurídica, e aqueles de cunho sociais, tais como Solidariedade Fiscal, Isonomia e Capacidade Contributiva. É através da lente de tais valores constitucionais que se permitirá estabelecer quais os limites previstos nos Estado Democrático de Direito brasileiro na atuação do contribuinte no exercício do planejamento tributário, de mesmo modo quais os poderes concedidos ao Fisco no combate das atividades evasivas, isto é, determinar as normas jurídicas de modais permissivos e proibitivos tendo por referência o Direito Positivo pátrio e valores que o regem, tanto perante o sujeito do contribuinte, como da Fazenda.

Em outro momento, dedicar-se-á ao estudo do processo administrativo fiscal, especialmente acerca de quem é detentor do ônus da prova na verificação dos atos e fatos não oponíveis ao Fisco que permitirão a autuação com intuito de desconsiderar os negócios jurídicos celebrados pelo contribuinte. Além disso, pretende-se enfrentar o modo pelo qual a Administração Tributária vem interpretando os fatos apresentados e as provas a eles vinculadas, na medida que se toma como parâmetro de julgamento presunções fáticas sobre a intenção ou vontade do contribuinte de burlar o Sistema Jurídico Tributário, sem a sua devida comprovação objetiva.

Assim, buscar-se realizar uma análise dos julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e acórdãos elaborados no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, a fim de constatar quais critérios adotados para determinar a ocorrência do fenômeno da elisão ou quando haverá atovou negócio jurídico evasivo, verificando se há respeitabilidade, linearidade e coerência nos posicionamentos.

A finalidade da presente dissertação é aprofundar o estudo no Direito Positivo pátrio acerca do planejamento tributário, sob a ótica dos direitos fundamentais do contribuinte, na busca de verificar os parâmetros no limite do exercício deste Direito e também da atuação Fiscal.

1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Em todos os aspectos da vida, o ato de planejar torna-se imprescindível na obtenção de resultados mais efetivos. Seja na organização das atividades pessoais, seja no âmbito empresarial, o planejamento, em termos gerais, é um instrumento crucial no equilíbrio entre o binômio “custo e benefício”, pois, a partir da estruturação das operações diárias, a pessoa, física ou jurídica, deterá maior previsibilidade de suas atividades, alcançando melhores resultados com maior segurança. O termo *planejamento* já nos remete à organização prévia de medidas que venham ordenar a execução de certa tarefa para dar-lhe maior eficiência na obtenção de resultados.

Sob a ótica de mercado, indica-se que o planejamento é pressuposto para o sucesso empresarial, principalmente no aspecto fiscal. Ressalta-se que as empresas precisam buscar os caminhos menos onerosos, com a menor carga tributária possível, uma vez que no Brasil as empresas pagam tributos sobre a renda, sobre o lucro, sobre o patrimônio, sobre a folha salário, vale dizer, sobre vários setores do negócio. Aliás, a procura pela economia de tributos dos negócios jurídicos pessoais e profissionais decorre primordialmente da denominada visão negativa dos tributos², a qual se vincula com a má gestão da administração pública, é dizer, de razões financeiras e orçamentárias e não propriamente pela existência da tributação ou sua eventual carga excessiva. Caso houvesse um efetivo retorno de políticas públicas em consonância com o montante pago de natureza tributária, possivelmente não se questionariam as prestações tributárias. Algo se torna caro quando não se tem uma contraprestação justa.

E, por tais questões, os contribuintes estão, comumente, buscando alternativas que visam reduzir a carga tributária incidente em suas atividades, causando constantes conflitos frente à Administração Tributária. Enquanto detentora do poder de fiscalizar e cobrar os tributos, o Fisco vem combatendo de maneira firme a evasão fiscal tendo em vista “sangria” nas receitas públicas, termo suscitado por Sampaio Dória, para quem, a discussão doutrinária sobre planejamento tributário refere-se primordialmente aos “efeitos danoso dela resultantes do que, efetivamente, da torpeza dos motivos ou da ilicitude e dissimulação dos meios para tanto empregados”.³ Mais um indício de que Tributário e Financeiro – apesar da autonomia própria de cada ramo – são disciplinas de maneira indissociável no aspecto semântico e

² Ives Gandra (**Teoria da imposição tributária**. In: Curso de Direito Tributário. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 22) afirma que os tributos devem ser estudados como uma *norma de rejeição social*.

³ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2.ed. São Paulo, Bushatsky, 1977, p. 25.

pragmático, diante do constante diálogo conceitual e das repercussões recíprocas entre os tributos e as receitas deles provenientes.

Alfredo Augusto Becker⁴ sustenta acerca da finalidade basilar do planejamento tributário, cuja função advém de uma “aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, é dizer, com a menor despesa”. Significa afirmar que planejar é medida inerente à atividade empresarial, face à busca pelo lucro, ou qualquer outra situação que vise a um resultado econômico mais efetivo.

Por isso, entende-se que o planejamento tributário reside em diversos campos do saber, tendo em vista a interdisciplinariedade que o envolve, porquanto não só há um aspecto jurídico, mas também, no mínimo, contábil e econômico⁵. Por mais relevante que sejam as demais análises sobre o planejamento tributário, propõe-se realizar estudo estritamente jurídico, com o intuito de investigar os institutos e fenômenos pertinentes sob o enfoque da norma jurídica. Antes de aprofundar o estudo com base no método adotado, passa-se a realizar um cotejo das exposições apresentadas pela Ciência do Direito.

Por definição usual da Ciência Jurídica, planejamento tributário é a tomada de condutas lícitas por parte do contribuinte, cuja finalidade é a economia de tributos⁶. Diante desta definição, o cientista se debruça sobre institutos que envolvem o exercício do planejamento tributário, como os termos elisão, evasão e elusão, propósito negocial, ilícitos atípicos, dentre outros que serão averiguados ao longo desta dissertação.

⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 143.

⁵ Decorre da intextualidade jurídica ampla (externa ou extrajurídica). (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 30). Marco Aurélio Greco relata que o tema aborda, ao mesmo tempo, aspectos: a) econômico-financeiro, por envolver economia pessoal de recursos (contribuinte) e redução de receita estatal; b) juridicamente, pela importância dos conceitos envolventes; c) politicamente, por envolver uma relação entre Estado e contribuinte. (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**, São Paulo: Dialética, 2004, p. 259).

⁶ Marco Aurélio Greco trata de maneira diversa. Para o autor, planejamento tributário pressupõe a existência de licitude, ou seja, “o verdadeiro planejamento tributário corresponde a atividade admitida pelo ordenamento positivo dentro do âmbito da liberdade individual de organizar a própria vida”. Neste sentido, o autor complementa: “praticar ilícitos contamina o planejamento, descaracterizando. Todas as operações que se viabilizem através de atos ilícitos estão fora de análise, pois não configuram planejamento (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**, São Paulo: Dialética, 2011, p. 88 – 90). Na mesma trilha, Heleno Torres (TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 175) afirma que “planejamento tributário é expressão que deve servir para designar, tão-só, a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos

Com base na definição apresentada⁷, já se enfrenta uma primeira questão: quais condutas/situações se enquadram no exercício do planejamento tributário? Neste ponto, prefere-se uma concepção ampla do termo planejamento tributário⁸, quer dizer, toda prática adotada pelo contribuinte que vise evitar/retardar a incidência do tributo ou minimizar a carga fiscal de suas atividades ou operações específicas, as quais poderão ser lícitas (elisão) ou ilícitas (evasivas). Parte-se da ideia de que o planejamento poderá gerar efeitos lícitos ou ilícitos, a depender do enquadramento das condutas adotadas, devendo verificar se comporão ou não a hipótese de uma norma de modal proibitivo.

Surge um outro problema: quais condutas produzem efeitos lícitos ou ilícitos no exercício do planejamento tributário? Acredita-se que este é o ponto central do tema, porém uma tarefa complexa para o cientista do Direito, haja vista determinar os limites normativos da atuação do contribuinte e os critérios que suportam juridicamente a atuação Fiscal, faz-se necessário, impreterivelmente, indicar quais condutas são proibidas e permitidas perante o ordenamento jurídico vigente. Como se verá, há uma discordância entre os juristas em se estabelecer quais condutas são oponíveis ou não ao Fisco, principalmente perante aquelas consideradas abusivas ou agressivas.

Acrescenta-se a figura da opção legal⁹ ao conceito amplo de planejamento tributário, porquanto ajusta-se a sua definição, por ser uma conduta que vise a uma economia fiscal. Ao se adotar um regime jurídico-tributário ou caminhos expressamente especificados no texto legal, inevitavelmente, estar-se-á planejando sua operação para se verificar a viabilidade jurídica e o benefício fiscal da opção adotada. Por exemplo, se o contribuinte pretende aderir o regime do Simples Nacional, analisará os riscos e benefícios caso adote o referido regime, ou seja, irá planejar sua atividade, visando à economia de tributos ou até menos a redução de obrigações acessórias, cujo cumprimento gera maiores encargos e despesas com profissionais

⁷ Esta definição se apresenta ainda de maneira superficial, pois não enfrenta o planejamento frente à norma jurídica, o que será, no segundo momento, proposto neste trabalho: uma definição estritamente jurídica dos termos envolvidos, definindo-se uma estrutura normativa para cada instituto.

⁸ Tem-se por referência o jurista Sampaio Dória, para quem planejamento, em acepção *lata*, é “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária (DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2.ed. São Paulo, Bushatsky, 1977, p. 21). James Marins (MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 33) assim também profere: “Denomina-se planejamento fiscal ou tributário lato sensu a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível”.

⁹ Alfredo Augusto Becker assim defende: “é muito interessante notar que a evasão pode ser até intencionalmente desejada pelo legislador”. (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 147). Edmar Oliveira (**Planejamento tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 19 – 20) aduz que, ao realizar um estudo prévio, o contribuinte já está *planejando*.

habilitados. Até porque, uma das práticas comuns de planejamento é a reorganização societária justamente pelas opções de regime que a lei dispõe ao contribuinte. Aderir ou não a um regime jurídico irá diferenciar as normas jurídicas aplicáveis à operação, pois haverá a constituição de relações jurídicas distintas. A mera opção, por exemplo, se haverá *pro labore* ou apenas distribuição de dividendos em uma sociedade empresária determinará os tributos incidentes ou até mesmo a não incidência – o que acarretará a redução do montante pago ao Fisco.

Embora esteja inserida no conceito amplo de planejamento tributário, a opção legal¹⁰ não integra o conceito de elisão, porque, como se verá no próximo tópico, a elisão tem por pressuposto as condutas que visam especificamente a minimização da carga tributária, não incidência do tributo ou retardamento desta, inseridas no contexto permissivo face à autonomia privada, tendo em vista a não imposição proibitiva das ações ou omissões adotadas pelo contribuinte, diferentemente daquelas autorizadas por lei.¹¹ Coaduna-se com os dizeres de Ayres Barreto¹², para quem a mera opção legal deve ser afastada do contexto da elisão fiscal. Assenta que, a despeito de o contribuinte poder reduzir o montante a ser pago, a opção está (i) autorizada pela própria legislação tributária, (ii) funcionam como mecanismos de combate à evasão tributária, porque auxiliam na fiscalização dos tributos, (iii) há incidência tributária e o pagamento do tributo incidente, apenas com um regime jurídico distinto.

Tem-se assim o planejamento tributário em sentido amplo, cujos efeitos decorrentes podem ser condutas elisivas ou compor meras opções legais, sendo esta modalidade previamente autoriza por lei e aquela não¹³. Poderá também produzir efeitos proibidos pelo

¹⁰ Marco Aurélio Greco não classifica a *opção fiscal* na categoria de planejamento tributário, recebendo o mesmo tratamento as regras de cunho extrafiscal ou ensejadoras de programas de incentivos fiscais. Desta forma, o autor aduz três situações que estão fora do planejamento fiscal: (i) condutas repelidas – hipóteses que configurem ilícitos; (ii) condutas desejadas – tributos com finalidade extrafiscal; (iii) condutas positivamente autorizadas – *opções fiscais*. (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**, São Paulo: Dialética, 2011, p. 88). Concorda-se com este posicionamento, apesar de partir de premissas distintas, posto que, admite-se um conceito amplo de planejamento tributário, enquanto que o referido autor já o delimita de acordo com as condutas elisivas ou de efeitos elisivos.

¹¹ Sampaio Dória (**Elisão e evasão** fiscal. 2.ed. São Paulo: Bushatasky, 1977, p. 49 – 54) afirma a existência de duas espécies de elisão: a) elisão induzida por lei; b) elisão resultante de lacunas da lei. A letra “a” estariam as *opções legais*, como regimes tributários, isenções e deduções. Por outro lado, a classificação descrita no item “b” configura a “autêntica elisão fiscal, aquela que apresenta problemas de legitimidade jurídica e correção ética. Gustavo Fossati (**Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 76 – 77) adota esta mesma classificação.

¹² BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 226 – 228.

¹³ James Marins (MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 33 – 34) assim se manifesta: “denomina-se planejamento fiscal ou tributário lato sensu a análise e conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e

sistema jurídico, estando diante das condutas evasivas. Todavia, a presente dissertação terá por foco o estudo dos fenômenos do elisão e evasão (planejamento tributário em sentido estrito), por residirem no cerne dos problemas encontrados no tema, tendo em vista que a opção legal está autorizada expressamente em enunciado prescritivo. Assim, ao mencionar o termo planejamento tributário está-se referindo às condutas elisivas e/ou evasivas, excluindo qualquer outra modalidade que repercute em economia fiscal.

Para tanto, faz-se imprescindível a apresentação das classificações apresentadas pela Ciência do Direito dos termos elisão e evasão. Acrescenta-se neste estudo o fenômeno da elusão, o qual, malgrado não se adote como uma classe própria em face do modelo referencial (como será visto), se apresenta como um método recorrente e recentemente construído pela doutrina tributária sobre o tema planejamento, por se defender um terceiro e peculiar conceito intermediário entre a evasão e elisão fiscal.

No cenário atual, os referidos termos possuem significados distintos, sendo imprescindível verificar como a doutrina moderna os definem e quais os critérios adotados para distingui-los.

1.1 Elisão, Evasão e Elusão

Quando se está diante do tema planejamento tributário, o intérprete pode se deparar com termos detentores de conteúdos semânticos diversos entre os investigadores. Portanto, neste momento, delimitar-se-á a questão terminológica adotada neste trabalho sobre as palavras: elisão, evasão e elusão. Apesar dessa diversidade de definições, Greco¹⁴ destaca que o cientista jurídico não deve debruçar-se sobre a discussão dos termos por mera preferência subjetiva, devendo haver uma relevância prática de sua adoção, porquanto o “essencial é que, antes de utilizar qualquer uma delas, estejamos de acordo quanto ao objeto à qual se refere e que, para aquele objeto, sempre utilizemos a mesma palavra”.

Alfredo Augusto Becker¹⁵ – influenciado pela ciência das finanças – referenciava os termos evasão fiscal para o planejamento lícito, alcançando aqueles que não violam nenhuma

demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal. Planejamento se dá por mecanismos administrativos próprios (redirecionamento de atividade, reorganização contábil e reestruturação societária), ou por intermédio de mecanismos fazendários de elisão induzida ou permitida (opções fiscais – regimes fiscais, incentivos, isenções, imunidades ...) ou por obtenção de créditos fiscais.

¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 85.

¹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 143 – 146.

regra jurídica ou eficácia jurídica, enquanto que a fraude fiscal representava o ilícito, sendo aquelas erguidas contra a estrutura jurídica, por violar regras jurídicas ou por desprezar a eficácia jurídica resultantes da sua incidência.

De outra forma, tratava o jurista Aliomar Baleeiro, para quem o termo evasão teria um sentido “genérico” perante as atitudes do contribuinte que se negar ao dever fiscal, podendo ser lícita – sem violação à lei– e ilícita, contrárias às leis. Neste caso, atribuíam-se à evasão o conceito amplo de planejamento tributário, quer dizer, atos praticados com finalidade de obter economia fiscal, sem, contudo, averiguar a sua licitude.

Ao propor uma fixação terminológica, Sampaio Dória¹⁶ atribuiu, inicialmente, uma acepção ampla ao termo evasão, a qual pode ser lícita ou ilícita. Posteriormente, com fins de sanar qualquer incompatibilidade terminológica, utiliza evasão para “designar a modalidade dolosa de frustrar a satisfação de tributo devido”, enquanto que elisão se caracteriza pela “modalidade válida de evitar o surgimento da obrigação tributária”.

O termo elisão é amplamente apontado como o planejamento tributário lícito, na medida em que se estaria diante da adoção de medidas não proibidas com a finalidade de evitar a incidência tributária ou retardá-la, obtendo economia fiscal. Como já tratado, as ações autorizadas em lei (mera opção legislativa¹⁷), a despeito de compor conceito amplo de planejamento tributário – por estar expressamente autorizada ao contribuinte– não haverá prática elisiva, mas mera opção por um regime de tributação mais vantajoso.

Sobre elisão, Paulo Ayres Barreto¹⁸ define como sendo “direito subjetivo assegurado ao contribuinte de, por meios lícitos, (i) evitar a ocorrência do fato jurídico tributário; (ii) reduzir o montante devido a título de tributo; ou (iii) postergar a sua ocorrência”. Assim como James Marins¹⁹, para quem elisão manifesta-se através de expedientes, omissivos ou comissivos, que evitem licitamente a prática do fato impositivo da obrigação tributária.

Em sentido similar, Sampaio Dória²⁰ afirma que na elisão o agente:

¹⁶ **Elisão e evasão** fiscal. 2.ed. São Paulo: Bushatasky, 1977, p. 37 – 44

¹⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 226. Heleno Torres (TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 173), acerca da elisão, define-a como evitação a incidência tributária ou a sujeição de um regime mais favorável sem contrariar frontalmente o ordenamento, isto é, legítima economia de tributos.

¹⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 227

¹⁹ MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 32.

²⁰ **Elisão e evasão** fiscal. 2.ed. São Paulo: Bushatasky, 1977, p. 39.

[...] visa a certo resultado econômico mas, para elidir ou minorar a obrigação fiscal que lhe está legalmente correlata, busca, por instrumentos sempre lícitos, outra forma de exteriorização daquele resultado dentro do feixe de alternativas válidas que a lei lhe ofereça, prevendo não raro, para fenômenos econômicos substancialmente análogos, regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que os revestem.

Significação oposta atribui-se ao termo evasão, pois, neste contexto, o contribuinte se utiliza de práticas expressamente proibidas pelo Direito Positivo com o fito de evitar ou retardar a incidência do tributo. Haveria o cometimento de ilícito prescritos no texto da lei, como declarações falsas, falsificação documentos fiscais, ocultação de patrimônio, emissão de notas frias, dentre outras situações descritas no ordenamento. No próximo capítulo, dedicar-se-á à análise dos enunciados normativos presentes no ordenamento jurídico brasileiro que regulamentam tais condutas evadidas de ilicitude.

Ayres Barreto²¹, acerca da evasão, expõe: “condutas do contribuinte de, por meios ilícitos, assim qualificados na legislação tributária, (i) evitar a ocorrência do fato jurídico tributário; (ii) reduzir o montante devido a título de tributo; ou (iii) postergar a sua incidência”. Percebe-se que o referido autor aborda as definições de evasão e elisão de maneira bem similar no tocante ao objetivo pretendido pelo contribuinte. Contudo, estas figuras se diferenciariam tão somente no quesito licitude, isto é, as práticas permitidas ou proibidas pela legislação tributária, como ressalta Sampaio Dória²²: “são idênticos nas intenções e os fins. Diferem os meios e o memento da sua efetivação”. Por assim dizer, irrelevante será o dolo ou o *animus* da conduta, porquanto são os resultados que determinarão a (i)licitude do ato praticado.

Perante evasão, Livia Germano²³ aduz que se enquadra neste contexto o “não pagamento de tributos mediante a prática de atos diretamente contrários ao ordenamento”. Neste sentido, a autora menciona que a ocorrência da evasão não só autoriza a desconsideração do negócio jurídico fraudulento ou sua requalificação para fins tributários, mas também deverá ser aplicável penalidade de natureza criminal (caso preencha um tipo

²¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 228. James Marins (MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 30) refere-se à evasão como sendo os comportamentos proibidos para fins de economia fiscal, quer pelo incumprimento de regras de conduta tributária, quer pela utilização de fraude.

²² **Elisão e evasão fiscal**. 2.ed. São Paulo: Bushatasky, 1977, p. 39.

²³ GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 57 – 59. Assim entende Heleno Torres (TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 173 – 178), ao classificar *evasão* como *descumprimento diretamente a legislação*. Para autor entende-se evasão como “fenômeno que decorre da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial”.

penal – crimes contra a ordem tributária ou crimes de sonegação fiscal tipificados na Lei 8.137/90).

Neste cotejo, a Ciência apresentou dois critérios na medição da regularidade dos atos jurídicos elisivos: a) cronológico; b) licitude²⁴. Desta feita, o planejamento seria válido se (a) preceder a ocorrência do *fato gerador* e se (b) os atos (ou omissões) praticados forem lícitos. Marco Aurélio Greco²⁵ mencionada que estes dois elementos serviram, por certo período, como “guia seguro” acerca do planejamento tributário, para quem, compõe a “primeira fase: liberdade salvo simulação”²⁶ no debate do tema.

Ao longo do tempo, contudo, surgiram críticas acerca deste modelo, com fundamento de não serem suficientes para determinar a legitimidade do planejamento fiscal²⁷. Em fase do critério cronológico, Hugo de Brito Machado²⁸ ressalta que este critério não é válido, por si só, haja vista o contribuinte poder fraudar a documentação pertinente ao tributo, como por exemplo, falsificar nota fiscal – o que estaria evadindo-se em momento posterior a ocorrência do fato jurídico tributário. Por outro lado, César Guimarães defende o critério temporal, tendo em vista que, para o autor, “a elisão consiste em não entrar na relação tributária, enquanto a evasão é tentar dela sair já tendo entrado”. Porém, como Livia Germano²⁹ destaca, os defensores da aplicabilidade dos referidos critérios alegam que ambos devem andar conjuntamente, razão pela qual uma crítica isolada de apenas um poderá incorrer em conclusões falsas e, por isso, embora suscite uma utilidade lógica (planejamento pressupõe uma prática prévia ao fato jurídico tributário), se refere a que não traz subsídios concretos, por si só, que permitam averiguar a legitimidade do planejamento tributário

Assim, explica a mencionada autora³⁰:

²⁴ Sampaio Dória (**Elisão e evasão** fiscal. 2.ed. São Paulo: Bushatasky, 1977, p. 84) afirma que deve-se aplicar simultaneamente os critérios. Mesmo sentido BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 145.

²⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**, São Paulo: Dialética, 2011, p. 133.

²⁶ O autor acrescenta a existência de mais duas fases: (i) segunda fase: salvo patologias; (ii) terceira fase: liberdade com capacidade contributiva. A fase (i) teria por influencia os conceitos do direito civil, especificamente os vícios dos negócios jurídicos que poderiam refletir nos efeitos tributários. Enquanto a fase (ii) decorre dos valores constitucionais, primordialmente a capacidade contributiva (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**, São Paulo: Dialética, 2011, p. 253 – 257).

²⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**, São Paulo: Dialética, 2004, p. 254

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 53

²⁹ GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 50.

³⁰ GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 50-51

O cerne do problema está no critério da licitude, sobretudo em função de uma concepção estritamente formal da legalidade, que leva à (equivocada) conclusão de que, em matéria de planejamento tributário, tudo o que não estiver expressamente proibido é lícito ao contribuinte, tendo em vista o princípio da autonomia da vontade.

Seguindo este posicionamento, Greco³¹ afirma que o critério cronológico tem um sentido lógico, já que os atos do contribuinte implicadores de redução da carga tributária devem ser realizados antes de nascida a obrigação tributária. Contudo, ressalta que a questão fundamental do problema “consiste em saber – diante de determinada situação, operação concreta ou conjunto delas – se os efeitos jurídicos tributários que o contribuinte extrair são ou não oponíveis ao Fisco.

Neste ponto, concorda-se que o critério cronológico não se apresente como parâmetro adequado na determinação da legitimidade das condutas que envolvem o planejamento tributário, porque, caso constituída a obrigação tributária, nada poderá fazer o contribuinte perante esta, senão cumpri-la. O cerne do problema, malgrado aparente simplicidade, tem-se a problemática de se firmar quais são esses atos oponíveis ou não ao Fisco, vale dizer, de se restringir o conceito de lícito no contexto tributário.

Por isso, crescente corrente vem tomando espaço nesta discussão, a qual defende a existência de uma terceira figura, a denominada *elusão*³², visto os conceitos de *elisão* e *evasão* serem insuficientes à classificação das condutas (in)admissíveis perante o sistema jurídico. Neste contexto, insere-se o quesito da abusividade ou agressividade dos atos praticados pelo contribuinte, já que certas condutas residiriam numa espécie de zona cinzenta³³, onde não se apresentam critérios claros acerca da licitude das medidas adotadas.

Tulio Rosembuj³⁴ menciona que a abusividade no exercício do planejamento tributário consiste na redução do montante decorrente da obrigação tributária, sem, contudo, violar os dispositivos legais, é dizer, apesar de aparentemente lícitos (no âmbito do Direito Privado), a razão pela sua execução seria exclusivamente a economia fiscal e, portanto, com finalidades ilícitas.

³¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 118 – 119).

³² Heleno Torres precursor no Brasil a atribuir esta significação ao termo *elusão*, classificando-a como uma terceira categoria.

³³ “Diante da percepção da existência de uma zona cinzenta entre a economia de tributos materialmente lícita e aquela que fere o ordenamento jurídico, bem assim a necessidade de uma terceira categoria para distinguir tais conceitos, o economista Arthur Seldon acabou por cunhar o termo *tax avoidance*, buscando captar em uma palavra as ideias de *tax avoidance* e *tax evasion* e passar a ideia daquela economia de tributos que, embora seja formalmente legal, ofende o espírito da lei” (GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios** jurídicos. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 63).

³⁴ ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributário**. Barcelona: Marcial Pons, 1999, p. 101 – 103.

Para Silvia Cipollina³⁵, a elusão ocupa um espaço conceitual entre a evasão e a legítima economia de tributos (elisão), porém a dimensão deste espaço é variável, pelo efeito combinado de múltiplos fatores em cada ordenamento. Isto significa que os critérios para se estabelecer a abusividade na questão do planejamento irão variar de acordo com o ordenamento jurídico de cada local, devendo estar atento sobre a pertinência ou não das teorias utilizadas em ordenamentos estrangeiros.³⁶ Assim também se posiciona o García Nova³⁷ ao alegar que “los caracteres de ese fenómeno elusorio tomado en consideración para habilitar la cláusula generale dependerán de circunstancias propias del Derecho nacional de cada Estado”.

Precursor dos estudos acerca do termo elusão na doutrina pátria, Heleno Torres³⁸ refere-se a este fenômeno quando o contribuinte:

Utilizando-se de negócios jurídicos aparentemente válidos, mas constituídos com fraude à lei civil ou simulados e que geram o mesmo efeito de afastar-se do campo de incidência de tributos ou coincide com hipóteses de incidência menos onerosas, como entendemos; ou como ocorre em outros ordenamentos, usando de negócios lícitos (atípicos, indiretos e fiduciários), que não se constituam em simulações, com o objetivo de contornar a norma tributária.

Sobre elusão, Livia Germano³⁹ define como os atos ou negócios que, conquanto não apresentem um descumprimento frontal da legislação, são praticados pelo contribuinte

³⁵ GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 64. A autora ainda afirma que a *elusão* não se equipararia a *evasão*, aproximando-se da *elisão fiscal* pois partem de atos formalmente lícitos. Pode-se concluir então que a *elusão* é a *abusividade* da *elisão*.

³⁶ VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OCDE, UN and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital with particular reference to German treaty practice. Londres: Kluwer Law International Ltd, 1997, p. 118. Da mesma forma, Heleno Torres (TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 174) destaca que, por ser um conceito pertinente ao direito positivo, a conteúdo semântico da *elusão* não pode ser importado de forma acrítica pela ordem jurídica nacional, a qual deve ser construída a partir do ordenamento interno de cada Estado, com referência aos limites constitucionais e legais. Assim também sustenta James Marins (**Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 32), uma vez que “no estudo da elisão tributária o pesquisador deve armar-se de elevada cautela quando se trata da importação de termos e conceitos oriundos de sistemas alienígenas em virtude da variedade de tratamento que a matéria recebe nos diversos países”.

³⁷ NOVOA, César García. La Cláusula Antielusiva em la Nueva Ley General Tributaria. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 262.

³⁸ TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 173 – 174. Posteriormente o autor delimita três situações que se enquadram no âmbito da elusão: “cogitamos ‘elusão tributária’ como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de causa (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária (TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 189)

³⁹ GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 61. Ao definir *elisão*, a autora já demonstra a adoção pela aplicabilidade do termo *elusão*, pois atribui aquela a seguinte significação: “atos ou omissões destinadas a evitar, reduzir ou retardar o envolvimento do indivíduo na relação tributária, mediante a utilização de meios legalmente permitidos

mediante a utilização de ‘artefatos’, tendo como resultado a diminuição da carga tributária. Não se confunde com a evasão, mas se aproxima da elisão, entretanto há abusividade, visto que, na elusão, a licitude é apenas aparente, “sendo, portanto, passível de correção (a depender da estrutura do ordenamento jurídico em que forem praticadas), em virtude de ferir indiretamente o ordenamento”.

Os autores que defendem a existência do fenômeno da elusão partem, com algumas divergências, da premissa da aplicabilidade da ausência de causa dos negócios jurídicos, de teorias estrangeiras (como o propósito negocial) e dos ilícitos atípicos no contexto tributário, enquadrando-se as condutas aparentemente lícitas, mas que estariam em desacordo (indiretamente) com o sistema jurídico por afetar normas postas em princípios. Não obstante este modelo contribua com as discussões sobre o tema – com base nas premissas que adotam – acredita-se na desnecessidade de criar uma terceira categoria entre os conceitos de evasão e elisão.

Se se deve ter por referência um sistema jurídico, cuja linguagem se funda no quesito da validade das normas jurídicas nele contidas, só se faz possível a análise dual: ou é válido ou é inválido. Por decorrência da *lei do terceiro excluído*, não é logicamente possível a existência de uma terceira situação, para diferenciar algo que é diretamente ou indiretamente contrário ao ordenamento jurídico. Por tais questões, perante os atos de planejamento, ou o ato será lícito, ou ilícito, não se permitindo um meio ilícito/lícito⁴⁰. Assim, a conduta será pertinente ao sistema jurídico de referência ou não será, independentemente das razões que assim a qualifiquem.

Aurora Tomazini aduz que a requalificação, através de posterior procedimento fiscalizatório – dos fatos constituídos pelo contribuinte no momento da construção da norma tributária pelo lançamento por homologação – não decorre necessariamente da prática de ato ilícito, podendo existir quando há discordância interpretativa com relação aos fatos ou à norma aplicada. Neste caso, destaca a autora que o sujeito age no campo da permissividade das suas condutas, haja vista estas não estarem previstas em normas sancionadoras; refletindo, tão somente, a requalificação por divergência interpretativa.

e sem que haja ‘divergência abusivas entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica visada pelas partes’. (GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 54)

⁴⁰ Sampaio Dória (**Elisão e evasão** fiscal. 2.ed. São Paulo: Bushatasky, 1977, p. 44) acentua: “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”.

Ao discutir o termo elusão, Aurora comenta que sempre teve dificuldade de enxergar a sua pertinência, justamente pela questão lógica da linguagem do sistema jurídico: válido ou inválido; lícito ou ilícito. Todavia, entendeu ser pertinente uma terceira classificação e relevante a separação dos conceitos, admitindo o termo elusão como fenômeno jurídico peculiar, porquanto está-se diante de situações em que não haveria conduta dolosa frontal à lei, apesar de serem consideradas ilícitas pelo Fisco para a constituição dos fatos jurídicos tributários perante este, face às divergências interpretativas e diante da inconsistência jurídica da construção normativa apresentada pelo contribuinte. Por isso destaca que a “elusão é a elisão que foi desconstituída pelo fisco e que, portanto, tornou-se evasão” e isto seria de suma importância na atribuição da sanção tributária, porque, como será visto neste trabalho, o entendimento prevalente do CARF aduz a inaplicabilidade da multa qualificada nos casos de elusão, quando aplicável nas hipóteses evasivas.⁴¹

De forma divergente, defende-se a irrelevância de uma terceira classificação, se tomarmos por referência o sistema jurídico e a linguagem que a compõe. Se o Fisco interpreta determinada conduta do contribuinte como contrária ao Direito, será ela evasiva, mesmo que aparentemente ou formalmente seja composta por medidas lícitas. Esta é a problemática central: diante dos casos ditos elusivos, qual o limite do poder Fiscal? Quais os critérios objetivos e seguros na requalificação das condutas inseridas neste contexto?

Como já mencionava Carlos Cossio⁴²:

Es que los conceptos de lícito e ilícito no son conceptos axiológicos, ni predicán ninguna calidad intrínsecamente valiosa del objeto a se aplican (la conducta) [...] en cambio, no hay grados para la licitud ni para la ilicitud: una acción es lícita sin más ni menos, o no lo es; y si no lo es, es ilícita también sin más y sin menos.

Sobre os contrapostos acerca da elusão, concorda-se com os apontamentos apresentados por Roberto Vasconcello⁴³:

- a) se houver infração à norma, direta ou indiretamente, que permita a desconsideração dos atos ou negócios praticados, estaremos no campo da evasão fiscal;
- b) o ato praticado tem apenas a roupagem de licitude, sendo, na verdade, ilícito por abuso de direito, fraude à lei, etc – portanto, também há “elusão” na ilicitude;
- c) como já mencionamos, mesmo na evasão, o ato ou negócio praticado pelo contribuinte pode ocorrer antes do fato gerador – portanto, o aspecto cronológico

⁴¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Simulação, Fraude, Sonegação e Aplicação da Multa Qualificada na Desconsideração de Planejamentos Tributários com Ágio. In: **50 Anos do Código Tributário Nacional**. org. Priscila de Souza. São Paulo: Noeses, 2016, p. 109 e 110.

⁴² COSSIO, Carlos. La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad. Buenos Aires: Losada, 1944, p. 161)

⁴³ VASCONCELLOS, Roberto França de. **Planejamento Tributário: Elisão Versus Evasão Fiscal: Relação Entre o Direito Tributário e o Direito Privado**. In: Tathiane Piscitelli. (Org.). O Direito Tributário na prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate, 2013, p. 311.

não é absolutamente confiável para distinguir a evasão da elusão, como também não o é para distinguir a evasão da elisão;
 d) se o ato foi praticado para ocultar algo, conferindo-lhe aparência diversa da sua essência, o ordenamento foi violado, e, então, estaremos falando de “evasão” fiscal.

Não se pode, de outro lado, ignorar a existência de uma zona cinzenta na determinação da licitude/ilicitude das condutas adotadas pelos contribuintes, que alguns denominam condutas elusivas. Por isso, não se desconsidera a ocorrência da abusividade/agressividade no exercício do planejamento tributário, somente ressalta-se, desde já, que este grupo de condutas devem estar delineadas exclusivamente no Direito Positivo pátrio, não se admitindo construções normativas dele desprendida. E, por isso, trata-se a elusão como evasão⁴⁴, posto que se a conduta afronta direta ou indiretamente o sistema jurídico está no mesmo plano da ilicitude/antijuridicidade. Aliás, evitar-se-á utilizar o termo elusão, porquanto o termo carrega um arcabouço conceitual e pressupostos lógicos distintos dos quais se propõe a analisar o tema planejamento tributário.

A partir do próximo tópico, passar-se-á a averiguar o tema planejamento tributário sob a ótica teórica adotada, tendo por referência a norma jurídica, pois somente estas devem importar à Ciência do Direito.

1.2 Planejamento Tributário frente à Norma Jurídica Tributária

Por mais simples que aparentem as definições teóricas, frente ao *planejamento tributário*, o intérprete somente conseguirá encarar as divergências e as controvérsias complexas no momento da aplicação e interpretação da norma tributária, desde que tem por partida uma estruturação normativa bem definida, destacando-se a relevância do estudo do plano sintático e semântico da linguagem jurídica.⁴⁵

⁴⁴ Heleno Torres (TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 179 – 187) aduz que os atos elusivos, como a simulação, negócios desprovidos de causa e fraude à lei, não se equiparam à *evasão*, pois não contrariam expressamente o texto legal, isto é, ilícitos tipificados em legislação tributária. Para o autor, elusão fica no meio do caminho entre a legítima economia de tributos e a simulação, mas não se considera evasivo, pois, enquanto que a elusão trata-se de um fenômeno transparente, a evasão busca-se procedimento ocultos e ilegais. Contudo, embora relevante didática científica adotada pelo autor, acredita-se que, tomando por referência o sistema jurídico e suas atribuições lógicas, não caberá uma terceira figura, pois ou a conduta será admitida ou não pelo ordenamento jurídico, seja ela tipificada em texto legal, seja ela derivada de uma conceituação aberta. Cabe-nos, dessa forma, verificar quais situações serão oponíveis ou não perante o Fisco, tendo por base o Direito Positivo nacional.

⁴⁵ Gabriel Ivo (**Norma Jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 1) afirma: “o enunciado é posto inicial para sindicância da produção, bem como para a construção das normas jurídicas. O enunciado prescritivo (o texto do plano da expressão) abre três caminhos: (i) sintático; (ii) semântico e (iii) pragmático”.

O plano da sintaxe tem por foco a estrutura lógico-gramatical da linguagem, visto que seu estudo se propõe a analisar as “relações formais que os signos mantêm entre si bem como as regras de combinação que permitem a construção correta de estruturas sígnicas mais complexas ou sintagmas”.⁴⁶ Neste sentido, a sintaxe pode ser entendida como a consideração de signos na medida em que estão sujeitos às regras sintáticas, isto é, a relação dos signos entre si, como eles se combinam e se transformam independente dos objetos que denotam.⁴⁷ Para o direito, o plano sintático refere-se ao processo da sua própria produção, haja vista preocupar-se com as relações dos signos entre si, compreendendo-se como construção de linguagem.⁴⁸ Em outras palavras, a sintaxe jurídica é o estudo das relações formais estabelecidas entre os signos⁴⁹, considerados, para o mundo jurídico, as articulações das normas jurídicas entre si, além do enfoque intranormativo e o laço condicional entre antecedente e consequente.

Enquanto isso, o plano semântico preocupa-se com as relações entre os signos e os objetos com os quais se associam, uma vez que se dedicará ao estudo dos significados das palavras e as respectivas modificações diante da evolução histórica e cultural. Para a Ciência do Direito, a semântica dedica-se a definir a relação entre as normas e os fatos, através das acepções conferidas aos vocábulos jurídicos, os quais, inevitavelmente, são detentores dos vícios de linguagens: ambiguidade, vagueza e porosidade. A semântica já se preocupa com as relações dos signos com seus objetos, vinculado a possibilidade de denotar, de indicar tal e qual objeto a que se reputa cabível o emprego de determinado signo. Sob esta ótica, o intérprete constrói a norma jurídica e as significações dos signos –o que se torna essencial para se averiguar o conteúdo dos conceitos jurídicos aplicáveis.

⁴⁶ ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. **Incidência Jurídica: Teoria e Crítica**. São Paulo: Editora Noeses, 2011, p. 167.

⁴⁷ MCNAUGHTIN, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 2.

⁴⁸ WARAT, Luis Alberto. **O Direito e sua Linguagem**. 2.ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 40.

⁴⁹ Signo é tudo que representa algo (objeto, desenho, dado físico, gesto, etc), ou seja, “é aquilo que, sob certo aspecto ou modo, representa algo para alguém”. HUSSERL afirma que signo é uma relação entre suporte físico (aquilo que apreendemos pelos nossos sentidos – direito positivo), significado (representação individualizada do suporte físico) e significação (interpretação mental que alcança uma noção, ideia ou conceito). Esclarece-se que não há uma unanimidade acerca da estrutura e denominações dos elementos do signo, divergindo se o signo é uma relação triádica ou diática. CARNAP utiliza-se dos termos *indicador* e *indicado*. SAUSSURE *significante* e *significado*. UMBERTO ECO *significante, referente e significado*. PIERCE *signo, objeto e interpretante*. MORIS *veículo sígnico, denotatum e designatum*. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Apostila do curso de pós-graduação em filosofia do direito I** (lógica jurídica). São Paulo: IBET/SP, 2007, p. 12 – 13). Porém, prefere-se a relação triática entre suporte físico (textos), significado (referência do suporte físico no mundo exterior) e significação (suporte físico suscitado em nossa mente).

Toma-se o plano pragmático como o estabelecimento das condições em que os termos são utilizados, tendo por objeto as regras de uso dos signos por uma comunidade social. Dessa forma, pressupõe que o hábito na utilização de determinado veículo sígnico sobre certas circunstâncias seja reiterado e aceito quando o mesmo contexto venha ocorrer.

Dai surge a importância da Ciência do Direito, cujos esforços se debruçam sobre os objetos, a partir dos três planos linguísticos, buscando viabilizar a aplicação adequada da norma jurídica pelo intérprete. Neste contexto, o direito é um sistema posto em linguagem prescritiva, a qual se encontra inserida num contexto comunicacional, visando à regulação de condutas das pessoas nas suas relações intersubjetivas (normas de condutas), além de vislumbrar os critérios objetivos de sua produção de documentos normativos (normas de competência).

O Direito é essencialmente conceptual, uma vez que todo o conhecimento do direito implica uma permanente construção hermenêutica. A linguagem prescritiva do direito, que se aparta da linguagem que o descreve, se apresenta por meio dos planos da expressão, dos conteúdos de significação, das normas jurídicas e das articulações das normas jurídicas.⁵⁰

Em poucas palavras, “altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem do direito”.⁵¹ Direito é linguagem⁵², ou melhor, direito manifesta-se como um fenômeno comunicacional.⁵³

Por essa razão, o Direito se manifesta, enquanto mensagem transmitida dentro de um processo comunicacional⁵⁴, como um conjunto de normas jurídicas, tendo necessariamente

⁵⁰ IVO, Gabriel. **Norma Jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. XXVIII.

⁵¹ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010, p. 4.

⁵² Diversos autores expressão este entendimento, como Castanheiras Neves (**Metodologia jurídica** – problemas fundamentais, Coimbra: Coimbra Editora, 1993, p. 90); Orlando Leite Júnior (**A regra-matriz do IVVC: sua textualidade**, São Paulo: Gonçalves, 1993, p. 25). Gabriel Ivo (**Norma Jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. XXXI); MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discricionariedade e controle jurisdicional**. 2.ed. 11 tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 29.

⁵³ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito** – O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 173. Mesmo sentido GRAU, Eros. Revista da Faculdade de Direito USP ISSN 0303-9838. v. 77. 1982, p. 222. Disponibilizado em: <www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/66953/69563>. Acesso em: 25 de ago. 2016.

⁵⁴ Aurora Tomazini (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito** – O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 177) aduz: Do processo comunicacional, o que temos acesso é o substrato linguístico, seu produto, base empírica para que o destinatário construa a mensagem emitida. A mensagem não vem pronta, ela é o sentido do código estruturado pelo emissor e só aparece na mente do destinatário, com sua decodificação. O destinatário tem acesso apenas ao suporte físico (canal), nele ele reconhece o código e mediante a existência de um texto constrói a mensagem na forma de significações. Com o direito positivo não é diferente. Tudo a que se tem acesso são palavras, um conjunto de signos devidamente

um emissor qualificado (intérprete), canal estruturado (direito positivo) e um contexto em que a mensagem é inserida. O texto da lei representa o suporte físico, o dado empírico do direito positivo, do qual se poderá construir um conteúdo normativo (significado), vale dizer, a norma jurídica, porquanto ela se encontra no plano das significações e é produzida na mente humana como resultado (produto) da interpretação dos enunciados que compõem seu plano de expressão.

Ressalta-se que todo texto está envolvido por um contexto, o qual, conforme Paulo de Barros Carvalho⁵⁵, divide-se em uma análise interna (contexto jurídico) e outra externa (contexto não-jurídico), sendo somente relevante para a construção das significações jurídicas a primeira análise, a despeito de ser impossível ignorar a segunda perspectiva, em virtude da visão culturalista do Direito e a importância dos valores. Apesar de se admitir a relação da ideologia do sujeito (intérprete) na construção de opinião, deve-se enfatizar que ao jurista cabe exclusivamente a análise da estrutura e do conteúdo da norma jurídica

É certo que a Ciência do Direito se apresenta como plano linguístico ordenado, relevante para a compreensão estudo do Direito Positivo. É através do estudo logicamente estruturado da norma jurídica que se possibilitará a sua adequada aplicação/interpretação⁵⁶, à luz dos três planos linguísticos: sintático, semântico e pragmático. Detém uma linguagem descritiva da norma jurídica e por isso qualificada como uma sobrelinguagem ou metalinguagem da linguagem do Direito Positivo, conseqüentemente: parte-se da lógica dos valores de verdade e falsidade.

A Ciência do Direito possui características peculiares perante os demais núcleos do saber. Primordialmente a Ciência do Direito tem por objeto o Direito Positivo, visto este como “conjunto de normas jurídicas válidas num dado país, que se materializam por meio de uma linguagem, mas que só têm existência e sentido porque imersas num universo cultural

estruturados na forma de textos e todo o esforço do destinatário volta-se para a construção dos sentidos destas palavras, para decodificação e compreensão da mensagem legislada.

⁵⁵ “Não há texto sem contexto, pois a compreensão da mensagem pressupõe necessariamente uma série de associações que poderíamos referir como linguística e extralinguística”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 198).

⁵⁶ Interpretar é construir o significado a partir da análise dos significantes, ou seja, “interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico**. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 188). O termo “interpretar” significa construir conteúdo, sendo este o sentido e o alcance da lei” (VILANOVA, Lourival. **O universo das fórmulas lógicas e o direito**. Escritos jurídicos e filosóficos. Vol. 1. São Paulo: IBET/Axis Mundi, 2003, p. 15).

(valorativo), que as determinam”.⁵⁷ Enquanto o Direito Positivo tem por objeto o comportamento humano, regulando-se as relações intersubjetivas por estipulação prescritivas de condutas. Este discurso prescritivo submete-se à lógica deôntica (dever-ser), tendo por base as proposições que estão sujeitas ao juízo de validade ou invalidade⁵⁸.

Destaca Heleno Torres⁵⁹ que se cometeria um grave equívoco ao se confundir a Ciência com o próprio Direito Positivo, já que o primeiro é manifestação descritiva do segundo (metalinguagem ou sobrelinguística), buscando-se a “melhor forma para conhecer, interpretar e aplicar tais normas, procurando declarar a hierarquia normativa, discutir as formas lógicas da sua estrutura e organizar a correta significação dos conteúdos regulados e institutos correlatos”.

Ainda sobre essa distinção, Paulo de Barros Carvalho⁶⁰ menciona que, inserido num contexto fiscal, Direito Positivo é o conjunto das proposições jurídicas normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, enquanto que a Ciência do Direito Tributário é ramo didaticamente⁶¹ autônomo do direito integrado pelo conjunto das proposições jurídicas normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Apesar da autonomia, os planos linguísticos estão entrelaçados, pois do contrário a Ciência não teria qualquer serventia na construção normativa e os cientistas estariam praticando a ciência com um fim em si, sem qualquer proposição prática. Em suma, o

⁵⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico**. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 92.

⁵⁸ “Ser norma válida quer significar que mantém relação de pertinencialidade com o sistema “S”, ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 464 – 465). Sobre validade: Heleno diz que validade se confunde com sua existência, ou as normas são válidas ou inválidas, com referência um dado sistema. (TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 112- 113).

⁵⁹ TORRES, Heleno Tavares. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 51.

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 2 – 16. Mesmo sentido Aurora Tomazini (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico**. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 90 – 91): À ciência do direito compete o estudo do direito posto, nada além, nem antes e nem depois dele. E , considerando-se que este consubstancia-se em normas jurídicas, o objeto de estudos da ciência do direito são as normas jurídicas e só elas [...] aquilo que interessa ao jurista é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país e só. Este é o objeto da Ciência do Direito, o que não significa, porém, desconsiderarmos a importância de todos os demais enfoques, cada qual próprio de uma Ciência específica, que não a Jurídica [...] Falamos, assim: (i) numa análise estática, voltada para o conteúdo normativo e sua estrutura; e (ii) numa análise dinâmica, direcionada à criação, aplicação e revogação de tais normas.

⁶¹ Vide: MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 136.

cientista descreve o Direito Positivo, para o jurista/aplicador/intérprete prescrever a norma jurídica. É através de estudo das normas, dos institutos e dos conceitos jurídicos que se viabilizam uma interpretação mais precisa da norma, atendendo o que se estipulou como o mais certo na específica comunidade de discurso, vale dizer, dentro das construções possíveis inseridas na moldura.

Em relação a este diálogo, Lourival Vilanova⁶² afirma:

Parece ser uma das características do direito positivo o constituir-se ele, também, com a Ciência do Direito. Os fatos físicos, em sentido amplo, não se compõem com as ciências que os têm por temáticos. Uma coisa é a luz, outra, a teoria científica sobre a energia luminosa. Mas no direito, não se pode isolar, por exemplo, o instituto da posse, da teoria ou teorias dogmáticas sobre a posse. Nem um corpo inteiro de normas, como um Código Civil, da Ciência do Direito Civil, nem uma Constituição das tendências dominantes no direito público à época em que o constituinte elaborou essa Constituição. A Ciência do Direito é a autoconsciência, em termos de conceitos, do direito vigente: ao mesmo tempo, direito vigente incorpora a ciência em si mesmo, autocompondo-se num processo dialético intérmino, sem repouso, entre os dois pólos: a experiência jurídica e a teoria dessa experiência.

Entretanto, atente-se às ressalvas de Hans Kelsen⁶³, pois “a ciência jurídica, porém, apenas pode descrever o Direito; ela não pode, como o Direito produzido pela autoridade jurídica (através de normas gerais ou individuais), prescrever seja o que for”. Assim, as disposições doutrinárias, apesar de auxiliarem na aplicação da norma, não possuem a prerrogativa de inovar o ordenamento jurídico, delineado na linguagem jurídica do Direito Positivo. Em outras, não se pode permitir a Ciência revestir-se de seu próprio objeto, o que resultaria na fragilidade do Direito Positivo e de sua estrutura lógica-normativa, em que imperariam os dizeres de alguns, sem critérios objetivos na aplicação da norma.

Nota-se que esta prática vem ocorrendo com frequência no tocante ao planejamento tributário, principalmente em decorrência da ausência de textos normativos – o que, todavia, não significa uma abertura do sistema jurídico ao que linguisticamente não está inserido. Por esta razão, seguimos com a proposta estritamente jurídica, por apresentar uma estrutura lógica no estudo da norma jurídica frente às disposições normativas postas no sistema jurídico. Costuma-se averiguar os conceitos e institutos relacionados ao planejamento tributário sob enfoques linguísticos distintos, dificultando um estudo lógico e ordenado acerca das normas jurídicas.

⁶² VILANOVA, Lourival. **Escritos Jurídicos e Filosóficos**. Volume 1. São Paulo: Axis Mvndi IBET, 2003, p. 413 – 414.

⁶³ HANS, Kelsen. **Teoria Pura do Direito**. 7ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 82.

Diante das definições tratadas acima, questiona-se: Planejamento Tributário é um fenômeno jurídico ou apenas o antecede⁶⁴?

Identificar a posição do fenômeno do planejamento tributário frente à norma jurídica tributária é o primeiro passo para averiguar analiticamente seus institutos, visto que, além de precisar a normatividade do planejamento, identificará o momento em que este fenômeno se manifesta linguisticamente no mundo jurídico. Não se discutirá, neste momento, a licitude do ato praticado: se se configura uma elisão ou evasão, o que oportunamente será feito; mas em qual momento este fenômeno passa a compor o mundo jurídico e, a partir disso, averiguar quando se estará agindo licitamente ou não?

Antes de respondermos tal questionamento, faz necessário um breve esclarecimento sobre a acepção de norma jurídica que se adota no presente trabalho.

O texto da lei representa o suporte físico, o dado empírico do Direito Positivo, do qual se poderá construir um conteúdo normativo (significado), é dizer, a norma jurídica, porquanto ela se encontra no plano das significações e é produzida na mente humana como resultado (produto) da interpretação dos enunciados que compõem seu plano de expressão.

Entende-se que não há algo a ser descoberto ou extraído pelo intérprete do texto, isto porque a norma jurídica não está previamente posta, mas, na verdade, decorre de uma construção de sentidos pelo aplicador. Não há sentido previamente estabelecido de palavras, expressões ou frase. A norma jurídica é construída por meio de um ato de valoração do intérprete que percorre os 4 planos de interpretação.⁶⁵

A partir desses planos interpretativos, os quais devem sempre estar interligados, será possível estabelecer sentido aos textos normativos. Vale esclarecer que este processo interpretativo permite que o sujeito cognoscente transite livremente por estes 4 (quatro) planos – o que significa dizer que o intérprete enfrentará os planos (S1, S2, S3 e S4) quantas

⁶⁴ Neste ponto, Livia Germano (GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios** jurídicos. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 27) afirma que o “planejamento tributário é tomado como ato pré-jurídico”, por se tratar de uma técnica de organização preventiva de negócios. Todavia, entende-se de maneira diversa, pois, apesar de partir de uma abstração ou suposição de condutas a serem adotadas, em algum momento os atos serão aplicados e produziram efeitos no mundo jurídico. Tem o seguinte raciocínio: como atos e negócios jurídicos no exercício do planejamento tributário são realizados primordialmente no plano do *privado*, serão transportados ao direito tributário atos já *juridicizados*, pois já manifestados em linguagem jurídica, e, produziram efeitos no campo da tributação.

⁶⁵ Em suma, tem-se o plano S1 (verificação dos enunciados prescritivos/texto da lei); plano S2 (plano das significações dos símbolos positivados); plano S3 (estruturação da norma jurídica hipotético-condicional); e plano S4 (sistematização da norma jurídica).

vezes achar necessário, haja vista a construção de sentido dos textos jurídicos requerer várias investidas nestes subdomínios.⁶⁶

Neste sentido, a significação não está atrelado ao signo (suporte físico) como algo inerente a sua natureza. Ela é atribuída pelo intérprete e condicionada às suas tradições culturais. O sentido não está no texto, está no intérprete e, desta forma, condiciona-se aos seus referenciais linguísticos. O intérprete constrói o conteúdo textual, porque a norma é resultado de um trabalho mental, interpretativo, de construção e estruturação de significações, sendo, pois, algo imaterial construído intelectualmente pelo intérprete.⁶⁷

Gabriel Ivo afirma que:

No universo do direito, o próprio objeto de estudo é ele mesmo construído pelo plano da ciência, mas também na constituição do objeto. As normas jurídicas não estão aí independentes do homem. O homem as constrói. E constrói em dois momentos. Quando faz ingressar, por meio dos instrumentos introdutórios, os enunciados e, depois, quando, a partir dos enunciados postos pelo legislador; constrói sua significação, a norma jurídica.⁶⁸

Isso não quer desmerecer a importância do Poder Legislativo. Pelo contrário, ao legislador cabe a produção dos enunciados prescritivos nos quais já há uma certa indicação de valores e significados, já que inseridos num contexto cultural. Caberá ao intérprete, perante esse conjunto de enunciados prescritos, interpretá-los e atribuir os valores aos símbolos positivados, construindo-se, assim, o seu sentido e, por conseguinte, a norma jurídica em sentido estrito.

Não se pode confundir norma jurídica com o enunciado que o veicula, porque o texto da lei é o suporte físico do direito posto e aquela se refere à composição articulada das significações, construídas a partir dos enunciados do direito positivo na forma hipotético-condicional ($H \rightarrow C$) que conecta o antecedente e consequente. Desta forma, ao seguirmos os planos interpretativos e geradores de sentido dos textos jurídicos, percebe-se que nos planos S1 e S2 estariam vinculados ao plano lógico estrutural da norma (norma em sentido amplo), enquanto que nos planos S3 e S4 estariam relacionados à construção e aplicação da própria norma jurídica sentido estrito.⁶⁹

⁶⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito** – O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 261.

⁶⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito** – O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 286.

⁶⁸ IVO, Gabriel. **A incidência da norma jurídica tributária** – o cerco da linguagem, in: Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 1.

⁶⁹ A autora define norma jurídica em sentido amplo, as frases, suporte físico do direito posto, texto da lei e os seus significados isolados, inerentes aos planos S1 e S1. Por outro lado, define norma jurídica em sentido estrito,

Assim, o termo norma jurídica representa uma mensagem deôntica⁷⁰, isto é, são significações construídas a partir dos enunciados postos pelo legislador, estruturadas na forma hipotético-condicional, da seguinte maneira: $D(H \rightarrow C)$, onde H é a hipótese, antecedente ou pressuposto, em que se descreve uma situação possível de ocorrência; C representa o conseqüente ou tese, em que se prescrevem relações entre sujeitos modalizadas, em obrigatório, permitido e proibitivo, ligados pelo vínculo implicacional deôntico D. É na hipótese em que se encontram as situações eleitas pelo legislador com propulsoras de obrigações, proibições e permissões no mundo jurídico. Enquanto que no conseqüente tem-se primordialmente a constituição da relação jurídica descrita e os efeitos decorrentes desta.⁷¹

A hipótese⁷² está vinculada à previsibilidade de um evento que ocorre no mundo fenomênico, capaz de gerar efeitos jurídicos (fatos jurídicos). Já o conseqüente⁷³ representa quais os respectivos efeitos a serem atribuídos caso a hipótese se materialize. Em outras palavras, o antecedente descreve abstratamente um fato jurídico e o conseqüente prescreve uma relação jurídica.

Aurora⁷⁴ assim expõe:

No entanto, posta a prescrição, instaura-se o vínculo implicacional entre as proposições entra-se no campo das relações lógicas-formais, que se apresentam invariavelmente na forma $D(H \rightarrow C)$ – Se verificada a hipótese, segue-se a conseqüência e se não se der a conseqüência, necessariamente não se deu a hipótese.

a “composição articulada das significações, construídas a partir dos enunciados do direito positivo, na forma hipotético-condicional, de tal sorte que produza mensagem com sentido deôntico-jurídico completo”, inseridos no planos S3 e S4. (CARVALHO, Aurora Tomazini, **Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico**. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 285).

⁷⁰ Lourival utiliza “expressão mínima irreduzível de manifestação do deôntico.

⁷¹ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico**. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 286 – 297.

⁷² Lourival Vilanova define hipótese como sendo “uma proposição descrita de situações objetivas possíveis com dados de fato incidente sobre a realidade social e não coincidente com a realidade” (**As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010, p. 89). Aurora Tomazini (**Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico**. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 298 – 299) define: “O lugar sintático do antecedente da norma jurídica é ocupado por uma proposição denominada de hipótese, pressuposto, ou antecedente, descrita de um evento possível ocorrência no campo da experiência social”. Aduz que neste elemento (*hipótese*) tem-se uma tipificadora de um conjunto de evento, mesmo que estes eventos nunca tenham ocorridos no mundo fenomênico, distanciando assim aos valores da verdade e/ou falsidade.

⁷³ Aurora assim define: O lugar sintático do conseqüente normativo é ocupado por uma proposição delimitadora da relação jurídica que se instaura entre dois ou mais sujeitos assim que verificado o fato descrito na hipótese. [...] Nestes termos, é o conseqüente que delimita os feitos a serem atribuídos ao fato jurídico. [...] A linguagem da realidade social é prescritiva. O conseqüente nada descreve, nem informa, nem prevê, ele prescreve uma conduta estabelecendo um vínculo entre dois ou mais sujeitos, onde um tem o dever de cumprir certa prestação e outro tem a faculdade de exigí-la. (CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico**. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 303-304).

⁷⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico**. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 294.

Resolvida a estrutura normativa, deve-se averiguar a denominada norma jurídica completa, a qual é detentora de uma feição dúplici: norma primária e norma secundária. Aurora Tomazini⁷⁵ afirma que a primeira atua de maneira que vincula deonticamente a ocorrência do fato jurídico à prescrição de sua conduta. Neste caso, tem-se a constituição de uma relação jurídica em que tem por escopo as pretensões e deveres prescritos no conseqüente de uma norma. Por outro lado, a norma secundária prescreve uma medida sancionatória, aplicada pelo Estado-juiz, quando não realizada a conduta prescrita na norma primária, havendo assim uma conexão lógica entre elas.

Então, haverá uma norma jurídica completa, quando a norma primária constitua uma relação jurídica, atribuindo um dever ao sujeito passivo de realizar determinada conduta prescrita no conseqüente normativo; e caso haja seu descumprimento, seja possível exigi-lo perante o Estado-juiz.⁷⁶ Em suma, a norma primária somente será completa, isto é, juridicizada, se presente o elemento sancionador, o qual reside na norma secundária⁷⁷.

Tal formação advém do inerente e exclusivo caráter coercitivo das normas jurídicas, em virtude de forçosamente poderem alterar a realidade social, coagindo os sujeitos a agirem conforme a conduta prescrita na norma. Neste sentido, Aurora Tomazini⁷⁸ afirma que:

O ser jurídica da norma significa ter coercitividade, que é a previsão, pelo sistema, de mecanismos para exigir o cumprimento das condutas por ele prescritas. A sanção, implementada coercitividade pelo Estado-juiz, é uma característica própria do direito, que está presente em todas as normas do ordenamento, diferenciando-o dos demais sistemas prescritivos. Não fosse tal imposição coercitiva as normas jurídicas se confundiriam com morais, éticas, religiosas.

⁷⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito** – O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 311.

⁷⁶ Lourival Lourival leciona que na primeira (norma primária) realizada a hipótese fática, sobrevém a relação jurídica com sujeitos em posição ativa e passiva, com pretensões e deveres; na segunda (norma secundária, o pressuposto é o não-cumprimento, que funciona como fato fundante de outra pretensão, a de exigir coativamente perante órgão estatal a efetivação do dever constituído na norma primária. A norma primária e norma secundária compõem a bimetridade da norma jurídica: a primária sem a secundária desjuridiciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento-meio, sem fim material. (VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 5.ed. São Paulo, 2015, p. 188 – 190).

⁷⁷ Seu antecedente descreve o descumprimento de uma relação jurídica estabelecida no conseqüente de uma norma jurídica primária. E, seu conseqüente estabelecerá uma relação jurídica sancionatória, que, caso exercida, instaurará uma terceira relação jurídica, a processual. Nos dizeres de Aurora Tomazini: “norma secundária atribui juridicidade à primária, caracterizando-a como jurídica (CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito** – O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 314).

⁷⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito** – O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 314. As normas não jurídicas são capazes de efeitos no meio social, mas apenas indicam diretrizes ou orientações de condutas, já que carecem de mecanismos que abrangem coercitivamente os seus destinatários, qualidade esta específica da norma jurídica, a qual se habilita como a única de atribuição vital na manutenção da sociedade, pois o Direito é, indubitavelmente, um fenômeno indissociável da sociedade.

Ressalta-se que o termo sanção não é empregado no sentido comumente aplicado no Direito Penal, vale dizer, como uma penalidade. Utilizado o termo sanção para referir-se a consequência da norma jurídica secundária, a qual “habilita o sujeito ativo a exercitar seu direito subjetivo de ação para exigir perante o Estado-juiz a efetivação do dever constituído na norma primária, mediante o emprego da coação estatal”⁷⁹.

Lourival Vilanova⁸⁰ explica:

Seguindo a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deônticas direitos/deveres, como consequência da verificação dos pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fácticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceitualmente as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida.

Vale por fim expor outra classificação das normas jurídicas em: gerais, individuais, concretas e abstratas, as quais não se referem aos enunciados normativos (textos normativos), mas propriamente as normas jurídicas já construídas a partir do plano S3, tendo em visto já haver uma mensagem deôntica, fundada naqueles enunciados.

Gerais, pois os sujeitos são indeterminados, ao passo que individuais, quando há esta determinação. Integram o consequente da norma jurídica em sentido estrito, já que neste ponto se determinam os sujeitos da relação e as respectivas prescrições jurídicas. Abstrata quando descrevem um fato futuro e incerto, enquanto que as concretas relatam um fato passado, propulsor de efeitos jurídico. Então, compõe o Antecedente da norma jurídica, pois é neste aspecto que se encontra a descrição do fato propulsor de efeitos jurídicos.⁸¹

Paulo de Barros Carvalho⁸² alude que a abstrata refere-se a um conjunto de fatos com previsão de realização, enquanto a concreta o fato já está delimitado pelo tempo e espaço; já a geral direciona-se a regulamentação das condutas da generalidade de pessoas submetidas a um dado sistema jurídico, em contrapartida a individual tem-se definido o sujeito submetido a norma jurídica.

Desta forma, as normas gerais e abstratas são aquelas relacionadas a eventos futuros e incertos entre sujeitos não determinados, diante das quais decorrem, numa relação de

⁷⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito** – O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 322.

⁸⁰ VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. 4.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010, p. 73.

⁸¹ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito** – O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 361.

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 146 – 149.

subordinação, as normas individuais e concretas sendo aquelas que têm em seu antecedente um fato jurídico consumado no tempo e espaço; e no seu conseqüente, uma relação jurídica entre sujeitos determinados.⁸³

Ressalta-se que no âmbito das normas individuais e concretas, já se tem a consumação do fato jurídico, tendo uma relação intrínseca com a teoria da prova, a qual será vista em tópico próprio, além da teoria da decisão, haja vista as decisões judiciais produzirem normas desta natureza. Assim, “a criação do direito e sua aplicação operam-se mediante decisões jurídicas”⁸⁴, ou como Gregório Robles prefere denominar: “a norma que chamamos de sentença”.⁸⁵

Na relação jurídico-tributária, a doutrina, com o intuito de sistematizar a aplicação da norma tributária, desenvolveu uma estruturação de incidência – denominada regra matriz de incidência– a qual passaremos a analisar inserida no contexto do tema do trabalho, qual seja, planejamento tributário. Além disso, verificar-se-á onde se manifestam os negócios jurídicos realizados pelo contribuinte frente à estrutura da norma, visto ser imprescindível para identificar o exato momento em que tais medidas passam a produzir efeitos perante a norma tributária.

1.2.1 Regra-Matriz

Como se sabe, a norma jurídica tem por estrutura uma hipótese e um conseqüente, os quais estão conectados por um elemento deôntico, fundado na expressão: se H dever ser C. Ocorrendo um respectivo fato jurídico da hipótese, tem-se a constituição de uma relação jurídica.

No âmbito tributário, ocorrendo o fato gerador – que se prefere denominar fato jurídico tributário – será instaurada a relação jurídico-tributária, gerando um dever do contribuinte em realizar a prestação obrigacional de pagar o tributo e, ao mesmo tempo, surge o direito estatal de receber a quantia determinada no tributo (norma jurídica primária). Havendo o descumprimento da obrigação tributária, faz-se nascer a relação jurídica

⁸³ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito** – O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p.364.

⁸⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito** – O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 52.

⁸⁵ MORCHÓN, Gregorio Robles. **Teoría del derecho** (fundamentos de teoría comunicacional del derecho). Madrid: Civitas Ediciones, 1998, p. 82.

processual, podendo o Fisco instaurar uma Execução Fiscal para coagir o contribuinte, através do Estado-juiz, a cumprir sua obrigação (norma jurídica secundária).

A fim de sistematizar a incidência da norma jurídica primária, a Ciência do Direito desenvolveu a denominada regra-matriz de incidência⁸⁶, estabelecendo-se um caminho lógico na estruturação da norma jurídica tributária. Para tanto, a hipótese da norma tributária é composta por três elementos ou critérios: a) material; b) temporal; e c) espacial.

No aspecto material, há a delimitação do núcleo do acontecimento a ser promovido à categoria de fato jurídico, vale dizer, indica o evento econômico que compõe a hipótese da norma tributária. O critério espacial tem por finalidade delimitar o local em que se realiza o evento econômico, compondo também a hipótese da norma tributária. E, por fim, o elemento temporal, que identificará, com precisão, o momento da ocorrência do evento econômico.

Assim, a hipótese da regra-matriz de incidência tributária estabelecerá a ação/ato/acontecimento/negócio jurídico, o local de seu acontecimento e em qual momento ocorreu, formando-se com precisão o fato jurídico tributável. Verificado estes três elementos, passa-se a construir o consequente da norma tributária.

Na determinação do consequente, o aplicador deverá identificar dois critérios da relação jurídica instaurada: a) pessoal; e b) quantitativo⁸⁷.

No primeiro, se pretende constatar os sujeitos, ativo e passivo, da relação jurídica, é dizer, qual sujeito instituirá o tributo e quem deterá o dever prestacional. Já no aspecto quantitativo, delimitar-se-á a quantificação do tributo, resultando da aplicação da alíquota na base de cálculo prevista no texto legal.

A partir deste padrão de incidência, estabelecer-se-á a norma geral e abstrata, a qual deverá ser percorrido pelo aplicador em todos os seus elementos na construção da norma individual e concreta. Na ausência de qualquer deste critério, estará impossibilitada a incidência da norma tributária.

Neste ponto, não se distingue incidência de aplicação, pois a norma somente incidirá no momento de sua aplicação, é dizer, quando o evento for relatado em linguagem jurídica

⁸⁶ Aurora Tomazini (**Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico**. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 384) aduz que esta formulação permite a construção segura de qualquer norma jurídica, pois há um padrão de incidência que invariavelmente utiliza os mesmos critérios.

⁸⁷ Percebe-se que o critério *quantitativo* toma espaço do critério *prestacional* do padrão da *regra-matriz de incidência*.

competente⁸⁸. Como alerta Aurora Tomazini⁸⁹, “antes disso, podemos falar em outros efeitos do fato (sociais, morais, políticos, econômicos e religiosos), mas não jurídicos”.

Desta forma, a incidência não ocorrerá “sozinha”, visto que se pressupõe a aplicação humana para constituir-se em linguagem. Ressalta-se que a expressão incidência automática e infalível da norma jurídica – adotada por expressiva parcela da Ciência do Direito – é utilizada de maneira diversa. Não se desconsidera a referida expressão. Somente se entende ocorrer a incidência automática e infalível após o relato em linguagem jurídica, cujo fenômeno depende da ação de um aplicador. Em outros termos, no momento em que há constituição linguística dos eventos previstos em hipóteses normativas (fato jurídico) e instaurando-se os respectivos efeitos, a norma incidirá de forma automática e infalível. Não se pretende travar discussões aprofundadas sobre o tema, apenas se delimitar o conteúdo adotado acerca do termo incidência.

Torquato Júnior⁹⁰ faz um arrazoado sobre as duas posições doutrinárias: (i) aquela que defende a incidência automática e infalível da norma jurídica; e (ii) a que sustenta a indissociação da incidência e aplicação da norma. Assim a linha (i) explicita que a incidência é ideal e perfeita, bastando a realização do suporte fático, não necessitando de aplicação do sujeito intérprete, a qual poderá acontecer ou não, ou seja, a incidência se dá antes da aplicação, a qual nem sempre acontecerá. Enquanto isto, a linha (ii) a aplicação e incidência se dão no momento instantâneo, o que significa dizer que o para a norma incidir é necessário a ação humana. Por isso, aqueles que adotam esta corrente deduzem que a norma não é extraída ou revelada pelo intérprete, mas sim uma construção da linguística do fato, ao tempo do evento, pois o agente cria linguagem e a norma, retroagindo ao tempo do fato.

Aurora Tomazini⁹¹ expõe o caminho da incidência normativa:

O homem (aplicador), a partir dos critérios de identificação da hipótese de uma norma geral e abstrata, construída com a interpretação dos textos jurídicos, demarca imaginariamente (no plano do ser), a classe de fato a serem juridicizados. Quando, interpretando a linguagem da “realidade social” (a qual tem acesso por meio da linguagem das provas), identifica um fato denotativo da classe da hipótese, realiza a

⁸⁸ Todo ato, enquanto linguagem competente, é constitutivo de uma realidade jurídica, de um fato jurídico e dos direitos e deveres imputados em sua decorrência (relação jurídica). (CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito** – O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 453).

⁸⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito** – O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 437).

⁹⁰ CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente: reflexões sobre metáforas e paradoxos da dogmática privatista. São Paulo: Noeses, 2009, p. 104 – 107.

⁹¹ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito** – O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 443

subsunção e produz uma nova linguagem jurídica, relatando tal fato no antecedente de uma norma individual e concreta e a ele imputando a relação jurídica correspondente (como proposição consequente desta norma) e, assim o faz, com a denotação dos critérios de identificação do consequente da norma geral e abstrata (incidida), a qual será representativa de um liame a ser estabelecido no campo social.

Assim, diante de todo o exposto, questiona-se: perante a regra-matriz de incidência, em que momento o exercício do planejamento tributário?

Se para haver a incidência norma jurídica, é imprescindível o preenchimento de todos os critérios da regra-matriz, os atos de gestão com finalidade fiscal poderão ser executados levando em conta todos estes elementos. Identificam-se as seguintes hipóteses no exercício do planejamento tributário, porquanto os atos e negócios jurídicos poderão ser praticadas.

Frente ao critério material da regra-matriz, a ação desenvolvida pelo contribuinte no exercício do planejamento poderá impedir a incidência do tributo que porventura incidisse, se o contribuinte adota conduta distinta do verbo presente na hipótese, não corresponde ao fato jurídico constituído em linguagem jurídica competente.

Se o contribuinte – no exercício do planejamento tributário– opta por uma localidade cuja tributação seja mais benéfica para sua operação, o critério espacial poderá impedir a constituição da relação jurídica perante um determinado Ente, visto que o fato jurídico não fora constituído na localidade descrita no texto legal.

No caso do critério temporal, se as medidas são constituídas em momento em que venha retardar ou impedir a constituição do fato jurídico tributário, a norma jurídica apenas incidirá quando houver a respectiva transposição em linguagem jurídica.

Então, as medidas (omissões ou ações) que impeçam o preenchimento dos elementos da hipótese se enquadraram no conceito de planejamento tributário. Atente-se que não se analisa a licitude das condutas adotadas, o que será feito oportunamente, haja vista que poderão ou não conter condutas proibidas pelo ordenamento. Pretende-se, neste momento, constatar que os critérios componentes da hipótese são particularmente considerados para fins de planejamento tributário, já que – se não preenchidos cumulativamente– nem mesmo a relação jurídica será instaurada e, portanto, as medidas de cunho gestacional buscam justamente o manejo do fato jurídico, impedindo a incidência de um tributo.

Enquanto isso, diante dos critérios presentes no consequente da norma jurídica, podem-se identificar as seguintes situações:

O critério quantitativo é bastante relevante na tomada de condutas de gestão fiscal, visto o principal objetivo desta prática ser a redução do montante fiscal incidente na operação.

Desta forma, o contribuinte poderá realizar negócios jurídicos que ora alterem a base de cálculo, ora alterem a alíquota incidente – tornando a operação mais benéfica caso houvesse adotado outro caminho a fim de atingir aquela finalidade.

Percebe-se que o critério quantitativo se confunde ou com material ou com espacial. Por um caminho lógico, não haverá conduta do contribuinte que possa alterar o consequente da norma geral e abstrata construídas com base nas prescrições normativas, nem mesmo da norma individual e concreta por se tratar de norma incidida.

Por fim, tem-se o critério pessoal. Como o contribuinte sempre figurará no polo passivo na incidência da norma tributária, atuação de gestão terá por alvo o sujeito ativo, isto é, se o regime jurídico tributário perante aquele sujeito ativo será mais benéfico em relação aos demais. Mcnaughton⁹² demonstra que se confunde com os critérios espacial e quantitativa (especialmente alíquota), porque decorreram justamente do sujeito ativo inserido na relação jurídica: prefere-se realizar o negócio jurídico em determinado lugar (espacial), porquanto a alíquota incidente será mais benéfica. Até porque a mera opção de contribuir para um sujeito ativo ou outro – sem finalidade de economizar tributo– não estaria inserido no contexto do planejamento tributário.

A propósito, os elementos componentes do consequente normativo são determinantes para a realização das condutas com finalidade de planejamento tributário. Contudo, percebe-se, desde já, que as condutas que visem exclusivamente desconstituir esses dois critérios estão eivadas de ilicitude, pois, como visto, o fato jurídico tributário, previsto na hipótese, já está revestido em linguagem jurídica e, por isso, dever-se-á, inevitavelmente, aplicar o seu respectivo consequente. Entretanto, como já alertado, o quesito da licitude será averiguado em momento posterior.

Percebe-se que a constituição do fato jurídico tributário tem relevância significativa na determinação dos atos inseridos no exercício do planejamento tributário. Por isso, dedicar-se-á sobre tal matéria no próximo tópico.

1.2.2 Fato Jurídico Tributário

O fato jurídico, como já mencionado, compõe a estrutura da norma jurídica, precisamente em sua hipótese, já que só seja possível a incidência da norma caso o evento

⁹² MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 264.

realizado no mundo fenomênico esteja descrito na hipótese da norma geral e abstrata e se materialize no mundo jurídico (fato jurídico), através da linguagem jurídica competente, compondo, assim, a hipótese da norma individual e concreta⁹³.

Portanto, o fato jurídico compõe somente a norma jurídica já incidida, no processo de sua aplicação/incidência. Antes disso, temos apenas texto jurídico (enunciado – normas gerais e abstratas) que permitem identificar quais os eventos poderão ser promovidos à categoria do fato jurídico. Tércio Sampaio alude que o fato não é algo concreto, mas sim, um elemento linguístico ordenando capaz de formar uma realidade, no contexto do Direito, uma realidade jurídica que somente importará no momento da aplicação.

Tem-se a primeira conclusão: os eventos não produzem efeitos jurídicos, qualidade exclusiva do fato. Destaca-se que os efeitos serão exclusivamente jurídicos, apesar de se referir à realidade social, haja vista ao Direito competir a regulamentação das relações intersubjetivas de sujeitos que estão inseridos em um contexto social. Porém, apesar dessa referibilidade, são realidades linguísticas distintas, sendo um grave equívoco confundir estes dois mundos.

No contexto do planejamento tributário, determinar o conceito do fato jurídico tributário é determinante para se verificar quais fatos são oponíveis perante o Fisco, sendo possível análise da licitude dos atos praticados pelo contribuinte. Retoma-se o critério cronológico, por tempo adotado pela Ciência do Direito na identificação do planejamento legítimo. Como visto, este método defende a licitude das medidas realizadas antes da ocorrência do fato gerador e, por conseguinte, ilícitas aquelas tomadas posteriormente.

Conquanto a Ciência do Direito apresente elaboradas críticas sobre o critério cronológico, defende-se que este aspecto exerce um papel relevante na constatação da ilicitude do planejamento fiscal, apesar de merecer ajustes.

Primeiro, propõe-se a alteração do termo fato gerador pela palavra fato jurídico tributário, pois assim se delimitará criteriosamente o momento em que o evento é inserido no mundo jurídico, não restando dúvida acerca do conteúdo semântico da expressão. E, no segundo passo, embora o critério cronológico não seja suficiente, por si só – para verificar a

⁹³ Aurora Tomazini assim afirma: Evento é o acontecimento do mundo fenomênico despido de qualquer formação linguística. O fato, por sua vez, é o relato do evento. Constitui-se um enunciado denotativo de uma situação delimitada no tempo e no espaço. E Por fato jurídico entende-se o relato do evento em linguagem jurídica. Enunciado, também denotativo de uma situação delimitada no tempo e espaço, constituído em linguagem competente, que ocupa posição de antecedente de uma norma individual e concreta. (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito** – O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 532).

legitimidade de todas as condutas com pretensão de economizar tributo – poder-se-á inferir em uma parcela destas, quais sejam: as condutas, com fins de planejamento, realizadas posteriormente a formalização do fato jurídico tributário.

Este raciocínio parte de um preceito lógico: o termo planejar nos remete às condutas prévias, organizadas com antecipação. Se adotadas em momento inoportuno, ou seja, posteriormente à constituição do fato jurídico tributário e à respectiva relação jurídica, é consequência lógica sua ilicitude. Do contrário, admitir-se-ia uma possibilidade de se extinguir uma relação jurídica tributária por mera liberalidade do sujeito passivo, hipótese não incompatível com o próprio conceito de tributo.

Isto se deve, primordialmente, à adoção do lançamento por homologação, já que as informações fáticas são apresentadas pelo próprio contribuinte, quem, nesta oportunidade, poderá falsificá-las. Este tema será especificamente tratado. Cabe, portanto, demonstrar que o contribuinte pode adotar medidas com fins gestacionais antes ou depois do fato jurídico tributário. Porém, precisar a sua constituição servirá de relevante critério para se verificar a legitimidade do planejamento adotado, consoante a proposta deste trabalho.

Faz-se relevante examinar por quais vias o evento poderá assumir a qualidade de fato jurídico. Por tais razões, dedica-se, neste momento, à teoria das provas, visto ser o único caminho que viabiliza a constituição linguística dos fatos.

1.2.2.1 Teoria da Prova na Constituição do Fato Jurídico

Entende-se que o processo – judicial ou administrativo– é um verdadeiro jogo retórico, em que “ganha” aquele que melhor provar suas alegações. Até porque sem as provas de nada serviria o que foi dito, como já se dizia: “fato narrado e não provado é o mesmo que não narrado”. Em outras palavras, evento não revestido de linguagem jurídica competente (provas admitidas em Direito), não existem no mundo jurídico.

Se somente os fatos jurídicos tributários podem figurar na hipótese da norma individual e concreta– que será realizado através do lançamento tributário (que será examinado em tópico próprio– questiona-se: qual a realidade jurídica dos fatos? Como se dá essa constituição?

Parte-se da concepção de que o sujeito cognoscente não realiza meramente uma análise descritiva de seu objeto, contudo o constrói mentalmente, através do método

hermenêutico-analítico⁹⁴. Por esta razão, a “verdade” não é simplesmente descoberta, mas criada pelo ser humano no interior de determinado sistema e manifesta-se através de uma linguagem própria.⁹⁵

Quando se está diante do tema “prova”, deve-se ter em mente a distinção entre o que é juridicamente relevante (fato jurídico) e aquilo que é insignificante para o mundo jurídico. Neste sentido, somente será considerado fato jurídico (enunciado linguístico) aquilo que for constituído mediante a linguagem probatória (meios de prova admitidos no Direito Positivo).

Assim, perante um certo evento⁹⁶ diversas são as versões que poderão surgir, porém somente se integrará ao processo aquela versão que venha se revestir de uma linguagem competente classificando-se como um enunciado linguístico⁹⁷. Por mais que se admita uma infinidade de versões sobre um único evento, estas só serão consideradas fato jurídico quando produzidas na forma imposta pelo direito, ou seja, aquela linguagem que se sustenta nas “provas” admitidas juridicamente.⁹⁸ Os acontecimentos do mundo fenomênico – enquanto não constituídos mediante linguagem jurídica própria – qualificam-se como eventos e por isso permanecem fora do sistema jurídico e, por isso, não poderão compor a hipótese de incidência da norma.

Portanto, podemos firmar que o intérprete se depara tão somente com as versões (relato) apresentadas sobre o mesmo evento, nunca tendo acesso aos acontecimentos (eventos). Mesmo assim, diante das versões ainda se tem um ponto determinante. Como afirma Aurora Tomazini, “há um grande distanciamento entre a sensação empírica da ocorrência e sua constituição linguística”.⁹⁹

⁹⁴ O método adotado neste trabalho se propõe averiguar o discurso jurídico sob os enfoques sintático, semântico e pragmático, sem, contudo, desconsiderar os referenciais culturais – valores. Isto porque a construção se dará num processo dialético, de contraposição de sentidos. Por isso não haverá certo e errado. Tem-se, na verdade, a construção de opiniões, ou melhor, de posições fundadas num referencial filosófico.

⁹⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 15.

⁹⁶ Entende-se por evento os acontecimentos do mundo fenomênico, perceptível aos sentidos humanos. (CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico**. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses. p. 485). Mesmo sentido Fabiana Del Padre (**A prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 32): “chamamos de *evento* o acontecimento do mundo fenomênico, despido de qualquer relato linguístico. O *fato*, por sua vez, é tomado como enunciado denotativo de uma situação, delimitada no tempo e no espaço”.

⁹⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 486.

⁹⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico**. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 487.

⁹⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico**. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p.485.

Por isto, deve-se ter em mente que a finalidade da prova consiste no fato que se pretende provar, manifestado pela alegação dos interessados. Prova conceitua-se como o fato provado – entendido como enunciado linguístico veiculado– independentemente da apreciação do julgador: é o fato jurídico em sentido amplo. Tem-se, portanto, uma função persuasiva, direcionada ao convencimento do julgador, tem por objetivo servir-se à constituição ou desconstituição do fato jurídico em sentido estrito.

Eduardo Cambi assim afirma: “os fatos não são um dado, mas, ao contrário, algo a ser investigado, construído, no processo, a partir do resultado da atividade probatória desenvolvida pelas partes, em colaboração com o juiz”.¹⁰⁰ Complementa-se com a colaboração dos tribunais administrativos que também devem colaborar no desenvolvimento adequado do processo.

Diante dessa finalidade exclusiva de convencimento, percebe-se nos processos o fenômeno da “redundância das provas” ou “reforço de prova”. As partes, comumente, utilizam-se de diversos meios probatórios (juridicamente admitidos, claro) para constituir o mesmo fato jurídico¹⁰¹. Isto só reforça a concepção de que o processo instala uma guerra probatória entre as afirmações das partes.

Vale ainda fazer um breve adendo. A prova difere do meio de prova. Este serve como instrumento transportador dos fatos ao processo, construindo, os fatos jurídicos. O que não significa que ato de provar restringe-se a juntar documentos. Efetivamente deve estabelecer-se uma relação entre o documento e o fato a ser provado.¹⁰² Dardo Scavino¹⁰³ ressalta que o fato em si não tem força probatória, uma vez que os fatos não falam, e, por isso, faz-se necessário participação das partes na produção probatória, pois são os sujeitos que provam suas alegações. Em mesmo sentido, Tárek Moysés Moussallem¹⁰⁴ aduz que “os eventos não provam nada, simplesmente porque não falam. Sempre uma linguagem deverá resgatá-los para que efetivamente existam no universo humano.

Paulo Celso B. Bonilha¹⁰⁵ estabelece a seguinte distinção entre meios de prova e prova:

¹⁰⁰ CAMBI, Eduardo. **Direito constitucional à prova no processo civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 52.

¹⁰¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 61 – 62.

¹⁰² TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 86 – 88.

¹⁰³ SCAVINO, Dardo. **La filosofía actual: pensar sin certezas**. Buenos Aires: Paidós, 1999, p. 39.

¹⁰⁴ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 27.

¹⁰⁵ BONILHA, Paulo Celso B. **Da prova no direito administrativo**. São Paulo: Revista Dialética, 2001, p. 86.

Falar em meios de prova é cogitar dos instrumentos ou provas, através dos quais os fatos serão representados no processo. Há meios hábeis para efetuar essa produção, de acordo com a natureza do fato e, por via de consequência, os meios de prova variam de acordo com as necessidades de utilização de métodos técnicos e juridicamente idôneos à fixação desses fatos em juízo.

Meios de prova são um instrumento linguístico posto no Direito Positivo. Prova é o enunciado linguístico produto.

Quer consagrar-se no presente trabalho a existência de uma “linguagem das provas”, vista como um conjunto de signos aos quais o direito confere efeitos probatórios. Desta forma, os eventos serão revestidos pela linguagem juridicamente competente, constituindo-se em fatos jurídicos e permitindo-se que sejam juridicizados, vale dizer, mediante a linguagem das provas, uma versão sobre certo evento tornar-se-á um fato jurídico, passando a ser um enunciado propositivo da norma individual e concreta.

Passe-se, portanto, pelo quesito da verdade.

Muito se questiona na doutrina acerca da relação entre verdade e processo (ou próprio Direito). Há, inclusive, quem persista na clássica distinção entre verdade formal e verdade material ou quem defenda a existência de verdade no processo judicial, como um princípio orientador: o processo é um instrumento em que busca a verdade.¹⁰⁶

Coaduna-se com esse posicionamento o autor Vitor de Paula Ramos, pois acredita que a busca pela verdade material deve ser um valor orientador do processo, para que este se sirva como um instrumento hábil a retratar o que efetivamente aconteceu, ou, no mínimo, aproximar-se. Em crítica aos defensores opostos, o autor aduz que se não houver a busca pela verdade material, “melhor seria abolir qualquer meio de prova, retornando a métodos antigos de resolução de conflitos, mais céleres e baratos, como jogar uma moeda para o alto”.¹⁰⁷ Isso representa uma legítima “ingenuidade epistemológica”¹⁰⁸.

A depender da acepção adotada do vocábulo verdade, vale dizer, de seu conteúdo semântico, pode-se firmar se há ou não verdade no processo e, se sim, de qual verdade estamos tratando. Desta forma, precisa-se neste início sacramentar o que entendemos por verdade quando diante do processo judicial.

¹⁰⁶ Dentre diversos autores, podemos citar Michele Taruffo (**Verità e Processo**. Revista de Processo. Vol. 228/2014. p. 63 – 78. Fev/2014) e Gabriel Felipe Roqueto Riguetti. (**Processo e Verdade**: Brevíssimas Considerações sobre funções e conceitos. Revista de Processo. Vol. 250/2015. p. 61 – 90. Dez/2015).

¹⁰⁷ RAMOS, Vitor de Paula. Ônus e deveres probatórios das partes no Novo CPC brasileiro. In: DIDIER JR, Fredie. Provas. 2.ed. revista e atualizada. Salvador: 2016, p.268.

¹⁰⁸ FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão**: teoria do garantismo penal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 42.

No cenário acadêmico atual, há quem defenda uma verdade por correspondência – o que implica a adequação de proposição à realidade por ela referida: a prova tem por objetivo comprovar aquilo que realmente aconteceu. Hugo de Brito Segundo, um dos defensores desta acepção, alega que a prova e a verdade estão intimamente ligadas, haja vista aquela pretender demonstrar a veracidade de uma afirmação em torno de fatos.

Declara expressamente o seu entendimento:

Adota-se a ideia de verdade como correspondência, compreendendo-se a verdade não como entidade abstrata a ser buscada nos confins de uma caverna ou no fundo de um oceano, mas meramente como um atributo de uma afirmação que corresponde à realidade afirmada. Se alguém faz uma afirmação sobre a realidade, e essa afirmação corresponde à realidade que é afirmada, diz-se que a afirmação é verdade.¹⁰⁹

Porém, em outra passagem, o referido autor admite a fabilidade do aparato cognitivo do ser humano em conhecer e (re)construir a realidade, entrando em uma certa confusão, pois como se pode admitir uma verdade correspondente à realidade dos acontecimentos se o próprio conhecimento pelo sujeito cognoscente é limitado?

Aliás, tal conceito poderia se enquadrar na verdade aproximativa exposta pelo processualista Ferrajoli, fundada nas teorias de Popper. Tal corrente defende que, devido à incapacidade do ser humano em igualar o evento ao fato jurídico, ao processo deve-se tem a busca, pelo menos, uma verdade aproximada ao que efetivamente aconteceu. Seria um valor inerente ao processo¹¹⁰. Em suma, “é impossível, mas podemos chegar perto”, ou seja, não se pode falar em verdade.

Outro defensor desta corrente, Michele Taruffo proclama que o enunciado será verdadeiro se o que diz corresponder ao que se verificou, independentemente de demonstração, sendo possível descobrir a verdade sobre os eventos no mundo com métodos adequados e confiáveis. [...] por esta razão, mediante emprego adequado dos instrumentos probatórios, seria possível verificar a verdade dos fatos relevantes para a decisão.¹¹¹

Em crítica ao Taruffo, Beclaute Oliveira pontua que tal concepção demonstra-se contraditória, visto que ao mesmo tempo em que a verdade independe de demonstração o autor alega ser necessária para seu descobrimento a utilização de métodos adequados e

¹⁰⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Os Poderes Instrutórios do Juiz no Novo CPC. In: DIDIER JR, Fredie. **Provas**. 2.ed. revista e atualizada. Salvador: 2016, p. 330.

¹¹⁰ FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão**: teoria do garantismo penal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 42 – 43.

¹¹¹ SILVA, Beclaute Oliveira. Verdade como Objeto do Negócio Jurídico Processual. In: DIDIER JR, Fredie. **Provas**. 2.ed. revista e atualizada. Salvador: 2016, p. 284 – 285.

confiáveis, além de, apesar de adotar a verdade como correspondência ou verdade material, apresenta argumento sobre a inexistência de uma verdade absoluta. Ora a verdade é correspondência, ora a verdade é consensual.¹¹²

Para nós, esta corrente (verdade como correspondência) é falha, porquanto os eventos somente são conhecidos quando revestidos de uma linguagem competente, desprezando-se tudo aquilo que não assim não for. Isto significa dizer que o conhecimento é limitado ao que se encontra linguisticamente constituído, independentemente daquilo que tenha efetivamente ocorrido. No caso do processo, somente pode ser concebido como juridicamente verdadeiro quando revestido de um meio de prova admitido no Direito, independentemente do mundo dos eventos.

Outra corrente difundida é a verdade consensual. Esta acepção defende que a verdade decorre de acordo entre os indivíduos de uma determinada comunidade ou cultura e, por isso, ela seria sempre relativa, já que susceptível de alteração em relação aos fatores espaço/tempo. Coaduna-se com as críticas feitas a esta teoria, pois tratar a verdade como consenso poderia nos levar a uma enorme insegurança.¹¹³

Contudo, acredita-se que esta insegurança é solucionada se tomarmos o consenso como algo constituído por um sistema específico, o qual estabelecerá de maneira lógica como construir lógico e semanticamente a verdade. Isto é: parece-nos que a verdade jurídica se aproxima bastante de uma verdade consensual, desde que inserida em um sistema de enunciados linguísticos.

Também é possível se deparar com a verdade por coerência, que defende a ausência de contradição entre seus enunciados dentro de um sistema específico, os quais seriam harmônicos entre si. Neste ponto, admitir-se-ia um sistema onde não há contradição entre as proposições, na mesma medida em que as aceita como verdadeiras serviriam de base para outras proposições. É verdadeiro porque está em conformidade com todas as demais do mesmo sistema.

Percebe-se ainda a existência de sujeitos que tratam a verdade como revelação, a qual teria uma conotação divina, a fim de que a verdade somente é revelada no espírito humano através de um ente divino. Se levarmos em consideração esta linha de raciocínio no direito

¹¹² SILVA, Beclate Oliveira. Verdade como Objeto do Negócio Jurídico Processual. In: DIDIER JR, Fredie. **Provas**. 2.ed. revista e atualizada. Salvador: 2016, p. 288.

¹¹³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 14.

processual, seríamos forçados a concordar: os juízes são Deuses. Evidentemente não é isso que o Direito Positivo pretende.

Este trabalho, enfim, adota a concepção de que não há uma verdade universal, nem que esta estaria preconcebida no mundo, limitando a atividade humana a sua descoberta ou revelação. Pelo contrário, cabe ao homem construir linguisticamente a verdade, a qual nunca será única e imutável, porque sempre será confrontada com outras construções e estará condicionada ao sistema linguístico em que esteja inserido e aos seus valores culturalmente formados.

Fabiana Del Padre¹¹⁴, seguidora desta mesma linha de raciocínio, afirma que:

Nessa concepção, inexistem verdade absolutas. Todas são relativas: dependem do sistema em que se inserem, das condições de tempo e de espaço. A relatividade da verdade está intimamente relacionada, também, com a possibilidade de modificações dos sentidos atribuídos às palavras de acordo com os sintagmas ou com a sucessão discursiva.

[...]

Quando afirmamos que não há verdade absoluta, universal, referimo-nos à variação de sentidos e valores que uma proposição pode apresentar em virtude da influência do ambiente e condição impostas pelos diferentes sistemas.

Defende-se, neste ponto, ser inalcançável uma verdade absoluta e universal, sendo possível para o homem atingir tão somente o plano das certezas¹¹⁵ que se manifestam (construídas) através da linguagem de um sistema específico que delimita sua própria realidade.

Desta maneira, tem-se no processo judicial uma verdade jurídica, tendo em vista que os fatos jurídicos se classificam como eventos vestidos numa linguagem competente em um sistema específico, é dizer, através das provas previstas no Direito Positivo.

Parece-nos que falar em verdade material ou verdade por correspondência – quando se adota a filosofia da linguagem – é uma impropriedade, na medida em que, perante o sistema linguístico auto-referente do Direito Positivo, a verdade torna-se um elemento desconexo da perspectiva constitutiva da realidade – o que se afasta por completo da verdade por correspondência.

¹¹⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p.17 – 18.

¹¹⁵ Fabiana Del Padre (**A prova no Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 9 – 10) prefere usar a nomenclatura crença, a qual a define como ação humana de estabelecer, dentro de um certo grau de probabilidade ou certeza (varia de mera conjectura à certeza), a veracidade de determinada proposição, mesmo que não haja prova racional e objetivamente. Contudo, para a autora, só haverá verdade se houver prova (justificação suficiente), nos moldes linguístico do sistema no qual a crença encontra-se inserida.

Verdade no Direito não passa de uma verdade meramente jurídica, já que é o sistema jurídico que determina o que nele existe, elegendo uma forma linguística específica (linguagem competente) a fim de indicar quais eventos serão considerados juridicamente relevantes. Então, pode-se afirmar quem, se o enunciado é pautado nas provas em direito admitidas, o fato é juridicamente verdadeiro.¹¹⁶

Seja processo administrativo, seja processo judicial, teremos sempre uma verdade lógica, pois obtidas em conformidade com as regras postas na legislação processual. Se há formalidade no processo probatório (procedimentos estabelecidos em lei), é inconcebível admitir-se uma busca pela verdade material.

Carnelutti¹¹⁷ coaduna-se com tal posicionamento ao afirmar que:

Basta um limite mínimo à liberdade de busca do juiz, para que o processo de busca da realidade degenerem em processo formal de determinação; em outras palavras: a medida do limite é indiferente para a natureza do processo. A verdade é como a água: ou é pura, ou não é verdade. Não se pode buscar a verdade somente em parte: ou se busca de tudo, ou seja, busca-se até que a encontre, ou o que se busca não é a verdade. Assim, a rigor, não se pode dizer totalmente que o conhecimento da verdade seja o objeto jurídico.

Então, existindo, ainda que mínimas, limitações às provas, o processo propõe-se a determinar uma mera verdade lógico-semântica ou mera verdade jurídica, ou melhor, o processo não busca a verdade vista como correspondência dos fatos

Oportuno se faz neste momento refutar a distinção entre verdade material e verdade formal, sendo aquela representativa da verdade por correspondência; e esta aquela verdade apegada ao formalismo procedimental e abandono do conteúdo semântico, destoando-se da sua ocorrência real.

Adotam-se, no presente artigo, os ensinamentos de Tárek Moysés Moussallem¹¹⁸, quem anuncia ser irrelevante esta classificação, porquanto a verdade está inserida em um certo sistema linguístico e, diante do caráter autossuficiente da linguagem, toda a verdade seria formal – leia-se, inserida em um sistema linguístico.

Acerca da verdade, A. Fabiana Del Padre¹¹⁹ resume o entendimento ora adotado:

O sistema do direito positivo indica os momentos em que os fatos podem ser constituídos mediante produção probatória, impõe prazos para a apresentação de defesas e de recursos (tempestividade), além de estabelecer o instante em que as

¹¹⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 35.

¹¹⁷ CARNELLUTI, Francesco. **A prova civil**. Tradução de Lisa Pary Scarpa. 2ª ed. Campinas: Bookseller, 2002, p. 52.

¹¹⁸ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 39-40.

¹¹⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 15.

decisões se tornam imutáveis (coisa julgada). Com determinação desse jaez, fornece os limites dentro dos quais a verdade será produzida, prescrevendo sejam tomadas como verdadeiras as situações verificadas no átimo e forma legais, independentemente de sua relação com o mundo das coisas.

Como já dito, o que importa para o Direito não são os eventos, mas sim os fatos jurídicos, ou seja, para a verdade jurídica importa-se exclusivamente com a forma especial descrita em lei para a constituição do fato jurídico, sendo irrelevante relacioná-lo com o que efetivamente aconteceu no mundo fenomênico. Se construídos mediante uma linguagem jurídica própria, o fato será considerado verdadeiro para o Direito.¹²⁰

Então, questiona-se: qual a posição dos fatos jurídicos na construção da norma jurídica?

Como já sacramentado, adota-se prova como um enunciado linguístico apto a constituir o fato. Tem-se fato jurídico quando o evento detém um relato linguístico, através de uma linguagem competente, isto é, pelo Direito Positivo. Dessa maneira, a prova não revela o evento, mas o constrói, tornando-se em fato jurídico. Neste viés, forçoso reconhecer que a prova e os fatos jurídicos acabam por referir-se a categorias idênticas, uma vez que os fatos são constituídos pela linguagem competente da prova.¹²¹

Basta para nós entender que no antecedente das normas individuais e concretas têm-se os fatos jurídicos (eventos linguisticamente constituídos) e, no conseqüente, a relação jurídica entre dois sujeitos específicos. E daí a importância das provas, tendo em vista que a norma jurídica é o produto de uma sentença derivada de um caso concreto específico entre certos sujeitos, levando sempre em consideração as normas abstratas (enunciados da hipótese de incidência). Os fatos são veiculados através de enunciados.

Beclaute Oliveira¹²² é categórico ao afirmar que

Prova ingressa neste contexto como questão fundamental para o estabelecimento do antecedente da norma jurídica de decisão, sendo a verdade um dos critérios, mas não o único, de legitimação do ato decisório. Esta verdade não é absoluta ou material, mas aquela suficiente a atestar de forma válida e legítima a existência do fato ou, melhor, de um argumento sobre o fato que irá funcionar como antecedente da norma de decisão a ser tomada pelo Estado-juiz.

¹²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 357.

¹²¹ SILVA, Beclaute Oliveira. Verdade como Objeto do Negócio Jurídico Processual. In: DIDIER JR, Fredie. **Provas**. 2.ed. revista e atualizada. Salvador: 2016, p 299.

¹²² SILVA, Beclaute Oliveira. Verdade como Objeto do Negócio Jurídico Processual. In: DIDIER JR, Fredie. **Provas**. 2.ed. revista e atualizada. Salvador: 2016, p. 293.

Vale destacar, neste momento final, a distinção feita pela Fabiana Del Padre acerca do fato jurídico em sentido *amplo* e o fato jurídico em sentido *estrito*, para fixar em definitivo a relação da prova e da norma jurídica de decisão.

Expõe o fato jurídico em sentido amplo aquele que relata um acontecimento pretérito, conforme o sistema do Direito Positivo e tem por finalidade fornecer elementos de convicção que, conjugado a outros, constituirá o fato jurídico em sentido estrito no antecedente da norma individual e concreta. Assim, tem como exemplo cabal de fato jurídico em sentido amplo a prova, “cuja função consiste em convencer o destinatário acerca da veracidade da argumentação de determinado sujeito, levando à composição do fato jurídico em sentido estrito”.¹²³ Enquanto o fato jurídico em sentido estrito é aquele que constitui o antecedente da norma jurídica individual e concreta.

A autora apresenta a seguinte fórmula para ilustrar tal raciocínio:

$$[Fa . (F1 . F2 . F3 . \dots Fn)] \rightarrow Fj$$

Fa indica o fato alegado; (F1 . F2 . F3 Fn) representam um número finito de fatos (fatos jurídicos em sentido amplo; Fj é o fato que se pretende constituir por meio das provas (fato jurídico em sentido estrito). Significa que se houver um fato alegado (Fa), atestado pelas provas (F1 F2 F3 ... Fn), então deve-ser o fato juridicamente constituído (Fj – Fato Jurídico em sentido estrito).

Seguindo a lógica apresentada, primeiro alega-se o fato (versão); busca-se prová-lo (fatos jurídicos em sentido amplo); para que a cominação entre as provas possa constituir o fato jurídico em sentido estrito. Daí se tem a conclusão de que o fato alegado é verdadeiro diante do conjunto de provas apresentadas e por isso é uma verdade relativa, visto que pode ser refutável por um outro fato jurídico linguisticamente constituído.

Além do mais, Beclaute Oliveira assevera que essa relação entre prova e fato reflete duas espécies de enunciados (enunciados provas e enunciados fatos) que irão compor a decisão jurídica – o que se assemelha ao fato jurídico em sentido estrito e amplo, respectivamente. Significa dizer que, caso um enunciado (fato jurídico em sentido amplo) que não fora utilizado pelo aplicador para construir a norma solução para o caso, seja depois usada, pelo tribunal, para construir nova decisão (fato jurídico em sentido estrito).¹²⁴

Neste ponto, parece-nos que Carnelutti tem certa razão ao firmar que “Quanto a posição da situação de fato, o juiz, em vez de ter que adaptar-se estritamente à realidade, deve

¹²³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 71.

¹²⁴ SILVA, Beclaute Oliveira. Verdade como Objeto do Negócio Jurídico Processual. In: DIDIER JR, Fredie. **Provas**. 2.ed. revista e atualizada. Salvador: 2016, p. 301.

acomodar-se às afirmações das partes”¹²⁵, as quais deverão estar constituídas mediante linguagem jurídica competente, tornando-se categorias linguísticas que ingressam no direito pela porta do antecedente da norma jurídica.¹²⁶ Mesmo raciocínio é aplicável ao processo administrativo do lançamento tributário.

Paulo de Barros Carvalho¹²⁷ aduz:

No procedimento administrativo de gestão tributária, é imprescindível a cabal demonstração de causalidade entre o fato observado, considerado como indício, e a efetiva existência do ato infrator. Em outras palavras: não pode haver sobra de dúvida sobre a concreção do fato que dá causa à autuação administrativa, sendo inadmissível adotar a figura da presunção, tendo em vista que esta consiste no processo lógico em que de um fato conhecido se infere fato desconhecido e, portanto, incerto.

As conclusões deste tópico são relevantes para indicar quais fatos e como irão compor o lançamento tributário, além das discussões realizadas mais a frente, como o ônus da prova na desconsideração dos negócios jurídicos pelo Fisco e a (in)aplicabilidade da teoria do propósito negocial na legitimação do planejamento tributário.

Havendo a constituição do fato jurídico tributário, na linguagem jurídica competente (prova) surgirá a obrigação tributária, a qual passamos a analisar.

1.2.3 Obrigação Tributária e a Relação Jurídica Tributária

Se a relação jurídica somente constitui-se quando há a materialização da hipótese de incidência (fato jurídico), é neste instante que surgirá a obrigação tributária. Uma vez nascida a relação jurídica, surge a pretensão do sujeito ativo e o dever prestacional do passivo. Nos moldes tributários, a obrigação será o pagamento do respectivo tributo incidente, calculados na aplicação da alíquota na referida base de cálculo.

O Código Tributário Nacional prevê um enunciado normativo acerca da obrigação tributária, a qual expõe o seguinte texto:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

¹²⁵ CARNELLUTI, Francesco. **A prova civil**. Tradução de Lisa Pary Scarpa. 2ª ed. Campinas: Bookseller, 2002, p. 33.

¹²⁶ SILVA, Beclate Oliveira. Verdade como Objeto do Negócio Jurídico Processual. *In*: DIDIER JR, Fredie. **Provas**. 2.ed. revista e atualizada. Salvador: 2016, p. 292.

¹²⁷ 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**. *In*: Planejamento Tributário. Hugo de Brito Machado (coord.). São Paulo: Malheiros, 2016, p. 598.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Pode-se afirmar que a obrigação tributária é a relação jurídica que conecta o pagador de tributo com o Fisco, em todas as ordens federativas. Porém alguns aspectos específicos do fenômeno da obrigação tributária merecem ser analisadas particularmente.

Primeiramente destaca-se a obrigação principal e acessória, expressamente mencionadas nos parágrafos 1º e 2º do artigo 113 (transcrito acima). Enquanto que a obrigação principal (prestação/objeto) é a prestação pecuniária, a obrigação acessória refere-se a um fazer ou não fazer que se prestam a facilitar o conhecimento, controle e arrecadação do quantum devida como tributo.

Observa-se que, malgrado o termo acessório, o que nos remete a um aspecto condicionante entre as obrigações, pois a lógica nos indica que o acessório sempre seguirá o principal, em uma relação de subordinação, na prática, são deveres autônomos. Por exemplo, as pessoas detentoras de isenções ou imunes estão sujeitas aos deveres acessórios, apesar de ausente o dever principal. Por tais questões, Paulo de Barros Carvalho¹²⁸ sugere a utilização do termo deveres *instrumentais* ou *formais*, justamente por não ser meramente acessório.

Embora seja relevante o estudo dos deveres instrumentais, este tópico tem por prioridade a obrigação tributária que advém da incidência do tributo e do nascimento da relação jurídico-tributária. Percebe-se, nestes termos, que a obrigação tributária nasce simultaneamente com o surgimento da relação jurídica tributária, ou dela deriva, e, por isso, aquela somente surge no momento da aplicação.

A obrigação reside no conseqüente da norma jurídica individual e concreta, uma vez que norma geral e abstrata apenas estabelece hipoteticamente a obrigação decorre, caso o fato jurídico tributário se materialize. Com isso, pode-se afirmar que, perante o planejamento tributário, a obrigação tributária respeitará o mesmo raciocínio lógico.

No mesmo sentido, se o evento previsto na hipótese for transposto em linguagem jurídica, constituindo o fato jurídico tributário, o qual comporá a hipótese da norma jurídica individual e concreta, a obrigação tributária surgirá e dela o contribuinte não poderá se

¹²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 520.

escusar de cumprir. Da mesma maneira, caso o relato não ocorra, não haverá obrigação tributária.

Portanto, embora o contribuinte possa realizar condutas gestacionais, tanto antes como depois do surgimento da obrigação tributária, o critério cronológico, com as devidas ressalvas, também se apresenta pertinente a este fenômeno, haja vista a adoção de condutas que visem esquivar-se de uma obrigação já instaurada estar logicamente inserida no campo da ilicitude.

Não se enquadrando nas hipóteses de extinção ou exclusão do crédito tributário, o contribuinte nada poderá fazer perante a obrigação, a não ser cumpri-la. Como destaca Aurora Tomazini¹²⁹, somente por três razões poderá haver a extinção das relações jurídicas: (i) pela desconstituição do enunciado relacional devido falha na materialidade; (ii) desconstituição do enunciado relacional devido à falha na produção; (iii) desconstituição do fato jurídico que lhe deu causa.

Assim a obrigação tributária está interligada com a própria relação jurídica tributária. Tanto na constituição como na sua extinção. Portanto, as mesmas repercussões terão diante da relação jurídica formada.

1.3 Lançamento Tributário perante o Planejamento Tributário

Para o mundo jurídico, apenas os fatos constituídos em linguagem jurídica competente são capazes de produzir efeitos jurídicos, pois serão qualificados a compor a estrutura da norma jurídica. Como visto, a transposição em linguagem jurídica será realizada no momento da aplicação da norma jurídica individual e concreta, não ocorrendo de forma automática do texto legal, sendo necessária a ação humana para que venha a ser realizada.

No caso da norma jurídica tributária, o ato jurídico capaz constituir/aplicar a norma individual e concreta, instaurando-se a respectiva relação jurídica, é o lançamento tributário. Após o lançamento, poder-se-á falar em fato jurídico tributário, desde que estejam constituídos pela linguagem das provas.

Assim, nesta oportunidade, dedica-se verificar qual o papel do Fisco na relação na constituição da relação jurídico-tributária e como essa atuação se comporta na qualificação ou

¹²⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito** – O Construtivismo Lógico-Semântico. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 633.

requalificação dos fatos jurídicos tributáveis – o que é imprescindível para se estabelecerem os limites deste poder frente às condutas pertinentes ao planejamento tributário.

Diante da leitura do Código Tributário Nacional, podem-se destacar certas disposições normativas referentes ao lançamento tributário, as quais indicam uma definição legal deste fenômeno jurídico, *in verbis*:

Art. 3º 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.**

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.

Parágrafo único. A **atividade administrativa de lançamento** é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Percebe-se que, a partir do texto da lei, a linguagem jurídico-tributária atribuiu ao termo lançamento variadas acepções, já que seu significado poderá indicar um ato, uma atividade, um procedimento ou uma norma¹³⁰. Isto significa que, a depender da ótica donde se verifica uma determinada situação jurídica posta, o lançamento poderá conotar sentido diverso, devido ao vício de ambiguidade¹³¹ que o persegue.

Muitas são as críticas a esta definição legal¹³², justamente pela pluralidade de significações que o termo propõe. Marina Vieira¹³³ aponta que o Direito Positivo nos indica ser o lançamento um procedimento administrativo, realizado pela autoridade administrativa, com a finalidade de constituir o crédito tributário e a correspondente sanção. Ressalta, contudo, que no âmbito doutrinário e jurisprudencial permanece constante o embate acerca dos diversos aspectos do conceito de lançamento, em decorrência das contradições existentes no próprio sistema jurídico, sendo uma das principais referências o artigo 150 do Código Tributário Nacional¹³⁴, quando disciplinou a modalidade por homologação.

¹³⁰ Eurico de Santi (**Lançamento tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 108 – 109) chega a elencar onze acepções do termo *lançamento*. Apesar de acreditarmos na relevância e todas as acepções postas pelo autor, restringiremos a análise a somente três delas.

¹³¹ Como já exposto em capítulo anterior, o termo é ambíguo quando é possível construir mais de um significado legítimo.

¹³² Sobre as críticas, Hugo de Brito Machado (**Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 49) resume que as maiores discussões sobre o lançamento tributário circundam nos seguintes elementos: a) Ato, procedimento ou atividade; b) Constitutivo o Declaratório do Crédito; e c) Se a penalidade integra o crédito tributário. p. 49. Faz necessário acrescentar neste rol, a discussão sobre a quem compete a realização do lançamento.

¹³³ **Lançamento Tributário**: Revisão e seus efeitos. São Paulo: Noeses, 2014, p. 68 – 69.

¹³⁴ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo **ato** em

Paulo de Barros Carvalho¹³⁵ defende que o vício de ambiguidade da palavra lançamento decorre de várias visões legítimas de um mesmo fenômeno, não sendo aplicável um critério unitário de exclusão: ou um, ou outro. Neste sentido, esclarece que não faz sentido, sob o ponto de vista Epistemológico, a tentativa de se determinar a prevalência de uma só natureza jurídica do lançamento. Tem-se acepções legítimas, cabendo o jurista delimitar previamente seu objeto de análise, indiciando sob qualquer perspectiva pretende tratar o tema.

Faz-se necessário firmar os posicionamentos adotados perante as discussões que envolvem os aspectos do lançamento tributário, em relação aos seguintes aspectos: a) Ato, procedimento ou atividade; b) Constitutivo o Declaratório do Crédito; c) Sanção e Lançamento; e d) compete para efetuar o lançamento.

No tocante ao primeiro item, parte da doutrina defende o lançamento como procedimento¹³⁶ e outros advogam que este fenômeno se trata de um ato administrativo¹³⁷.

Marina Vieira¹³⁸ fundamenta que lançamento é concebido como norma, procedimento ou ato, pois a natureza ora tratada dependerá da ótica de análise do intérprete sobre a mesma realidade:

Percebe-se que, apesar das divergências quanto ao conceito de lançamento, os autores mencionados concordam que o fenômeno envolve um procedimento – quase sempre – que culmina com a prática de um ato de aplicação da regra-matriz de incidência de um determinado tributo, constituindo, assim, uma relação jurídica tributária.

Sobre esse quesito, Paulo de Barros Carvalho define o lançamento como um ato jurídico administrativo. Contudo o autor afirma serem legítimas as demais acepções, em virtude de que “norma, procedimento e ato são momentos significativos de uma e somente uma realidade”.¹³⁹

Por tais razões, o autor assim expõe:

Norma, no singular, para reduzir as complexidades de referência aos vários dispositivos que regulam o desdobramento procedimental para a produção do ato (i); procedimento, como a sucessão de atos praticados pela autoridade competente, na forma da lei (ii); e ato, como o resultado da atividade desenvolvida no curso do

que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercia pelo obrigado, expressamente a homologa.

¹³⁵ **Direito Tributário:** linguagem e método. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p.537.

¹³⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 359.

¹³⁷ XAVIER, Alberto. **Do lançamento:** teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 44.

¹³⁸ **Lançamento Tributário:** Revisão e seus efeitos. São Paulo: Noeses, 2014, p. 71 – 72.

¹³⁹ **Direito Tributário:** linguagem e método. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 533.

procedimento (iii). Isto significar afirmar que são semanticamente válidos os três ângulos de análise. [...] A prevalência de qualquer das três acepções dependerá do interesse protocolar de quem se ocupe do assunto.¹⁴⁰

Desta forma, entende-se que caberá ao intérprete delinear sob qual aspecto pretende tratar o termo lançamento, tendo em vista ser um termo polissêmico.

Mesmo diante da clareza do artigo 142 acerca da finalidade do lançamento, há ainda grandes discussões se este ato constitui ou declara o crédito tributário. A nosso ver, a realidade jurídica somente existe quando convertida em linguagem jurídica competente¹⁴¹. Antes disso não se terá fatos jurídicos, mas tão somente eventos do mundo fenomênico. Significa dizer que trilhamos o nosso entender no aspecto constitutivo do lançamento tributário, porque somente com a realização deste ato se terá obrigação jurídico-tributária devidamente constituída.¹⁴²

Em relação ao ato de lançar e a imposição de multa, alguns autores sustentam que ambas compõem o mesmo ato administrativo. Todavia, defende-se o entendimento adotado por Paulo de Barros Carvalho, quem afirma que o ato de lançamento e o que impõe uma sanção por eventual descumprimento da obrigação tributária representam dois atos distintos, malgrado residirem no mesmo documento fiscal, qual seja, auto de infração.¹⁴³

¹⁴⁰ *Idem*, p. 534. Neste mesmo linha de raciocínio Gregorio Robles defende que ato e procedimento são apenas duas formas distintas de analisar uma mesma realidade jurídica, sendo o primeiro estático e o segundo dinâmico, os quais seriam perspectivas indissociáveis (teoria del derecho: fundamentos de teoria comunicacional del derecho, vol. I, p. 234 – 241).¹

¹⁴¹ Aurora Tomazini afirma que “há um grande distanciamento entre a sensação empírica da ocorrência e sua constituição linguística” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico**. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 485). Entende-se que não há algo a ser descoberto ou extraído pelo intérprete do texto, isto porque a norma jurídica não está previamente posta, mas, na verdade, decorre de uma construção de sentidos pelo aplicador. Não há sentido previamente estabelecido de palavras, expressões ou frase. A norma jurídica é construída por meio de um ato de valoração do intérprete que percorre os 4 planos de interpretação. Em suma, tem-se o plano S1 (verificação dos enunciados prescritivos/texto da lei); plano S2 (plano das significações dos símbolos positivados); plano S3 (estruturação da norma jurídica hipotético-condicional); e plano S4 (sistematização da norma jurídica).

¹⁴² Sobre esta discussão, destacamos alguns autores das duas correntes. Eficácia constitutiva é defendida por Paulo de Barros Carvalho (**Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 527), Marina Vieira de Figueiredo (**Lançamento Tributário: Revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 102) e Hugo de Brito Machado (**Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 52). Já a Eficácia declaratória é defendida por Alberto Xavier (**Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 66), Estevão Horvath (**Lançamento tributário e “autolancamento”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 77) e Eurico de Santi (**Lançamento tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 140).

¹⁴³ A maioria dos autores defende que, apesar de integrarem o mesmo suporte físico, tratando de atos distintos: Maria Vieira (**Lançamento Tributário: Revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 99); Paulo de Barros Carvalho (**Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 538); Alberto Xavier (**Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.25); Eurico de Santi (SANTI, Eurico de. **Lançamento tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 169); e James Marins (**Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 9.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 197).

Por fim, questiona-se: somente a autoridade administrativa compete efetuar o lançamento? A despeito da definição posta no artigo 142 do CTN, cujo teor impõe o lançamento como ato privativo da Administração, o artigo 150, §1º e 4º¹⁴⁴, traz o “lançamento” realizado pelo próprio contribuinte (por homologação), que contradiz aquele dispositivo.

Ora, se o pagamento antecipado da obrigação tributária extingue o crédito (art. 150, §1º), significa concluir que o crédito foi constituído pelo contribuinte. Somente admite-se extinguir algo, se este efetivamente foi constituído. Do contrário, teríamos um raciocínio destoadado de qualquer preceito lógico. Da mesma forma o §4º, uma vez que tal dispositivo põe, no lançamento por homologação, à Administração Pública o papel de referendar, homologar, o que fora feito pelo contribuinte.

Assim, conforme Paulo de Barros Carvalho¹⁴⁵, lançamento por homologação não trata de uma modalidade de lançamento, justamente porque o lançamento é ato privado da Administração Pública, nos moldes do artigo 142 do CTN. Contudo, deve-se entender que tanto o lançamento tributário, como o por homologação, são veículos introdutórios que inserem no sistema jurídico normas individuais e concretas que constituem a relação jurídica e obrigação prestacional. Assim, o ato de lançamento continua sendo privativo da administração pública, inclusive por conter todos elementos de um ato administrativo.

Acerca dos elementos do ato administrativo, Paulo de Barros Carvalho¹⁴⁶ destaca que o lançamento é um ato administrativo por preencher todos os referidos aspectos, quais sejam: a) Motivo; b) Agente Competente; c) Forma; d) Conteúdo; e) Finalidade. Além disso, o mesmo autor – fundado nos pressupostos do ato administrativo elaborado por Celso de Mello¹⁴⁷ – aponta que o lançamento também os preenche: a) pressuposto objetivo; b) pressuposto subjetivo; c) pressuposto teleológico; d) pressuposto procedimental; e) pressuposto causal; f) pressuposto formalístico.

¹⁴⁴ § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

¹⁴⁵ **Direito Tributário:** linguagem e método. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 542 – 545.

¹⁴⁶ **Direito Tributário:** linguagem e método. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 528 – 529.

¹⁴⁷ **Elementos de direito administrativo.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 42.

Para Di Pietro¹⁴⁸, apesar de diversos critérios para definir um ato administrativo, devem-se destacar os critérios subjetivo, referindo-se ao sujeito que produz o ato, e objetivo, relacionado às funções exercidas pelo sujeito que produz o ato. Critérios estes identificáveis no exercício do lançamento tributário.

Marina Vieira, baseada nos estudos de Celso de Mello, afirma que:

Ao afirmar que o lançamento é um ato jurídico-administrativo, queremos dizer que, para que um elemento possa ser qualificado como lançamento, é necessário que se trate de norma jurídica: (i) produzida pelo Poder Público, ou por quem lhe faça as vezes, no exercício de função administrativa; (ii) cuja finalidade é introduzir no ordenamento uma norma destinada a dar continuidade ao processo de positivação iniciado com a elaboração de uma lei; e (iii) esteja sujeita a controle do Poder Judiciário.¹⁴⁹

Neste ponto, imperioso se faz abordar a forma peculiar como Eurico de Santi aborda o tema. O referido autor prefere denominar o lançamento como um ato-norma (norma individual e concreta) e ato-fato do respectivo procedimento de criação do ato norma. Por isso o autor define lançamento como:

Ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (consequência), que tem por termos o sujeito ativo e sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota.¹⁵⁰

E, afinal, é vinculado?

O artigo 142 do Código Tributário Nacional possui texto bastante cristalino quando estatui que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ato vinculado tem por definição um ato em que haja a tipificação legal do comportamento desejável da Administração quando esta estiver diante de situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta, não se inferindo qualquer apreciação subjetiva do agente. Assim, é o ato-fato da Administração em que a lei não concede margem de liberdade para agir ou decidir em face de um caso concreto.¹⁵¹

A resposta da referida pergunta dependerá da acepção adota acerca do lançamento tributário. Se considerarmos o lançamento como atividade, é patente que a administração pública deverá obedecer aos preceitos legais, isto é, respeitar o roteiro normativo para se

¹⁴⁸ DI PIETRO, Maria Sylva Zanella. **Direito Administrativo**. 26.ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 200 – 204.

¹⁴⁹ **Lançamento Tributário**: Revisão e seus efeitos. São Paulo: Noeses, 2014, p. 92 – 93.

¹⁵⁰ **Lançamento tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 114 – 115.

¹⁵¹ GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 79.

constituir o crédito tributário. Caso assim não faça, viciará o procedimento do lançamento, que poderá ser anulado.

No entanto, caso se adote o lançamento sob o aspecto de ato, percebe-se que a autoridade fiscal detém a prerrogativa na verificação dos fatos jurídicos que compõem o antecedente da norma jurídica tributária.¹⁵²

Este entendimento pode ser extraído da interpretação das hipóteses de revisão previstas nos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional. Isto é, no quesito procedimental, a administração pública está plenamente vinculada à lei. Mas, por outro lado, o ato de lançamento pressupõe a verificação do aspecto fático, justamente para definir o antecedente normativo do tributo. Esta situação é agravada pelo fato de a maioria dos tributos utilizarem a modalidade por homologação – em que as informações fáticas e a norma individual e concreta são introduzidas pelo próprio contribuinte.

Não se sustenta que a autoridade escolherá por critérios de conveniência e oportunidade quais fatos serão tributados e quais sujeitos serão obrigados ou desobrigados a pagar certa obrigação tributária instituída por lei. Apenas se afirma que para a realização do ato de lançamento a autoridade fiscal detém o poder de verificar os fatos jurídicos apresentados que irão compor a norma jurídica tributária, podendo revisá-los, nas hipóteses previstas no artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Desta forma, à autoridade fiscal cabe verificar somente o aspecto factual – delimitado à constituição da hipótese da norma jurídica. Significa dizer que os fatos jurídicos apresentados serão tributados exatamente da forma como aquela fora apresentada, sendo permitida sua requalificação se comprovada, no caso da hipótese VII da referido dispositivo, a conduta simulatória. Além do mais, para a incidência da norma tributária importam somente os eventos revestidos de linguagem jurídica competente e somente só.

1.4 As Ações e Omissões e o Planejamento Tributário

Como visto, tem-se o seguinte caminho: a norma geral e abstrata que institui certo tributo, delimitando, na hipótese de incidência, um pressuposto cuja ocorrência, devidamente vertida em linguagem, implica, deonticamente, uma consequência: o surgimento da relação jurídico-tributária entre certo sujeito passivo e ativo, cuja prestação é o pagamento de certa

¹⁵² Eurico de Santi aduz que o caráter vinculado e obrigatório não se refere ao ato-norma, pois tais qualidades estão adstritas à atividade que o precede. (**Lançamento tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.125).

quantia pecuniária, determina por uma base de cálculo e uma alíquota. Em outros dizeres, o enunciado legal prevê qual determinado evento econômico comporá a hipótese de incidência de um tributo, o qual, quando revestido de linguagem jurídica, surgirá ao mundo jurídico, nascendo daí a relação jurídico-tributária, a obrigação do contribuinte em cumprir a prestação principal do tributo (pagamento) e o respectivo crédito tributário, porquanto, a partir deste momento, o Fisco detém o direito de exigir juridicamente a mencionada obrigação do contribuinte.

Porém, como visto, as condutas inerentes ao planejamento tributário são juridicizadas inicialmente sob a ótica do Direito Privado, produzindo-se os efeitos tributários. Defende-se o caráter de sobreposição do direito tributário, pois os negócios e atos jurídicos não são regidos e nem surgem no âmbito tributário, importando tão somente a este plano a consequência destes.

Então, o planejamento envolve a omissão ou adoção de outra ação distinta daquela prevista na hipótese de incidência de um tributo cujo resultado impede a constituição da relação jurídica e o surgimento da obrigação tributária. Apesar de partirem de premissas distintas, ambas as situações merecem o mesmo tratamento, pois a razão da ocorrência do fato é irrelevante para o Direito Tributário, interessando somente a consequência dos fatos jurídicos inseridos na hipótese normativas e devidamente constituídos em linguagem jurídica competente.

Nos dizeres de Becker¹⁵³, a “liberdade de abster-se (não fazer) é um Direito de natureza idêntica ao da liberdade de agir (fazer)”, neste caso, agir de forma diversa da hipótese, mesmo que alcancem o mesmo resultado. Significa dizer que, se o contribuinte não realiza a conduta da hipótese, seja por omissão (não fazer), seja por adotar outra conduta (fazer) não haverá a incidência tributária. Outrossim, como visto, apenas o critério cronológico não é suficiente, por si, na determinação da legitimidade do planejamento, sendo necessária a verificação da licitude dela.

Questiona-se: onde o fenômeno do planejamento tributário se manifesta? Em quais momento os atos que visam o planejamento tributário podem ocorrer?

Dar-se-ão as medidas em qualquer momento do caminho acima descrito. A conduta do contribuinte com finalidade de obter economia fiscal ocorrerá antes ou depois do surgimento da relação jurídica tributária. Contudo, para se verificar a legitimidade das condutas adotadas,

¹⁵³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 151.

deverá identificar se estão de acordo com ordenamento jurídico pátrio – o que representa o atual entrave doutrinário: quais os critérios jurídicos que determinam a licitude das condutas adotadas dentro de um planejamento tributário.

Antes de se apresentar a proposta desta dissertação, analisar-se-á o fenômeno do combate ao planejamento tributário e as atuais disposições legais no ordenamento jurídico brasileiro com esta finalidade. Só assim se poderá determinar quando haverá um planejamento lícito (elisão) ou ilícito (evasão).

2. LEGISLAÇÃO BRASILEIRA NO COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1 Formas Legais de Combate ao Planejamento Tributário

A organização das operações e atividades dos contribuintes com finalidade de reduzir a carga fiscal ou evitar a incidência do tributo vem tomando destaque em diversos sistemas jurídicos, como por exemplo, na Espanha, Inglaterra, Estados Unidos, Alemanha, Canadá e França, além da atual repercussão internacional. O presente trabalho não pretende valer-se do método do “Direito Comparado”, tendo em vista que o único enfoque é o sistema pátrio. Contudo, importante se faz demonstrar quais as principais formas recorrentemente utilizadas no combate ao planejamento tributário, além de que, como será visto no terceiro capítulo, os modelos e teorias estrangeiras acabam influenciando (equivocadamente) o intérprete brasileiro, malgrado a incompatibilidade com o ordenamento jurídico interno.

Esta preocupação geral é direcionada, bem verdade, à abusividade ou agressividade no exercício do direito ao planejamento tributário, haja vista um crescente movimento doutrinário aduzir não serem mais suficiente as estipulações legislativas no enfrentamento deste fenômeno¹⁵⁴.

No entanto, antes de avançar para a análise da abusividade (enfrentado no terceiro capítulo), precisa-se expor os textos legais pertinentes ao tema do sistema jurídico no qual estamos inseridos.

Os sistemas jurídicos, assim como o Brasil, dispõem de regras gerais e específicas no combate à evasão fiscal. As gerais relacionam-se às prescrições legais cujo teor prevê os critérios de ilicitude aplicáveis em algumas ou todas as espécies tributárias, enquanto que as específicas¹⁵⁵ seriam construídas a partir das experiências verificadas nos planejamentos já executados e que, a partir delas, haveria a proibição expressa daquelas condutas.

Acrescentam-se a estas as chamadas cláusulas setórias, cuja imposição abrangeria um gênero de situações, mas não identificando especificamente as hipóteses aplicáveis, vale

¹⁵⁴ GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 31.

¹⁵⁵ Ayres Barreto (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1.ed. São Paulo: Noeses, p. 233) as definem como alterações do direito positivo, como forma de inibir a ocorrência de práticas com fins de economia fiscal.

dizer, esta regra residiria entre as gerais e específicas.¹⁵⁶ Atuam de forma semelhante às específicas, porém estão direcionadas a um núcleo restrito de tributos

Por outro lado, percebe-se que as três classificações mencionadas sofrem críticas no âmbito doutrinário, por não se mostrarem suficientes no combate à evasão. Aliás, como visto, aqueles que defendem a abusividade (elusão) sustentam que aplicação restrita dos enunciados normativos já não seriam suficientes no combate ao planejamento.

Sobre as regras gerais, Victor Uckmar preleciona que, devido à vagueza de critérios, permitiria o Fisco considerar todas as operações fraudulentas. No mesmo sentido, Jacques Malherbe¹⁵⁷ infere que elas geram mais insegurança do que critérios objetivos na determinação da legitimidade das condutas. Por isso, o autor alerta acerca da abertura indesejada concedida ao Fisco na construção da norma aplicável a cada caso – o que forçaria o contribuinte a consultar constantemente todas as suas condutas, devido à ausência de critérios específicos.

Rosembuj¹⁵⁸ aduz que as regras gerais se apresentam como mecanismo necessário, mas não suficiente por si só, devendo-se desenvolver outros mecanismos, como por exemplo, a estipulação de regras específicas. Por tal razão, Alberto Xavier¹⁵⁹ afirma que somente as regras específicas são relevantes no combate à evasão fiscal, quer dizer, as gerais não teriam qualquer serventia.

Da mesma forma alude García Novoa¹⁶⁰, para quem as regras gerais, cujo grau de detalhamento é bastante amplo para a aplicabilidade em número indefinido de casos, uma vez que se utiliza cláusulas abertas e expressões abertas e abstratas, não é adequado para as normas tributárias frente a segurança jurídica. Segundo o autor, essa renúncia da tipicidade específica permite o intérprete valer-se da interpretação econômica ou o uso da analogia para fins de aplicação do tributo, o que não é permitido.

¹⁵⁶ Alberto Xavier aduz que as *setoriais* são aquelas em que as condutas, embora não sejam objeto de tipificação mas de referência genérica e indeterminada alcançam tributo determinado (**Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 85 – 86); Jacques Malherbe (**Abuso de Direito**. Uma análise de Direito comparado. In: Revista Direito Tributário Atual n. 22. IBDT, Dialética: São Paulo, 2008, p. 31) refere-se às *setoriais* como “técnica aplica muitas vezes de forma setorial, em especial no âmbito das operações societárias. Pistone e Garcia modelo de cláusulas gerais, porém com aplicação limitada, circunscrito a determinado tributo, ou a certas operações ou negócios no âmbito de determinado tributo.

¹⁵⁷ **Abuso de Direito**. Uma análise de Direito comparado. In: Revista Direito Tributário Atual n. 22. IBDT, Dialética: São Paulo, 2008, p. 31

¹⁵⁸ ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributário**. Barcelona: Marcial Pons, 1999, p. 121.

¹⁵⁹ **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 85 – 86.

¹⁶⁰ NOVOA, César García. **La Cláusula Antielusiva em la Nueva Ley General Tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 179.

Outrossim, as regras específicas também sofrem críticas. Malherbe¹⁶¹ reconhece sua utilidade, pois haveria restrição expressa das condutas, apresentando critério próprio contra a prática elusiva. No entanto, alerta sobre sua fragilidade, porquanto os contribuintes desenvolverão outras medidas para escapar da incidência do tributo. Lopes Courinha¹⁶², no mesmo sentido, sustenta que o Fisco deverá ficar atento perante as práticas do contribuinte, com o intuito de inovar as hipóteses de incidência que enquadrem as novas condutas desenvolvidas pelo contribuinte.

Ayres¹⁶³ alega que apesar de alguns problemas serem normas que exercem um papel importante contra as práticas abusivas, pois é por meio de alterações legislativas específicas que se coíbe eficazmente a evasão tributária. Inexistindo previsão normativa, abre-se espaço à elisão tributária, que haverá de ser admitida, ainda que promova alguma injustiça fiscal.

Acredita-se que todas as espécies suscitadas são relevantes na composição do Direito Positivo. O problema é justamente o oposto: a ausência de regras sobre a matéria. Assim regra geral alcançaria a generalidade de situações, estabelecendo, inclusive, normas de estrutura, para produção de enunciados prescritivos específicos para cada situação considerada elusiva. Haveria, dessa maneira, uma atuação de complementariedade, em que as regras específicas poderiam prever um rol taxativo de condutas proibidas. É nesse sentido que García Nova¹⁶⁴ se manifesta, ao entender que o ideal normativo é a junção entre as regras gerais e as específicas, contemplando a tipicidade tributária e, ao mesmo tempo, trazendo critérios gerais de aplicação da norma jurídica.

Esta prática é comum no âmbito tributário, como se percebe na Lei Complementar 116/03, cujo texto prevê um rol de hipóteses de incidência do imposto sobre serviço. Aliás, nos parece que a tipicidade dos ilícitos é tão importante (senão mais), quanto à fixação legal das hipóteses de incidência de um tributo.

Por mais que o contribuinte possa desenvolver novas práticas não regulamentadas, este modelo se apresenta o mais adequado inserido no contexto do Direito Positivo brasileiro. Até porque, se a lei não previu uma determinada hipótese, significa dizer que para o Direito Positivo ela não merece o caráter proibitivo. Além do mais, os direitos fundamentais do

¹⁶¹ **Abuso de Direito.** Uma análise de Direito comparado. In: Revista Direito Tributário Atual n. 22. IBDT, Dialética: São Paulo, 2008, p. 31

¹⁶² **A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário.** Coimbra: Edições Almedina, 2009, p. 61.

¹⁶³ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos.** 1.ed. São Paulo: Noeses, p. 233 – 234).

¹⁶⁴ NOVOA, César García. La Cláusula Antielusiva em la Nueva Ley General Tributaria. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 275.

contribuinte – como a legalidade e a segurança jurídica – estariam resguardadas (sobre os direitos fundamentais, reservou-se capítulo próprio).

Diante desta possibilidade de atuação do Estado no combate à evasão fiscal, passa-se a verificar as regras pertinentes ao ordenamento jurídico brasileiro, especificamente aquelas destinadas a finalidade que ora se discute.

2.2 Peculiaridade do Sistema Tributário Brasileiro: Competência Tributária

Diante da expressa estrutura de Federação, o Estado brasileiro é formado por seus Entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), os quais detêm suas respectivas atribuições e competências. Em relação ao aspecto fiscal, a Magna Carta estabeleceu em seu texto pontualmente a alçada de domínio legislativo tributário, concebendo a cada ente político uma privativa responsabilidade na criação de seu específico elenco de impostos. Sobre o tema, Luciano Amaro¹⁶⁵ assevera que “o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias”.

Quando se está diante de competências, tem por enfoque o estudo das normas de estrutura, sendo aquelas que “prescrevem como outras normas devem ser produzidas, modificadas ou extintas. São verdadeiras sobre normas, porque falam não diretamente da conduta que suscita vínculos tributários, mas do conteúdo ou forma que as regras hão de conter”.¹⁶⁶

Tácio Lacerda Gama¹⁶⁷ afirma que “norma de competência pode ser vista como elemento aglutinador que, formal ou materialmente, oferece os fundamentos positivos para afirmar ou negar a unidade, coerência e completude do sistema”. Através destas normas, faz-se possível delimitar os legitimados e as suas respectivas matérias na produção dos veículos introdutórios de normas jurídicas (suporte físicos – texto). No aspecto tributário, a competência refere-se à aptidão para criar tributos em abstrato, do qual decorrerá toda a regulamentação da relação entre Fisco e contribuinte.

¹⁶⁵ AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 95.

¹⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 2009, p. 63.

¹⁶⁷ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 163.

Em face da competência tributária de instituir tributo, a Constituição estabeleceu – de forma privativa para cada Ente da Federação – os respectivos tributos inseridos em seu campo de atuação. Nos dizeres de Carrazza¹⁶⁸, “toda atribuição envolve, ao mesmo tempo, uma autorização e uma limitação”. Quer-se dizer que, no momento em que o texto constitucional concedeu a cada ente competência própria para legislar sobre específicos tributos, impôs, simultaneamente, uma restrição aos demais, impedido qualquer invasão de poderes delineados objetivamente em patamar supremo.

Numa análise com apego à solidariedade do tributo, Ernani¹⁶⁹ afirma que a competência tributária:

Trata-se de um poder discriminado detalhadamente no complexo constitucional, o qual o Estado poderá movimentar para impor aos membros da comunidade, mediante ocorrência de determinados acontecimentos da vida social (fatos reveladores de riqueza econômica) previstos em lei, o cumprimento do dever de colaboração de pagar tributos, se comportando de modo a levar parcela de seus respectivos patrimônios aos cofres públicos, para que sejam atendidas as diretrizes estabelecidas no projeto do bem comum.

Em face da forma federativa de Estado, revisto pelo manto da cláusula pétrea, foi determinante na discriminação das competências tributárias, sob a perspectiva de que cada Ente é detentor do poder de estabelecer normas relacionadas à cobrança. Cada qual com sua respectiva competência.

Ao passo que, além de prever as competências privativas, artigo 24 do texto constitucional, previu a competência concorrente entre os entes federativos, em que, logo no inciso I, inclui a matéria tributária neste rol. Esta determinação constitucional permite que a União estabeleça regras gerais – cabendo aos Estados-Membros a estipulação de regras complementares, desde que não haja contrariedade às gerais. Aliado ao artigo 146 da Constituição, o Constituinte especificou as matérias passivas de figurarem como regras gerais, exigindo-se à forma de Lei Complementar.

Desta forma, o sistema jurídico brasileiro permite que cada ordem preveja regras específicas contra a evasão fiscal, a não ser que estejam de acordo com a própria Constituição e as regras gerais de abrangência nacional.

Desta forma, compete ao legislador complementar a produção de regra geral de combate ao planejamento tributário, estabelecendo-se os critérios para identificar a

¹⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 571.

¹⁶⁹ CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 208

legitimidade dos atos gestacionais. Apesar de ser Lei Ordinária, alguns dispositivos do Código Tributário Nacional foram recepcionados pela Constituição de 1988, na qualidade de Lei Complementar. Dentre eles estão o artigo 116, parágrafo único, e o artigo 149, VII.

Os referidos dispositivos atuam como regra geral no combate à evasão fiscal, tendo em vista que somente se permite a atuação fiscal, na ocorrência de ilícitos devidamente tipificados: fraude, dolo, simulação e dissimulação.

Então, isto compete ao legislador ordinário: a regulamentação das regras gerais, através de regras específicas, podendo: a) regulamentar o mencionado artigo 116, parágrafo único; b) estabelecer regras específicas contra evasão; c) estabelecer regras específicas a favor da elisão.¹⁷⁰

Note-se que compete ao legislador complementar regular o planejamento tributário por meio de norma geral, mas não lhe é permitido tornar absolutamente ilícita toda a sua prática. Como enuncia Tercio Sampaio¹⁷¹, “a liberdade pode ser disciplinada, mas não pode ser eliminada”. Assim, não poderá o Estado eliminar por completo o direito ao planejamento tributário, pois assim estaria restringindo por completo as liberdades constitucionais e a autonomia privada.

A seguir, verifica-se a evolução dos prescritivos normativos no Brasil.

2.3 Evolução Legislativa no Sistema Brasileiro

2.3.1 Artigo 116, Parágrafo Único do Código Tributário Nacional

Delimitado o tema competência, dedica-se, nesta oportunidade, verificar as disposições legais sobre o tema.

A presente análise partirá da comumente denominada pela doutrina norma geral antielisiva, prescrita no artigo 116, Parágrafo Único do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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.

¹⁷⁰ NETO, Luiz Flávio. Normas de Competência e o Regramento Brasileiro Aplicável aos Planejamentos Tributários. *In*: **50 anos do código tributário nacional**. Coord. Paulo de Barros Carvalho. 1.ed. São Paulo, Noeses: IBET, 2016.

¹⁷¹ FERRAZ, Júnior, Tercio Sampaio. **Direito Constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais, e outros temas. Barueri, SP: Manole, 2007, p. 195.

Analisando o dispositivo mencionado, devem-se destacar os seguintes pontos: a) finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza constitutiva da obrigação tributária; b) observar os procedimentos dispostos em lei ordinária.

Diante desses dois pontos, este poder concedido ao Fisco somente caberá quando houver dissimulação (simulação relativa) para ludibriar a ocorrência do fato gerador ou dos elementos que constituem a obrigação tributária, o qual apenas será exercido através do procedimento disposto em lei ordinária, a qual permanece inexistente.

Desta forma, a dita regra geral refere-se a um único ilícito, qual seja simulação e, por isso, somente a ocorrência de uma conduta simulada justificaria a atuação da autoridade fiscal. Greco¹⁷² entende de forma diversa ao mencionar que o enunciado prescritivo não se limita à simulação, incluindo a fraude à lei, abuso de direito e negócios jurídicos indiretos. Veremos no próximo capítulo com maior profundidade que estes fenômenos vinculados aos vícios dos negócios jurídicos não podem ser oponíveis ao Fisco, salvo simulatórios, impedindo assim uma interpretação ampla do artigo legal em discussão.

Além do mais, no momento em que o próprio dispositivo condicionou a aplicação desta regra a procedimentos estabelecidos em lei ordinária, tornou-a ineficaz¹⁷³. Caso não haja regulamentação da lei ordinária, a regra tem sua aplicação prejudicada, pois a atuação fiscal é uma atividade plenamente vinculada aos ditames legais, isto é, os procedimentos para a atuação Fisco tem por requisito basilar a disposição legal. Por mais que o Parágrafo Único do artigo 116 do CTN preveja a atuação fiscal diante do cometimento de simulação por parte do contribuinte, não há qualquer regulamentação legal dos procedimentos a serem adotados.

¹⁷² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 553 – 555. Sobre o tema Heleno Torres (TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 259 – 260) classifica o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional de *norma geral antielusiva*, pois configura-se como norma geral estritamente destinada ao controle de condutas elusivas: simulação, fraude à lei e negócios jurídicos sem causa. Ressalta que qualquer outra figura não foi incluída pelo regime constitucional brasileiro como as teorias estrangeiras (como será visto em capítulo próprio).

¹⁷³ Aurora (CARVALHO, Aurora Tomazini de. Simulação, Fraude, Sonegação e Aplicação da Multa Qualificada na Desconsideração de Planejamentos Tributários com Ágio. In: **50 Anos do Código Tributário Nacional**. org. Priscila de Souza. São Paulo: Noeses, 2016, p. 116) entende que mesmo sem regulamentação, o artigo 116, Parágrafo Único é norma de eficácia plena e não condita, podendo o Fisco utilizar-se de normas que disciplinam o processo administrativo tributário e a própria previsibilidade de revisão do lançamento por homologação. Mcnaughton concorda com tal posicionamento ao alegar que “ausência da lei por ele vinculada, que instituiria o procedimento para desconsideração de atos praticados por contribuintes, possa acarretar ineficácia técnico-sintática à atividade fiscal de requalificar atos dos contribuintes”. (MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielusiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 493-494).

Parece-nos que a inclusão deste enunciado normativo pela Lei Complementar 104/2001 não acrescentou qualquer novidade ao sistema jurídico, uma vez que este poder concedido à autoridade tributante já estaria prevista no artigo 149, VII do referido Código, por já autorizar a revisão do lançamento tributário, em caso de comprovada conduta fraudulenta, dolosa ou simulada por parte do contribuinte. Divergindo deste entendimento, Greco afirma que o artigo 149 não se confunde com a previsibilidade do artigo 116 do próprio Código, pois enquanto no primeiro há diretamente o lançamento de ofício, no segundo haveria um procedimento próprio. Todavia, malgrado pertinente colocação, percebe-se que, em face da ausência de regulação, a única forma legalmente prevista de atuação do Fisco é através da revisão do lançamento, o qual pressupõe um processo administrativo em que se respeitarão todas as garantias individuais e processuais pertinentes.

Dito isto, este dispositivo detém caráter antievasivo, por referir-se a condutas tipificadas ou de caráter simulatórios, que apesar de não estar estritamente tipificada, está expressamente prevista em lei tributária, assim com defesa Alberto Xavier¹⁷⁴.

Aliás, Ayres Barreto¹⁷⁵ sustenta a sua ineficácia técnica: “é forçoso concluir que, enquanto lei ordinária não disciplinar o procedimento de descon sideração dos negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, será inaplicável o parágrafo único do art. 116, do CTN”. Isto significa dizer que este dispositivo sintaticamente é ineficaz, não tendo o condão de produzir efeitos jurídicos.

Contudo sustenta-se não ser irrelevante sua previsibilidade, atuando como regra geral, podendo a qualquer momento ser regulamentada¹⁷⁶. Aliás, tramita o Projeto de Lei nº 133/07 (apenso 536/07), cujo objeto pretende estabelecer a regra específica na regulamentação do artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional. Porém, encontra-se estaque desde sua instauração, isto é, há dez anos que nenhuma movimentação tem sido realizada.¹⁷⁷

Cita-se também o PLP 88/2011 cujo teor busca dar nova redação ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional¹⁷⁸, alterando especificamente dois pontos: (i)

¹⁷⁴ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo: Dialética, 2002, p. 52.

¹⁷⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 226.

¹⁷⁶ Greco (**Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 568) afirma que a ausência da lei ordinária impede a produção de seus respectivos efeitos, contudo não obstaculiza a orientação legal do Estado Fiscal em reagir contra abuso e fraude à lei. Concorde-se com o autor, com algumas ressalvas, visto que, embora ineficaz, a Fazenda poderá combater as condutas evasivas do contribuinte, através da revisão do lançamento tributário no molde do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

¹⁷⁷ <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=340670>

¹⁷⁸ Parágrafo único. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, poderá o juiz desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com o objetivo de dissimular

limitar o ato de desconsideração somente perante os casos de abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial; (ii) restringir esta competência exclusivamente ao Poder Judiciário. Este projeto, ainda em trâmite, teve recente (13 de dezembro de 2017) manifestação contrária para sua aprovação (considerado incompatível e inadequado) pela Deputada Relatora Simone Morgano sob o fundamento de que a proposta poderia causar um impacto financeiro representativo, principalmente por inibir a administração fiscal de agir perante os casos de planejamento tributário, e que, por isso, deveria ser acompanhado de estimativa de impacto orçamentário e respectiva compensação relativamente as medidas que, de forma direta ou indireta, reduzam receita da União, conforme artigo 117 da LDO. Em suma, a análise do mérito do referido projeto estar-se-ia prejudicada, pelo não atendimento formal de dispositivo orçamentário.

No campo do Senado Federal, verifica-se 2 (duas) PLS que visam a regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, quais sejam, PLS 97/2013¹⁷⁹ e PLS 537/2015¹⁸⁰, cuja tramitação poderá ocorrer de maneira conjunta por se tratarem da mesma matéria. O primeiro, PLS 97/2013, tem por objetivo estabelecer os procedimentos para desconsideração a ser realizada pela autoridade fiscal. Destaca-se, neste ponto, a declaração autônoma de planejamento tributário feita pelo contribuinte, em que se apresentaria ao Fisco pretensas operações, atos e negócios, permitindo o Superintendente Regional da Receita Federal emitir um juízo de admissibilidade sobre as medidas a serem implantadas com finalidade de economia fiscal.

A partir dos julgamentos de admissibilidade, permitir-se-ia: (i) cobrar o tributo compreendido, sem contudo, condenar o contribuinte por qualquer multa de ofício, caso o pretenso planejamento tributário declarado não seja admitido; (ii) garantir maior segurança do contribuinte, caso o modelo apresentado na declaração seja aceito pela Fazenda; (iii) criação de registro de casos com base nas decisões de admissibilidade, estabelecendo-se uma espécie de padronização dos critérios adotados; (iv) tornar a relação jurídica tributária mais transparente.

Enquanto isso, a PLS 537/2015 não aborda grandes novidades, tendo texto bastante similar à Medida Provisória nº 66/2002, cujo texto não foi convertido em lei, e a PLP nº

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".
http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C7F4AE63A5EF4D0F91225636C239C36F.proposicoesWebExterno1?codteor=909491&filename=Tramitacao-PLP+88/2011

¹⁷⁹ <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/111843>

¹⁸⁰ <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122720>

536/2007 da Câmara dos Deputados. Tem por relevância, neste texto legal, o uso das expressões propósito negocial e abuso de forma como condição para a desconsideração do planejamento tributário, além de retirar do campo de incidência dos procedimentos regulamentados os casos em que se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, face o artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional.

Apesar das possíveis regulamentações, todas encontram-se adormecidas em ambas as casas legislativas, com aparente e distante possibilidade de apreciação célere, permanecendo a ausência de regulamentação dos procedimentos dispostos no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Em contrapartida, a Confederação Nacional de Comércio (CNC) foi além da ineficácia técnica, ao propor a Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 2.446/01¹⁸¹, na qual, até o momento, nem mesmo o seu pedido de liminar fora apreciado. O advogado da CNC, doutor Orlando Spinetti, expõe que o dispositivo normativo inserido pela Lei Complementar 104/01 gera uma extrema insegurança ao contribuinte, pois “a qualquer momento o agente fiscal poderá desqualificar a operação e interpretar que o contribuinte pretendeu valer-se de uma brecha legal para pagar menos tributos”.

Diante da inércia, quer do Legislativo, quer do Judiciário, o Governo Federal propôs, em dois momentos, a regulamentação deste dispositivo. Foram propostas as Medidas Provisórias nº 66/02 e nº 685/15, as quais, em nenhuma ocasião, foram convertidas em lei pelo Congresso Nacional.

No caso da Medida Provisória nº 66/02, os procedimentos relativos ao artigo 116, parágrafo único foram disciplinados nos artigos 13 a 19:

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.

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.

¹⁸¹ <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=57301>. Contudo, assim como defende Carrazza (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 547), acredita-se que o enunciado não está eivado de inconstitucionalidade, embora possa gerar atos exacerbados pela autoridade administrativa.

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

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

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

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

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

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

§ 3º A representação de que trata este artigo: I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado; II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

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

§ 1º Caso conclua pela descon sideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação: I - descrição dos atos ou negócios praticados; II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária; III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos; IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

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

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação do despacho de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário

O instrumento normativo traria um procedimento próprio de descon sideração dos negócios jurídicos adotados pelo contribuinte no exercício do planejamento tributário, atendendo o devido processo legal, haja vista a adoção de decisões bastante fundamentadas e a respeitabilidade do contraditório e ampla defesa. Vale destacar o disposto no artigo 14, §1º, cujo teor previa a aplicabilidade do propósito negocial e abuso de forma, como critério de requalificação dos fatos jurídicos. Isto significa dizer que, caso a Medida Provisória fosse convertida em lei, haveria sintaticamente a previsão da teoria estrangeira, podendo ser aplicável na ocorrência das hipóteses, o que, por ora, não é possível.

A iniciativa governamental mais recente – por meio da Medida Provisória nº 685/2015, em seus artigos 7º ao 13 – buscou implementar, dentre outras matérias, a denominada DEPLAT – Declaração de Planejamento Tributário, pelo qual o contribuinte deveria informar ao Fisco, até o dia 30 de setembro de cada ano, todas as operações que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo, isto é, todas as medidas que envolvem o Planejamento Tributário, para que seja possível identificar os abusos, as sonegações e as fraudes fiscais. Vale ressaltar que, diferentemente da MP nº 66/02, a MP nº 685/15 não se dispõe a regulamentar os procedimentos do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, mas apenas prevê uma forma de transparência da atividade do contribuinte.

No entanto, a referida MP foi parcialmente convertida em Lei, visto que o Congresso Nacional não acolheu justamente o texto referente ao DEPLAT, o qual por ora não se encontra vigente no ordenamento jurídico pátrio, malgrado influência gerada por sistemas semelhantes em diversos países.

Vale destacar a rejeitada Emenda 78 da Medida Provisória 685/2015¹⁸², proposta pelo Deputado Paulo Teixeira, a qual tinha a finalidade de substituir a redação dos artigos 7º ao 12, vejamos:

Art. 7º É direito do contribuinte pagar apenas os tributos exigidos em lei, exercendo sua atividade sob a tutela e a proteção dos princípios da legalidade, da segurança jurídica, da certeza do direito, da não surpresa, da irretroatividade, da confiança legítima e do tratamento isonômico, de modo a garantir a livre concorrência, a livre iniciativa e um ambiente adequado de relacionamento com a administração tributária, pautado pelo princípio da moralidade pública a que se refere o art. 37 da Constituição Federal.

Art. 8º. É facultado ao contribuinte apresentar, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, Declaração de Registro de Operações (DRO) informando atos e negócios jurídicos realizados nos exercícios anteriores que impliquem supressão, redução ou diferimento de tributo.

§ 1º A entrega da DRO assegura ao contribuinte a não incidência de quaisquer multas, nos termos estabelecidos neste artigo.

§ 2º Será apresentada uma DRO para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos do regulamento.

§ 3º A DRO deverá conter, cumulativamente:

I - descrição dos fatos suficientes para a compreensão integral da operação;

II - fundamentação jurídica e justificação da operação perante o direito vigente.

§ 4º A entrega da DRO que atenda objetivamente os requisitos do parágrafo anterior terá eficácia jurídica imediata e garantirá ao contribuinte o direito de pagar apenas os tributos devidos, acrescidos de juros de mora, no prazo de 90 dias, em caso de rejeição da operação pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 5º A rejeição de operação discriminada em DRO, nos termos do parágrafo anterior, somente poderá ser feita através de decisão de órgão colegiado da Secretaria da Receita Federal do Brasil, segundo critérios estabelecidos em regulamento.

¹⁸² <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3489509&disposition=inline>

§ 6º A DRO poderá ser declarada ineficaz pela Secretaria da Receita Federal exclusivamente se:

I – for apresentada por quem não seja o contribuinte de direito da obrigação tributária eventualmente resultante das operações referentes aos atos ou negócios jurídicos declarados;

II – for omissa em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico;

III - conter hipótese de falsidade material ou ideológica; ou

IV - envolver interposição fraudulenta de pessoas.

§ 7º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, o contribuinte será notificado para, no prazo de 30 (trinta) dias, suprir a omissão identificada.

§ 8º Os efeitos e garantias da entrega da DRO não se aplicam às operações:

I - que estejam sob procedimento de fiscalização quando da apresentação da declaração;

II – claramente identificadas no Cadastro de Operações Rejeitadas pela Administração Tributária (CORAT), de que trata o art. 10.

Art. 9º A declaração do contribuinte que relatar atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta à legislação tributária, nos termos dos art. 46 a art. 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 10. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil constituir Cadastro de Operações Rejeitadas pela Administração Tributária (CORAT), contendo a relação das operações que não são reconhecidas por esta Secretaria para fins tributários.

§ 1º A inclusão de operações no CORAT se fará por Parecer Normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil contendo a descrição completa da operação, vedada a identificação de contribuintes e partes envolvidas, setor de atividade, localização, valores envolvidos e demais informações protegidas por sigilo nos termos da legislação em vigor.

§ 2º O procedimento para inclusão de operações no CORAT, bem como para sua alteração ou supressão, observará o seguinte: I – a proposta de Parecer Normativo será submetida a consulta pública, para que os interessados se manifestem no prazo de 30 (trinta) dias, apresentando formalmente suas razões de fato e de direito;

II – uma vez encerrado o prazo previsto no inciso anterior, órgão colegiado formado por auditores fiscais com notória reputação, experiência e conhecimento jurídico deliberará, em sessão aberta ao público, sobre a inclusão de operações no CORAT, bem como sobre a alteração ou exclusão de operações constantes desse Cadastro.

§ 3º A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional manifestar-se-á obrigatoriamente no processo de consulta pública de que trata o inciso I do parágrafo anterior.

§ 4º Publicado o Parecer Normativo incluindo nova operação no CORAT ou alterando operação já constante desse Cadastro, o contribuinte que tiver realizado ato ou negócio jurídico análogo ao descrito no Parecer Normativo mas não tiver apresentado DRO relativa a esta operação, poderá, no prazo de 90 (noventa) dias, declarar a operação para obter os mesmos efeitos previstos no art. 8º.

Art. 11. A forma, o prazo e as condições de apresentação da Declaração de que trata o art. 8º, bem como os critérios de elaboração dos Pareceres Normativos de que trata o parágrafo 1º do art. 10 desta lei, serão disciplinados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observado procedimento de consulta pública, em conformidade aos objetivos e princípios de direito expressos no art. 7º desta lei.

Art. 12. (Excluído)

(Grifo Nosso)

A emenda supramencionada traria normas relevantes no tocante ao planejamento tributário, tendo por destaque: (i) a positivação dos princípios (art. 7º); (ii) a Declaração de Registro de Operações (DRO) facultativa e exclusão da possibilidade de autoincriminação dos contribuintes, com a possibilidade de exclusão da multa; (iii) mecanismo de consulta; (iv) criação do Cadastro de Operações Rejeitadas da Administração Tributária (CORAT) e

possibilidade de participação pública, permitindo uma padronização dos critérios adotados pela Fazenda.

O parágrafo único do artigo 116, a despeito de não ser eficaz, está previsto no ordenamento jurídico, como uma regra geral, o qual reforça o poder do Fisco em revisar os lançamentos tributários, principalmente quando as informações fáticas são apresentadas pelo próprio contribuinte (lançamento por homologação), conforme o artigo 149, VII.

2.3.2 Artigo 149, VII do Código Tributário Nacional e Artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64

Vale, neste momento, expor os dispositivos legais ora analisados:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

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

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Percebe-se que o art. 149, VII do Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de a autoridade fiscal revisar e efetuar o lançamento de ofício quando comprovar o sujeito passivo ou terceiro, agiu com dolo, fraude ou simulação. Juntamente com o mencionado dispositivo, os art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 expõem definição legal de sonegação, fraude e conluio. Apesar da previsão destas prescrições normativas no combate à evasão, acredita-se que o legislador tomou tal iniciativa apenas para rechaçar o conceito de simulação, haja vista os mencionados ilícitos típicos referirem-se a manipulação fática – o que se enquadra nos atos simulatórios.

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho¹⁸³ afirma que todas os conceitos:

¹⁸³ 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**. In: Planejamento Tributário. Hugo de Brito Machado (coord.). São Paulo: Malheiros, 2016, p. 595). Mesmo sentido Aurora Tomazini (Simulação, Fraude, Sonegação e Aplicação da Multa Qualificada na Desconsideração de Planejamentos Tributários com Ágio. In: **50 Anos do Código Tributário Nacional**. org. Priscila de Souza. São Paulo: Noeses, 2016, p. 121-122) aduz: “Tanto o conceito de fraude, quanto sonegação e conluio estão relacionados à ideia de

estão relacionadas com a ocultação da realidade: pratica-se ato ensejador do nascimento da obrigação tributária mas se impede o Fisco de tomar conhecimento do pacto, seja mediante condutas mascaradoras do negócio realizado, seja por meio de atitudes que, ilicitamente, modifiquem ou excluam os caracteres do fato.

Além das repercussões no âmbito fiscal administrativo, as condutas adotadas pelo contribuinte também poderão compor hipótese de incidência de norma penal, conforme os crimes de sonegação fiscal tipificados na Lei 4.729/65 e os crimes contra a ordem tributária, previstos na Lei 8.137/90, os quais podem ser definidos, “quando a conduta proibida, de evasão fiscal, se enquadra em tipificação penal tributária, a prática é considerada como sonegação. Sonegação é a conduta evasiva, transgressora, tipificada como crime contra a ordem tributária”.¹⁸⁴

Buscou-se demonstrar o vigente ordenamento jurídico que precipuamente envolve as questões sobre planejamento tributário, o qual, como se percebe, não houve qualquer relevante alteração até o presente momento, senão o tecnicamente ineficaz artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

A seguir, passa-se a enfrentar o tema das condutas consideradas abusivas ou agressivas no cerne do planejamento tributário e quais os critérios existentes no ordenamento jurídico pátrio que permitiriam ou não a aplicabilidade das teorias que principalmente são oriundas de sistemas jurídicos estrangeiros.

ato enganoso, de ação ardilosa, dolosa, ilícita, realizada de má-fé, com o intuito de enganar outrem. Até porque Cesar Guimarães (**Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, p. 160) destaca que em nenhum momento a lei define fraude para fins tributários, não podendo servir-se como porta de entrada para que seja atribuída nos moldes do direito civil ou teorias estrangeiras.

¹⁸⁴ MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 31.

3. A ABUSIVIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1 O Critério da Licidade no Combate

A Ciência do Direito, ao debruçar-se sobre o tema *planejamento tributário*, adotava dois critérios para se determinar sua legitimidade perante o ordenamento jurídico: o critério cronológico e o da licitude. Como vimos, o primeiro modelo se apresenta pertinente, desde que se identifique exatamente em quais momento o contribuinte poderá gerir seus negócios com finalidade de economizar tributo, já que este critério tem por marco usual a ocorrência do fato gerador – termo detentor de acepções variadas, necessitando delimitar o seu conceito.

Como averiguado no primeiro capítulo deste trabalho, as práticas relacionadas ao planejamento tributário residem tanto antes como posteriormente à constituição da relação jurídica e da obrigação tributária, através da transcrição de em linguagem jurídica competente, vale dizer, a realização do lançamento tributário. Assim, no instante em que o lançamento é realizado, a relação jurídica é constituída perante o mundo linguístico do Direito, e os fatos jurídicos ali também constituídos comporão a hipótese de incidência de um tributo, incidindo a norma tributária. Há um processo lógico: se um evento integra a hipótese de uma norma e havendo sua constituição na linguagem jurídica (fato jurídico), a norma irá subsumir. O inverso também é correto afirmar. Se o fato não é revestido em linguagem, não irá integrar a hipótese da norma e, por isso, não se pode nem falar em incidência.

O critério cronológico se faz pertinente na verificação da legitimidade do planejamento tributário, tendo em vista os atos e negócios jurídicos envolvidos só poderem ser realizados antes da constituição linguística da relação jurídica tributária, é dizer, antes do preenchimento da hipótese de incidência da obrigação tributária. O contribuinte que adota medidas contra relação jurídico-tributária já existente no mundo jurídico fará por intermédio de condutas ilícitas (licitude), pois a norma tributária já fora aplicada/incidida, exigindo do contribuinte a prestação obrigacional de pagar o respectivo tributo.

O planejamento tributário reside antes mesmo de todo este caminho, porquanto, no instante em que o contribuinte adota uma ação/ato distinto (B) que não compõe a hipótese de incidência do tributo que iria incidir se tivesse realizado a conduta tributável (A), não se verifica qualquer relação jurídica entre Fisco e contribuinte.

Porém, apesar da relevância do critério cronológico, este não é suficiente para verificar a legitimidade do planejamento tributário. Percebe-se que o critério da licitude é, por si só, a ótica mais adequada para se identificar quando haverá elisão ou evasão de tributos.

Todavia, determinar quais condutas se enquadram em cada categoria (lícito ou ilícito) retrata a problemática central do tema.

Neste sentido, Greco¹⁸⁵ afirma que o planejamento tributário somente será legítimo se as condutas forem lícitas, por ser isso o “elemento fundamental do planejamento que tornaria os atos ou negócios realizados inquestionáveis pelo Fisco – o qual não poderia impedir a produção dos efeitos pretendidos pelo contribuinte”.

Como já afirmado, a dificuldade está em se estabelecer quais condutas são oponíveis ao Fisco. Aquelas que contrariam diretamente o texto da lei são facilmente reconhecíveis, pois basta seu enquadramento da hipótese descrita para haver incidência da norma. Contudo, naquelas que pairam na zona cinzenta, o intérprete se depara com maiores dificuldades, fazendo surgir na Ciência Jurídica teorias e modelos que se pretendem identificar quais as condutas estão inseridas neste contexto.

Por isso, o presente capítulo dedica-se a averiguar quais ilícitos são capazes de sustentar a atuação do Fisco em desconsiderar as práticas relacionadas à gestão de tributos, principalmente aquelas que carecem de critérios objetivos de sua qualificação. Para tanto, inicia-se a análise da relação entre os conceitos entre o Direito Privado e o Direito Tributário.

3.2 Diálogo entre os Conceitos do Direito Civil

Quando se aborda o tema dos ilícitos envolventes na prática do planejamento tributário, imprescindível se faz elucidar a relação conceitual entre os ramos jurídicos distintos: Direito Civil e Direito Tributário. Isto decorre justamente do caráter de sobreposição das normas tributárias, visto a hipótese de incidência dos tributos descrever abstratamente eventos econômicos, regidos pelo direito privado.

Nota-se que restou consolidada a unicidade do sistema jurídico¹⁸⁶. Aliás, pouco se questiona se as normas do Direito Positivo integram um único sistema, principalmente diante

¹⁸⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 120.

¹⁸⁶ Paulo de Barros Carvalho enuncia que o sistema jurídico é formado por normas jurídicas que se relacionam por um princípio unificador, porém organizadas de maneira hierárquica. No sistema jurídico brasileiro, a Constituição exerce um papel fundamental neste sistema, pois todas as características dominantes e comuns das normas estão ali previstas. O autor aduz que a existência de uma Constituição imprime o “caráter unitário ao conjunto, e a multiplicidade de normas, como entidades da mesma índole, lhe confere o timbre de homogeneidade” (**Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 226 – 227). Sobre o tema Eros Grau afirma que “cada norma é parte de um todo, de modo que não podemos conhecer a norma sem conhecer o sistema, o todo no qual estão integradas”. (**O direito posto e o direito pressuposto**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 19). Paulo Ayres Barreto também afirma que “o sistema jurídico, sobre ser jurídico, é

do papel que exerce a Constituição Federal, uma vez que toda e qualquer norma deve estar conforme os ditames constitucionais. Bem verdade, em termos amplos, qualquer texto normativo servirá ao intérprete para a construção da norma jurídica, independentemente da relação jurídica envolvida. No entanto, há de se ter cautela nesta relação conceitual, justamente porque cada ramo jurídico detém um arcabouço principiológico próprio com distinto campo de atuação – o que poderá resultar numa conceituação distinta para mesmo termo. Assim, os conceitos não interagem livremente e de maneira automática. Caberá ao intérprete averiguar a legislação pertinente ao ramo jurídico no qual se encontra inserido, o qual, caso não disponha nada sobre certo conceito, deve verificar a possibilidade desta conexão conceptual.¹⁸⁷

Para a contemporânea interpretação do Direito, a Constituição passou a figurar como o norte interpretativo das normas. Todo e qualquer ramo jurídico, didaticamente autônomo, submete-se aos conceitos inseridos em patamar constitucional, impedindo-se a alteração desses conceitos por normas infraconstitucionais. A Constituição é nossa máxima referência de produção das normas e de seu posterior controle. Por isso, caso algum conceito constitucional venha a ser alterado por enunciado de hierarquia inferior, deverá ser expurgada do sistema jurídico.

No caso do Direito Tributário, a hierarquia dos conceitos jurídicos inseridos em textos constitucionais tem vinculação direta com o tema de competência tributária. Isto porque os conceitos constitucionalmente previstos não poderão ser alterados por legislação de patamar inferior ao ponto de se afetar a atividade fiscal e ampliar/restringir as hipóteses de incidência de certo tributo. Apesar de não ser tema do presente trabalho, vale a pena mencionar as longas discussões acerca dos conceitos dos termos “serviço” e “renda” (dentre outros), justamente por estarem presentes na letra da Constituição. Isto serve apenas para demonstrar a relevância dos conceitos jurídicos, principalmente aqueles que porventura alterem competência prevista constitucionalmente ao ente tributante.

sistema, e, por assim ser, submete-se aos mesmos critérios de ordenação de outros sistemas” (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 56).

¹⁸⁷ Como alerta Charles Mcnaughton: “essa unidade sistemática não implica a unidade semântica porque o direito, expresso em linguagem técnica, é passível de estar dotado de termos plurívocos”. (MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 136)

Consoante as lições de Paulo Ayres Barreto¹⁸⁸, a discriminação das competências tributárias foi plasmada, no antiplano constitucional, mediante um conjunto de regras que delimitou o espaço de atuação legislativa dos entes políticos para a instituição de tributos, valendo-se de conceitos determinados e rígidos e não de tipos (abertos e flexíveis). O Autor afirma que a significação do conceito constitucional exsurgirá, no processo interpretativo, após a verificação de sua recepção pela nova rodem estabelecida, considerando a sua acepção jurídica já existente.

Para Humberto Ávila¹⁸⁹, essa opção da Constituição brasileira afasta a tributação por meio de princípios, o que deixaria parcialmente aberto o caminho para que o Estado pudesse tributar quaisquer fatos que, a seu modo de ver, seriam condizentes com a promoção dos ideais constitucionais. Em outras palavras, o tratamento minucioso na discriminação de competências tributárias, em âmbito constitucional, somente autoriza que haja tributação em conformidade com as permissões expressas contidas em suas regras.

Como se vê, as regras de competência são, em verdade, decisões do legislador constituinte, tomadas após prévia ponderação entre os princípios potencialmente colidentes. A partir de sua positivação, a própria regra fornece razões suficientes para as decisões do aplicador do direito. De nossa parte, estamos convencidos de que a discriminação de competências tributárias se dá por conceitos de alto grau de determinação, inalterável pelo legislativo infraconstitucional. Nesse sentido, Paulo Ayres Barreto¹⁹⁰ aduz:

As referências terminológicas, postas no plano constitucional, conquanto não mereçam o atributo na univocidade, configuram efetivos parâmetros a serem observados na definição de onde se inicia e, fundamentalmente, onde se encerra o espaço para a instituição de tributos por parte de cada ente tributante.

Nessa ordem de ideias, o espaço de atuação do legislador infraconstitucional ficaria circunscrito ao papel de dar contornos mais nítidos e precisos aos conceitos já identificados em exegese constitucional, sem, contudo, apresentar texto que venha atribuir conteúdo semântico distinto do que fora estabelecido.

É importante esclarecer, neste tema, que a significação do conceito, em seu sentido técnico-jurídico, apenas exsurgirá após a verificação de sua recepção pela ordem jurídica estabelecida, com base em sua acepção preexistente, ou de sua alteração ou transformação.

¹⁸⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 49 – 60.

¹⁸⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 163

¹⁹⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos. **Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 336

Interessante proposta apresenta Andrei Pitten Velloso¹⁹¹, para quem há a incorporação *prima facie* dos conceitos jurídicos vigentes à época da promulgação da Constituição. Desta forma, salvo a expressa modificação pelo legislador constituinte – situação em que é inquestionável a positivação de um conceito autônomo – a regra é a da incorporação dos conceitos constitucionais anteriormente vigentes.

Outro ponto importante a ser analisado é a forma de interpretação dos conceitos constitucionais, se dinâmica ou estática. Com efeito, a alteração da significação extraída a partir do texto constitucional poderá implicar mudanças na própria competência legislativa, ainda que por via informal.

Nosso sistema tributário constitucional, pela sua rigidez, aceita que o legislador constituinte se valha de conceitos de direito privado para determinar o espectro de competência tributária dos diversos entes federativos, mas impõe, de outro lado, que sua incorporação seja igualmente rígida e confira segurança e certeza na aplicação do direito.

É forçoso concluir, pois, que o sistema tributário constitucional se valeu de conceitos de elevado grau de determinação, em que seus termos técnico-jurídico eram convencionalmente estabelecidos à época da promulgação da Constituição de 1988, de modo que já no altiplano constitucional foram traçados limites intransponíveis à atividade do legislador complementar – que está adstrito à esfera de competência desenhada pelo constituinte. Dito de outro modo, optando o legislador constituinte por instituir uma regra de competência que se vale de um conceito de direito privado em sua hipótese normativa, ele deve ser entendido como um conceito constitucional de direito tributário – cujo significado faz referência ao significado próprio daquele signo à época da promulgação da Constituição Federal (veículo normativo).

Além disso, não se trata, ainda, de eternizar conteúdo em detrimento de outros – impondo às gerações futuras decisões tomadas em face de circunstâncias específicas. É natural, e até desejável, que um sistema jurídico seja dotado de certa margem de flexibilidade e, portanto, adaptável e atualizável, de acordo com as necessidades que socialmente se apresentem ao longo do tempo. Não é por outra razão que os mecanismos de alteração do Texto Constitucional estão, usualmente, nele previstos. Não já propalada eternização de conceitos e a imposição de decisões às gerações futuras. Conceitos positivados pelo constituinte e decisões por ele tomadas são passíveis de alteração.

¹⁹¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 76-130.

Assim, quando um conceito for construído com base no texto constitucional, não se tem dúvida da sua prevalência perante qualquer outro conceito construído perante um texto infraconstitucional, que venha, por ventura, desvirtuar o conceito convencionalmente consolidado na comunidade de discurso – principalmente quando se tratar de regras de competência, cuja essência requer maior grau de determinação.

Perante os pilares estabelecidos nos capítulos anteriores, enfrenta-se a problemática do presente trabalho: qual a relação entre os conceitos jurídicos do Direito Privado e Direito Tributário?

Sabe-se que a interdisciplinaridade jurídica poderá se dar de duas formas: (i) entre ramos jurídicos didaticamente autônomos; (ii) entre outros ramos do saber. Interessa-nos tão somente o item (i), pois se propõe averiguar a relação entre os conceitos do direito civil e direito tributário, os quais poderão ter conteúdo semântico idêntico ou diverso.

Em relação ao tema, Paulo de Barros Carvalho¹⁹² refere-se a dois níveis distintos de intertextualidade no direito. Haveria aquele estritamente jurídico (i) e o jurídico em acepção ampla (ii), as quais são extremo relevo para o ato de interpretar, porquanto a interação dos ramos jurídicos “surge como uma forma de acoplamento estrutural entre dois sistemas que se relacionam, pela qual se ‘facilita interpenetrações sem atingir a autonomia operacional dos respectivos campos do saber, antes as fortificando’”.¹⁹³

Não se olvida da primordial função do Direito, qual seja, regular as relações intersubjetivas. Desta forma, colhem-se da realidade social fatos jurídicos que irão compor as hipóteses normativas, as quais terão consequências jurídicas próprias, ressalvando que o mesmo fato poderá compor mais de uma hipótese normativa em distintos ramos jurídicos. Assim, um certo fato jurídico comporta diversas aproximações e distintas perspectivas, a depender da relação que se pretende regular normativamente, não havendo empecilho para que um mesmo evento possa constituir uma relação jurídica privada, que, por sua vez, poderá constituir um fato tributário ou um de seus elementos.¹⁹⁴

Se isso é verdadeiro, vê-se que a unicidade do Direito não implica a unicidade de significação ou tratamento normativo. Cada ramo didaticamente autônomo do direito possui

¹⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, 195.

¹⁹³ NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. *In: Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*. n. 1. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, 2003, p. 212

¹⁹⁴ JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996. p. 398.

um objetivo próprio, regendo-se por enunciados jurídicos específicos. Nesse sentido, a precisa advertência de Hugo de Brito Machado:

Na verdade, o Direito é uno. Nenhum dos ramos do Direito é inteiramente autônomo, desvinculado dos demais. Todavia, em virtude das peculiaridades das relações jurídicas de cada área de atuação, as regras jurídicas assumem características especiais, e também o intérprete deve atentar para o verdadeiro sentido da norma, sem o que não será alcançado o objetivo colimado.¹⁹⁵

O Direito Tributário é convencionalmente entendido com um ramo jurídico que exerce uma função secundária, de superposição ou de sobreposição. Significa dizer que se tributam fatos econômicos, os quais emanam das relações privadas, e por isso diversos conceitos do Direito Civil provocam reflexos no Direito Tributário. E, por isso, há quem defenda a sua dependência semântica dos termos jurídicos aplicados em outros ramos, haja vista que não seria de sua competência a determinação de tais conceitos, mas aplicá-los quando se constate a ocorrência do fato jurídico – evento do mundo fenomênico revestido de linguagem jurídica competente (provas em Direito admitido), inserido em específica hipótese incidência da norma jurídica tributária.

Sobre esta interação entre os referidos ramos jurídicos, algumas teorias surgiram, principalmente: (i) prevalência do direito tributário; (ii) prevalência do direito privado.

A primeira sustenta que, embora o aplicador do direito devesse colher as características do fato gerador na disciplina jurídica da qual a sua definição foi tomada, era fundamental a consideração dos princípios fundamentais de direito tributário e, entre eles, estaria a interpretação econômica, reconhecendo existir uma prevalência do direito tributário sobre o direito privado, já que o critério decisivo não será a identificação das características do fato gerador na disciplina jurídica de origem, mas, sim, a “finalidade e o significado econômico do fato tributário”.

Entretanto, tal posição foi combatida – prevalência dos conceitos de direito privado sobre o direito tributário – incabível a interpretação econômica em nosso sistema jurídico – “direito de sobreposição”, na medida em que as normas de incidência tributária colheriam atos ou fatos de particulares para figurar na hipótese normativa, reafirmando-se a ideia de que haveria uma supremacia *prima facie* do direito privado.

¹⁹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. A interpretação e o direito tributário brasileiro. In: NASCIMENTO, Carlos Valder de (org.). **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Ed. RT, 1989, p. 47

Nos dizeres de João Francisco Bianco¹⁹⁶, o Direito Tributário “é aquele direito de sobreposição, é um direito que se sobrepõe ao direito privado para dele extrair o conceito e regular os efeitos tributários decorrentes”. Se assim é, caso a legislação tributária se valha de conceitos próprios de direito privado sem explicá-los ou defini-los, presume-se que os conceitos foram utilizados na legislação tributária na exata dimensão e sentido a eles conferidos pelo direito privado – prevalecendo aquele significado definido exatamente por seu ramo de direito.¹⁹⁷

Isso porque, conquanto seja certo que o direito tributário colhe conceitos de outros ramos do Direito, ele, direito tributário, não está vinculado aos significados jurídicos preexistentes. Como alerta Humberto Ávila, “a unidade do ordenamento jurídico não significa necessariamente uma unidade conceitual”.¹⁹⁸

O Direito Tributário – como direito de sobreposição ou superposição– se vale, a todo instante, de institutos, conceitos e categorias de outros segmentos normativos. Porém em certas situações o legislador, em matéria tributária, verifica a necessidade de estabelecer regramento que atende a seus interesses específicos. Cria conceitos próprios, disciplina condutas em conformidade com seus princípios informadores, com seus interesses primários. Ao assim proceder, dá origem a conteúdos normativos que, por força da sua especialidade, prevalecem, em princípio, em relação a outras disposições normativas.¹⁹⁹

Diante de um signo cuja utilização ultrapassa o campo de determinado ramo jurídico, deve o intérprete perquirir o seu significado, sem presumir uma obrigatória vinculação com o significado do ramo de origem ou uma unicidade de significações de um mesmo signo em qualquer campo do Direito. Isto é: as expressões empregadas na lei tributária devem ser

¹⁹⁶ BIANCO, João Francisco. **O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil**. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Impacto tributário do novo código civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 122-133

¹⁹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sociedade em conta de participação constituída nos exatos termos dos artigos 981, 991 a 996 e 997, inciso V, do Código Civil com bens e serviços** - desconsideração da forma pela SRFB – maculação dos artigos 109 e 110 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 231. São Paulo: Dialética, 2014. p.148

¹⁹⁸ ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito tributário e o novo código civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 69.

¹⁹⁹ Charles Mcnaughton defende que certos conceitos utilizados no sistema tributário possuem a mesma extensão semântica oriunda das normas do direito privado. Contudo não se confundem o campo de extensão dos conceitos oriundos do direito privado com a eficácia jurídico-tributária decorrente de atos e negócios jurídicos constituídos com base em outros campos do direito. (MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 145).

interpretadas, em tese, segundo o contexto das leis em que se encontram.²⁰⁰ Em suma, para todo texto, existe um contexto.²⁰¹

Em outras palavras, a relação entre direito privado e direito tributário não ocorre de forma automática, ou melhor, nem sempre haverá essa interação de conceitos. Como aponta Hugo de Brito Machado²⁰², não há uma autonomia do direito tributário em relação ao direito civil, mas a natureza das relações disciplinadas em cada ramo jurídico exige que seja conferido tratamento especial a cada um deles. Desta forma, cada relação jurídica é regida por regras e os princípios informadores de seu respectivo ramo do direito que, em face de sua especificidade, devem ser aplicados.²⁰³

Então, pode-se dizer que os ramos didaticamente autônomos do direito não se relacionam entre si como sem qualquer critério, mas, antes, consubstanciam múltiplos sistemas autônomos, abertos à comunicação entre si, desde que observados os princípios e regras específicos de cada um no momento da interpretação do termo que veicula um determinado conceito ou instituto.

À luz do Código Tributário Nacional, parte da doutrina fundamenta esta relação a partir dos artigos 109 e 110, ambos do Código Tributário Nacional, os quais possuem a seguinte redação:

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.

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.

Conforme o primeiro dispositivo citado (artigo 109), somente são passíveis de alteração os efeitos fiscais decorrentes dos conceitos e institutos de direito privado, mas não se poderá alterar o próprio conteúdo das significações. Assim, tal previsão normativa significa que o direito tributário poderá livremente conferir efeitos a determinada figura do direito civil,

²⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 727-728.

²⁰¹ “Não há texto sem contexto, pois a compreensão da mensagem pressupõe necessariamente uma série de associações que poderíamos referir como linguística e extralinguística”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 198).

²⁰² MACHADO, Hugo de Brito. A interpretação e o direito tributário brasileiro. *In*: NASCIMENTO, Carlos Valder de (org.). **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Ed. RT, 1989. p. 47

²⁰³ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 35.

no mais das vezes mediante ato de um consequente normativo distinto, que, por sua vez, deve rigorosamente ser utilizada pelo contribuinte.²⁰⁴

Este enunciado se deve à unicidade do sistema normativo, pois caberá à lei fiscal instituir os efeitos tributários das relações jurídicas de direito privado e de seus conceitos, institutos e forma. Contudo, isto não significa que se desconsiderará todo o regramento tributário sobre o tema, justamente porque o direito privado e o direito tributário estão fundados em outra perspectiva valorativa.²⁰⁵

No caso do artigo 110, a regra tem por norma a vedação de a legislação infraconstitucional alterar o significado de conceitos de direito privado utilizados na discriminação de competência tributária entre os diversos órgãos. Ainda que sua positivação, em rigor, não fosse necessária, já que a interpretação das normas de competência tributária decorre de matéria constitucional – o dispositivo é elucidativo para reforçar a rigidez do sistema tributário nacional e a impossibilidade de que, a pretexto de se ponderarem princípios e valores ao ordenamento jurídico, amplie-se indevidamente o âmbito de aplicação das regras de competência constitucionais.

Paulo Ayres Barreto²⁰⁶ sobre o tema: “Rigorosamente, o referido dispositivo do Código Tributário Nacional é um reforço ao entendimento de que a Constituição Federal já define e, conseqüentemente, limita – por intermédio de uma série de regras– a competência impositiva dos entes políticos”.

Existem ainda outros importantes dispositivos no próprio código tributário que demonstram essa relação entre os ramos jurídicos. Inicialmente, nos termos do artigo 114 do CTN, o fato gerador da obrigação tributária se refere “a situação definida em lei como

²⁰⁴ Charles Mcnaughton aduz que os princípios gerais de direito privado serão úteis para definição e alcance dos institutos de direito privado, mas não para a determinação dos efeitos tributários. Por isso o legislador tributário poderá considerar eficaz ou ineficaz daquilo que é eficaz ou não do Direito Privado. Assim, ressalta que não se pode confundir conceitos jurídicos do direito privado com os efeitos que são gerados na esfera tributária. (MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 145 – 146).

²⁰⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário**: Limites Normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 39. Sobre o tema Fábio Piovesan (BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada**. v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 77) afirma que um conceito de direito privado preserva suas características, mesmo quando objeto de tratamento específico pela norma de tributação, a qual rege a relação jurídica.

²⁰⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário**: Limites Normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p.37. Hugo de Brito coaduna-se com este posicionamento ao afirmar que o artigo 110 do CTN é apenas uma explicitação do princípio da supremacia constitucional, para se resguardar as normas jurídicas constitucionais que dispõem sobre competência. (MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 14 – 17. Vide: BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada**. v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 77. MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 142.

necessária e suficiente à sua ocorrência”, isto é, o próprio legislador pressupõe a adoção de um significado pela lei tributária que permita uma precisa identificação da hipótese normativa, e isso apenas é possível por intermédio da utilização de conceitos. Ademais, o artigo 116, II do CTN reconhece que – nas hipóteses em que houver a previsão de um negócio jurídico (doação, compra e venda, prestação de serviço etc.) no antecedente normativo – o fato gerador se realizará a partir do momento de sua efetiva constituição, demonstrando uma interação entre os conceitos.

Porém, alguns autores²⁰⁷, com os quais concordamos, demonstram que os mencionados dispositivos normativos, na verdade, se referem tão somente a supremacia das normas constitucionais, sendo um equívoco relacioná-los com a prevalência do direito privado. Determina somente que o legislador infraconstitucional não poderá, ao instituir e cobrar tributos, tributar fato que se não encontre contido na moldura do texto constitucional.

Por outro lado, isso não significa que as palavras utilizadas na Constituição tenham um significado unívoco pré-constitucional – o qual daria aos contribuintes uma segurança jurídica absoluta no sentido de pré-visão de toda matéria passível de tributação. Significa apenas que, na criação da regra de incidência, não se poderá ir além dos limites linguísticos do texto legal e dos conceitos ali construídos. Por mais que as normas de competência tributária devam de ser mais rígidas, isto não indica que os conceitos são perfeitamente determinados, pois ainda remanescerá dúvida sobre alcance – principalmente diante de fatos econômicos inovadores – o que dependerá sempre de uma construção semântica lógica do intérprete.

Não se pretende firmar que o Direito Tributário não possa utilizar o mesmo termo e sua respectiva significação construída no âmbito do direito privado, em face da unidade do sistema jurídico. É importante, contudo, destacar que – caso a legislação fiscal apresente um texto que faça o intérprete construir conteúdo próprio de um mesmo termo para a aplicação da norma tributária – este conceito deverá prevalecer. Daí por que também uma unicidade de signo não significa a unidade de significado. A eventual convergência de significado,

²⁰⁷ Vide: MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 2014, p. 12 – 17. NOGUIERA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 13.ed., São Paulo: Saraiva, 1994, p. 104 – 105. BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 150 – 153. ÁVILA, Humberto. **Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária**. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 65 – 73. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.662 – 685. BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada – Série Doutrina Tributária v. XV**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 65 – 78.

conquanto seja possível, e até mesmo salutar, não é necessária. Dependerá, fundamentalmente, se o legislador se valeu de técnica de remissão, referindo-se e fazendo uso de significados convencionalmente construídos em outro ramo do direito, ou se – visando conferir um tratamento mais adequado aos objetivos específicos daquele ramo do direito – optou o legislador a introduzir um conceito autônomo, ainda que sob a designação comum de outro ramo.

Aplica-se o critério da especialização. Se há uma legislação especial sobre certo conceito, este deverá ser aplicado com base nos critérios que se encontram inseridos. Um exemplo bastante utilizado pela doutrina é o conceito de decadência. Em suma, decadência, no direito civil, é a caducidade do direito de ação, enquanto que no direito tributário é hipótese de extinção do crédito tributário – por não ter havido tempestivamente a atividade administrativa competente (lançamento).

Tem-se como atualmente mais correto a prevalência dos conceitos manejados no âmbito do direito tributário, principalmente quando previsto em texto constitucional (supremacia das normas constitucionais). Porém, quando a legislação específica permanecer silente e apenas utilizar o termo sem qualquer elaboração conceitual, parece-nos adequado construí-lo a partir do direito privado – em face da unidade do sistema jurídico. Um termo no sistema jurídico deverá indicar, preferencialmente, o mesmo conceito.

Assim, o estudo dos conceitos jurídicos mostra-se crucial para se precisar a aplicação da norma tributária, porquanto o fato econômico somente comporá o antecedente da norma se estiver enquadrado ao conceito constitucional estabelecido. É por isso que diversas obras se propõem em discutir o conceito de renda, mercadoria, serviços, bem, dentre outros, justamente para se saber quais atos da vida privada serão efetivamente tributadas.

Neste ponto, destacam-se os vícios dos negócios jurídicos (fraude, dolo, simulação, abuso de direito, prevalência da substância, dentre outros), os quais geram uma aprofundada polêmica na realização do planejamento tributário e a possibilidade do Fisco de revisar e requalificar os fatos jurídicos tributáveis. Adianta-se, entretanto, que nestes casos defende-se não ser aceitável o transplante automático de conceitos exclusivamente aplicáveis às relações privadas – justamente por envolverem relações jurídicas distintas, devendo o intérprete verificar se há pertinência nesse diálogo.

Os conceitos jurídicos são fundamentais para se estabelecer o regime jurídico em que uma determinada atividade entre particulares estará incluída. Quando alguém, empresário ou

não, se utiliza de uma espécie de contrato definida pelo Código Civil ou simplesmente exerce uma atividade empresária, não estaria tão preocupado em saber se o que exerce se enquadra no conceito jurídico pertinente ao Direito Civil. Na verdade, atenta-se mais para os reflexos econômicos daquela operação, destacando-se a carga tributária pertinente à atividade, pois em diversos casos têm-se dois contratos de mesma natureza jurídica, no aspecto cível, mas com uma consequência tributária divergente.

Isto se deve à chamada ficções jurídicas²⁰⁸. Em muitas vezes o indivíduo nunca imaginaria que uma atividade que trata eminentemente de uma prestação de serviço possa ser considerada algo diverso para fins de tributação. Vejamos alguns casos a seguir que demonstram esse diálogo entre os ramos jurídicos.

Diante da alteração do quadro hermenêutico da norma jurídica, isto é, a prevalência da “interpretação conforme a Constituição” em todos os campos do Direito às normas e valores constitucionais, deve-se concluir que todo o Direito Positivo pátrio compõe um único sistema jurídico. Todavia, os ramos jurídicos didaticamente autônomos são detentores, e por isso se regem, por valores e preceitos próprios – o que influenciará no contexto de aplicação da norma.

A construção normativa prestará submissão aos valores e conceitos inseridos em patamar constitucional. Ao realizar a divisão do Direito Positivo em ramos jurídicos autônomos, o jurista pretende não somente restringir seu objeto de estudo, funcionando como método investigativo da Ciência Jurídica, para se melhor averiguarem os conceitos pertencentes a cada disciplina competente (mera divisão didática).

Em se tratando da relação entre os conceitos de direito civil e de direito tributário, conclui-se que, apesar de este ter qualidade de direito de sobreposição – pelo fato de tributar fatos econômicos regidos no âmbito privado – é detentor de autonomia conceitual própria. Isto significa que o direito tributário estipulará seu corpo conceitual próprio e seus respectivos efeitos, contudo, estará limitado pela própria linguagem jurídica (principalmente os conceitos de patamar constitucional) e, até mesmo, pelo que convencionalmente se estipula na linguagem ordinária da comunidade em que o interprete se insere.

²⁰⁸ Cristiano Carvalho (**Ficções jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 222 – 223) define: Ficção jurídica é um ato de fala, que propositadamente não vincula algum aspecto da regra à realidade jurídica, à realidade institucional ou à realidade objetiva, de modo a assim poder gerar efeitos que não seriam possíveis de outra forma. A ficção jurídica é, portanto, uma desvinculação normativa entre o real e o Direito. Riccardo Guastini (**Das fontes às normas**. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 206) destaca que as ficções referem-se a três fenômenos, pois pode detonar uma (i) afirmação sabidamente falsa; (ii) certas entidades jurídicas consideradas fictícias; e (iii) falsas representações doutrinárias do direito.

Nos dizeres de Humberto Ávila, para os temas reservados às normas gerais em matéria tributária, em que se requer lei complementar, nada importará à legislação privada, tendo influência conceitual nas demais matérias que já não fossem prescritas por normas tributárias. Pois assim afirma: “Código Civil tem uma repercussão tributária, portanto muito restrita. Muito restrita, repita-se”²⁰⁹.

Apesar da previsibilidade de conceitos jurídicos no Direito Privado, caberá ao direito tributário a estipulação normativa para sua aplicabilidade, em face da peculiaridade da relação jurídico-tributária em face da relação jurídica privada.

3.3 Métodos de Combate à Abusividade da Gestão de Tributo

Uma recente corrente da Ciência do Direito vem sustentando a existência do fenômeno da *elusão* – classificando-se como as condutas com finalidade de economia fiscal que não contrariam expressamente o texto da lei, porém afrontariam o seu espírito. Em outras palavras, a prática adotada pelo contribuinte não compõe um ilícito tipificado na lei, mas se contrapõe aos princípios e, por isso, a todo o sistema jurídico.

Estas condutas ilícitas estariam determinadas pelos chamados ilícitos atípicos, os quais estariam presentes no sistema jurídico a partir de uma interpretação sistemática constitucional, uma vez que não seria possível averiguar o planejamento tributário de maneira estritamente formal, desconsiderando-se os valores constitucionais incidentes na relação jurídico-tributária, principalmente aquelas de cunho social, quais sejam: solidariedade fiscal, capacidade contributiva e a igualdade tributária.

Apesar do argumento constitucional, os ilícitos atípicos são inicialmente tratados nas doutrinas sedimentadas no Direito Civil e seu respectivo texto legislativo, pois vinculam-se aos vícios de negócios jurídicos realizados entre particulares – que geram efeitos na própria relação civil e repercutiriam no âmbito tributário, porque, a depender dos negócios jurídicos adotados, serão alteradas as normas tributárias incidentes.

Por tais razões, faz-se necessário averiguar pontualmente cada ilícito atípico e as teorias estrangeiras que usualmente são encontradas em decisões proferidas em nosso cenário jurisprudencial, quer administrativo, quer judicial.

²⁰⁹ ÁVILA, Humberto. **Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária**. In: Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) – Direito Tributário e o novo Código Civil, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 72 – 73.

3.3.1 Fraude à Lei

Não se faz necessário retornar aos primórdios da civilização para se ter uma concepção da construção histórica de um conceito ou teoria. Neste sentido, partiremos de estudos desenvolvidos na doutrina espanhola, os quais às vezes são aplicados por alguns aplicadores inseridos no sistema jurídico brasileiro; isto porque, por muito tempo, a referida doutrina estrangeira utiliza-se do conceito de fraude à lei como norma geral contra a abusividade do planejamento. Como destaca Gustavo Courinha²¹⁰, tal prática vem se demonstrando ao longo da história como “verdadeira odisseia de avanços e recuos” – justamente por não apresentar relevância prática na dissolução do problema e pelas grandes discussões geradas no cenário doutrinário espanhol.

Atualmente, o Direito Tributário Espanhol associa o termo abusivo aos atos impróprios (não usuais) com caráter notoriamente artificiosos, com finalidade de reduzir a carga tributária. Lapatza²¹¹ explica que artificioso relaciona-se à preponderância da forma sobre o conteúdo desejado, por se caracterizar uma simulação (ocultação do conteúdo ou ato do negócio jurídico). Enquanto que impróprio vincula-se à ideia de que a conduta do contribuinte detém causa típica na Lei, porém no contexto geral não seriam usualmente utilizados para se alcançar o resultado pretendido (inadequação).

Contudo, não se pretende fazer uma análise da legislação interna espanhola, nem realizar um estudo histórico desta teoria nesse país, tendo em vista que nosso enfoque é o Direito Positivo brasileiro e nada mais.

Em termos simples, fraude à lei significa a realização de atos revestidos de aparência lícita (norma legal de cobertura ou amparo), porém com finalidade de “contornar” a norma de modal proibitivo. Aparência lícita, todavia, com essência (finalidade) ilícita, vale dizer, finalidade/condução/comportamento que estaria prevista em outra norma.²¹²

²¹⁰ COURINHA, Gustavo Lopes. **A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário**. Coimbra: Almedina. 2009, p. 53.

²¹¹ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário**: teoria geral do tributo. Barueri: Marcial Pons, 2007, p. 101.

²¹² Em sentido similar, Tulio Rosembuj afirma que fraude à lei é um ataque indireto ao conjunto normativo de um sistema jurídico, em que realiza-se atos com amparo em uma norma de cobertura para se obter resultado vedado em norma de natureza proibitiva. (ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributário**. Barcelona: Marcial Pons. 1999, p. 38 – 40.

Brandão Machado²¹³ define fraude como sendo uma “violação oblíqua de um preceito que legal que impõe ou proíbe determinado comportamento”. E complementa ao dizer que o autor age ilicitamente sem, contudo, violar a letra da lei (texto normativo), aproveitando-se de formas jurídicas lícitas, para se alcançar resultados proibidos pelo sistema. Neste caso, havendo fraude, teria por consequência a nulidade do negócio jurídico realizado entre as partes.

Como já mencionado, os ilícitos atípicos estatuídos pelo sistema jurídico brasileiro, incluindo a fraude à lei, são tratados primordialmente pela legislação privada²¹⁴, não havendo qualquer previsão expressa no âmbito das normas tributárias. E, neste ponto, em face da unidade do sistema os conceitos do Direito Civil são aplicáveis, mesmo não havendo norma prescritiva no Direito Positivo?

Tem-se a seguinte redação do artigo 166 do Código Civil/2002:

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:
VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

Do texto exposto, constrói-se o seguinte sentido: os negócios jurídicos que tiverem por objetivo fraudar lei serão nulos. Não se tem dúvida dos efeitos na relação jurídica privada entre as partes. A questão seria: a partir deste dispositivo, até porque não se verifica norma tributária expressa que trate sobre fraude à lei, a Fazenda tem aparato normativo para aplicação de ilícito na desconstituição dos negócios jurídicos com finalidade de economia fiscal?

Courinha²¹⁵ afirma uma evolução do termo fraude à lei – e que por isso essa aplicabilidade não se restringe às relações privadas– sendo possível a sua utilidade em todo o sistema jurídico, inclusive tributário. No âmbito fiscal, o autor ainda menciona o elemento subjetivo (intenção do autor) e objetivo (anormalidade das formas) da fraude à lei no exercício do planejamento tributário.

²¹³ Atienza define fraude à lei como: a) existência de regra regulativa que permite realizar certo ato; b) benefício indevido; c) inexistência de regra proibitiva. (ATIENZA, Manuel. **Ilícitos Atípicos**: sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. 1.ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 65). Paulo Ayres define: “Fraude à lei decorre de uma violação indireta da lei. A ação perpetrada é fundada ou advém de atos ou fatos aparentemente lícitos, mas que, verdadeiramente, consubstanciam ofensa a princípio cogente ou ao chamado espírito da lei”. (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário**: Limites Normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 146).

²¹⁴ Não se trata de mera atecnia legislativa. Isto se deve à própria origem do termo *fraude à lei* (*fraus legis*). Isto porque, no Direito Romano, a fraude à lei servia como instrumento de intolerância contra atos que tinham conformidade a letra da lei, mas contrários ao seu espírito. Dessa forma, não ofendiam diretamente, mas indiretamente a lei, e, por isso, o sistematicamente o ordenamento. (YAMASHITA, Douglas. **Elisão e Evasão de Tributos**. São Paulo: Lex Editora. 2005, p. 216).

²¹⁵ COURINHA, Gustavo Lopes. **A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário**. Coimbra. Almedina. 2009, p. 139 – 140.

Autores como Marco Aurélio Greco²¹⁶, Douglas Yamashita²¹⁷ e Ricardo Lodi Ribeiro²¹⁸ coadunam-se com este entendimento, haja vista que a figura da fraude à lei seria norma de eficácia cogente, imperativa e *erga omnes*, sendo aplicável no Direito Tributário.

Discorda-se deste posicionamento pelos seguintes fundamentos.

Fraude à Lei pressupõe a previsão de uma norma de modal proibitivo ou que determine obrigatoriamente uma conduta específica para se alcançar um objetivo ‘x’; e outras formas, não previstas expressamente na Lei, que permitem alcançar o mesmo objetivo ‘x’. Isto é, alcance-se o mesmo resultado, sem infringir o dispositivo expresso, por adotar caminho diverso prescrito no enunciado normativo. Na competência do Direito Civil, é evidente que essa atuação é causa de nulidade dos negócios jurídicos por força do artigo 166 do CC/02.

Porém, no aspecto tributário, a fraude à lei não acarretaria a anulação do negócio jurídico realizado pelo contribuinte, mas a sua desconstituição, atribuindo-se, por analogia e por vontade a autoridade fiscal, não mais a forma apresentada, mas a forma utilizada tipicamente para se alcançar aquele objetivo econômico, autorizando a incidência dos tributos nos moldes impostos pelo Fisco. Além do mais – fundado na interpretação da vontade da lei – o intérprete estaria aproveitando-se do recurso à integração analógica – o que não serve de critério para a aplicação da norma jurídica tributária. Acrescenta-se o disposto no artigo 118 do Código Tributário, que expressamente menciona a irrelevância para fins tributários dos vícios dos negócios jurídicos ocorridos no âmbito privado, visto que, como destaca Greco²¹⁹, “no Brasil, embora comprometa a validade do negócio jurídico, não lhe atribui ilicitude”.

Dessa forma, a autoridade fiscal não tem competência para ‘avaliar’ livremente a intenção do contribuinte na gestão e realização de seus negócios jurídicos. Destacam-se os dizeres de Alberto Xavier²²⁰, para quem a norma tributária, assim como a penal, é formulada por um imperativo condicionado, expõe tipicamente as condutas previstas na hipótese de incidência do tributo, sem, contudo, exigir-las que o contribuinte as realize. O autor, por tal razão, aduz que não haverá fraude antes da ocorrência do fato gerador. Acerca desta questão temporal, já fora visto que o contribuinte pode tomar medidas ilícitas antes mesmo da

²¹⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 273 – 277.

²¹⁷ YAMASHITA, Douglas. **Elisão e Evasão de Tributos**. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 212 – 259.

²¹⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 150.

²¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 95.

²²⁰ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 99 – 101.

ocorrência do fato gerador para sua ocultação, quando se frauda efetivamente a ocorrência do evento imponible – o que compõe a norma de um ilícito tipicamente previsto, tendo por exemplo a falsificação de talonários de notas fiscais com finalidade de ocultação do fato gerador ou redução do montante tributável.

Então precisa-se verificar se a fraude à lei tem pertinência ao direito positivo tributário que viabilize sua aplicação.

Nos dizeres de Klaus Tipke, seria um equívoco relacionar fraude à lei com moralidade²²¹, isto é, critérios, hipóteses e consequências devem estar previstas nos enunciados normativos, principalmente nos sistemas de tradição continental. Imaginar que fraude à lei se refere à contrariedade ao espírito da lei²²² – implicitamente ao sistema, afrontando a moralidade e justiça, sem, contudo, ter previsibilidade no sistema jurídico – é admitir a construção normativa aleatória, ignorando por completo o plano sintático da linguagem jurídica.

Nesta discussão, Heleno Torres faz a distinção entre fraude, descrita no artigo 72 da Lei 4.592/64, e fraude à lei. Para o citado autor, a primeira figura se apresenta de forma genérica – o que levaria à amplitude de todas as condutas elusivas, isto é, todas que afrontam indiretamente o texto da lei (como a simulação e a própria fraude à lei). Enquanto isso, a fraude à lei seria especificamente a organização através de meios lícitos com violação indireta de lei cogente de direito privado para atingir finalidade de outro modo não permitida pelo ordenamento²²³. Sobre o tema, Germano²²⁴ faz uma distinção entre fraude à lei e fraude à lei imperativa. Esta seria a que estamos tratando até o momento, é dizer, aquela ilicitude prevista no art. 166 do Código Civil. Já aquela representa uma fraude à lei intrínseca, isto é, ao seu espírito.

Para a autora, não há dúvida acerca da inaplicabilidade da fraude à lei imperativa no âmbito fiscal, contudo, é cabível a fraude à lei intrínseca (ilícito atípico). Percebe-se desde já que a autora, com quem concordamos neste ponto, discorda do conceito de fraude à lei

²²¹ Flávio Rubinstein é um dos defensores da relação entre fraude à lei e “moral social imperante e vigente”. Para o autor, apesar do mencionado ilícito seja um conceito técnico da ciência jurídica, é inafastável do aspecto moral (**Boa-fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário** – Série Doutrina Tributária. Vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 38).

²²² SANTOS, José Belleza dos. **A simulação em direito civil**. São Paulo: Lael, 1955, p. 100 – 101.

²²³ TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 180 – 181.

²²⁴ GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 91 – 94.

proposta por Heleno Torres, tendo em vista que o conceito pertencente ao Direito Civil, não será transplantado automaticamente, visto que o termo fraude, no âmbito fiscal, fora regulado pela Lei 4.502/64. Enquanto isso, a segunda modalidade não se coaduna com os preceitos constitucionais que regem a relação jurídico-tributária, justamente pela ausência de previsibilidade da ilicitude, conforme será visto no próximo capítulo.

Assim, a mera aplicação da teoria fraude à lei e seu conceito delineado no Direito Privado não é aplicável no âmbito do Direito Tributário brasileiro, por não haver regramento próprio, sendo atualmente aplicado implicitamente pela Fazenda Pública. Mesmo diante da unicidade do sistema jurídico, o vício de negócio jurídico mencionado é bastante peculiar ao Direito Civil, necessitando de uma atuação do Poder Legislativo na previsão de regulamentação de aplicação da fraude à lei como método de reação ao planejamento tributário abusivo.²²⁵

Ao verificar o disposto na Lei 4.502/64, confere-se ao termo fraude conceito próximo à simulação, ou como Heleno Torres²²⁶ afirmou um conceito amplo de elusão, pois o texto legal se refere a toda e qualquer ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou a excluir ou modificar suas características principais, com finalidade de obter economia fiscal. Diferencia-se, dessa forma, quando o sujeito fraudula, age contrário à norma imperativa de direito tributário com finalidade de impedir a ocorrência do fato jurídico tributário, enquanto na simulação o sujeito reveste a prática com a máscara da licitude, alternando fato jurídico tributário oponível ao fisco (ao invés de A, tributa-se B).

Exemplificando, fraudar documentação contábil difere-se daquele que se utiliza de negócios jurídicos lícitos para alcançar o mesmo objetivo. Fins são idênticos, mas os meios não, pois a fraude estará tipificada em legislação tributária federal, estadual e municipal de acordo com o âmbito de competência de cada um.

Neste ponto, parece-nos acertada a classificação apresentada também por Sampaio Dória²²⁷, para quem fraude em sentido genérico refere-se as condutas que visam economia tributária, através de artifícios dolosos para distorcer a exteriorização do negócio jurídico

²²⁵ Cesar Guimarães (PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética: 2001, p. 15 – 17) defende a não aplicabilidade da teoria da fraude à lei, um vez que há obstáculo legislativo para sua aplicação, não podendo ser utilizado com fundamento no princípio da capacidade contributiva para requalificar o fato nem estender o alcance da lei.

²²⁶ TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p.

²²⁷ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2.ed. São Paulo, Bushatsky, 1977, p. 39 – 40.

adotado, produzindo consequências tributária que afastam a lei que deveria incidir realidade jurídica econômica. Para tanto, o autor especifica três espécies: (i) fraude propriamente dita – meios contrários à lei; (ii) simulação fiscal, evasão por processos aparentemente lícitos de tributo efetivamente devido; (iii), conluio – em que as partes combinam.

3.3.2 Abuso de Direito e das Formas

Essas duas formas de combate à abusividade do planejamento tributário surgiram, num aspecto moderno, respectivamente, no sistema francês e germânico. Não se pretende aqui averiguar o desenvolvimento dessas teorias nos países estrangeiros, restringindo-se à sua previsibilidade no ordenamento jurídico brasileiro.

Abuso de Direito²²⁸, juntamente com a teoria do propósito negocial, é um ilícito constantemente citado no combate ao planejamento tributário, principalmente no tocante às práticas do ágio.

Ao termo abuso de direito são atribuído significados distintos (ou acepções) pela Ciência do Direito. Em um sentido amplo, ter-se-ia um ilícito com aplicabilidade geral a todo o sistema jurídico pátrio, independentemente do ramo jurídico no qual o sujeito cognoscente esteja inserido²²⁹. Estar-se-ia, assim, vinculado à concepção geral de abusividade, comportando-se como gênero das demais espécies de ilícitos atípicos que nos propomos analisar²³⁰.

Ricardo Ribeiro²³¹ expressa que esta figura é aplicável na reação contra planejamentos jurídicos abusivos. Para o autor, essa abusividade pressupõe um dano à Fazenda Pública, o que se apresenta com motivo suficiente para sua aplicabilidade, isto porque o contribuinte adotaria medidas formalmente lícitas visando tão somente à economia de tributos. Desta

²²⁸ Atienza define *abuso de direito* como sendo um ilícito atípico que: a) existe norma jurídica que permite a realização do ato ou negócio; b) tem por consequência dano a terceiro; c) inexistência de norma proibitiva do dano, apesar de injustificado, ou seja, realizou para causar dano (excessivo ou anormal) ou não tinha nenhum fim sério ou legítimo. (ATIENZA, Manuel. **Ilícitos Atípicos**: sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. 1.ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 48 – 49).

²²⁹ FISCHER, Octavio Campos. Abuso de Direito: o ilícito atípico no Direito Tributário. *In*: Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) – **Direito Tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 449 – 450).

²³⁰ TORRES, Ricardo Lobo

²³¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 148 – 157. O autor ainda sustenta a existência de cinco elementos na configuração do abuso de direito em matéria tributária: a) Harmonia entre vontade, objeto do negócio jurídico, forma adotada e os efeitos produzidos; b) Intenção predominante de afastar a incidência do tributo; c) Identidade de efeitos econômicos entre os atos práticos e a hipótese de incidência tributária; d) Licitude civil da forma; e) a própria economia da forma adotada.

forma, o autor defende que não se questiona a licitude do ato, mas sua eficácia diante do Fisco, ou seja, sua repercussão negativa aos cofres públicos.

Em outra acepção, o abuso de direito tem por fundamento basilar a consagração dos princípios constitucionais²³². Assim, mesmo se não houvesse norma infralegal, o sistema constitucional preveria normas (regras e princípios) que condenam a abusividade de direitos.

Apesar de Marco Aurélio Greco²³³ defender tal posição, alega que o contribuinte tem a possibilidade de optar pela forma menos onerosa, ou melhor, não estaria obrigado pela modalidade mais onerosa, da mesma maneira o Fisco teria o poder de inibir atos que visem, “sem causa”, a redução de tributação. Porém, o próprio autor afirma que esta possibilidade de auto-organização dos negócios jurídicos só seria legítima se estivesse apoiada num motivo empresarial, isto é, algo além da mera economia, remetendo-nos aos estudos relacionados ao propósito negocial, que será investigado em tópico próprio.

Numa terceira acepção, abuso de direito teria seus fundamentos nas normas previstas no Direito Privado²³⁴. Esta acepção nos parece ser a mais conflituosa, justamente pela previsibilidade normativa e unicidade do sistema jurídico, já que adotamos neste trabalho uma abordagem estritamente normativa, isto é, tem objeto de análise exclusivamente o Direito Positivo brasileiro.

Parte-se da seguinte ideia: se os direitos subjetivos de um indivíduo são naturalmente limitados pelo Direito dos demais, o seu uso seria lícito, mas seu abuso conduta ilícita²³⁵. Por isso Planiol e Marc Dessertaux proferiram muitas críticas acerca do termo abuso de direito, justamente por ser uma expressão contraditória, ao proferirem licitude e ilicitude simultaneamente, inviabilizando, inclusive, sua utilidade prática, uma vez que a colisão entre

²³² Marco Aurélio Greco, além de sustentar a aplicabilidade do art. 187 do Código Civil na luta contra a abusividade do planejamento tributário, rechaça o aspecto constitucional do *abuso de direito*, uma vez que, para o autor, “o fenômeno tributário não deve ser mais visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social”. E, por fim conclui: “A atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo por ter sido distorcido seu perfil objetivo ou extrapolados seus limites, o que pode, em tese, configurar-se, inclusive se tiver por única ou principal finalidade conduzir a um menor pagamento de imposto”. (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 200 – 208).

²³³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 202 – 203.

²³⁴ A abusividade dos atos do contribuinte e a permissividade do Fisco em descon siderar os negócios jurídicos seriam identificados quando há excesso no exercí cios dos direitos e aos seus respectivos limites (BOULOS, Daniel M. **Abuso de Direito no Novo Código Civil**. São Paulo: Editora Método, 2006, p. 31).

²³⁵ Para Bruno Miragem a questão gira em torno de definir os contornos de cada Direito subjetivo (**Abuso de Direito**: proteção da confiança e limite ao exercício das prerrogativas jurídicas no direito privado. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 45 – 46).

direitos legítimos, não haverá conciliação, mas prevalência de apenas um²³⁶. Não é à toa que Marc Dessertaux havia proposto a utilização do termo “conflito de direito”, ao invés de abuso.²³⁷

Não se tem dúvida da existência da norma jurídica do abuso de direito no plano do direito civil. Cabe-nos, todavia, discutir os critérios objetivos de aplicação e suas consequências jurídicas na relação jurídico-tributária.

Três teorias se propõem a solucionar tais questões: a) subjetiva; b) objetiva e; c) mista.

O item a vincula-se à ideia de intenção. Assim, haverá abuso quando o titular exerce seu direito sem necessidade com a pretensão (intencional) de prejudicar direito de outrem. Não havendo essa vontade de prejudicar não se poderia falar em abuso de direito²³⁸. Como destaca Josserand²³⁹, abuso de direito seria de “ordem essencialmente subjetiva; é a vontade do agente o seu elemento constitutivo”.

No tocante à teoria posta no item b, diz-se que não se preocupa com a intenção do autor, tendo por foco a própria conduta no exercício anormal de um Direito²⁴⁰. Assim, a abusividade seria constada pelo conflito entre a finalidade própria do direito e a forma executada no caso concreto²⁴¹.

Já no item c, ter-se-ia uma teoria eclética, em que tanto o fator intencional como o aspecto objetivo seriam indispensáveis na constatação do abuso de direito.

A partir da resignificação dos conceitos e instituto do Direito Privado nos moldes constitucionais, toda a construção normativa com base na legislação privada parte dos princípios e regras postos no âmbito constitucional. Essa mudança de paradigma é bastante notável perante os limites à liberdade contratual e ao direito à propriedade, como por exemplo o requisito constata da função social dos contratos e da propriedade.

Vejamos o art. 187 do Código Civil, *in verbis*:

²³⁶ Este autor compreendia que o mesmo conceito não poderia ser, ao mesmo tempo, conforme e ao contrário ao direito. (PLANIOL, Marcel. **Traité élémentaire de droit civil**. 2. Ed. Paris: Pichón, 1902, p. 87).

²³⁷ JOSSERAND, Louis. **De l'esprit des droits et de leur relativité**: théorie dite l'abus des droit. Paris: Dalloz, 1927, p. 322 e ss). Mesmo sentido, CARVALHO NETO, Inácio de. **Abuso de Direito**. Curitiba: Juruá, 2009, p. 56 – 58.

²³⁸ CARVALHO NETO, Inácio. **Abuso do Direito**. Curitiba: Juruá, 2009, p. 71.

²³⁹ BOULOS, Daniel M. **Abuso do Direito no Novo Código Civil**. São Paulo: Editora Método, 2006, p. 40 – 41.

²⁴⁰ CARVALHO NETO, Inácio. **Abuso do Direito**. Curitiba: Juruá, 2009, p. 71.

²⁴¹ BOULOS, Daniel M. **Abuso do Direito no Novo Código Civil**. São Paulo: Editora Método, 2006, p. 41.

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

No âmbito do Direito Civil, não se questiona a sua aplicabilidade, a qual detém ampla abrangência nas normas de direito privado, justamente por residir na parte geral do Código Civil.²⁴²

Como se observa, a norma do abuso de direito não faz previsão de dano como critério de sua identificação, tendo o dever de reparar advindo da norma geral de responsabilidade civil. Vale dizer: qualquer dano financeiro gerado pelo abusividade no planejamento fiscal deveria ser sancionado pelo instituto da responsabilidade civil²⁴³.

Nesta perspectiva, Courinha²⁴⁴ não vislumbra como adaptar o ilícito do abuso de direito no âmbito do Direito Tributário, o qual se rege por normas de Direito Público, em que prevalece a legalidade na regulação da relação jurídica entre Estado (Fisco) e indivíduo (contribuinte). Além do mais, no exercício do planejamento fiscal, o contribuinte não visa causar danos (isto é, não sua intenção), mas tão somente beneficiar-se através da economia de tributos.

Então, questiona-se: É aplicável o disposto no art. 187 do Código Civil no campo do planejamento tributário?

Sob este tema, Alberto Xavier²⁴⁵ aduz que as relações entre indivíduos e estes com o Estado possuem características distintas, uma horizontal e outra vertical, sendo esta última peculiar diante da autoridade e poderes que detém a Administração Pública e a consagração de direitos constitucionais dos cidadãos que limitam a competência estatal para ser possível a concretização dos mesmos direitos individuais. Por esta razão, não seria possível a aplicação do conceito abuso de direito por pertencer exclusivamente às relações entre particulares.

No âmbito cível, o abuso do direito tem por consequência a ilicitude do ato e não a sua anulação, pressupondo assim a sua vigência no mundo jurídico, com o dever de indenizar o dano causado. Nestes termos, Schoueri²⁴⁶ sustenta a inaplicabilidade do abuso de direito em

²⁴² BOULOS, Daniel M. **Abuso do Direito no Novo Código Civil**. São Paulo: Editora Método, 2006, p. 19 – 20.

²⁴³ COURINHA, Gustavo Lopes. **A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 125 – 126.

²⁴⁴ COURINHA, Gustavo Lopes. **A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 126 – 130.

²⁴⁵ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 105 – 109.

²⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário: limites à Norma Antiabuso**. In: Revista Direito Tributário Atual. n. 24. São Paulo: IBDT/Dialética, 2010, p. 349. Heleno Torres aduz também a inaplicabilidade

questões fiscais, sob o argumento de que a norma civil não prevê a anulação do ato, mas tão somente a reparação, o que não seria possível o enquadramento da “pretensão de se requalificar o ato” realizado pelo contribuinte no exercício do planejamento fiscal.

Por isso levanta-se a seguinte questão: o Fisco aplicaria também normas de responsabilidade civil contra o planejamento tributário abusivo, por haver danos ao erário? Parece-nos que logo de imediato esta questão esbarra na definição legal de tributo posta no art. 3º do Código Tributário Nacional, uma vez que requalificar o negócio jurídico realizado pelo contribuinte com base em abuso de direito e aplicando o tributo que a Fazenda entenda incidir ao caso, gerando assim um dever de indenizar (com base no conceito civil), estar-se-ia atribuindo ao tributo o caráter sancionatório – o que não condiz com sua natureza jurídica.

Evidentemente a enunciação-enunciada do art. 187 do Código Civil, em nenhum momento buscou trazer um conceito aplicável a qualquer ramo jurídico, indistintamente. Pelo contrário, reduz-se sua abrangência ao âmbito das relações privadas²⁴⁷ – o que, de imediato, impede qualquer construção normativa a partir de uma interpretação teleológica ou exposição do espírito da lei/vontade do legislador. Os aspectos sintático e semântico estão bem delineados, impedindo mutações aleatórias somente através da ótica pragmática.

Por esta razão, demonstra-se adequada a concepção de Schoueri²⁴⁸, para quem seria impróprio aplicar a teoria do abuso do direito, em caso de planejamento tributário, mesmo que o legislador tributário venha editar normas sobre. Ressalta: “ainda assim, será impróprio equiparar tal situação ao abuso do direito, como conhecido na tradução do Direito Privado. Ao final o autor conclui que o Direito à arrecadação tributária surgirá após a ocorrência de incidência tributária, porquanto “sem o fato jurídico tributário, não há direito ao tributo”, e, por isso, alega que seria “inaceitável cogitar de abuso do direito em matéria tributária: se o planejamento tributário se define por não se concretizar o fato jurídico tributário, então não há qualquer ‘direito da coletividade’ que possa ter sido afetado”.²⁴⁹

da teoria do abuso de direito, uma vez que a manifestação da autonomia privada não é o exercício de um direito, mas de um poder normativo. (TORRES, Heleno Tavares. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elisão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 115.

²⁴⁷ Edmar Oliveira afirma que o “abuso do direito seria cabível, apenas e tão-somente, nas relações jurídicas já estabelecidas onde há direitos subjetivos em jogo e onde há um fato já acontecido [...] não seria próprio cogitar a existência de abuso quando há uma liberdade de escolha entre alternativas igualmente válidas; não seria apropriado, então, cogitar da existência de abuso de liberdade. (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 111).

²⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário**: limites à Norma Antiabuso. *In*: Revista Direito Tributário Atual. n. 24. São Paulo: IBDT/Dialética, 2010, p. 348.

²⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário**: limites à Norma Antiabuso. *In*: Revista Direito Tributário Atual. n. 24. São Paulo: IBDT/Dialética, 2010, p. 349.

Em sentido similar, Courinha²⁵⁰ esclarece que, se admissível a teoria do abuso de direito, o contribuinte nunca saberia quando estaria agindo dentro do permissivo, pois a norma sempre seria obscura e indefinida, cuja criação pertenceria exclusivamente à subjetividade do aplicador/intérprete. Evidentemente que essa situação afronta valores basilares da relação jurídico-tributária, quais sejam: legalidade e segurança jurídica.

O mesmo ocorre com a teoria alemã do abuso de formas²⁵¹, a qual é suscitada por alguns intérpretes indistintamente ao sistema jurídico pátrio. Costumam alguns aplicar nos moldes previstos no ordenamento jurídico alemão, sem verificar a sua pertinência ao nosso sistema jurídico.

Ricardo Ribeiro²⁵², Edmar Oliveira²⁵³ e Germano²⁵⁴ destacam que abuso de formas é uma construção decorrente do abuso de Direito. Vale dizer: quem abusa das formas comete abuso de Direito, tendo assim o mesmo tratamento jurídico. Greco²⁵⁵ já define o termo como sendo veículo para efetuação dos ilícitos atípicos (abuso de direito, simulação e fraude à lei. Ávila²⁵⁶ e Ayres Barreto²⁵⁷ restringem como manifestação a dissimulação ou simulação. Enquanto Nishoka²⁵⁸ e Fossati²⁵⁹, como uma figura anônima que representaria exceção à proibição da analogia do ordenamento tributário.

Neste embate, Alberto Xavier destaca que são conceitos distintos, haja vista que abuso das formas “ocorre quando se utiliza um tipo ou modelo negocial, não para realizar sua causa-

²⁵⁰ COURINHA, Gustavo Lopes. **A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 129 – 130. James Marins (PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética: 2001, p. 15) também defende a não aplicabilidade da teoria do abuso de direito, visto que a vontade do particular, manifestada na abusividade de sua conduta, não é relevante para a incidência da norma tributária, importando somente a configuração da hipótese de incidência.

²⁵¹ “Abusar das formas jurídicas é, portanto, abusar do tipo contratual”. (GARCÍA NOVOA, Cesar. **La cláusula antielusiva em la nueva LGT**. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 71.

²⁵² RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumén Juris, 2003, p. 149 – 152.

²⁵³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 235.

²⁵⁴ GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 100.

²⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 273 – 277.

²⁵⁶ ÁVILA, Humberto. **Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária**. In: Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) – **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quariter Latin, 2004, p. 75 – 77.

²⁵⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 147 – 148.

²⁵⁸ NISHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento fiscal e elisão tributária na constituição e gestão de sociedades**: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. Tese de Doutorado, Faculdade Direito da Universidade de São Paulo, 2010, p. 84.

²⁵⁹ FOSSATI, Gustavo. **Planejamento Tributário e Interpretação Econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 67.

função típica, mas para atingir fins que não se harmonizam com aquela causa ou quando a causa-função típica é um meio que excede aos fins a que as partes visam”.²⁶⁰

Acontece que o modelo alemão do abuso das formas tem por pressuposto a tributação por analogia ou por ficção. Sabe-se que o art. 108, §1º do Código Tributário Nacional, proíbe expressamente a cobrança de tributos por analogia – o que, preliminarmente, já inibe a aplicação do modelo alemão no Brasil.

Neste ponto, Brandão Machado²⁶¹ preleciona que:

O simples emprego de formas não usuais de direito privado não configura violação da lei fiscal, a menos que as regras do Direito positivo (e apenas não princípios normativos) expressamente declarem a ilicitude, como faz o direito alemão [...] Não obstante essa vedação expressa, na doutrina brasileira se tem referido aos dois critérios de interpretação como se se tratasse de critérios aplicáveis a todo sistema jurídico, com as mesmas consequências que produzem no direito alemão. Na verdade, fala-se abertamente, entre nós, em abuso de formas, como se o direito positivo brasileiro houvesse criado, como fez o direito alemão, a figura da fraude ao imposto, calcada no conceito de fraude à lei. Mas ocorre que o direito brasileiro não criou a figura e, por isso, admite como válidos e insuscetíveis de qualquer censura os negócios jurídicos indiretos.

Naoki Nishioka²⁶² apresenta entendimento diverso, ao defender a aplicabilidade da teoria do abuso das formas, tendo em vista o enunciado normativo do Parágrafo Único, do art. 116 do Código Tributário Nacional, estabeleceu uma exceção à proibição prevista no art. 108, §1º do mesmo texto legal. O autor parte de uma interpretação teleológica das normas de direito privado que trazem a tipicidade social dos contratos e a função social a eles inerentes.

Parece-nos acertado o posicionamento de Humberto Ávila e Ayres Barreto. Para ambos, o abuso da forma confunde-se com o conceito da simulação ou dissimulação (simulação relativa). Se na forma utilizada pelo contribuinte não houver nenhuma intenção de simular ou dissimular a realidade do negócio jurídico, estará agindo conforme os ditames constitucionais e legais, conquanto sua intenção seja exclusivamente de economizar tributos.

²⁶⁰ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 92 – 93.

²⁶¹ MACHADO, Brandão. **Prefácio do Tradutor**. In: HARTZ, Wilhelm. *Intepretação da Lei tributária – conteúdo e critérios do conteúdo econômico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 20 – 27. Mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho afirma ser “inadmissível a desconsideração das formas adotadas pelo particular para, usando critérios meramente econômicos, sujeitá-los à tributação, como se diversa fosse a forma negocial por ele praticada. (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**. In: *Planejamento Tributário*. Hugo de Brito Machado (coord.). São Paulo: Malheiros, 2016, p.590.

²⁶² NISHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades**: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. Tese de Doutorado, Faculdade Direito da Universidade de São Paulo, 2010, p. 142.

Como acertadamente afirma Mcnaughton, para quem “não há negócio jurídico sem forma. Assim, conteúdo e forma são instâncias coimplicantes, de sorte que a disputa entre ‘forma’ e ‘conteúdo’ é um sem-sentido semiótico, se pensarmos que cada signo tem seu objeto e cada objeto tem seu signo”.²⁶³

Desta forma, plenamente cabíveis os denominados negócios jurídicos indiretos²⁶⁴, os quais não se confundem com os simulados, visto que na primeira não há qualquer vício, enquanto na segunda há. Desta forma, Edmar Oliveira²⁶⁵ assim profere:

Sem lei o Estado não pode negar eficácia aos atos ou negócios jurídicos firmados entre particulares para atender os interesses estatais de arrecadação [...] Se, por outro lado, não existe norma, não há como negar que valem integralmente as formas previstas e normalmente adotadas nas relações privadas que sejam sérias e verdadeiras.

Reserva-se tópico próprio acerca do tema negócios jurídicos indiretos e a causa dos negócios jurídicos. Limita-se, neste momento, demonstrar como inaplicável a teoria do abuso de direito e das formas no sistema jurídico tributário brasileiro, as quais, quando suscitadas pelo intérprete, estarão vinculadas ao conceito de simulação ou dissimulação, a qual veremos a seguir.

3.3.3 A Teoria do Propósito Negocial: *Business Purpose Test*

Vistas reiteradas vezes no âmbito doutrinário e jurisprudencial (administrativo e judicial), as teorias do *business purpose*, substância econômica e prevalência da substância sobre a forma vêm sendo adotadas no sistema jurídico pátrio na requalificação dos negócios jurídicos adotados pelo contribuinte.

Como já mencionado, não se pretende em algum momento realizar análise de sistema jurídico estrangeiro, nem mesmo se valer da técnica do direito comparado. Contudo, é imperioso mencionar que as teorias em evidência são oriundas de países que adotam o sistema

²⁶³ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 169.

²⁶⁴ Paulo Ayres Barreto (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário**: Limites Normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 147) aborda três características do negócio jurídico indireto: a) negócio jurídico típico e em conformidade com o sistema jurídico; b) busca de um resultado que não é próprio do tipo escolhido; c) licitude do negócio, que não se qualifica como de natureza simulada. Neste sentido, Marco Aurélio Greco aduz que somente é permitido negócio jurídico indireto, se sua prática não visar fraudar a lei. (**Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 226).

²⁶⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 113 – 114 e p. 243 – 244.

do *common law*, principalmente Suíça, Estados Unidos, Inglaterra e Canadá²⁶⁶. Assim, neste sistema consuetudinário não compete ao legislador o combate ao planejamento tributário abusivo, haja vista que esta missão caberia ao Poder Judiciário, é dizer, os critérios no combate ao planejamento tributário seriam atualizados a cada novo precedente (*cases law*), com a adoção de métodos de reação ao *abuso* tanto em termos bastante amplos quanto casuísticos.

Assim, vários métodos surgiram a partir dos precedentes gerados nos mencionados sistemas jurídicos alienígenas, os quais manifestam-se pelos seguintes termos: *substance over form*; *economic substance*; *business purpose test*; *sham doctrine*; *step-transaction*; *conduit doctrine* e *assignment of income*. Não se pretende averiguar as decisões que originaram sua aplicação nos sistemas mencionados, nem mesmo identificar cada figura apresentada. Limita-se averiguar a possibilidade de aplicação frente ao sistema jurídico brasileiro.

Todas estas teorias têm por base o aspecto econômico do planejamento tributário. Seja a substância sobre a forma – em que transações devem ser tributadas de acordo com a sua substância econômica e não por sua forma – seja pela substância econômica, cujas transações devem apresentar substância econômica distinta da vantagem financeira proveniente da redução de tributos. Assim, malgrado as singelas peculiaridades, todas visam combater as condutas envolvidas num planejamento tributário com única finalidade de economizar tributo.

O principal termo importado (indevidamente) para o direito brasileiro foi o propósito negocial. Este método envolve a investigação quanto aos motivos (subjetivos) do contribuinte para a realização de suas transações, isto é, se com estas se procura alcançar algum propósito não tributário (mera economia fiscal).²⁶⁷

Curiosamente, Sampaio Dória²⁶⁸ já mencionava a exigência de algum “objetivo, propósito ou utilidade, de natureza material ou mercantil, e não puramente tributário” na legitimação do planejamento tributário. De modo diverso, Edmar Oliveira Andrade Filho²⁶⁹ defende que “a ideia de propósito negocial é reducionista: limita-se a cogitar sobre a

²⁶⁶ Aduz Sampaio Dória que esta concepção está estritamente vinculadas à teoria subjetiva da intenção do contribuinte, desenvolveram-se duas doutrinas, no direito suíço e norte-americano, segundo as quais, para que se legitime a elisão, é necessária a existência de algum objetivo, propósito ou utilidade, de natureza material ou mercantil e não puramente tributária, que induza o indivíduo à prática de determinados atos de que resulte economia fiscal (DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2.ed. São Paulo, Bushatsky, 1977, p. 75).

²⁶⁷ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 207

²⁶⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 75.

²⁶⁹ ANDRADRE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento tributário*. 2.ed São Paulo: Saraiva, 2016, p. 256.

existência ou não de uma finalidade para o negócio em si; portanto, não leva em consideração o contexto onde os negócios foram gerados e sua utilidade para os particulares”.

Acredita-se que vem ocorrendo uma aplicação precipitada desta teoria, sem qualquer adequação ao ordenamento jurídico interno²⁷⁰. Courinha²⁷¹ alerta que a importação apressada e simplista deste critério pode causar efeitos catastróficos na aplicação da lei fiscal, pois, como alerta Cesar Guimarães²⁷², por não haver previsibilidade legislativa, é impossível a utilização do *business purpose* genericamente como critério interpretativo.

Mesmo assim, há quem defenda sua ajustada aplicabilidade perante o Direito Positivo brasileiro. Ricardo Lodi Ribeiro²⁷³ sustenta esta possibilidade desde que esteja associada à inadequação dos negócios jurídicos adotados, pois o *business purpose*, por si só, não poderá desautorizar o exercício do planejamento. Fossati²⁷⁴ – autor que trabalha com a interpretação econômica do direito – também é adepto do método ao mencionar que o ato jurídico deve necessariamente ter natureza material ou mercantil, de modo que o simples objetivo de evitar ou reduzir o tributo não seria suficiente para legitimá-lo.

Sobre o tema, Douglas Yamashita²⁷⁵ suscita que a doutrina do propósito negocial “encaixa-se perfeitamente” com nosso ordenamento, porquanto acredita que se ausente um propósito negocial, sobrevirá indício de manifesto excesso dos limites impostos pelo fim econômico ou social do direito exercido. Em sentido similar, Marco Aurélio Greco²⁷⁶ sustenta

²⁷⁰ Sobre o tema, Schoueri (SHOUERI, Luís Eduardo. **O desafio do planejamento tributário**. Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”. São Paulo: Quartier Latin, p. 18 – 19) ressalta o perigo acerca da importação de critérios, sem que tenha havido inovação legislativa. Neste ponto, o autor destaca que o emprego deste critério gera um paradoxo, pois excluir definitivamente a finalidade de *economizar tributo* é uma conduta arbitrária.

²⁷¹ COURINHA, Gustavo Lopes. **A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário**. Coimbra: Edições Almedina, 2009, p. 8.

²⁷² PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética: 2001, p. 214.

²⁷³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 153 – 154.

²⁷⁴ FOSSATI, Gustavo. **Planejamento Tributário e Interpretação Econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 90.

²⁷⁵ YAMASHITA, Douglas. **Elisão e Evasão de Tributos**. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 133

²⁷⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**, São Paulo: Dialética, 2011, p. 184. Em outra passagem, Greco (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**, São Paulo: Dialética, 2011, p. 236), afirma que o motivo tem que ser extratributário, mas não se limita ao mercantil, podendo ser de ordem familiar, política, mudança de regime etc. Contudo, parece-nos um pouco equivocada esta posição. Por que é admissível qualquer outra razão, menos a pretensão de economizar tributos? Como já dito, o próprio fato de viabilizar uma redução da carga tributária possui essencialmente um sentido mercantil. Aliás, buscar razões familiares, política ou qualquer outra *extratributária*, parece-nos que tornará ainda mais complexa a determinação de legitimidade dos atos que envolvem um planejamento tributário, haja vista serem justificativas extremamente vagas e subjetivas ao intérprete aplicador, situação em que não se identifica qualquer critério pertinente ao Direito Positivo.

que a aplicabilidade do propósito advém da solidariedade social, porém ressalta que não defende o propósito no sentido anglo-saxão, mas atrela-se à causa do negócio jurídico. Para esse autor, a mera razão de economizar tributos não o torna a conduta adotada ilícita, desde que esteja presente a causa do negócio jurídico utilizado.

Todavia, acredita-se que esta não é a maneira adequada de vislumbrar o tema, já que uma vez inexistente qualquer enunciado prescritivo que viabilize sua aplicação ou, sequer, mencione um propósito extratributário²⁷⁷ na validação do planejamento tributário. Embora duas medidas provisórias (já analisadas) pretendessem regulamentar o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional – cujo teor expressamente previa este critério do propósito negocial – sabe-se que ambas não foram convertidas em lei, sendo, portanto, inválidas para o sistema jurídico brasileiro.

Ayres Barreto²⁷⁸, que refuta a aplicabilidade deste modelo, assevera que:

A existência de propósito negocial de uma determinada operação seria necessária a análise dos critérios subjetivos (efetiva e real intenção do contribuinte), motivadores da prática de determinados atos negociais passíveis de gerarem economia fiscal ou redução dos tributos. A inexistência de critérios claros para a análise da questão do propósito negocial, aliás, faz com que haja grande margem de subjetividade ao agente fiscal responsável pela autuação, o que não condiz com a necessária vinculação do ato administrativo do lançamento. Sem a devida subsunção da situação à hipótese proibitiva legal, que implica também, por óbvio, a apresentação de elementos comprobatórios bastantes à caracterização da ilegitimidade da conduta, carecerá a autuação da devida motivação, do que decorrerá sua incontestável nulidade.

Então, fundamenta-se a inaplicabilidade do critério do propósito negocial, porque: (i) o princípio da solidariedade não poderá servir-se de único fundamento para criar obrigações, cuja função está adstrita à lei (como será aprofundado no Capítulo 4); (ii) não há enunciado prescritivo que não havendo, sequer, o elemento sintático; (iii) irrelevância da vontade do contribuinte para fins de constituição do fato jurídico tributário.

Em face destes critérios, Sampaio Dória²⁷⁹ rechaça que seria impossível as condutas adotadas pelo contribuinte terem apenas finalidade tributária – o que, além do mais, não está proibido pelo sistema jurídico, pois, do contrário, estar-se-ia obrigado o contribuinte optar pela via mais onerosa no ângulo tributário, sem qualquer previsibilidade normativas, havendo instabilidade e ambiguidade na aplicação.

²⁷⁷ “Negocial, seria, então todo e qualquer propósito que não aquele de economia de tributos” (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1.ed. São Paulo: Noeses, p.209).

²⁷⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1.ed. São Paulo: Noeses, p. 209 – 213

²⁷⁹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2.ed. São Paulo, Bushatsky, 1977, p. 76 – 79.

Em sentido similar, Mcnaughton²⁸⁰ aduz que se um sujeito efetiva prática sem razão que não a economia de tributos, desde que não haja violação a uma finalidade jurídica, atribuída a essa prática, que seja prescrita em lei, não há cabida em se determinar que tal ato elisivo seria inoponível ao fisco. O autor, por fim, sustenta que o propósito negocial não é um fundamento autônomo que fundamente a atuação do Fisco e, para sua aplicabilidade, dependerá de previsão específica e expressa no Direito Positivo, o que não ocorre no Brasil.

Desta forma, parece-nos que os defensores da aplicabilidade do propósito negocial acabam por confundir com fenômeno da simulação ou com a ausência de causa do negócio jurídico, pois – quando sustentam uma finalidade extratributária do negócio jurídico – baseiam-se na concepção de, ao utilizar-se uma forma jurídica do direito civil somente com objetivo de economizar tributo, ou simula-se, ou desvirtua-se a finalidade jurídica a que se propõe. Todavia, isso não quer dizer que a teoria do *business purpose* nos modelos estrangeiros tenha pertinência ao Direito Positivo brasileiro, o que já constatamos que não.

Desta forma, passe-se à análise da causa negócio jurídico, com fins de se verificar ter este critério de combate à abusividade aderência ao sistema jurídico pátrio.

3.4 Ausência de Causa no Negócio Jurídico

Percebe-se que o critério da ausência de causa do negócio jurídico vem tomando espaço na discussão da legitimidade do planejamento tributário. Isto porque a causa do negócio jurídico refere-se justamente à finalidade juridicamente relevante pela qual se escolha um específico ato/negócio.

É o que ocorre no planejamento tributário. Através de adoção de contratos atípicos, preços não usuais de mercado, negócios jurídicos indiretos e fiduciários coma finalidade de obter redução do montante tributário.

Helena Torres²⁸¹ preleciona que a causa é elemento essencial do negócio jurídico – juntamente com o objeto e a forma²⁸²– abrangendo a finalidade e a função que as partes

²⁸⁰ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 436.

²⁸¹ TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 141 – 142.

²⁸² Piovesan (BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada**. v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 114 – 115) utiliza os termos *estrutura e função*, em que a primeira é a composição estática formada pela unidade indissolúvel resultante da fusão entre forma e conteúdo, sendo forma a prova e a expressão do conteúdo da declaração da vontade e conteúdo a competência dos indivíduos de auto-organizar-se,

pretendem alcançar com aquele ato posto em linguagem jurídica. Ressalta o autor que não se pode confundir causa do com respectivo efeito produzido pelo negócio jurídico, pois a causa propõe-se isolar as propriedades teleológicas da declaração da vontade objetivada. Para tanto, afirma que os negócios jurídicos sem causa são inválidos, nulo em plenitude, não podendo compor um planejamento legítimo, sendo uma modalidade de elusão, por não haver um equilíbrio entre a finalidade e funcionalidade do negócio. Ao final, conclui que a ausência de causa do negócio jurídico não é todo suficiente para uma requalificação do negócio jurídico, porquanto o ordenamento jurídico garante a validade dos negócios jurídicos indiretos, desde que tenha causa, forma e objeto lícito. Para ser inadmissível, a causa deve ser desvirtualizada, como por exemplo no caso de simulação ou fraude à lei.²⁸³

Piovesan²⁸⁴ aduz haver uma variedade de acepções ao termo causa. Outrossim, ao se referir a esta expressão, o autor afirma que “não basta verificar se a estrutura utilizada pelas partes é compatível com um dos modelos contratuais postos pelo ordenamento (causa abstrata), sendo importante avaliar o propósito empírico da operação com relação a todas as finalidades (causa concreta), sendo esta o reflexo do interesse juridicamente relevante.

Sobre a causa, Germano²⁸⁵ assevera que se trata do reflexo dos valores sociais elencados em texto constitucional que delimitam a autonomia privada e que, no âmbito do planejamento tributário, essa discussão ganha maiores proporções perante os negócios jurídicos indiretos. Para a autora, os negócios indiretos, sendo aqueles em que há um

o que a diferencia dos efeitos dos negócios. A função está vinculada ao conceito de causa, sendo o aspecto que conferencia dinâmica aos elementos da estrutura, pois se prende à própria razão de ser do negócio, ou seja, o resultado econômico-social almejado pelas partes.

²⁸³ (TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 144 – 168). Segue seus dizeres: “Ou a causa do negócio jurídico existe, tal como tipificado na lei, e com isso existe negócio jurídico e cabe a subsunção à norma tributária, garantindo-se a vantagem fiscal escolhida, ou ela não existe, quando se tem típica conduta elusiva, descabendo falar na existência de negócio jurídico oponível ao Fisco, sendo espécie de simulação clássica, fraude à lei ou negócio carente de causa” (TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 167).

²⁸⁴ BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento Tributário e Autonomia Privada. v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 123 – 124. Para o autor causa concreta é o fim imediato do negócio jurídico, isto é, a projeção para frente dos efeitos que poderá produzir no mundo jurídico, o que se difere da causa abstrata que vincula-se à função social deduzida do tipo negocial prescrito em lei. Enquanto isso, há também um fim mediato que se refere aos motivos que fundamentam e induzem a realização do negócio jurídico adotado, sendo, portanto, razões psicológicas individuais que sequer se revelam no mundo jurídico. Destaca-se que juridicamente apenas importa os fins imediatos, pois como destaca Emilio Betti os fins mediatos não integram o conteúdo do negócio jurídico e, por isso, não afetam a validade ou eficácia do negócio. Parece-nos acertado, pois somente a vontade manifestada em linguagem jurídica será relevante para o mundo do Direito.

²⁸⁵ GERMANO, Lívia de Carli. **Planejamento Tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 80 e p. 116 – 117.

descompasso entre o meio jurídico que se usa (negócio efetivamente sério e querido) e o fim a que se visa, não são suficientes para caracterizara elusão:

O importante é perceber que a adoção da disciplina de um negócio como meio para alcançar um escopo diverso pode – ou não – ser hipótese de elusão. Haverá negócios jurídicos indiretos qualificados como não elusivos, por serem reais e produzirem todas as consequências jurídicas do negócio adotado (ou seja, está presente a causa do negócio jurídico adotado), embora a disciplina jurídica deste seja utilizada como meio para alcançar um escopo diverso. Por outro lado, também pode haver casos de adoção da disciplina jurídica de um negócio como meio para alcançar um escopo diverso em que não se produzem todas as consequências jurídicas do negócio adotado (não está presente a causa do negócio adotado), quando então tal negócio poderá ser considerado elusivo.

Dória²⁸⁶ assim se posiciona quando sustenta a validade dos negócios jurídicos indiretos, visto como esquema negocial a que recorrem as partes para atingir fins diversos dos que lhe são peculiares. É estrutura típica, com escopo atípico. Para o autor, inexistindo simulação, as modalidades de negócio indireto, tirante as hipóteses de fraude, são juridicamente válidas e submetidas à disciplina do negócio realizado, cujas necessárias consequências legais demonstram aceitar as partes intervenientes.

Sentido similar, Mcnaughton²⁸⁷ sustenta a aceitação jurídica da existência de causa – isto é, a causa como fato jurídico e não como evento – é o elemento que fixa a qualificação jurídica do negócio jurídico. No caso dos negócios jurídicos indiretos, qualificados quando o contribuinte pratica ato que atinge um fim semelhante aos alcançados por outra espécie, gerando vantagens no âmbito fiscal. Assim, para o autor, havendo causa o negócio jurídico é valido, mas se não houver isso macula o negócio jurídico adotado, podendo ser qualificado com simulatório.²⁸⁸

Ayres Barreto, para quem não há aplicabilidade do propósito negocial pela inexistência de critérios claros para sua aplicação, preleciona que a doutrina brasileira caminha para a averiguação da causa do negócio jurídico realizado – o que significa “aferição objetiva de se o negócio jurídico foi realizado conforme a melhor forma possível, para avaliar se houve algum desvio na conduta do agente relativamente à sua motivação”.²⁸⁹ O autor

²⁸⁶ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2.ed. São Paulo, Bushatsky, 1977, p. 88.

²⁸⁷ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 164. Ayres Barreto define negócio jurídicos indiretos como aqueles em que há uma incompatibilidade entre os fins colimados e os meios utilizados para realizar a conduta adotada (BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário**: Limites Normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 147).

²⁸⁸ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 195 – 196

²⁸⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário**: Limites Normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 215 – 216.

ressalta que a única importância relevante ao tema é associar as figuras do propósito extratributário e da causa dos negócios aos fenômenos da simulação e da dissimulação.²⁹⁰

Parece-nos desta forma o raciocínio pertinente em face do ordenamento jurídico brasileiro. Falar em causa do negócio jurídico ou em propósito negocial é referir-se à utilização de negócios jurídicos simulados que desvirtuam a incidência da norma tributária, pois se o negócio tem finalidade de dissimular ou simular um fato jurídico tributário, não haverá causa jurídica que o sustente.

Por tais razões, passa-se a analisar a simulação e a dissimulação no sistema jurídico brasileiro frente ao planejamento tributário.

3.5 Abusividade no Sistema Jurídico brasileiro: Simulação e Dissimulação

Ao se exporem as definições de elisão, evasão e elusão, verificou-se que, dentro do campo das condutas evasivas, uma parcela delas não foi estritamente tipificada em normas de direito tributário. Independentemente da nomenclatura – pois para alguns seriam condutas elusivas – é certo que no exercício do planejamento tributário há uma zona cinzenta para se delimitar a sua legitimidade, em decorrência, principalmente, da carência de textos legais na regulação do tema – o que aguça a criatividade daquelas que se deparam com o tema, seja no momento da aplicação, seja numa análise estritamente científica.

Como acima visto, o combate ao planejamento tributário é delimitado pelas normas previstas em um determinado sistema jurídico. Cada sistema, isto é, cada Estado, selecionará quais os critérios que delimitarão a competência no exercício do direito de planejar, ante os limites da atuação estatal. Ao se verificarem as teorias sobre a abusividade, notou-se que diversos países desenvolveram técnicas face o ordenamento local, para identificar as condutas cujo liame de determinação de licitude é extremamente tênue. Daí o surgimento das teorias sobre abuso da forma e de direito, *business purpose* e fraude à lei, as quais, independentemente da validade perante os ordenamentos de origem, não há aderência/compatibilidade com o sistema jurídico pátrio caso houvesse o transplante automáticos destas.

Juntamente com a análise do Direito Positivo interno, realizado no segundo capítulo, constata-se que a única modalidade prevista no combate à abusividade do planejamento

²⁹⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 220.

tributário é a simulação. Vale dizer: ao lado das hipóteses normativas que tipificam condutas ilícitas que visam à evasão tributária – cuja previsibilidade é facilmente identificável – tem-se o signo da simulação que, malgrado não estejam exaustivamente tipificadas todas as condutas inseridas neste conceito, está referenciada tanto no artigo 116, parágrafo único (dissimulação), como no artigo 149, VII, ambos do Código Tributário Nacional (simulação).

Assim, toda e qualquer conduta simulatória que vise à economia de tributos não será admitida pelo sistema jurídico, residindo na órbita da ilicitude. Porém questiona-se: Em face da abertura conceitual do termo, como a Ciência do Direito define a simulação?

No contexto fiscal, Sampaio Dória²⁹¹ aborda as definições de simulação relativa (dissimulação) e absoluta, sendo a primeira quando o contribuinte deseja um negócio jurídico diferente do já pactuado, quando o sujeito é diferente do que integra a real relação ou quando o elemento quantitativo é falso; e a segunda refere-se à situação em que o contribuinte não quer realizar nenhum negócio jurídico, porém fingir celebrar um para constituir uma relação jurídica. O autor ressalta que se o contribuinte age desta maneira, com o intuito de obter economia de tributos, não estará exercendo planejamento lícito (elisão), pois na simulação pressupõe conduta ilícita escondida, em que não há compatibilidade lógica entre a forma e o conteúdo do negócio jurídico (apenas é mero pretexto) e os resultados obtidos são distintos da finalidade do negócio adotado.

Rosembuj²⁹² ao tratar sobre o tema suscita a existência de três características essenciais da simulação: (i) divergência da vontade e de sua manifestação; (ii) declaração/exteriorização do fato que pretende simular ou dissimular outro fato; (iii) finalidade de enganar. Para este autor, sendo absoluta ou relativa, estas características estariam presentes – divergindo somente no fato/ato que se pretende mascarar. Enquanto que na absoluta, há declaração aparente de um negócio que não se queria realizar e não se espera qualquer efeito; na relativa, cria-se um negócio aparente para disfarçar um outro que realmente se deseja.

Nota-se, todavia, que as definições científicas não estão claramente previstas em texto legal de aspecto fiscal, gerando confusão entre os intérpretes sobre a integração do conceito simulação previsto em legislação civil e sua aplicabilidade no direito tributário. O Código Civil, em seu artigo 167, traz o fenômeno da simulação no âmbito das relações privadas, a

²⁹¹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2.ed. São Paulo, Bushatsky, 1977, p. 65 – 67.

²⁹² ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario*. Barcelona: Marcial Pons. 1999, p. 48 – 51.

qual gerará a nulidade do negócio jurídico, subsistindo no caso de simulação relativa, se válido for na substância e na forma. Curiosamente, logo no §1º, o disposto legal prevê três hipóteses (tipos) que estão incluídos no conceito de simulação, quais sejam:

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Por mais que se tenha a previsibilidade normativa no âmbito civil, não houve qualquer tratativa acerca da extensão do conceito no ambiente das relações jurídico-tributárias, cuja legislação limitou-se a indicar os respectivos efeitos em caso de ocorrência. Então, a Ciência do Direito manifesta-se sobre: (i) a aplicabilidade ou não do referido dispositivo no âmbito tributário; e (ii) qual o conceito de simulação para fins de combate ao planejamento tributário.

Sobre simulação, Heleno Torres²⁹³ refere-se ao artigo 167 do Código Civil como instrumento de proteção a toda a sociedade de atitudes ardilosas e orquestradas que tenham finalidade de causar prejuízos a terceiros. Desta forma, assenta o autor que a teoria da simulação é uma teoria do direito positivo, aplicável a todos os demais campos de incidência, embora seja necessário verificar a legislação específica de cada ramo para se verificar se houve regulamentação própria em específica relação jurídica para o seu aperfeiçoamento. Para tanto²⁹⁴, o autor afirma que as hipóteses simulatórias, rigorosamente tipificadas, não são aplicáveis no caso do direito tributário. De modo diverso, Carrazza²⁹⁵ defende que as hipóteses postas no rol taxativo do artigo 167 do Código Civil servem de parâmetro para aplicação do artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, haja vista que simulação – tida como divergência entre a vontade e a declaração – é conceito inerente a ambos os ramos, não havendo distinção entre a simulação civil e a fiscal. Parece-nos mais adequado fixar o conceito amplo de simulação independentemente do rol previsto na legislação civil, sendo visto como qualquer ato que vise ludibriar o fisco por meio de condutas revestidas de licitude.

²⁹³ TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 311 – 312.

²⁹⁴ TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 319.

²⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 548 – 549.

Portanto, Heleno Torres²⁹⁶ indica a existência de três espécies de simulação no âmbito tributário: (i) simulação tributária excludente; (ii) simulação tributária incluyente; (iii) transferência tributária por transferência subjetiva. Na (i) há afetação dos critérios da regra-matriz de incidência na constituição linguística do fato jurídico tributário. Na (ii), através de condutas simulatória, o contribuinte obtém vantagem específica prevista em isenções, imunidades, créditos presumidos, créditos de impostos, alíquotas zero, moratória, anistia, remissão, incentivo ou redução de base de cálculo. Já na (iii), há a interposição fictícia de pessoas. Destaca o autor, com quem concordamos, as condutas simulatórias podem afetar os elementos da hipótese de incidência, nos critérios, material, temporal e espacial. Além do mais, destaca haver a possibilidade de simulação perante a base de cálculo, embora tentativas de trapacear a base de cálculo configurem, geralmente, ilícitos devidamente tipificados. Cita por exemplo aqueles tributos que a base de cálculo tem por formação as informações prestadas pelo próprio contribuinte, e este atribui valor inferior de forma simulada para obter redução fiscal.

Percebe-se, assim, para Heleno Torres²⁹⁷ a abusividade (utiliza o termo elusão) no sistema jurídico brasileiro que permite a desconsideração dos negócios jurídicos pela autoridade fiscal, refere exclusivamente aos negócios jurídicos sem causa ou por: (i) fraude à lei; (ii) simulação, absoluta, relativa ou subjetiva. Esses seriam os ilícitos atípicos aplicáveis no sistema jurídico tributário, em face do artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, cujo conteúdo não se limita à figura da dissimulação.

Assim conclui:

A Administração poderá desconsiderar quaisquer atos ou negócios quando estes sejam desprovidos de causa (i), quando sejam materialmente configurados para evitar aplicação de regra imperativa em matéria de direito privado que traga consequências fiscais vantajosas, infringindo dispositivo legal proibitivo ou obrigatório de norma cogente de direito privado, insistimos, no caso da *fraude à lei* (ii), ou quando o sujeito utilize-se de simulação (iii), independentemente das hipóteses de simulação constantes no art 167, §1º do CC, bastando que visem à criação de um ato ficto, sem correspondente existência de qualquer ato ou negócio real (simulação absoluta); que exista a pretensão de ocultação de outro ato ou negócio jurídico, sendo o ato simulado aquele que aparece, superpondo-se ao efetivamente desejado (dissimulado), mas que não aparece (simulação relativa). E num ou n'outro caso, quando fique demonstrada a presença de acordo simulatório (*pactum simulationis*).²⁹⁸

²⁹⁶ TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 357 – 359.

²⁹⁷ TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 362 – 363.

²⁹⁸ TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 364.

Concordamos parcialmente com o autor. Inicialmente, diferindo-se acerca da figura da fraude à lei, a qual, como já firmamos, não é aplicável no âmbito fiscal, confundindo-se seu conceito, geralmente, com a própria simulação. Se, de maneira habilidosa, o contribuinte adota negócio jurídico para obter economia fiscal que não corresponda com a real causa de seus atos, estará manipulando a constituição do fato jurídico tributário. Dessa forma, através desta manipulação fática, o contribuinte pretende esconder o real objetivo do negócio jurídico adotado e, por isto, estará evadindo-se de suas obrigações tributárias.

Neste momento, concorda-se com Aurora Tomazini, para quem o ato de simular deve ser visto de maneira mais abrangente, significando a prática de “disfarçar uma realidade jurídica, encobrendo outra que é efetivamente praticada, ou que não existe”. Para a autora, é um conceito simples abstratamente, mas cuja repercussão prática é difícil de precisar, haja vista que o direito se manifesta através de linguagem jurídica e, assim, somente haverá as operações assim constituídas. Para tanto, como será visto em capítulo próprio, o tema simulação enfrenta uma difícil tarefa quando inserida num contexto probatório, pois a real intenção deverá ser cabalmente comprovada pelo aplicador. Além disso, será discutido se, nestes casos, a Administração Fiscal tem o poder de desconsiderar ou se trata de matéria reservada ao Poder Judiciário.

Antes, porém, faz-se necessário averiguar os aspectos constitucionais do planejamento tributário, a fim de identificar os direitos fundamentais que envolvem a legitimidade no seu exercício e extensão do poder do Estado no combate à evasão fiscal, uma vez que este tema envolve o embate entre valores inseridos em texto constitucional.

4. A NORMATIVIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

4.1 Princípios Constitucionais Tributários no Planejamento Tributário

O modelo estrutural do Estado Democrático brasileiro é alicerçado primordialmente pelas normas constitucionais, as quais ocupam a hierarquia de lei fundamental, ordenadora de toda organização política e econômico, isto é, “conjunto de normas que organiza os elementos constitutivos do Estado”, Enfim, é a partir da Lei Maior que se conhece profundamente um Estado. No Brasil, a prolixa Constituição aborda exaustivamente todas as suas implicações, até mesmo incluindo em seu corpo normas de natureza essencialmente não constitucional, ou seja, “constitucionais apenas do ponto de vista formal”.²⁹⁹

Em relação ao Direito Tributário, o texto constitucional abarcou especificamente em seu Título VI – “da Tributação e do Orçamento”, complexo de enunciados normativos constitucionais-tributários, sendo citado por alguns autores como segmento denominado “Direito Tributário Constitucional, o qual se preocupará em definir quatro pilares: (i) princípios; (ii) imunidades; (iii) competência tributária; e (iv) repartição de receita (amaro, 2008, p. 11). Visto isso, a Constituição cumpre seu papel no que concerne à matéria tributária, destacando-se no cenário internacional esta solicitude, justamente porque a Lei das leis, rígida em sua essência, tratou minuciosamente dos aspectos relevantes mencionados, realçando as normas que delimitam a atuação estatal, protegendo assim o contribuinte na relação jurídico-tributária.

Sacha Calmon³⁰⁰ assevera que: “O Brasil, ao contrário, inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributário”. O mesmo autor, na Carta Magna, a determinação dos mais variados princípios constitucionais tributários (a seguir expostos), os quais refletem os direitos fundamentais do contribuinte, restando-se evidente a integrante rigidez de tais preceitos em face do ordenamento jurídico pátrio, porquanto toda e qualquer manifestação constitucional que exprime um direito fundamental do contribuinte é revestida pelo manto das cláusulas pétreas – representando o caráter rígido da Constituição Federal, as quais não poderão ser suprimidas, reduzidas, nem mesmo através de uma Emenda Constitucional, sendo apenas permitida a sua ampliação e aperfeiçoamento.

²⁹⁹ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 38 – 45.

³⁰⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 47 e 199.

Este foi, por sinal, o entendimento já consagrado no Supremo Tribunal Federal, como se observa no julgamento da ADIn 939-7/DF, cuja solução reconheceu a existência de direitos e garantias fundamentais espalhadas em todo o texto constitucional, tratando propriamente das normas fundamentais do contribuinte, inerentes aos valores contidos na Magna Carta.

Nesta oportunidade, Celso de Mello³⁰¹ aduz em seu voto que:

As denominadas cláusulas pétreas representam, na realidade, categorias normativas subordinantes que, achando-se pré-excluídas, por decisão da Assembléia Nacional Constituinte, do poder de reforma do Congresso Nacional, evidenciam-se como temas insuscetíveis de modificação pela via do poder constituinte derivado.

O jurista ainda complementa:

É bom salientar que tais balizamentos, no plano dos princípios tributários, não se resumem aos princípios encontrados na seção constitucional, intitulada “Das Limitações do Poder de Tributar”. A Carta Magna, em toda a sua extensão, alberga normas que são tendentes a inibir o poder do Estado no campo da tributação.

Nesta toada, Manoel Cavalcante destaca que Direitos Fundamentais do Contribuintes atuam como limitadores ao poder de tributar, a fim de preservar seus direitos particulares perante o Estado, servindo-se como garantias na relação tributária em que há a transferência obrigatória de patrimônio pessoal ao ente político competente.

Como menciona James Marins³⁰²:

Submeter-se à tributação é a um só tempo expressão máxima do exercício da cidadania e a maior limitação ao livre gozo da liberdade e da propriedade imposta ao cidadão. É o paradoxo insuperável do Estado de Direito: a máxima proteção à liberdade e à propriedade se dá precisamente através das limitações que lhes são impostas.

Sendo assim, todo e qualquer fenômeno do Direito Tributário partirá da análise do texto constitucional, incluindo o planejamento tributário, tanto para se verificar a legitimidade de seu exercício pelo contribuinte, como possibilidade de controle por parte do Estado. Contudo, não se percebe qualquer dispositivo na Constituição que aborde expressamente acerca sobre este fenômeno, forçando o intérprete a investigar quais dispositivo podem servir como veículo introdutor de norma jurídica de patamar constitucional.

Daí, ressalta-se a importância dos princípios na construção normativa. Paulo de Barros Carvalho³⁰³ refere-se à infinidade de acepções derivadas do signo princípio, os quais variam de acordo com o aspecto cultural (espaço x tempo). No âmbito jurídico, os princípios são

³⁰¹ BRASIL. ADIn. 939-7, rel. Min. Sydney Sanches, j. 15-12-1993, Plenário, DJU, 18 mar.1994. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=939&processo=939>> Acesso em: 16 de nov. de 2017.

³⁰² MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 13.

³⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 265.

linguagens que traduzem para o mundo jurídico-prescritivo, caracterizando segundo os padrões de valores daquele que o interpreta. Frente ao aspecto cultural do direito, visto que seu objeto é portador de valores, possibilita mais de uma construção normativa a depender do intérprete, isto é, visto o aspecto axiológico do sujeito aplicador. O autor³⁰⁴, dessa forma, delimita quatro sentidos ao termo princípio: (i) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; (ii) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; (iii) como os valores insertos em regras de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; (iv) como limites objetivos estipulados em regras de forte hierarquia, tomando, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Portanto, tem-se princípio como norma (i e ii); princípio como valor (iii) e princípio como limite objetivo (iv).³⁰⁵

Ressalta-se que o autor faz essa classificação a partir do uso do termo princípio. Ou seja, quando o intérprete utiliza princípio como norma (i e ii), tem-se na verdade uma norma jurídica, fundada em sua estrutura se-então. Enquanto isso as classes (iii) e (iv) não são detentoras de estrutura normativa própria, apesar de serem consideradas independente dessa questão na construção normativa. Portanto, trataremos neste capítulo sobre as acepções (iii) e (iv).

Genaro Carrió³⁰⁶, em face das diversas acepções ao termo princípio, estabelece onze empregos da expressão no mundo jurídico:

- 1) pautas de segundo grau que versam sobre regras jurídicas de primeiro grau; 2) para isolar aspectos importantes de uma ordem jurídica que não poderiam faltar em uma descrição suficientemente informativa dela; 3) para expressar generalizações ilustrativas obtidas a partir das regras do sistema; 4) para se referir a *ratio legis* ou *mens legis* de uma norma dada ou de um conjunto dado de normas, isto é, a seu propósito, objetivo, meta; 5) para designar pautas a que se atribuem um conteúdo intrinsecamente e manifestamente justo; 6) para identificar certos requisitos formais ou externos que toda – assim se diz - ordem jurídica deve satisfazer; 7) para fazer referência a diretivas ao legislador que somente tem um caráter exortador; 8) para

³⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 275.

³⁰⁵ A diferenciação entre valores ou limites objetivos é tratada por Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 280 – 282), para quem a ideia de “princípios” alberga múltiplas significações, a depender de seu emprego no caso concreto e conforme os valores sociais em um dado intervalo de sua história. Tem-se, aqui, uma ideia de “variedade conotativa” ou até mesmo de comorbidade, já que as significações possíveis são imbricadas e operam nas tênues distinções entre valor, princípio e limites objetivos. Tem-se assim que os limites objetivos trabalham no sentido de realizar os valores, como verdadeiros mecanismos que dão força de eficácia aos primados axiológicos do direito, ou denominado sobreprincípios. Assim, o critério distintivo é o fato de os limites objetivos serem postos para atingir certos fins, alcançando metas e, por isso, não são valores, mas se destinam a realiza-los de forma indireta e mediata.

³⁰⁶ CARRIÓ, Genaro. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 4ª Ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990, p. 210 – 212.

aludir a certos juízos de valor que reconhecem exigências básicas de justiça e moral positivas e que se dizem sustentados na ‘consciência jurídica popular’; 9) para referir-se a máximas que provêm da tradição jurídica; 10) para designar uma fonte misteriosa que se encontra debaixo de grupos de regras do sistema e que segue elaborando novas regras; e 11) para isolar enunciados que derivam de uma enigmática essência dos conceitos jurídicos considerados como entidades.

Riccardo Guastini³⁰⁷, de seu modo, traz três possibilidades de formulação dos princípios, resumidas nos princípios doutrinários, princípios proclamadores de valores ou de vontades e princípios reconhecedores de valores jurídicos, políticos e morais. Além disso, ainda traz o uso do termo princípio pela legislação italiana em diversos sentidos. Enfim, seja como for, princípio não é termo semanticamente uniforme – o que exigiria do interprete, em tese, uma elucidação do termo, com nítida demonstração do critério de uso.

Já mencionamos que para haver a construção da norma jurídica o intérprete deverá percorrer os quatro planos neste processo (S1, S2, S3 e S4). Firma-se que a norma não se encontra previamente estabelecida no texto normativo, mas será construída a partir da leitura das disposições normativas, as quais servem de matéria-prima no processo interpretativo. É durante este caminhar que os princípios se manifestam, podendo aparecer no Direito Positivo na forma de (i) enunciados; (ii) proposições e (iii) limitações objetivas. Serão enunciados quando manifestados expressamente pelo texto constitucional com clareza e determinação em um único enunciado normativo, como por exemplo princípio da legalidade (artigo 5º, II da Constituição) e princípio da igualdade (artigo 5º, *caput*, da Constituição). No caso das proposições, não haverá suporte em prescrições jurídicas pontuais, mas serão construídos em nossa mente como proposições mediante esforço indutivo de alguns ou vários dispositivos, como por exemplo princípio da segurança jurídica. No caso (iii), os princípios atuam como concretizadores dos valores constitucionais, como destaca Beclaute³⁰⁸:

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.

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). Teríamos um sem-sentido deontico. Seria ilógico afastar a legalidade – meio – para realizar a segurança jurídica – fim –.

Aurora³⁰⁹ preleciona que:

³⁰⁷ GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo**. Estudios de teoria y metateoria del derecho. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 148 – 149.

³⁰⁸ SILVA, Beclaute Oliveira. **A Garantia Fundamental à Motivação da Decisão Judicial**. Salvador: JusPodivm, 2007, p. 82.

³⁰⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico**. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, p. 511.

[...] todos os princípios configuram como proposições jurídicas, ou seja, como significações construídas a partir do texto do direito positivo, que ora podem aparecer no antecedente, ora como consequente de normas jurídicas, ou ainda, como linhas diretivas que influem na construção, aplicação fundamentação e justificação de regras jurídicas.

Quer se dizer que, se adotássemos o conflito entre regra e princípios, os princípios seriam aplicados mediante regras, justamente por não deterem a estrutura normativa, apesar de integrá-la. Significa dizer que os princípios não são normas jurídicas em sentido estrito dentro no modelo ora adotado, justamente por não deter a estrutura hipotético-condicional pertinente, porém integram os elementos da regra matriz de incidência no momento de sua aplicação.³¹⁰ Não nos cabe abordar essa distinção (se é que existe). Bem verdade, esse (aparente) conflito entre regra e princípio comumente debatido na Ciência Jurídica, não se vislumbra pertinente no modelo cujo pressuposto é a implicitude das normas jurídicas, justamente porque somente quando interpretados, ter-se-á a norma jurídica.

Marcelo Neves³¹¹, conquanto enfrente esta distinção entre as ditas espécies normativas, profere a seguinte concepção sobre o tema:

Os princípios constitucionais como normas no plano da observação de segunda ordem de casos a decidir e normas de decisão são estruturas reflexivas em relação às regras; a relação entre princípios e regras implica uma relação circular reflexiva na dimensão da estática jurídica; a concretização constitucional exige uma regra completa (“normal geral”) como critério imediato para a solução do caso mediante a norma de decisão; há uma impossibilidade prática de aplicação imediata de princípios sem intermediação de regras, sejam estas legais ou constitucionais ou construídas jurisprudencialmente; a argumentação focada excessivamente em princípios é sobremaneira falível, deixando amplo espaço para que se superem as próprias regras constitucionais desenvolvidas a partir dela.

Não obstante adote outras premissas, o autor supracitado tem conclusão similar por rechaçar a íntima relação dos princípios com as regras no momento da aplicação/interpretação. Dessa forma, os princípios manifestam-se no processo interpretativo, tendo em vista o Direito Positivo, cujos valores estão prescritos.

Nesta linha, Roque Antonio Carrazza³¹² profere conceito de princípio, ao afirmar que:

³¹⁰ Karl Larenz (LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. Trad. De José Lamego. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 674) toma por critério a inexistência, no princípio, de estrutura precisa de norma jurídica, pois este não possuiria uma hipótese e nem uma consequência determinada, entretanto, veicula uma ratio legis de conteúdo geral que tem por função orientar a aplicação do direito positivo

³¹¹ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: Princípios e Regras Constitucionais**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013, p. 140-141. Nesse ponto, por outro lado, interessante destacar que, consoante lição de Guastini, os princípios não são idôneos para oferecer a solução de controvérsias específicas, não sem uma “concretização”, o exigirá, como dito acima, a construção de uma norma (GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo**. Estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa, 1999. p. 165)

³¹² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 36.

Princípio Jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Nota-se que o autor suscita a qualidade implícita ou explícita dos princípios. Sobre esta qualidade, Guastini³¹³ refere-se aos explícitos como sendo aqueles formulados em uma expressa disposição constitucional ou legislativa, identificável como qualquer norma por meio da interpretação do texto como por exemplo o princípio da igualdade, da irretroatividade da lei penal. Enquanto isso, os implícitos são aqueles construídos a partir da integração do direito por obra dos interpretes, já que não há disposição expressa do princípio, senão, na verdade, um conjunto de normas que permitem a integração desses valores.

Importante salientar que não há, de princípio, como se estabelecer uma prevalência entre um princípio explícito e um princípio implícito. Paulo de Barros Carvalho³¹⁴ traz interessante lição sobre a questão, trazendo, inclusive a ideia de sobreprincípios, a partir da prevalência ideológica da valoração dos princípios. Eis sua lição:

Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceito expresse, logrando o legislador constitucional enunciar-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitura indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos. Entre eles e os expressos não se pode falar em supremacia, a não ser pelo conteúdo intrínseco que representam para a ideologia do intérprete, momento em que surge a oportunidade de princípios e de sobreprincípios.

Portanto, concorda-se com a relevância dos princípios na construção normativa, sejam eles explícitos ou implícitos no texto constitucional, assim como ensina Paulo Ayres Barreto³¹⁵, para quem os princípios “na qualidade de enunciados prescritivos de caráter genérico e abstrato, veiculadores de conteúdo axiológico, têm relevante função estruturante do sistema normativo, que haverá de ser, necessariamente, reconhecida e sopesada no processo

³¹³ Destaca o autor que o reconhecimento de um princípio explícito dependerá da valoração do intérprete, de forma que não consubstancia uma questão de reconhecimento de fato. Há, no entanto, as disposições que autoqualificam como princípios, de modo que estas disposições já estão valoradas pelo próprio legislador (GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo**. Estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 155 – 156).

³¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 267.

³¹⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 76. Maria Ângela (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 87 – 89) afirma que os princípios orientam a construção das normas gerais e abstratas, como das normas individuais e concretas. Ressalta que por carregarem forte conotação valorativa, os princípios são relevantes no contexto jurídicos. Uma vez postos pelo legislador, são núcleos significativos abstratos, mas positivados no ordenamento.

interpretativo”. Como toda norma jurídica, enquanto significação prescritiva, traz um valor, devido à força com que o dado axiológico está presente na linguagem do direito e por isso exercem significativa influência na construção, estruturação e aplicação das demais significações.

Faz-se necessário, conseqüentemente, identificar os enunciados constitucionais envolventes ao planejamento tributário, com a finalidade de se identificar as normas proibitivas e permissivas neste âmbito, delimitar a aplicação dos conceitos jurídicos envolvidos e, por fim, propor um modelo de solução em face do Direito Positivo posto. Até porque, o cenário atual retrata o pior dos dois mundos, pois o Fisco não tem um arcabouço legislativo satisfatório, nem o contribuinte vê resguardados os seus direitos constitucionalmente consagrados.

No âmbito do texto constitucional, destacam-se: (i) art. 1º, IV (Livre Iniciativa); (ii) art. 5º, *caput*, I, II e XXII (Igualdade, Legalidade, Liberdade, Segurança e Propriedade); (iii) Art. 5º, LVI (Inadmissibilidade de prova ilícita; art. 146 (matéria tributária exclusiva de Lei Complementar); art. 150, I, II, III e IV (Igualdade, Legalidade, Anterioridade, Não-Confisco); art. 170, *caput*, II e IV (Livre Iniciativa, Propriedade e Livre Concorrência).

Cada qual será analisado no contexto do planejamento tributário, determinando-se o seu posicionamento frente às estruturas normativas da elisão e da evasão, para se averiguar como todos os princípios tributários incidem nesta relação jurídica. Ressalta-se que haverá uma separação meramente didática dos princípios, que comumente são utilizados pela Ciência do Direito em relação ao planejamento tributário, haja vista acreditar-se na aplicação conjunta/simultânea de todos eles para se encontrar a legítima adequação constitucional.

4.1.1 Legalidade e Segurança Jurídica diante do Planejamento Tributário

Sabe-se que a legalidade é princípio basilar do sistema jurídico pátrio. Em diversas passagens, o texto constitucional a prescreve. Nota sua primeira manifestação está no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, ao determinar que somente a lei poderá obrigar alguém a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. Está-se diante do caráter coercitivo das prescrições normativas, visto que o Direito tem por razão de sua existência a regulação das relações intersubjetivas, com potência de coagir seus destinatários a cumprir suas determinações.

No aspecto tributário, a legalidade detém um caráter de rigidez e prescrição no artigo 150, I da Constituição, a qual determina que os Entes Públicos só podem exigir ou aumentar

tributos através de lei de maneira estrita³¹⁶, ou seja, somente a lei detém a prerrogativa constitucional de estabelecer hipótese de incidência de um tributo e estabelecer obrigações tributárias. Percebe-se que o artigo 150, I, da Constituição prescreve, ao mesmo tempo, um limite objetivo, como um valor axiológico que garante ao contribuinte a previsibilidade dos eventos econômicos tributáveis (hipótese – material, temporal e espacial) e a respectiva carga fiscal (consequente – pessoal e quantitativo).³¹⁷

Acrescenta-se o disposto no artigo 146 da Constituição, cujo teor reserva específicas matérias à Lei Complementar, dentre as quais: (i) dispor sobre conflito de competência (inciso I); (ii) regular as limitações ao poder de tributar (inciso II); (iii) estabelecer regras gerais sobre a regra matriz dos tributos, obrigações, lançamentos e créditos (inciso III, alíneas a e b).

Portanto, não se tem dúvida da relevância do primado da legalidade, cujo valor integra toda a relação jurídico-tributária, pois não só o nascimento da obrigação deve advir de lei, mas o próprio procedimento para sua exigibilidade administrativa estará vinculada aos enunciados prescritivos³¹⁸. Porém, discute-se se as hipóteses de incidência de um tributo estariam postas em conceitos ou em tipos.

Helena Tores³¹⁹ assevera que entre conceitos e tipos há uma relação intrínseca, inseparável, na medida em que não há como escolher entre o conceitual e o típico, porquanto, sem estes os conceitos se esvaziam; o inverso, os tipos quedam-se esfumados e indefinidos. Dessa forma, os conceitos formam seleções de propriedade, generalidade e abstração sobre os fatos e coisas do mundo circundante, cuja conotação poderá ampliar ou restringir os objetos alcançados (denotação). Ressalta que as classes se manifestam por tipos ou por conceitos, conforme sejam dominantes exigências de certeza e de segurança. Isto acontece com “renda”, “mercadoria”, “propriedade”, “serviços”, dentre outras. A constituição prevê um

³¹⁶ Paulo Ayres Barreto aduz “Vivemos sob o império da lei. Em matéria tributária a exigência é ainda maior. A legalidade há de ser estrita” (BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: Limites Normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 86). Mesmo sentido, Yamashita afirma que a norma tributária deve ser interpretado estritamente (YAMASHITA, Douglas. **Elisão e Evasão de Tributos**. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 140).

³¹⁷ Paulo de Barros Carvalho fundamenta que o princípio da legalidade aplica-se na plenitude da regra-matriz de incidência tributária: sua estrutura lógico-sintática há de ser saturada com as significações do direito positivos (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 309).

³¹⁸ Sobre a legalidade estrita, Sampaio Dória (DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2.ed. São Paulo, Bushatsky, 1977, p. 96) aduz e questiona: “A estrita legalidade dos tributos é cânone de natureza constitucional. Ora, se o legislador prefere, para instituir a tributação, a terminologia jurídico-formal à indicação do conteúdo econômico, como pode o aplicador da lei, mudar isso?”. Esse é justamente um do ponto mais relevantes n discussão do planejamento fiscal.

³¹⁹ TORRES, Helena. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 58 – 66.

conceito, enquanto que à lei cabe estipular tipos que atendam aos conceitos e preencham a incidência da norma tributária, porque, como aduz o referido autor, “as normas de direito tributário, especialmente as de impostos, caracterizam-se exatamente pela seleção de propriedades a partir de fatos ou situações com relevância econômica, sob a forma de tipos fechados”, ou seja, a lei tributária prevê situações específicas a serem tributadas – o que compõe a hipótese de incidência em todos os seus aspectos, material, temporal e espacial, além de seu consequente, pessoalidade e quantitativo.

Nesta toada, decorre o valor da tipicidade fechada ou legalidade cerrada. Para tanto, somente haverá incidência da norma tributária diante da ocorrência do evento no mundo fenômeno que componha a descrição contida em seu antecedente – exata e exhaustivamente nos termos da hipótese prevista. Significa dizer que o contribuinte só poderá transferir parte de seu patrimônio se assim a lei dispuser, sendo um dos pilares do Estado Democrático: limitar o Poder do Estado frente ao cidadão pelo instrumento da Lei.

Alberto Xavier³²⁰ fala que a legalidade tem ‘uma função proibitiva enquanto garantia e uma função permissiva enquanto fonte de liberdade, é dizer, se a obrigação tributária não estiver prevista em lei, o contribuinte poderá mover-se livremente. Por tal razão, o autor aduz que tipicidade fechada é valor que impede a utilização da analogia e interpretação extensiva para fins tributários. Mesmo sentido, Malerbi³²¹ aduz que o planejamento tributário e a legalidade relacionam-se na medida em que o contribuinte tem a liberdade constitucionalmente consagrada de planejar suas atividades, impedindo qualquer ingerência estatal.

De modo contrário, Marco Aurélio Greco³²² sustenta a relativização do princípio da legalidade no combate a abusividade no planejamento tributário, mesmo reconhecendo a geração de insegurança neste controle, uma vez que a subjetividade e a utilização de elementos extrajurídicos seriam inevitáveis. Para o autor, apesar de ser indispensável, a legalidade não se relaciona a uma tipicidade estrita, porque é insustentável à pretensão de que a lei preveja de maneira pormenorizada todas as condutas relevantes para fins fiscais, principalmente em face célere alteração da realidade e a morosidade na produção das leis.

³²⁰ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 34.

³²¹ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 81.

³²² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 143 – 159.

Ricardo Lobo Torres³²³, em sentido simular, adverte que essa superavaliação da legalidade decorre de construções ideológicas, distantes do conteúdo do texto constitucional e, por isso, deveria ser relativizada. Igualmente defende este posicionamento o jurista Fernando Zilveti³²⁴, para quem a legalidade não afasta a interpretação extensiva, podendo a administração combater a abusividade no planejamento tributário diante de normas gerais sobre a matéria. Nos dizeres do Marcus Abraham³²⁵, a tipicidade fechada não garante a segurança jurídica, a qual somente é alcançada se houver a aplicação conjunta de todos os princípios constitucionais, inclusive os sociais, principalmente no combate ao planejamento tributário.

Porém, sustenta-se a legalidade como valor basilar em nosso ordenamento jurídico tributário, em que toda a atuação estatal deve estar regulamentada por enunciados normativos, não havendo espaço para atuação de caráter discricionário por parte das autoridades administrativas, nem de aplicação de analogia por parte dos órgãos julgadores, ou seja, o Fisco não detém a liberdade de alcançar qualquer fato signo presuntivo de riqueza, senão aquele previsto em Lei³²⁶.

Fossati³²⁷ afirma que o Estado terá soberania diante do contribuinte sobre possibilidade de fazer leis, porém, ao editá-las, encerrando o processo legislativo, essa soberania se também se finda, pois o próprio Estado estará submetido aos regramentos, justamente por ser um Estado Democrático e não autoritário.

Sentido similar, Heleno Torres³²⁸ subdivide a legalidade tributária sob três perspectivas: (i) reserva formal (matérias de lei complementar – artigo 146 da Constituição);

³²³

³²⁴ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 336.

³²⁵ ABRAHAM, Marcus. **Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo; Quartier Latin, 2007, p. 211. Em outra passagem o autor reforça que a tipicidade fechada e a legalidade estrita não são suficiente para garantir a segurança das relações jurídicas, somente sendo alcançável pelos valores sociais (ABRAHAM, Marcus. **Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo; Quartier Latin, 2007, p. 305). Sentido similar Hermes Huck afirma que a legalidade estrita leva à *injustiça*, pois isenta de punição os atos dos indivíduos de caráter imoral e prejudiciais ao Fisco e, por isso, à coletividade (HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais**. São Paulo: Sariva, 1997, p. 54). Não se defende o abandono dos valores sociais, como será visto em capítulo próprio. Somente discordamos da sobreposição dos mencionados valores à legalidade, pois, a lei é justamente o instrumento democrático que viabilizará a aplicação justa e equânime da lei tributária.

³²⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 86)

³²⁷ FOSSATI, Gustavo. **Planejamento Tributário e Interpretação Econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 112.

³²⁸ TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 70- 71; 86 – 87. De modo similar, defende Hugo de Brito Machado ao proferir: “O princípio da legalidade considera tanto que os tributos só podem ser veiculados por lei, como que

(ii) legalidade matéria (tipificação exaustiva dos elementos do tributo); (iii) vinculatividade (vinculação plena da atuação da autoridade fiscal. Sobre a ótica (ii), o autor aponta que as qualificações e os limites semânticos dos textos legais não podem ser suplantados por autoridades fiscais nos atos de interpretação, sob pena de escapar do plano jurídico e sofrer interferências de valorações políticas, econômicas e sociais. Portanto, o valor da tipicidade tanto exige um esforço descritivo do legislador, como circunda a autoridade fiscal delimitando seu campo de atuação no ato de lançar o tributo.

Portanto, a legalidade é valor basilar em nosso sistema jurídico tributário³²⁹, limitando o poder de tributar, justamente por servir-se como norma de estrutura que delimita a competência tributária. A obrigação tributária só advém da lei e somente só.

Se a relação jurídico-tributária deverá ser regulada estritamente pela lei, significa dizer que haverá a previsibilidade de todos os seus elementos, daí o valor da segurança jurídica³³⁰. Desta forma, reside em todos os elementos da regra matriz de incidência, porquanto assegura a previsibilidade legal de seus aspectos, evitando-se surpresas pelo contribuinte sobre qualquer um deles. Por outro lado, não só da legalidade pode-se construir o valor da segurança jurídica. Roque Antonio Carrazza³³¹ destaca que os princípios da irretroatividade da lei tributária e da anterioridade anual e nonagesimal são corolários lógicos do princípio da segurança jurídica.

seus enunciados devem ser realizados mediante tipos. Conclui: não se pode admitir tributo sem definição legal do tipo sobre qual incide a lei tributária. Legalidade sem tipicidade é absolutamente insuficiente (MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 105-107). Manoel Cavalcante referenda a legalidade sob dois aspectos: (i) sentido amplo – preeminência da lei na relação jurídico-tributária; (ii) sentido restrito – reserva legal dos elementos dos tributos. Sentido similar, Marina Figueiredo (FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento Tributário: Revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 186) aduz a existência das duas perspectivas: (i) estrita legalidade e (ii) tipicidade fechada.

³²⁹ Fossati alega que é o norte maior da dinâmica tributária brasileira. (FOSSATI, Gustavo. **Planejamento Tributário e Interpretação Econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 120)

³³⁰ Sobre o tema James Marins (**Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 13 – 14) assevera que “segurança material consiste na plena previsibilidade das regras de tributação, o que se logra-tão-somente através da observância formal e material da reserva absoluta da lei, do princípio da estrita legalidade que se desdobra na tipicidade em matéria tributária. Segurança formal que se expressa no *modus operandi* administrativo revelado pelo procedimento de fiscalização e lançamento. Segurança processual revelada pela qualidade do procedural *due process of law* que baliza a atuação dos julgadores administrativos e judiciais para a lide fiscal”. Significa, portanto, se o Estado é detentor da competência legislativa e a atribuição legal de fiscalizar, lançar e julgar em matéria tributária, a observância a legalidade e segurança jurídica deve ser extremamente rigorosa.

³³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 215.

Charles Mcnaughton³³² afirma que a estrita legalidade a norma geral e abstrata proibitiva ou obrigatória de certa conduta há de ser construída com amparo em enunciados dos textos legislativos, de tal modo que tanto proposição *antecedente* como proposição *consequente* sejam fundamentadas. Nessa impossibilidade estará permitida pelo direito positivo. A atividade de subsunção de um fato à norma fortemente condicionada à lei. Dessa forma conclui que ninguém está obrigado a pagar tributo, salvo se o fato provado possa ser iconicamente, subsumido a uma hipótese de incidência de um tributo, impedido qualquer tributário por analogia ou decorrente interpretação extensiva, destoada das competências dos entes políticos.

Relacionando segurança jurídica e planejamento tributário, Ayres Barreto³³³ afirma:

O princípio da segurança jurídica pressupõe estabilidades das relações jurídicas, a previsibilidade da ação estatal, a possibilidade de se planejar ações futuras e garantia da não surpresa [...] Assegurar que o contribuinte poderá compreender e confiar no conteúdo das normas jurídicas que o permitem adotar certa conduta elisiva corresponde a identificar e assegurar os limites normativos à elisão tributária, sem subjetivismos que geram inseguranças.

Helena Torres³³⁴ a segurança jurídica visa, assim, a conferir previsibilidade na regular positividade do direito – o que somente pode ser atendido se houver certeza do direito, exata determinação do conteúdo jurídico aplicável, e manutenção da igualdade de tratamento por parte das autoridades competentes, nos respectivos atos de aplicação do direito.

Portanto, o Estado deve estabelecer com clareza os critérios que distinguiriam um planejamento legítimo ou ilegítimo, pois somente assim os contribuintes saberão antecipadamente quais condutas são reprimidas no exercício da gestão fiscal e, portanto, não seriam surpreendidos caso seus atos e negócios, realizados licitamente, fossem consideradas ilícitas para fins fiscais e desconsideradas pela autoridade fiscal. No momento em que o ordenamento jurídico pátrio não apresente texto normativo suficiente sobre a matéria, a Administração busca por utilizar-se de princípios constitucionais (como capacidade contributiva) ou teorias estrangeiras na construção de norma no combate ao planejamento tributário, contudo abandonando as prescrições e valores já consagrados.

³³² MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 99. Hugo de Brito Machado (MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 111) também defende que relativização desmedida do princípio da legalidade, permitiria a inadmissível analogia para fins de aplicação da norma tributária.

³³³ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário**: Limites Normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 82 – 84

³³⁴ TORRES, Helena. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 68.

Vale ressaltar que Paulo de Barros Carvalho³³⁵ classifica a segurança jurídica como um sobrevalor ou sobreprincípio, na medida em que se concretiza através de diversas normas previstas em nosso ordenamento jurídico:

O princípio da certeza do direito traduz as pretensões do primado da segurança jurídica no momento em que de um lado (i) exige do enunciado normativo a especificação do fato e da conduta regradada, bem como, de outro, (ii) requer previsibilidade do conteúdo da coatividade normativas.

Verifica-se que o Código Tributário Nacional reservou o artigo 97 para reforçar a tipicidade fechada da norma tributária, elencando taxativamente os elementos do tributo que devem ser regulados por lei. Para Mcnaughton³³⁶ este dispositivo está direcionado aos elementos da regra-matriz de incidência da norma tributária, nos quais tantos os critérios da hipótese como do consequente estarão estritamente previstos em lei.

Aliás, inclui-se nesse rol a previsão de sanções, o que reserva à lei a determinação das normas sancionatórias. Neste sentido, Maria Ângela³³⁷ preleciona:

A tipicidade determina que a lei especifique, de maneira clara e inequívoca, os elementos descritores do fato jurídico infração e os dados prescritores da relação jurídica sancionatória. As autoridades fiscais ao aplicarem o direito ao caso concreto, impõe-se que identifiquem, minuciosamente, os elementos da materialidade do fato típico na concreção do ilícito.

Ora, se o tributo deve ter seus elementos estritamente delimitados em lei, quem dirá as hipóteses que prevejam o cometimento de atos ilícitos no âmbito tributário. Esse raciocínio nos remete à valores do âmbito criminal, cuja conduta necessariamente deve estar estritamente definida. Este tema será retomado em tópico próprio, porquanto se discutirá extensão do poder da Administração Tributária frente aos ilícitos inseridos no contexto do planejamento tributário.

Por assim dizer, a legalidade e a segurança jurídica exercem um papel fundamental na relação jurídico-tributária, tendo em vista que apenas a lei poderá delimitar o campo da

³³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 287. Maria Ângela também destaca o caráter implícito da segurança jurídica, o qual, mesmo inexistindo formulação expressa, constitui base axiológica de todo o ordenamento jurídico, cuja construção decorre da conjugação de várias normas jurídicas (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 101).

³³⁶ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 105.

³³⁷ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 104 – 105. Neste mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho profere: “Se considerarmos os valores máximos acolhidos por nosso Texto Constitucional, principalmente em termos de tributação – segurança e certeza – que sustentam os cânones da legalidade e da tipicidade, torna-se extremamente problemático captar a figura da desconsideração do negócio jurídico, em especial tomando como critério o ‘abuso de direito’ e a ‘fraude à lei’, aludindo a noções de ordem econômica. São procedimentos e conceitos que devem respeitar esses princípios, especialmente ao tratar de matéria de imposição tributária (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 881).

liberdade do contribuinte, isto é, o texto legal estabelecerá as hipóteses a serem consideradas ilícitas (regras gerais e específicas), por isso, evasivas. Do contrário, prevalecerão os valores da Liberdade Fiscal, Autonomia Privada e Livre Iniciativa, os quais serão vistos a seguir.

4.1.2 Liberdade Fiscal: Livre Iniciativa e Autonomia Privada

Se de um lado a Administração Pública pautará a interferência no patrimônio do cidadão nos limites delineados em texto legal, do outro, o contribuinte, fora das obrigações decorrentes de ordenamento, vivencia a liberdade patrimonial e gestacional. Este trilhar fora por muito tempo sustentado de maneira absoluta para legitimar as práticas de planejamento tributário. Apesar da necessidade de se adequar aos ditamos constitucionais que envolvem o sistema jurídico pátrio, entende-se que, tanto a legalidade e a segurança jurídica, como às liberdades das atividades econômicas, são valores primordiais na análise da elisão e evasão fiscal.

Visto que os princípios se manifestam na qualidade de valores ou de limites objetivos, percebe-se que os que envolvem a liberdade negocial apresentam-se valores, cuja construção semântica fora desenvolvida culturalmente desde denominados direitos de primeira geração, termo derivado da Revolução Francesa, cuja acepção se refere justamente à limitação ao poder do Estado para se garantir os direitos individuais, principalmente a liberdade e a propriedade. É justamente do binômio liberdade/propriedade que advêm os valores constitucionais econômicos.

Neste mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho³³⁸ inclui a liberdade na categoria de sobreprincípio, por ser um direito fundamental permeado por todo o sistema jurídico prescrito em diferentes feições

Em texto constitucional, percebe-se a primeira manifestação no artigo 1º, IV, cujo dispositivo prevê a livre iniciativa como fundamento do Estado Democrático de Direito. Desde já, nota-se a importância concedida a liberdade econômica dos cidadãos. Para tanto, a constituição reservou um capítulo sobre os princípios pertinentes à atividade econômica, os quais estão descritos no artigo 170, o qual será priorizado neste momento.

Do rol elencado em texto constitucional, podemos destacar dois valores que norteiam o exercício do planejamento tributário: Livre Iniciativa e Autonomia Privada. Estes dois

³³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 296.

pilares compõem a liberdade que o sujeito detém sobre a determinação de suas atividades econômicas, inclusive perante o Estado Fiscal. Não se discutirá sobre a excessividade da carga tributária no Brasil, pois não é a proposta do trabalho. Somente se destaca que a Constituição concede ao indivíduo a liberdade de gerir seus negócios, sem que, contudo, viole a própria lei e os valores sociais também nela consagrados (veremos a seguir em tópico próprio).

Em um primeiro momento, os valores sociais não eram considerados, prevalecendo a autonomia da vontade. Assim, havia uma ampla liberdade contratual entre as partes e a estrita aderência das normas criadas pelos negócios jurídicos realizados entre as partes, comumente denominado *pacta sunt servanda*. Havia, com isso, uma supremacia da vontade das partes sobre os efeitos contratuais derivados dos pactos realizados³³⁹. Esta concepção subjetivista impossibilitava o controle da vontade das partes e dos respectivos efeitos derivados dos pactos realizados que, por muitas vezes, ultrapassavam a finalidade do próprio negócio jurídico.

Percebeu-se, então, a necessidade de se juridicizar a vontade dos contratantes de forma objetiva, a qual passaria a ser declarada sobre uma forma abstratamente contemplada na hipótese de uma norma jurídica. Somente assim será possível verificar juridicamente a vontade dos sujeitos inseridos em um contrato, alcançando não só as vicissitudes das vontades relacionadas, mas também se o objeto está atendendo o interesse social.

Esta perspectiva está estampada tanto em texto constitucional, no próprio artigo 170, como nos enunciados prescritivos contidos no Código Civil, como por exemplo o artigo 421, cujo teor determina expressamente que a liberdade de contratar está condicionada ao interesse social. Aliás, esta manifestação legal é somente um reforço do valor constitucional. Até porque a ciência do direito já sustenta fortemente a existência do direito civil constitucional, em que houve a ressignificação de seus conceitos e institutos perante os valores prescritos em patamar constitucional.

³³⁹ A autonomia privada não é sinônimo de autonomia da vontade, apesar de uma indissolúvel ligação. A primeira há de ser vista como um poder de regular os próprios interesses, cujo exercício, mediante a autonomia da vontade, deve verificar-se dentro de parâmetros predeterminados pelo direito positivo, mas sem que a este se subordine. Autonomia da vontade prevalecia a liberdade contratual, autodeterminação e a *pacta sunt servanda*. Mas hoje impera a autonomia privada limitada primordialmente pela função social do contrato. (TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003 p. 119- 127). Mesmo sentido BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada**. v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 139 – 141.

Marcus Abraham³⁴⁰ destaca que, devido à mudança de paradigma do direito civil, em face da constitucionalização dos seus conceitos e institutos, não prevalece somente a autonomia da vontade, mas tem-se a autonomia privada, cuja conteúdo refere-se à auto-regulamentação dos interesse individuais, sem, contudo, violar direitos de terceiros ou valores relevantes para a sociedade.

Greco³⁴¹ reconhece a existência de um direito de auto-organizar-se o patrimônio pessoal, mas defende não ser um direito absoluto, por inexistir em nosso ordenamento algum quem detém esta qualidade. Por tais razões o aturo defende, como já visto anteriormente, a repercussão dos ilícitos civis no campo do direito tributário, por força dos princípios constitucionais de cunho social. Assim, o autor reconhece a permissividade da elisão é ordenamento, desde que não o contrarie diretamente ou indiretamente, como já visto.

Por tal razão, Heleno Torres³⁴² afirma que:

Autonomia privada descortina-se como princípio do direito constitucional civil que consiste no poder atribuído pela Constituição às pessoas, individual ou coletivamente, para determinar consequências jurídicas como decorrência de comportamentos livremente assumidos. Poder conferido constitucionalmente aos particulares para que estes possam criar normas jurídicas visando à constituição de situações jurídicas.

Sentido similar, Hugo de Brito Machado³⁴³ assente que a própria Constituição, a prever o valor da livre iniciativa, garantiu o direito ao cidadão de exercer livremente qualquer atividade econômica e profissional – desde que não contrária aos ditames constitucionais e legais. Nesta linha, o autor defende haver permissão constitucional de realizar o planejamento dos negócios jurídicos com o intuito de obter benefício fiscal. Alberto Xavier³⁴⁴, ao analisar o artigo 170 da Constituição no contexto do planejamento tributário, adota uma postura mais radical ao mencionar que, por não haver qualquer referência expressa sobre o tema, isto é, sem qualquer vedação constituição, o próprio legislador infraconstitucional estaria impedido de proibir as práticas elisivas. Apesar de não concordamos integralmente com o autor, entende-se que o texto constitucional impede a imposição de legislação que impeça de maneira geral toda e qualquer prática elisiva, mas nada impede que o legislador indique as

³⁴⁰ ABRAHAM, Marcus. **Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 157.

³⁴¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 187

³⁴² TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 107

³⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 107.

³⁴⁴ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 104.

condutas consideradas evasivas no sistema jurídico, devendo observância aos direitos e garantias de patamar constitucional.

O estudo da autonomia privada frente ao planejamento tributário nos remete à causa dos negócios jurídicos, já discutidos anteriormente. Isto porque, em face das limitações constitucionais da vontade, principalmente de aspectos sociais, os negócios jurídicos sem causa (que não atendam ao propósito designado e os interesses sociais) não produziram efeitos na seara cível, da mesma forma que teriam o condão de permitir a administração tributária de desconsiderá-los, caso houvesse uma redução da carga tributária.

Passa-se, portanto, à análise dos princípios constitucionais de que provêm valores sociais inseridos no contexto tributário.

4.1.3 Solidariedade e Justiça Fiscal: Sobre a Capacidade Contributiva e a Isonomia Tributária frente ao Planejamento Tributário

Os embates doutrinários sobre os limites jurídicos ao exercício do planejamento tributário circundam primordialmente no conflito entre os princípios garantidores da legalidade, segurança jurídica e liberdade fiscal e os princípios de cunho social solidariedade fiscal, capacidade contributiva e isonomia. Pretende-se, neste momento, verificar a aplicabilidade dos valores inerentes à solidariedade fiscal e confrontá-los perante os demais já discutidos, a fim de se alcançar uma coerente possível solução.

Inicia-se este tópico com a questão suscitada por Rafael Calvo Ortega, cujo conteúdo compõe título de seu livro: *Hay un Principio de Justicia Tributaria?*³⁴⁵ A partir deste questionamento poderemos enfrentar os valores englobados pela Solidariedade e Justiça Fiscal para verificar como se relacionam com o tema planejamento fiscal.

De fato, nosso ordenamento prevê uma Justiça Fiscal. Isto aliás é o ponto de intersecção entre o Tributário e o Financeiro, os quais, apesar de didaticamente autônomos, estão intimamente interligados também no plano científico. Se o tributo compõe importante fonte de arrecadação de receita – mediante a qual possibilitará o Estado efetivar os direitos fundamentais dos cidadãos – inicia-se a construção do valor da justiça fiscal³⁴⁶.

³⁴⁵ ORTEGA, Rafael Calvo. **Hay un Principio de Justicia Tributaria?** 1.ed. Cuadernos Civitas, 2012.

³⁴⁶ Para Paulo de Barros Carvalho a *justiça* é a diretriz suprema do sistema jurídico, sendo também um *sobreprincípio*, por se manifestar através de diversos outros valores também previstos em patamar constitucional

Suscita-se, nesta oportunidade, a contribuição de Casalta Nabais acerca do dever fundamental de pagar impostos. Para o autor, este dever significa que a relação jurídico-tributária não é uma “simples relação de poder, em que o Estado faz exigências aos seus súbditos e estes se sujeitam em consequência dessa relação”. Assim, não se trata de mera relação de direito (mero poder estatal) *versus* obrigação (mero sacrifício do contribuinte), mas “como contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada”.³⁴⁷

Ernani Contipelli³⁴⁸ destaca que a solidariedade e o dever fundamental de pagar tributo emana duas perspectivas: (i) Poder Público na condição de titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária; ao passo que (ii) atribui o dever correlato de redistribuir adequadamente estas riquezas arrecadas em consonância com os objetivos constitucionais orientadores pela solidariedade.

Não se tem dúvida da existência e relevância dos mencionados valores constitucionais, principalmente no aspecto fiscal. Nos termos do artigo 3º, I, da Constituição, a República Federativa do Brasil tem por objetivo fundamental construir uma sociedade livre, justa e solidária³⁴⁹. Não é à toa que denominamos usualmente o sujeito passivo da relação jurídico-tributária de contribuinte, termo cujo conteúdo semântico está entrelaçado à cooperação individual pelo bem-estar de todos. Abre-se mão da parcela de patrimônio próprio em face dos interesses sociais. Além do mais, é através da obtenção de receitas que o Estado poderá prover todos os direitos fundamentais previstos em patamar constitucional, podendo alcançar seus objetos expostos no enunciado acima citado.³⁵⁰ Marcus Abraham³⁵¹ alega que o dever

(CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 299)

³⁴⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 3.ed. Coimbra: Almedia, 2015, p. 185.

³⁴⁸ CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 199.

³⁴⁹ Ernani Contipelli (CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 189) afirma que este dispositivo constitucional, ao elencar os objetivos fundamentais da República, revela, claramente, no teor de seus incisos, a opção de orientação pela via da solidariedade social na fórmula de integração ideológica do modelo de Estado Democrático de Direito, condicionando a atividade de interpretação dos demais mandamentos constitucionais e subordinando toda dinâmica do processo monogenético de produção e validação de normas jurídicas, assim como de construção de significado deontológico de seus respectivos modelos à constante objetivação do complexo axiológico que permeia o valor solidariedade social.

³⁵⁰ Daí a importância dos tributos, visto que compõem as denominadas *receitas derivadas* que garantem uma arrecadação expressiva na estruturação financeira dos entes políticos. Ernani (CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 204) menciona que levar parcela de riqueza particular aos cofres públicos, advém de um dever de colaboração de pagar tributos fundados numa cooperação recíproca, da mesma forma que gera o um direito do Estado exigir seu cumprimento. Gabriel Ivo (IVO, Gabriel. **O princípio da tipologia tributária e o dever fundamental de pagar tributos**. In: **Direitos fundamentais na Constituição 1988: estudos comemorativos aos seus vinte anos**. Org. Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcanti de Alencar. Porto Alegre: Núria Fabris, 2008, p. 51 – 52) ressalta que sem tributação o Estado perderá sua razão de

fundamental de pagar tributo é o custo para se usufruir da liberdade e dos demais direitos insertos em texto constitucional

Destaca Ernani³⁵² que a solidariedade não atuará de maneira exclusiva e sobrepondo-se aos demais valores constitucionais. Deverá respeitar todo o plexo de valores consagrados no Texto Maior, como a liberdade, a legalidade e a segurança jurídica. Gabriel Ivo assevera que para o dever fundamental de pagar tributos se impor, o tributo, ao ser criado pelo legislador, não pode tomar qualquer forma. Tem de obedecer à estrutura lógica apta para buscar recursos da comunidade com a finalidade de promover o bem comum. Têm os contribuintes, ao lado do dever de pagar fundamental de pagar tributos, indispensável para vida em sociedade, o direito fundamental de ser tributado na forma prevista na Constituição

Em especial na seção dos tributos, os valores da Solidariedade e Justiça Fiscal manifestam-se através dos seguintes enunciados prescritivos de patamar constitucional: (i) artigo 145, §1º – Capacidade Contributiva; (ii) artigo 150, II – Igualdade Fiscal.³⁵³

Sobre Capacidade Contributiva, Ernani³⁵⁴ aduz ser um desdobramento axiológico do valor da solidariedade social, exprimindo um dever de colaboração de pegar tributo pelo membro da comunidade para contribuir ao custeio das finanças públicas de acordo com suas disponibilidades econômicas – impedido a repartição e distribuição arbitrária deste encargo público e preservando o conjunto de bens suficientes para o atendimento de necessidades básicas, o mínimo vital.

existência, pois, “se a finalidade dos tributos é a arrecadação, para que o estado possa atender às necessidades públicas, sem ela o Estado subexiste. Por esta razão, visto como um elemento instrumental da existência do Estado, o pagamento do tributo é um dever fundamental”.

³⁵¹ ABRAHAM, Marcus. **Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 57 – 58. O autor ainda sustenta que: “pacto social o direito fundamental à liberdade e dignidade da pessoa humana, existirá também um ônus. E tal preço seria baseado no dever jurídico fundamental de pagar tributos, que teria na capacidade contributiva o seu elemento jurídico capital”.

³⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 218.

³⁵³ Carrazza (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 99) reforça que são valores intimamente ligados, pois “os impostos quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social.

³⁵⁴ CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 222 – 225. Greco (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 209) também assim se posiciona: “Não é mero encargo de suportar o tributo em lei. Postura ligada à solidariedade e contribuir para a sociedade”. Manoel Cavalcante também assim manifesta-se ao defender que a capacidade atua como direito fundamental do contribuinte ao não confisco e a garantia do mínimo existencial (LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 253)

Desta forma, o autor releva duas conotações: (i) dever de contribuir; (ii) garantia do contribuinte em impedir os efeitos confiscatórios do tributo. Paulo de Barros Carvalho³⁵⁵ destaca um aspecto objetivo da capacidade contributiva que seria a eleição, pelo legislador, de fatos que ostentem signos de riqueza, e um aspecto subjetivo: que a carga tributária seja adequada ao tamanho do evento econômico.

Helena Torres³⁵⁶ ressalta a relevância do princípio da capacidade contributiva tendo em vista o fato jurídico tributário, o qual deve representar uma imagem de possibilidade econômica da obrigação tributária, superando-se o mínimo existencial e a essencialidade do bem, isto é, este valor opera-se na determinação do montante do tributo, como na seleção legal dos fatos que darão ensejo a relação jurídico-tributária.

Charles Mcnaughton³⁵⁷ sustenta que a capacidade contributiva significa que a lei que institui um imposto deverá considerar as manifestações objetivas de riqueza do contribuinte, a qual será indicada entre a junção da hipótese de incidência e a base de cálculo, além atrelar-se à alíquota a qual poderá obedecer à regra da progressividade. Este ponto atrela-se ao valor da isonomia material, haja vista que a “carga tributária será variável em conformidade com a capacidade econômica do contribuinte”.

Contudo, a partir da segunda parte do artigo 145, §1º da Constituição, a valor da capacidade contributiva reflete maiores discussões no aspecto do planejamento tributário, vejamos:

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 efetivamente a esses objetivos, identificados, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifo nosso).**

Diante deste enunciado constitucional, Mcnaughton³⁵⁸ indica estar-se diante da aproximação da igualdade formal, pois o poder – conferido à administração de fiscalizar o

³⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 343.

³⁵⁶ TORRES, Helena. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 262.

³⁵⁷ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 85 – 87. Mesmo sentido, CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 102.

³⁵⁸ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 87. Carrazza (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 105) defende que o destinatário imediato é o legislador. Significa, dessa forma, que, tanto a administração, como o judiciário, são os destinatários mediatos, portanto atuam na concretização deste valor no momento de aplicação da norma jurídica.

patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte – propõe-se a garantir a efetividade da lei que preveja a graduação dos impostos, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei.

Por tais razões, está-se correto afirmar que o princípio da capacidade contributiva está direcionado tanto ao legislador, como ao aplicador na norma tributária³⁵⁹. Ressalta-se que o aplicador ainda estará adstrito à lei e aos valores constitucionais, não podendo fazer nem mais nem menos do que enunciados pelos enunciados normativos. Do contrário, permitir-se-iam as variações de alíquotas sem pertinência ao previsto em lei.

Numa visão mais clássica sobre a eficácia jurídica do princípio da capacidade contributiva, Becker³⁶⁰ enuncia quatro alcances: (i) Eficácia exclusivamente perante o Legislador Ordinário; (ii) Legislador Ordinário está juridicamente obrigado a selecionar fatos que garantam o mínimo indispensável; (iii) a progressividade da alíquota deve graduar de acordo com a elevação da riqueza presumível; (iv) possibilidade da função extrafiscal do tributo. Percebe-se que o autor direcione a eficácia deste valor exclusivamente ao legislador, com o qual não discordamos em sua integralidade. Acredita-se que este valor é primordialmente direcionado ao legislador, cabendo à administração a sua concretização (fiscalização) nos moldes previstos no ordenamento jurídico. Assim, não cabe ao Fisco fazer justiça e identificar à sua escolha as presunções de riquezas a serem tributadas.

Sob outra perspectiva, Greco³⁶¹ confere eficácia positiva ao princípio da capacidade contributiva, o qual está direcionado ao legislador e ao aplicador. Ressalta, todavia, que isso não significa a permissão de cobrança de tributos fora do tipo legalmente previsto, na medida em que não se justifica atropelar a lei. Defende, desse modo, que o princípio ilumina o tipo o qual deve ser interpretado pelos olhos da capacidade. Contudo, o autor, como já mencionado, não é adepto à tipicidade estrita, para quem a legislação tributária poderia prever tipos abertos que pudessem alcançar o maior número de signos de riqueza, além de permitir a atuação fiscal no combate ao planejamento tributário.

³⁵⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 88; LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 257.

³⁶⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 532 – 536.

³⁶¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 340 – 346.

Desta forma, para Greco³⁶², cujo raciocínio é também defendido por Abraham e Ricardo Lodi, sustenta que os valores sociais devem ser considerados no aspecto do planejamento tributário, legitimando o poder estatal no respectivo combate, de maneira que se a capacidade contributiva é pressuposto de incidência de um tributo, pelo qual se garantirá a igualdade, o dever fundamental de pagar tributos e a justiça fiscal e, por isso, todos os contribuintes que estão na mesma situação jurídica (mesma capacidade) devem contribuir igualmente, não podendo um furtar-se dessa obrigação, ainda que licitamente.

Então, ter-se-ia um outro aspecto da capacidade contributiva. Se a solidariedade prever um dever constitucional de que cada cidadão deva pagar tributos de acordo com sua capacidade³⁶³, esta serviria como um valor oponível entre os próprios cidadãos. Em outras palavras, é direito de cada cidadão que todos contribuam pela coletividade na medida de suas capacidades, o qual seria efetivado pelo aprimoramento da fiscalização realizada pelo Fisco. Este tema repercute, inclusive, no campo das isenções e benefícios fiscais, cuja concessão deverá ter amplamente publicizada, já que todos detêm o direito de saber as informações sobre a carga fiscal daqueles que estão na mesma situação jurídica.

Sobre outro aspecto, a capacidade está atrelada ao poder de fiscalização. Importante apresentar o recente julgamento do RE 601.314, cujo objeto tratou da possibilidade de o Fisco quebrar o sigilo fiscal do contribuinte independentemente de autorização judicial. Nos teores dos votos proferidos, destacam-se as manifestações do ministro Fachin e do ministro Barroso.

No primeiro passo, Fachin inicia seu voto afirmando que o “tributo extrai seu significado normativo do princípio da igualdade” Por sua vez, Barroso, na parte de seu voto capitulada “dimensão normativa”, começa tratando do dever fundamental de pagar tributos, para ele inspirado na solidariedade social, que, segundo sua visão, “é uma obrigação moral e um dever jurídico” que “encontra fundamento positivo direto nos arts. 145, §1º, que estabelece o princípio da capacidade contributiva, 150, inciso II, que trata da isonomia tributária, ambos da Constituição”. Segundo ele, ainda é possível extrair a noção atual da capacidade contributiva (chamada acima de princípio), “que tem uma dimensão subjetiva importante, representada no comando dirigido ao legislador para que busque graduar o aspecto quantitativo do fato gerador, de modo que de [sic] todos contribuam na medida da sua

³⁶² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 347. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p 137.

³⁶³ ABRAHAM, Marcus. **Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo; Quartier Latin, 2007, p. 85.

capacidade econômica, e que autoriza, portanto, a utilização da progressividade como principal critério de distribuição da carga tributária dos tributos, em geral”.

Até este ponto, o Ministro, pela forma que escreve, parece estar dizendo o que para ele parece óbvio, sendo que, após, introduz a seguinte afirmação: “porém, há também um aspecto menos famoso, mas não menos importante, da capacidade contributiva, (...)”, demonstrando que esta, quase que numa espécie de revelação de algo obscuro inerente ao por ele denominado “princípio da capacidade contributiva”. E continua “que é a sua dimensão instrumental. Essa ligada diretamente à efetividade da dimensão subjetiva mencionada anteriormente e ao princípio da isonomia. (...) Em última análise, essa dimensão instrumental decorre também do princípio da efetividade das normas constitucionais aplicado à justiça fiscal (art. 150, II, da CF/88)”. Com isso, ele finaliza sustentando que “estabelecidas essas premissas, fica fácil concluir que: i) na feição atual do Estado, todos têm a obrigação de contribuir, na medida de suas capacidades, para a manutenção do Estado Fiscal; e ii) para garantir a efetividade da primeira afirmação, é necessária a criação de regras que auxiliem a fiscalização e arrecadação de tributos, possibilitando que tais recolhimentos possam representar de maneira concreta o percentual de riqueza revelada pelo contribuintes [sic]. (...)”. Disso se pode perceber que, conquanto o Ministro tenha falado em princípio da capacidade contributiva em dimensão instrumental, em sua conclusão parcial já faz referência a regras que seriam a materialização daquele aspecto do princípio da capacidade contributiva.

Ao longo de seu texto, Barroso também traz argumento de ordem consequencialista, ao pontuar que: “Promover essa transferência de responsabilidade aos contribuintes e ao mesmo tempo retirar do Fisco os meios necessários para o seu efetivo controle, como ocorreria com a criação de mais obstáculos ao acesso aos dados bancários, equivale a estabelecer uma presunção quase absoluta em relação às declarações de pagamento efetivadas por aqueles que, de certo modo, são interessados no não pagamento. Isso manietta a Administração Tributária e abre um espaço amplo para a evasão tributária e a sonegação fiscal, que corroem as ideias de justiça e de igualdade fiscal”.

Independentemente do conteúdo da decisão proferida, por não ser tema do presente trabalho, interessa-nos destacar o posicionamento do Supremo sobre a extensão do valor da capacidade contributiva, a qual não só se manifesta como um direito fundamental do contribuinte, mas também atua como legitimador da atuação fiscalizatória do Estado, a fim de concretizar o próprio valor, da justiça e da solidariedade fiscal. Para tanto, os Ministros deixaram claro, de maneira acertada, que esses valores somente serão concretizados pela lei,

não podendo o aplicador atropelar o princípio da legalidade fundado somente neste valor a fim de alcançar os fatos econômicos e os contribuintes que não compõem uma norma tributária. Se assim admitíssemos, a atuação fiscal iria ultrapassar os próprios ditames constitucionais, principalmente da legalidade e da segurança jurídica, pois a mera economia de tributos – a qual geraria uma redução na arrecadação – poderá ser considerada uma ofensa à capacidade contributiva, utilizando-se da inapropriada interpretação econômica e do método analógico na criação de obrigação tributária³⁶⁴. Aliás, este poder não deve pertencer à autoridade administrativa, cuja atividade é plenamente vinculada – o que a impede de valorar, através de um processo interpretativo, quais fatos serão tributados ou não.

Neste contexto, Mcnaughton³⁶⁵, com quem concordamos, defende a prevalência da legalidade e da segurança jurídica, visto a capacidade contributiva não se aplicar de maneira autônoma, porquanto decorre da própria lei. Positivada em lei e a aplicação dessa lei deve ser concretizada pela autoridade. Caso contrário, não se respeitaria a isonomia material, mas se sustentaria uma anomia, pois a imposição tributária derivaria da vontade da autoridade, sem suporte legal. Conclui, com quem concordamos, ao mencionar que este critério é obscuro, porque não se apresenta através de um elemento objetivo, desprezando-se o valor da segurança jurídica e da legalidade. Aquele que sustenta a prevalência da solidariedade fiscal sobre a legalidade e segurança jurídica perante o planejamento tributário age de maneira intuitiva e emotiva – o que não acontece do contrário.³⁶⁶

Neste mesmo sentido, Xavier³⁶⁷ afirma que a igualdade e capacidade contributiva são necessariamente mediatizados pela lei, não havendo eficácia positiva deste princípio, mas

³⁶⁴ A própria Livia Germano (GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 34), defensora da *fraude à lei intrínseca* na elusão fiscal, destaca que essa aplicação desmedida dos princípios sociais pode levar à pretensão de tributação por analogia o que é vedado por lei

³⁶⁵ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 88 – 89.

³⁶⁶ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 122 – 124. O princípio da capacidade contributiva, segundo o qual as pessoas, em mesmo patamar econômico, devem pagar o tributo na mesma quantidade, serve para que o operador do Direito possa valer-se da interpretação econômica das situações fáticas, já que a verdadeira intenção do legislador é o conteúdo econômico da norma tributária. O autor aduz que não se pode admitir este princípio para fundamentar uma norma antielisão tendo em vista a legalidade e a segurança jurídica, caso contrário admitir-se-ia interpretação extensiva, econômica e analógica, o que seria uma atitude gravíssima perante o ordenamento. (MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 129).

³⁶⁷ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 129.

uma eficácia mediata (negativa). Schoeri³⁶⁸ também se manifesta no sentido de que este valor não é suficiente para se fazer surgir tributação, na media em que esta incumbência (diga-se competência) é do Poder Legislativo.

A legalidade e a segurança jurídica são os pilares básicos da relação jurídico-tributária, através dos quais se faz possível alcançar uma sociedade justa, solidária e igualitária. Defende-se que esses valores funcionam como garantias individuais que venham a preservar uma tributação justa e equânime, não servindo como um direito legitimador do Estado atuar fora dos ditames legais. São limites da competência estatal, do seu poder, e não sustentadores de suas arbitrariedades.

Então, questiona-se: os princípios poderiam figurar com hipótese de incidência de um ilícito tributário? Será possível a contrariedade exclusivamente de princípio, mesmo que a conduta do contribuinte esteja formalmente lícita?

Acredita-se que estipular princípios como hipóteses de normas de condutas proibitivas que prevejam como sanção a concessão de poder de desconsiderar e requalificar os atos praticados antes mesmo da materialização da relação tributária contraria a própria base constitucional que circunda a relação tributária.

Se assim fosse admitido, o Fisco seria detentor de uma liberdade exacerbada aos ditames constitucionais, desconsiderando por inteiro o aspecto sintático da estrutura-lógica normativa. Além do mais, haveria um problema a ser solucionado: quais princípios podem integrar a hipótese de incidência um ilícito atípico? Esta abertura indicaria uma infinidade de condutas que poderiam ser consideradas ilícitas – o que permitiria a criação esporádica de princípios pela Administração Fiscal na previsibilidade de condutas que afrontariam o sistema jurídico.

Assim já alertou Sampaio Dório³⁶⁹:

Não parece necessário reiterar a natureza da obrigação tributária para evidenciar a fragilidade das bases em que assenta tal pressuposto. A capacidade contributiva nunca é fonte efetiva, por si mesma, de obrigações tributárias concretas. Somente o é quando expressamente tipificada na lei, como específica hipótese de incidência

Do mesmo modo James Marins³⁷⁰ aduz:

³⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: limites à Norma Antiabuso. In: Revista Direito Tributário Atual. n. 24. São Paulo: IBDT/Dialética, 2010, p. 349.

³⁶⁹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2.ed. São Paulo, Bushatsky, 1977, p. 129.

³⁷⁰ MARINS, James. Elisão tributária e sua regulação. São Paulo: Dialética, 2002, p. 17. Sentido similar Cesar Guimarães menciona que, se o planejamento tributário se aproveita da carência legislativa, somente a lei poderá

As investigações morais concernentes à elisão se afiguram inaceitáveis e a invocação de ideias, ainda que legítimas, como solidariedade como fundamento a ensejar a amortecimento da legalidade/tipicidade se revelam frustrantes por carência de densidade jurídica. Até porque não é viável a contraposição de uma regra (legalidade/tipicidade) por um princípio (solidariedade) sobretudo quando essa equação for posta sobre o pano de fundo da especial segurança constitucional em matéria tributária.

A nosso ver, este método torna as matérias circundantes ao planejamento tributário ainda mais problemáticas, por não trazer critérios objetivos e condizentes com a estrutura normativa. Isto não quer dizer que se defende a ausência de limites no exercício do planejamento tributário, apenas se sustenta a necessária tipicidade dos ilícitos que possibilitem a atuação da Administração Fiscal.

Como rechaça Paulo de Barros Carvalho³⁷¹, a justiça fiscal existe, mas isso não significa que se deva afastar a correta aplicação da lei. Aduz o autor que não cabe à Administração fazer justiça, a qual melhor alcançará este valor se permear a celebração dos atos consoante a aplicação esmerada dos preceitos da lei.

Qualquer outra conduta além desses ilícitos tipificados, ou seja, atos que estariam no campo das incertezas ou zona cinzenta frente ao planejamento tributário, cujo conteúdo se delimita exclusivamente à figura da simulação (como já defendido), não estaria no âmbito de controle da Administração Fiscal.

4.2 Norma Jurídica da Elisão e da Evasão

Sustentou-se neste capítulo a prevalência dos princípios da legalidade, tipicidade estrita e segurança jurídica frente aos valores sociais (solidariedade, igualdade e capacidade contributiva) na relação jurídico-tributária, haja vista que estes deverão ser manifestados pelo próprio legislador, cabendo à autoridade a busca constante pela sua efetivação (mas não inovação). Neste caso, este embate toma maiores proporções quando para muitos autores os princípios sociais justificariam uma atuação mais flexível da autoridade fiscal no combate à evasão fiscal e a possível abusividade desta prática. Todavia, fixou-se justamente o oposto, visto que as relações derivadas de normas tributárias devem respeito restrito à lei – agravada quando se trata de normas gerais e abstratas de cunho proibitivo ou obrigatório.

resolver este problema, impedindo que a Administração Pública venha suprimir diretamente este imbróglio com base nos valores sociais.

³⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 925.

Porém, fora visto que há uma zona de penumbra na determinação da licitude dos atos adotados pelos contribuintes no exercício do planejamento fiscal, situação que decorre das lacunas semânticas, por ausência de texto normativo que regulem este tema. Neste sentido, há ocorrência de dois fenômenos para a completabilidade da norma jurídica: (i) norma geral includente; e (ii) norma geral excludente. A primeira significa integração da norma através de outras técnicas, como por exemplo a analogia. Enquanto que a segunda parte da premissa de que, se não há norma que proíba ou obrigue uma determinada conduta (hipótese), esta será permitida.

Mcnaughton³⁷² sustenta que frente ao planejamento tributário não se pode admitir norma geral inclusiva, pois estar-se-ia afrontando o princípio da legalidade e da tipicidade fechada em matéria tributária, devendo, portanto, existir somente a norma geral excludente, ou seja, tudo aquilo que não for obrigatório ou proibido pelo Direito Positivo (evasivo), o contribuinte estará exercendo planejamento legítimo (elisão).

Em contrapartida, Greco³⁷³ atenta que há uma norma geral inclusiva no aspecto do planejamento fiscal, cujo conteúdo normativo decorre da eficácia positiva da capacidade contributiva. Assim – mesmo que não haja previsão expressa de conduta proibida ou obrigatória – o intérprete verificaria que o campo de incidência e alcance da norma que o ordenamento assim imponha – o que permitiria a autoridade fiscal revisar o fato jurídico tributário, desqualificando-o e fixando a tributação que assim acredite incidente.

Acredita-se que deva prevalecer o entendimento da impossibilidade de uma norma jurídica includente, tanto na imposição dos elementos da regra-matriz de incidência, como na possibilidade do Fisco de requalificar os fatos jurídicos tributários apresentados. Essas hipóteses precisam estar previstas em lei, inclusive a atividade administrativa pelo qual o Fisco deva trilhar para sua concretização. Somente assim a norma será eficaz no sistema jurídico brasileiro, estando conforme o aspecto axiológico nele traçado pela Carta Magna.

Neste sentido, concorda-se com Paulo Ayres³⁷⁴, para quem é inconstitucional uma norma geral antielisiva, na medida em que, se assim houvesse, ocorreria a supressão de

³⁷² MCNAUGHTON, Charles William. Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 99 – 103. Para Cesar Guimarães (PEREIRA, Cesar A. Guimarães. Elisão tributária e função administrativa. São Paulo: Dialética: 2001, p. 44) a norma includente remete-se à aplicação de analogia no âmbito tributário, o que é terminantemente proibido pelo sistema jurídico pátrio. Dessa forma, em matéria tributária deve sempre prevalecer a norma excludente.

³⁷³ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 181.

³⁷⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 190.

direitos e garantias constitucionais dos contribuintes, cujos conteúdos são revestidos por cláusula pétrea, conforme artigo 60, IV da Constituição.

Conforme já relatado, o sistema jurídico é composto por normas jurídicas válidas, tendo por referência a Constituição, quer no aspecto formal, quer no aspecto material. Em sua estrutura, a norma jurídica é fundada na relação deontica entre uma hipótese e um conseqüente. Significa dizer que a norma refere-se à lógica do *se* e *então* (se ocorre a hipótese, então aplica-se o seu conseqüente). Esta composição está presente tanto nas normas gerais e abstratas construídas perante o texto do Direito Positivo, propositiva na mente do aplicador ainda no plano hipotético, como nas normas jurídicas individuais e concretas cuja relação jurídica já fora concreta pela composição fática do seu antecedente cuja previsibilidade está descrita na norma geral e abstrata.

Via de regra, a constituição da norma individual e concreta tributária é decorre, primordialmente, do ato de lançamento, efetivado pela autoridade fiscal. Contudo, cada vez mais recorrente a transferência dessa incumbência ao próprio contribuinte, em que é responsável em prestar as informações para a constituição do fato jurídico tributário e a respectiva obrigação tributária (lançamento por homologação ou autolancamento), inclusive, exigindo-se o cumprimento antecipado de sua prestação (pagamento). Daí que surgem os problemas à veracidade destas informações, como já fora discutido durante o trabalho.

Interessa-nos, então, inserido no contexto do planejamento tributário, delimitar uma norma jurídica de elisão e de evasão, pois, se o contribuinte é detentor de um direito de planejar, constitucionalmente consagrado, vale dizer, de realizar condutas elisivas, questiona-se: como a norma jurídica da elisão se manifesta perante o sistema jurídico brasileiro?

Mcnaughton desenvolveu a análise das normas gerais antielisivas e antiabusivas. Assim, para o autor, as normas gerais antielisivas são subdividas em: (i) preventiva ou repressiva; (ii) genérica ou específica. Logo de início, o autor estabelece que a norma antielisiva preventiva genérica é incompatível com o princípio da legalidade, pois se permitiria uma interpretação extensiva da norma tributária, podendo ir além do enunciado prescritivo e que a norma antielisiva repressiva genérica seria inconstitucional por violar a estrita legalidade, porquanto se permitiria a construção dos elementos da regra-matriz pela autoridade administrativa, autorizando indevidamente uma invasão de competência dos entes

políticos – além de contrariar a própria igualdade, porque se admitira a tributação casuística em face de todos os elementos da regra-matriz de incidência.³⁷⁵

Caberiam, desta forma, normas preventivas e repressivas apenas na modalidade específica. Para o autor, ambas as normas específicas serão válidas perante o sistema jurídico pátrio se observar os “limites materiais no âmbito de competência do ente tributante e os princípios fundamentais que regem a tributação”.³⁷⁶ Desta forma, tais normas não poderiam extravasar o poder delimitado pela própria Constituição.

Como já sacramentado nas premissas adotadas, a “norma jurídica corresponde ao sentido objetivamente apurado da determinação emanada do texto de lei, ainda que não tenha um único sentido possível, sendo antes uma moldura com vários sentidos admissíveis”.³⁷⁷

Percorrendo os níveis de interpretação dos textos jurídicos e valores envolvidos, chega-se a uma proposta de uma norma elisiva de cunho permissivo. Assim, tem a seguinte norma geral elisiva:

Se o sujeito (contribuinte) realiza conduta lícita e que não configure ato simulatório, com fins de obter economia fiscal, terá por consequência a constituição da relação jurídica conforme o fato jurídico tributário apresentado.

A referida norma jurídica da elisão detém um modal deôntico de cunho permissivo, pois prevê a o campo legítimo de atuação do contribuinte. Ressalta-se que a permissividade, pressupõe uma norma de modal proibitivo do Fisco perante o contribuinte. Desta forma, propõe-se a seguinte norma geral:

Se o sujeito (contribuinte) realiza conduta lícita e que não configure ato simulatório com fins de obter economia fiscal, terá por consequência o impedimento do Fisco de realizar a revisão e requalificação do fato jurídico tributário apresentado.

Por outro lado, no âmbito das condutas evasivas, há previsibilidade de duas normas jurídicas de evasão, de modal proibitivo.

A primeira em que há o preenchimento da hipótese de um ilícito tipificado na legislação tributária, tem por consequência a permissividade da Autoridade Fiscal revisar ato

³⁷⁵ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 476

³⁷⁶ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 474.

³⁷⁷ PEREIRA, César A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 26.

de lançamento (art. 149 do Código Tributário Nacional) e aplicar as sanções cabíveis (prevista na respectiva regra específica):

Se o sujeito (contribuinte) realiza conduta ilícita tipificada em norma tributária, com fins de obter economia fiscal, terá por consequência a constituição de uma nova relação jurídica a partir da revisão do ato de lançamento pela autoridade fiscal, aplicando-se o respectivo tributo e as sanções cabíveis.

Na segunda, há uma conduta simulatória em que o contribuinte não comete um ilícito tipificado em lei tributária, mas utiliza-se de artifício para mascarar o fato jurídico tributário ou elementos da obrigação tributária, cuja hipótese não permite a autoridade tributária a realizar o ato de revisão do lançamento tributário:

Se o sujeito (contribuinte) realiza conduta simulatória no exercício do planejamento tributário, com finalidade de obter economia fiscal, terá por consequência a constituição de uma nova relação jurídica a partir da revisão do ato de lançamento pela autoridade fiscal, aplicando-se o respectivo tributo e as sanções cabíveis.

Portanto, perante o sistema jurídico brasileiro, o contribuinte tem o direito de planejar suas atividades com o objetivo de obter economia fiscal, desde que não atue em desconformidade com norma tributária de cunho proibitivo ou obrigatório, vale dizer, um ilícito expressamente tipificado em norma tributária ou, embora assim não proceda, adote medidas de cunho simulatório para evitar a constituição do fato jurídico tributário e evadir-se de sua respectiva obrigação tributária

4.3 Administração Fiscal e o Controle do Planejamento Tributário: Ônus da Prova na Desconsideração dos Negócios Jurídicos Evasivos

Neste tópico pretende averiguar a prerrogativa da Administração Fiscal em requalificar os atos e negócios jurídicos estipulados no exercício do planejamento tributário e qual a extensão desse poder.

Sabe-se que a atividade administrativa é plenamente vinculada aos preceitos legais. Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho³⁷⁸:

O procedimento administrativo tributário deve seguir seus trâmites no âmbito daquilo que se conhece por realização do conteúdo objetivo das normas jurídicas, para preservar o império da legalidade e da justiça [...] Nessa exata dimensão, a legalidade que deve presidir a celebração e anexação dos atos, no quadro

³⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 928.

procedimental, não vem em favor ou detrimento de qualquer das partes, antes pressupõe o objetivo cardeal de efetivar os comandos legais nos seus precisos e estritos termos

E conclui:

A presunção de legalidade dos atos administrativos exige que o Fisco atue de forma habitual dentro da esfera da legalidade. Entretanto, a presunção da legalidade do proceder administrativo, de modo algum, é extensiva aos fatos tomados em consideração por esses atos, de sorte que o Poder Público fique na contingência de provar relação de base da presunção, restando ao contribuinte ainda a possibilidade de infirmar o fato presumido, mediante a apresentação da oportuna prova em contrário. Nesta linha é que se afirma ser só a lei o instrumento adequado para estabelecer os elementos constitutivos da obrigação. O princípio da reserva legal, nesta medida, outorga à Administração fiscal a função de interpretar conceitos jurídicos não definidos, inexistindo discricionariedade na determinação do fato. O lançamento tributário, seja qual for o método utilizado para sua celebração, somente se sustenta, no plano jurídico, com rígido enquadramento legal, de tal modo que quaisquer índices ou presunções utilizadas devam estar previstos em lei.³⁷⁹

Quer-se firmar que não caberá qualquer discricionariedade quando se estiver diante do lançamento tributário, em face da sua vinculatividade, cabendo à Administração o controle de legalidade, nada além disso.

Daí a importância no tema do presente trabalho, tendo em vista que o procedimento para o fenômeno da desconsideração ainda não fora regulamentado por Lei Ordinária, como assim exige o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, tendo por consequência lógica a sua ineficácia técnica e, por isso, impedida de produzir efeitos diretamente perante a Administração Fiscal.

Tem-se, então, a primeira distinção: uma coisa é revisar o lançamento tributário nos termos do artigo 149 do Código Tributário Nacional; outra, é o fenômeno da desconsideração implantado pela Lei Complementar 104/01. No contexto do planejamento tributário, a Administração poderá revisar os lançamentos tributários em que se verifique cabalmente, por intermédio das provas admitidas em Direito, a ocorrência de ilícitos tributários constituição do fato jurídico tributário. Assim, mediante um processo administrativo, com a devida observância aos princípios e garantias pertinentes ao processo, poderá requalificar os fatos jurídicos tributários se constatado a ocorrência de ilícitos tributários tipificados em legislação tributária, isto é, quando a conduta é expressamente combatida pela legislação, não havendo dúvida da sua extensão.

Apesar de não ser objeto do presente trabalho, além de pouco debatido na doutrina, há quem questione a competência da Administração Fiscal na apreciação das condutas elisivas

³⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 951.

inseridas na zona cinzenta, as quas já delimitamos ao conceito de simulação. Diante das situações supostamente revestidas de legalidade, mas de caráter simulatório na constituição do fato jurídico tributários, não caberia à Administração Fiscal desconsiderar o lançamento tributário. Isso decorria justamente da ausência de critérios objetivos do procedimento para sua aplicação pela autoridade fiscal – o que poderá resultar em decisões díspares ao sistema jurídico pátrio. Além do mais, por não se ter legislação pertinente, a Administração, mesmo se deparando com certas “injustiças”³⁸⁰, não poderá, por si só, fazer justiça fiscal, porquanto, se assim se permitir, pagar-se-á com a abandono dos pilares da relação jurídico-tributária da legalidade e da segurança jurídica, abrindo-se espaços às decisões arbitrárias e singulares a cada caso apresentado. Configurar-se-ia a concessão de poder exacerbado à autoridade fiscal, sem qualquer previsão normativa.

Carrazza³⁸¹ fundamenta que o Fisco não teria o poder direto de se conhecer sobre a simulação, declarando de ofício – como ocorre no fenômeno da revisão do lançamento tributário. Deve-se, desta forma, valer-se do Poder Judiciário para que se declare a invalidade do ato jurídico, caso assim se reconheça, promova o lançamento jurídico correto. Destaca ainda que a reserva de jurisdição a esta matéria não impedirá o lançamento futuro, já que, nestes casos, não haveria a contagem do prazo prescricional, nos moldes do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional. Portanto, enquanto não regulamentada a norma geral antievasão, a Administração Fiscal estaria limitada e adstrita ao Poder Judiciário³⁸².

Assim também sustenta Ayres Barreto³⁸³, para quem:

Uma vez superada a aludida ineficácia técnica do dispositivo por força da disciplina do procedimento de desconsideração dos atos praticados pelo contribuinte. Entendemos que os debates em torno da ocorrência de eventual dissimulação podem ocorrer nas esferas administrativa e judicial, independentemente de um reconhecimento *a priori* por parte do Poder Judiciário.

Apesar dos aludidos entendimentos, não se pretende aprofundar sobre este aspecto, pois demandaria estudo mais detalhado para obter conclusões sólidas e academicamente consistentes – o que escaparia do que pertine ao tema proposto. Sendo assim, parte-se da premissa de que a Administração Fiscal, na esfera do processo administrativo, detém a

³⁸⁰ Carrazza aduz que a Administração “não poderá, em suma, fazer justiça pelas próprias mãos, ainda que para satisfazer pretensão que reputa legítima (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 550).

³⁸¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2013P. 549 – 550.

³⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 551.

³⁸³ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 225 – 226.

competência de apreciar a matéria planejamento tributário através do ato de revisão do lançamento tributário posto no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional.

A questão é a seguinte: se o fato jurídico tributário é constituído linguisticamente pelo intermédio das provas (linguagem jurídica competente), quem é detentor do ônus probatório acerca da ilicitude dos atos e negócios jurídicos praticados no âmbito do planejamento tributário? Caberá ao Fisco ou ao próprio contribuinte?

Em relação ao ônus da prova das condutas evasivas, não se tem muita discussão no âmbito doutrinário, verificando-se uma regularidade de entendimentos sobre esse quesito. Sobre o fenômeno do ônus probatório, Fabiana del Padre³⁸⁴ sustenta que não se deve confundir ônus com obrigação, visto que “consiste na necessidade de desenvolver certa atividade para obter determinado resultado pretendido. Sua existência pressupõe um direito subjetivo de agir, que pode ou não ser exercido, isto é, um direito subjetivo disponível”. Assim, caso não realizado, o único prejudicado é o próprio detentor do ônus de provar.

Tendo em vista que o liame das condutas elisivas ou evasivas envolve o quesito vontade/intenção de quem realiza o planejamento fiscal e por não haver a previsão tipicamente das condutas “condenáveis”, a questão probatória enfrenta dificuldades na constituição linguística dos eventos do mundo fenomênico, ou seja, constituí-lo como fato jurídico. Até porque é inadmissível a presunção jurídica no que tange às infrações subjetivas, é dizer, “dolo e culpa não se presumem: provam-se”.³⁸⁵

Assim, considerando que o processo é um jogo dialético onde se tem as regras previamente estabelecidas que classificam as provas admitidas e não admitidas no processo judicial, teremos uma verdade meramente jurídica e por isso nem sempre corresponderá com aquilo que efetivamente ocorreu no mundo fenomênico. Apesar de por vezes isto acontecer, as formalidades processuais (incluídas as probatórias), como será visto, são essenciais para manutenção da ordem jurídica, mesmo que, para muitos, essa verdade meramente jurídica gere consequências “lamentáveis”.

Os acontecimentos do mundo fenomênico – enquanto não constituídos mediante linguagem jurídica própria – qualificam-se como eventos e por isso permanecem fora do sistema jurídico, e não poderão compor a hipótese de incidência da norma tributária.

³⁸⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 279

³⁸⁵ 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**. In: Planejamento Tributário. Hugo de Brito Machado (coord.). São Paulo: Malheiros, 2016, p. 596.

Como já sacramentado, adota-se prova como um enunciado linguístico apto a constituir o fato. Tem-se fato jurídico quando o evento detém um relato linguístico, através de uma linguagem competente, isto é, pelo Direito Positivo. Dessa maneira, a prova não revela o evento, mas o constrói, tornando-se em fato jurídico. Basta para nós entender que no antecedente das normas individuais e concretas têm-se os fatos jurídicos (eventos linguisticamente constituídos) e, no conseqüente, a relação jurídica entre dois sujeitos específicos. E daí a importância das provas, tendo em vista que a norma jurídica é o produto de uma sentença derivada de um caso concreto específico entre certos sujeitos, levando sempre em consideração as normas abstratas (enunciados da hipótese de incidência). Os fatos são veiculados através de enunciados.

Ônus de prova significa, em poucas palavras, quem detém a atribuição legal de constituir linguisticamente o evento do mundo fenomênico, atribuindo-o caráter de fato jurídico. O mero indício não se considera suficiente para determinar a ocorrência dos fatos geradores.

Não cabe a mera alegação de teorias estrangeiras que, como vimos anteriormente, não possuem aderência em nosso sistema jurídico. Esta prática, inclusive, pretende justamente subverter a ônus probatório que cabe a Fazenda Pública na desconstituição dos negócios jurídicos realizados pelo contribuinte, por força do art. 149, VII do Código Tributário Nacional.

Como bem destaca Cesar Guimarães³⁸⁶:

As cláusulas gerais antielisivas identificadas no direito comparado baseiam-se na adoção de *ficções*, segundo as quais o fato imponible (não ocorrido) considera-se acontecido diante da verificação de *outro fato*, vinculado ao fato imponible previsto na norma tributária por algum elemento de conexão.

No aspecto do planejamento tributário, Greco³⁸⁷ sustenta que, diante das condutas evasivas, caberá à autoridade fiscal a comprovação do respectivo ilícito. Da mesma forma, Sampaio Dória³⁸⁸ reforça que o ônus da prova da simulação e, em consequência, a revelação verdadeira natureza do negócio, com as resultantes implicações fiscais, deve caber à administração pública, quando venha impugnar. De forma similar, defende Heleno Torres³⁸⁹, para quem cumpre à administração carrear esforços para produzir elementos de prova

³⁸⁶ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética: 2001, p. 156.

³⁸⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 213.

³⁸⁸ SAMPAIO, Dória. **Elisão e evasão fiscal**. 2.ed. São Paulo: Bushatasky, 1977. p. 67 – 68.

³⁸⁹ TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 263

necessários e suficientes à demonstração da efetiva ocorrência do fato jurídico tributário, inclusive nos casos de elusão fiscal.

Assim sustenta Carrazza³⁹⁰:

A par do ônus da prova do ilícito, que, como se sabe, cabe à Fazenda Pública, o contribuinte tem o direito de ver garantido, desde o nascedouro do processo administrativo-tributário, o exercício de uma defesa técnica que lhe possibilite rebater, ponto por ponto, as imputações que lhe vierem a ser feitas

Especificamente sobre o ônus probatório frente à simulação, Ayres Barreto³⁹¹ defende que:

Logo, se se tratar de dissimulação, cabe à autoridade administrativa provar a existência do fato que se pretendeu ocultar. É esse o esforço a ser despendido. Há que se colher as evidências de que o ato ou negócio jurídico relatado pelo contribuinte não se consumou e, fundamentalmente, as provas daquele ato ou fato que se buscou esconder.

Paulo de Barros Carvalho³⁹² aduz:

No procedimento administrativo de gestão tributária, é imprescindível a cabal demonstração de causalidade entre o fato observado, considerado como indício, e a efetiva existência do ato infrator. Em outras palavras: não pode haver sombra de dúvida sobre a concreção do fato que dá causa à autuação administrativa, sendo inadmissível adotar a figura da presunção, tendo em vista que esta consiste no processo lógico em que de um fato conhecido se infere fato desconhecido e, portanto, incerto.

Malgrado a extrema complexidade probatória, caberá exclusivamente à Fazenda Pública comprovar a ocorrência de qualquer ilícito no exercício do planejamento tributário, primordialmente a finalidade de simular a fato jurídico tributário descrito na hipótese de incidência de um tributo.

4.4 Panorama Das Decisões do CARF e do Poder Judiciário

Dedica-se, nesta oportunidade, à análise das decisões proferidas no cenário administrativo e judicial brasileiro, com a finalidade de verificar a evolução interpretativa dos julgados em relação aos conceitos já expostos, como elisão, evasão, abuso da forma, prevalência da substância, propósito comercial, simulação e multa qualificada, decorrente das

³⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 540.

³⁹¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 232.

³⁹² 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**. In: Planejamento Tributário. Hugo de Brito Machado (coord.). São Paulo: Malheiros, 2016, p. 598.

situações mais comumente discutidas nos tribunais, as quais serão explanadas, dentre elas, ágio, incorporação às avessas, reorganização societária, dentre outros.

Inicialmente, traz-se a discussão acerca do Plano Anual de Fiscalização da Receita Federal dos anos de 2016/2017³⁹³ e 2017/2018³⁹⁴, os quais expõem as diretrizes e projetos fiscalizatórios no âmbito fiscal, como os resultados alcançados na execução dos planos traçados no exercício anterior.

Da leitura dos referidos estudos, a Receita Federal aponta que, em 2016, 27,05% das ações fiscais encerradas definitivamente resultaram na denominada Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), totalizando 2.437 representações, encaminhadas ao Ministério Público Federal pela constatação de indícios de cometimento de crimes contra a ordem tributária, tipificados no artigo 1º da Lei 8.137³⁹⁵. Na apuração de 2017, houve um aumento na quantidade de representações encaminhadas ao Ministério Público, passando para um total de 2.877 RFFP, representando 25,42% de procedimentos de fiscalização definitivamente encerrados.

Ainda na apuração dos dados apresentados, a Receita utiliza o termo planejamento tributário abusivo ou agressivo, mas em nenhum momento determina expressamente o seu conteúdo semântico, o que dificulta a compressão de quais condutas seriam consideradas ilícitas para fins fiscais na visão do órgão federal. Mesmo assim, verifica-se que adota um conceito amplo incluindo todos os atos que não correspondam à realidade, seja por sonegação, seja por fraude. Nos planos mencionados e ora analisados, são indicadas algumas condutas combatidas pela fiscalização tributária, quais sejam: (i) reorganização societárias que gerem ativos amortizáveis (ágio), incluindo fusão e aquisição societária; (ii) utilização indevida de isenção tributária em fundos de investimento de participação, por inexistência de suporte de patrimônio declarado para aplicação do fundo; (iii) sonegação na distribuição de lucros

³⁹³ <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-2017-e-resultados-2016.pdf>

³⁹⁴ http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf/view

³⁹⁵ 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

isentos em limites superiores à presunção (lucro presumido) e sem suporte na contabilidade transmitida na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) do SPED; (iv) utilização de pessoa jurídica para direito de imagem, mesmo quando há relação de emprego; (v) não declaração do Carnê Leão de profissionais liberais; (vi) omissão de receita com base na incompatibilidade entre as notas fiscais emitidas e a movimentação financeira.

Percebe-se que a Receita Federal segue a política da “intolerância zero” na realização do planejamento tributário, atuando diversas situações pela simples discordância dos fatos apresentados ou da construção normativa posta no lançamento realizado pelo contribuinte. Sobre o comportamento da autoridade fiscal, Eurico de Santi³⁹⁶ destaca o princípio da comodidade tributária, em capítulo nominado “Princípio da comodidade fiscal: ‘Na dúvida, lançar para ver no que dar’”:

Nessa cômoda racionalidade, o contribuinte cumpre suas obrigações tributárias, muitas vezes incorrendo custos de adequação para facilitar a atividade da fiscalização, os quais, na verdade, deveriam ser suportados pelo Estado. Não obstante, ainda fica sujeito à ulterior autuação em decorrência da ineficiência da fiscalização do Poder Público, que, não raro, não empreende todos os esforços possíveis para realizar sua atividade e, quase sempre, limita-se a procurar ilícitos para punir, em vez de auxiliar o contribuinte no correto cumprimento da legislação.

Em relação ao Conselho Federal do Contribuinte, destacam-se, neste primeiro momento, dois estudos já realizados: (i) Mapeamento das Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008, sob coordenação do Eduardo Schoeuri; (ii) Repertório Analítico das Decisões do CARF, sob orientação da Eurico de Santi, Breno Vasconcelos, Daniel Santiago, Karem Jureidini e Susy Hoffmann.

Neste primeiro estudo, fundado no método *normative system*, analisaram-se 76 (setenta e seis) decisões proferidas pelo extinto Conselho de Contribuinte, entre 2002 e 2008, ou seja, julgados proferidos por um tribunal administrativo amplamente reformulado, quer em sua estrutura, quer na composição de seus membros, haja vista o lapso temporal mínimo de 10 (dez) anos, até os tempos. Ainda assim, as conclusões obtidas pelos autores, são de suma importância para se verificar a evolução jurisprudencial e se houve alternância de entendimento acerca dos critérios adotados na desconsideração dos fatos jurídicos tributários constituídos pelo contribuinte.

³⁹⁶ SANTI, Eurico Marcos Dinis de. **Kafka**: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. 1.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 354.

Apesar da amplitude do tema, o mapeamento teve por foco a aplicabilidade da teoria *business purpose*, visto a relevância ou não das razões extratributárias, sendo aquelas alheias à mera vontade de se alcançar economia de tributos. Tem-se os seguintes dados:

Tema	Quantidade de Acórdãos Analisados	Decisões que desconsideraram	Decisões que mantiveram
(i) Motivos não tributários	51	35	16
(ii) Fatos considerados inexistentes	76	49	27
(iii) Regras cogentes não tributárias	47	24	23

No caso do item (i), dentre os 51 acórdãos analisados, 41 decisões consideraram que o contribuinte não tinha razões, além das tributárias, para a realização dos negócios jurídicos, contudo 7 delas, mesmo assim, foram mantidas a normas construídas pelos contribuintes, enquanto que, nas 34 restantes, o Fisco desconsiderou o planejamento por ausência de motivos não tributários. Do outro lado, em 10 casos fora constatada a existência de um motivo extratributário, dentre as quais 9 foram validadas e em apenas 1, mesmo assim, houve desconsideração.³⁹⁷

Face o item (ii), a Administração Fiscal percebeu que em todos os 76 acórdãos averiguados, julgou-se possível inexistência dos fatos jurídicos constituídos pelos contribuintes no lançamento por homologação. O resultado obtido demonstra que em 49 decisões desconsideraram o planejamento tributário por considerar inexistente os fatos jurídicos apresentados, em contrapartida, quando não devidamente provado a inexistência do fato jurídico, o tribunal administrativo manteve os fatos qualificados no lançamento.³⁹⁸

Já no item (iii), apurou-se a observância das regras cogentes de direito civil ou empresarial na elaboração do planejamento tributário. Em 47 julgados, houve a fundamentação neste quesito – em que 10 situações jurídicas houve a violação à regra cogente de direito civil, mas apenas 9 delas subsidiaram a requalificação dos fatos jurídicos tributários, pois em 1 único caso, o Fisco considerou mera irregularidade administrativa. Os outros 37 casos, cujo conteúdo asseverou a respeitabilidade da regra cogente de direito civil,

³⁹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”** – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008 – São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 431-433.

³⁹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”** – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008 – São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 433.

22 foram decididos em favor do contribuinte, enquanto 15 julgados, mesmo sem qualquer transgressão às regras de direito privado, a Administração decidiu pela requalificação dos fatos jurídicos tributários.³⁹⁹

Diante destes dados, Schoeuri⁴⁰⁰ observa que, no final das contas, o propósito do contribuinte não foi considerado direta e isoladamente para a atuação da administração fiscal, servindo-se como indício de ocorrência de simulação. Isto é, em nenhum momento o *business purpose*, apesar de suscitado nos votos dos conselheiros, estava travestido da verificação da ocorrência de simulação ou não. Apesar desta conclusão do autor, observou-se que as decisões, ao mencionar a teoria estrangeira, tinha por critério de aplicabilidade as seguintes situações: a) intervalo entre as operações; b) independência das partes; e c) coerência da operação. Assim, ao analisar cada caso, fundado nestes parâmetros, o intérprete conseguiria aferir a intenção do contribuinte no exercício do planejamento tributário

Para o autor⁴⁰¹, o Conselho de Contribuintes não adotava posições firmes e uniformes ao tratar dos conceitos de abuso de direito, fraude à lei, negócio jurídicos indireto, simulação ou causa – o que frustrou a análise da diretriz interpretativa do órgão. Mesmo assim, nota-se a associação realizada entre os 3 casos (tabela acima) mais relevantes na averiguação dos fatos oponíveis ao fisco – o que demonstra a relevância dada às razões exclusivamente de economia de tributo e os benefícios fiscais obtidos, independente da forma adotada pelo contribuinte.

Por fim, o autor⁴⁰² assevera que na “década de 90 prevalecia a liberdade do contribuinte, exceto nos casos de fraude e simulação, a jurisprudência administrativa passou questionar as finalidades dos contribuintes, quando a única mudança significativa na legislação foi o artigo 116, parágrafo único”. Significa dizer que, a despeito de o texto

³⁹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”** – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008 – São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 434.

⁴⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”** – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008 – São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 433.

⁴⁰¹ Assim destaca: “A análise de poucas decisões do antigo Conselho de Contribuintes foi suficiente; entretanto, para a constatação de que qualquer tentativa de catalogar tais julgados segundo os institutos acima referidos seria frustrada: não obstante diversas decisões fizessem referência a um ou mais deles, logo se percebeu que os julgadores administrativos não os adotavam uniformemente. Noutras palavras, um mesmo instituto era mencionado por diversos julgadores em situações em nada comparáveis, enquanto situações bastante assemelhadas eram qualificadas de modo diverso, conforme o julgador” (SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”** – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008 – São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 16)

⁴⁰² SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”** – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008 – São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 15).

normativo permanecer o mesmo, com suscita inclusão do artigo 116, parágrafo único, as interpretações atribuídas pelo Fisco, são fundadas em seus próprios anseios na busca pelo combate da evasão fiscal, vale dizer, decisões sem fundamento jurídico pertinente ao Direito Positivo pátrio.

Nota-se que até o ano de 2000, o planejamento tributário era apreciado pelo Conselho de Contribuintes por orientações interpretativas restritas aos ditames legais – sustentado pela prevalência da liberdade do contribuinte no exercício deste direito –, o que inevitavelmente concebia legitimidade às estruturas gestacionais de tributos atualmente classificadas como agressivas ou abusivas. A preponderância do aspecto formal dos negócios jurídicos face às leis, até então inquestionáveis, passou a não ser suficiente para contemplar juridicidade às condutas adotadas, uma vez que a mera inocorrência do fato jurídico tributário e o cumprimento dos requisitos normativos não seriam suficientes por si mesmos. O intérprete deveria ir além, fundado principalmente nos valores constitucionais da solidariedade, justiça fiscal e capacidade contributiva.

Porém, como já visto, este desapego aos textos normativos frente aos valores sociais acaba por sustentar uma interpretação econômica do fato jurídico tributário – o que se mostra prejudicial no contexto do planejamento tributário, diante da insegurança jurídica que o permeia

E assim conclui o autor⁴⁰³:

Afinal, é ditame da segurança jurídica que a natural evolução da jurisprudência encontre na lei suas balizas. Até que tal mudança legislativa ocorra, impõe-se ao contribuinte a tarefa de acompanhar a jurisprudência, a fim de assegurar seu direito de – legitimamente - buscas à economia tributária, bem como estruturar seus negócios do modo como melhor lhe convenha. Sirvam-lhe de alerta, entretanto, os resultados desta pesquisa, para compreender que este exercício de direito não é limitado.

Embora pertinente a percepção acima transcrita – pois é medida cautelosa e recomendável ao contribuinte pesquisar o entendimento predominante dos tribunais antes da realização do planejamento tributário –, impor este constante acompanhamento das decisões proferidas no âmbito administrativo e judicial, poderá inviabilizar o próprio exercício deste direito, dado que as matérias tratadas pelo CARF refletem diretamente na estratégia e organização de seus negócios e atividades empresarias – situação que afronta a segurança do

⁴⁰³ SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”** – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008 – São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 20

sistema jurídico, principalmente quando os critérios oscilam perante cada caso, não havendo um firme posicionamento que deveria advir tão somente da lei.

Em relação à segunda pesquisa mencionada, o Núcleo de Estudos Fiscais se dedicou a analisar as decisões proferidas pela instância administrativa fiscal, o extinto Conselho de Contribuintes e o atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no período entre os anos de 2000 a 2015. Fora averiguada especialmente a aplicabilidade dos conceitos envolventes no tema planejamento tributário, como prevalência das formas, negócios jurídicos indiretos, causas dos negócios jurídicos, propósito negocial, abuso de forma, dentre outros.

Para tanto, foram selecionadas 112 decisões do CARF, as quais se subdividiram da seguinte forma:

TEMA	Quantidade de Acórdãos Analisados
(a) Prevalência da forma e Negócio Jurídico Indireto	8
(b) Abuso da Forma	4
(c) Motivos Objetivos – Causa Jurídica	17
(d) Propósito Negocial	7

Nota-se que a pesquisa, apesar de listar todas as 112 decisões administrativas, destacou um número reduzido de julgados por tema, haja vista a similaridade das razões de decidir postas pelo Fisco. Perante cada situação, o Núcleo de Estudos Fiscais, da Fundação Getúlio Vargas (FGV), obteve as seguintes conclusões parciais para cada tema:

No tocante ao tema (a):

Ao longo dos anos, nota-se que as decisões do Conselho de Contribuintes/ CARF passaram a considerar outros elementos que não somente os aspectos formais das situações que geraram disputa tributária. A análise dos impactos econômicos que, até o final dos anos 90 e início dos anos 2000, eram rechaçados, passaram a ser mais frequentes nas decisões.⁴⁰⁴

Em relação ao tema (b):

Os julgadores administrativos parecem aceitar a argumentação do fisco no sentido de qualificar como “abusivo” os atos do contribuinte que resultem em redução da carga tributária, considerando a economia tributária como um motivo abusivo para a prática dos atos jurídicos, adotando o conceito do Código Civil, já que não há legislação tributária que disponha sobre o assunto. De acordo com as decisões

⁴⁰⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMANN, Susy Gomes (Org.) ; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins (Org.) ; DIAS, Karem Jureidini (Org.). **Repertório analítico de Jurisprudência do Carf**. 1.ed. São Paulo: Max Limonad, 2016, p. 234.

relatadas, quando a qualificação de “abusiva” é aceita pelos julgadores, esta não necessariamente impediu a imputação da multa qualificada.⁴⁰⁵

Perante o item (c):

Nas decisões analisadas, é possível notar a importância que, ao longo dos anos, ganhou a análise dos objetivos, da causa e dos atos. Se, no passado, a análise se restringia aos atos individualmente praticados, sem tomar em conta os objetivos das partes e as repercussões econômicas dos atos, as decisões vistas neste tópico indicam claramente a necessidade de esclarecer aos julgadores a causa dos atos praticados, tal qual ocorreram.⁴⁰⁶

Por fim, em relação ao propósito negocial:

No tocante ao propósito negocial e sua relevância para os planejamentos tributários, a leitura cronológica dos textos selecionados indica importante modificação jurisprudencial a respeito do tema. Em um primeiro momento, algumas decisões admitiram que o propósito (das operações realizadas pelo contribuinte) fosse estritamente fiscal, sob a alegação de que não haveria vedação legal para estruturar operações unicamente com o fim de economizar em tributos. Em momento posterior, os acórdãos passaram a refutar essa premissa e a adentrar na análise de existência (ou não) de propósito negocial, passando a ter este o condão de, caso presente, validar o planejamento e, caso ausente, invalidá-lo. Ou seja, sob essa orientação, a economia tributária deveria ser sempre mero reflexo ou consequência de um conjunto de operações, e não seu fim. Os acórdãos, via de regra, preocupam-se com análise das particularidades de cada caso e, nelas, buscam encontrar “propósito negocial”. Não se percebe, nos acórdãos selecionados, preocupação com a fixação de standards de comportamento para nortear a conduta dos contribuintes em situações análogas.⁴⁰⁷

Em suma, as supracitadas doutrinas ou critérios se fazem constantes na jurisprudência administrativa brasileira, apesar de não haver pertinência com o Direito Positivo pátrio. Nota-se, neste ponto, que todos os termos mencionados, na verdade, referem-se ao conceito de simulação em sentido *latu*, ou seja, a finalidade de ludibriar o Fisco sobre a constituição do fato jurídico tributário, com finalidade de obter economia fiscal.⁴⁰⁸

⁴⁰⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMANN, Susy Gomes (Org.) ; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins (Org.) ; DIAS, Karem Jureidini (Org.). **Repertório analítico de Jurisprudência do Carf**. 1.ed. São Paulo: Max Limonad, 2016, p. 236.

⁴⁰⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMANN, Susy Gomes (Org.) ; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins (Org.) ; DIAS, Karem Jureidini (Org.). **Repertório analítico de Jurisprudência do Carf**. 1.ed. São Paulo: Max Limonad, 2016, p. 248.

⁴⁰⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMANN, Susy Gomes (Org.); VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins (Org.) ; DIAS, Karem Jureidini (Org.). **Repertório analítico de Jurisprudência do Carf**. 1.ed. São Paulo: Max Limonad, 2016, p. 261.

⁴⁰⁸ Assim se manifesta Schoueri (O Refis e a Desjudicialização do Planejamento Tributário. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 232. São Paulo: Dialética, 2015, p. 109 – 110): “Em princípio, considerando-se a falta de fundamento legal para aplicar tais doutrinas, a corte distorceu conceitos de direito privado (nomeadamente a simulação), a fim de mascarar seu real intento de aplicar a regulação expressamente rechaçada pelo Congresso. Mais recentemente, contudo, tem-se notícia de decisão em que o Carf aplicou diretamente a doutrina do propósito negocial, expressamente negando que se tratava de simulação. Em outras palavras, o argumento do propósito negocial, apesar da falta de regulação no Direito Brasileiro, tem sido levado em consideração pelo Carf, algumas vezes disfarçado de simulação, e outras sem qualquer preocupação com sua fundamentação jurídica”.

Diante dessas duas pesquisas, percebe-se que o CARF, inconformado com a mora legislativa na elaboração de textos normativos pertinentes à matéria, acrescido das tentativas frustradas na edição de Medidas Provisórias, vem subsidiando seu entendimento em critérios de enfoque econômico previstos e vigentes em ordenamentos jurídicos estrangeiros, como o *business purpose*. Todavia, defende-se que a prática jurisprudencial do CARF resta em dissonância aos ditames e limites normativos do sistema jurídico brasileiro, aplicando-se de maneira equivocada os denominados ilícitos atípicos, por transgredir os aspectos sintáticos e semânticos da linguagem jurídica. Não sequer menção ao termo propósito negocial, como será possível sua aplicação?

Ao examinar decisões proferidas pelo CARF no final de 2017 e início 2018, pôde ainda constatar uma variação de argumentação e até mesmo a conclusão a depender do relator do processo administrativo. Para tanto destacamos 4 acórdãos:

Acórdão 9101-003.364

Data da sessão: 18/01/2018

Relator: Gerson Macedo Guerra

MULTA QUALIFICADA. ATOS SOCIETÁRIOS SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ÁGIO DESPROVIDO DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. PROCEDÊNCIA

Se os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de propósito negocial, gerar ágios artificiais, despidos de substância econômica e, com isso, reduzir a base de incidência de tributos, descabe afastar a qualificação da multa aplicada pela Fiscalização.

ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA.

A reorganização societária na qual inexistia motivação outra que não a criação artificial de condições para obtenção de vantagens tributárias é inoponível à Fazenda Pública. Negada eficácia fiscal ao arranjo societário sem propósito negocial, restam não atendidos os requisitos para a amortização do ágio como despesa dedutível, impondo-se à glosa a recomposição da apuração dos tributos devidos.

Acórdão 3301-004.132

Data da sessão: 26/10/2017

Relatora Samíramis de Oliveira Duro.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE. A validade do planejamento tributário é aferida após a 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 excluírem 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. CONLUÍO. MULTA QUALIFICADA. Havendo comprovação de atos simulados, com o único propósito de esquivar-se das obrigações tributária, obtidas 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.

Acórdão 1301-002.761

Data da sessão: 19/02/2018

Relator: José Eduardo Dornelas Souza

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVOS AOS SÓCIOS E ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. SITUAÇÃO AUTORIZADA PELO ARTIGO 22 DA LEI Nº 9.248 DE 1995. PROCEDIMENTO LÍCITO. AUSÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

A alegada “motivação exclusivamente tributária” não pode ser equiparada à falta de “propósito negocial” (i.e ausência de causa), não servindo como fundamento jurídico para desconsideração dos negócios jurídicos efetivamente praticados entre as partes. Nessa linha, é importante destacar que o direito positivo brasileiro somente autoriza a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de economia tributárias nas hipóteses de fraude ou simulação (CTN, art. 149).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA APLICADA À INFRAÇÃO MANTIDA. AUSÊNCIA DE DOLO. REDUÇÃO.

Descabe falar em multa qualificada quando não restar configurada o dolo específico necessário para a aplicação da exasperação pretendida. Se restar caracterizado apenas o cometimento de infração à legislação fiscal, deve-se aplicar a multa de 75% prevista legalmente.

Acórdão 3402-004.374

Sessão 30/08/2017

Relator Diego Diniz Ribeiro

COFINS. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. SIMULAÇÃO

Comprovado nos autos, por meio do conjunto probatório trazido pela fiscalização, que a realidade fática observada é diferente da jurídica, deve-se concluir que as operações realizadas entre as empresas interdependentes não tiveram propósito negocial; visaram unicamente a uma redução substancial no pagamento das contribuições sociais incidentes na sistemática monofásica, caracterizando-se como um planejamento tributário ilícito.

Da leitura dos recentes acórdãos, percebe-se que, ora o CARF adota o propósito negocial como critério para caracterizar o planejamento tributário ilícito, ora o considera como ausência de causa e inaplicável para desconsideração dos negócios jurídicos. Além disso, nota-se que também não há concordância na imposição da multa qualificada, tendo em vista que varia nos percentuais de 75% e 150%.

Dentre os julgados selecionados, o Acórdão 3301-004.132 apresenta raciocínio similar ao defendido no presente trabalho, pois sustenta-se que somente serão oponíveis ao Fisco os fatos tipificados em normas proibitivas na legislação tributária ou quando ocorrer simulação, cabendo multa qualificada no patamar de 75% (setenta e cinco por cento).

Diante da insegurança do contribuinte ocasionada pela variedade dos critérios decisórios distante dos preceitos constitucionais e legais, é notória a busca incessante pela adesão de programas de parcelamento das dívidas fiscais, inclusive quando suas operações são desconsideradas pelo Fisco, porquanto as novas interpretação atribuídas pela

Administração constroem regras matrizes tributárias com critérios quantitativos superiores em relação às regras matrizes delineadas no lançamento por homologação feito pelo contribuinte, somado eventuais imposições de multas⁴⁰⁹.

Assim se manifesta Eduardo Schoueri⁴¹⁰:

Nesse sentido, quanto mais incerta for a jurisprudência a respeito da matéria, maior será o poder de barganha do Fisco. Quanto mais insegurança jurídica houver no trato da matéria por parte do Judiciário, pior será a alternativa do contribuinte ao parcelamento ou pagamento integral incentivado, tornando-se praticamente certa a “opção” pela adesão. Vale dizer, quanto mais insegurança, mais barato será o preço pelo qual o contribuinte venderá o seu direito ao devido processo legal.

Significa dizer que o contribuinte defronta o seguinte dilema: após um planejamento tributário malgrado no decorrer de um processo administrativo dispendioso, é mais conveniente estender a discussão em um processo judicial, com a similar insegurança do conteúdo decisório, ou simplesmente aderir a um programa de parcelamento com largo prazo de pagamento e incentivos na multa e juros?

É por tais questões que pouco se discute planejamento tributário no âmbito judicial, ficando a cargo da própria Administração Tributária, principalmente pela Receita Federal do Brasil e pelo CARF. Não obstante, realizou-se uma pesquisa jurisprudencial sobre os termos planejamento tributário e propósito comercial no plano do Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal e material bastante reduzido fora encontrado e com pouco conteúdo para se firmar um posicionamento, no mínimo predominante, nestes tribunais.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, destaca-se a seguinte decisão:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.583.275 - SC (2016/0038343-8)

Relatora: Ministra Regina Helena Costa

Na mesma oportunidade, verificou-se que o mencionado 'ágio interno', foi criado com o único intento de reduzir os recolhimentos relativos ao IRPJ e a CSLL, como já referido acima. 'Em suma, constatou-se uma forma altamente sofisticada de simulação, realizada com o único intuito de elidir o pagamento dos tributos devidos, mediante um planejamento tributário abusivo e de difícil constatação pelo Fisco.' A existência efetiva da simulação foi verificada pelo fisco em especial quando apurou que em um curtíssimo espaço de tempo que vai de 18/12/2003 a 31/12/2003 (apenas

⁴⁰⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMANN, Susy Gomes (Org.); VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins (Org.) ; DIAS, Karem Jureidini (Org.). **Repertório analítico de Jurisprudência do Carf**. 1.ed. São Paulo: Max Limonad, 2016, p. 102. Assim conclui os autores da obra: “conclui-se, por fim, que a matéria não é pacífica no CARF. Identifica-se, nos julgados, a questão da alteração da jurisprudência como um elemento enfrentado e considerado, mas sem consenso acerca dos efeitos sofre a sanção, apesar de reconhecer-se, em quase totalidade das vezes, que a dúvida jurisprudencial influencia o sujeito passivo e suas decisões. A dúvida é no sentido de ser esse elemento suficiente ou não para o afastamento do dolo, necessário a caracterização da fraude necessária à qualificação da sanção”.

⁴¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. O Refis e a Desjudicialização do Planejamento Tributário. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 232. São Paulo: Dialética, 2015, p. 112.

13 dias), foram realizadas várias operações societárias, que posteriormente foi possível observar, não tinham propósito negocial ou substrato econômico. Não restam dúvidas de que são abusivos os atos e negócios que, baseados em aparente legalidade, mas destituídos de qualquer finalidade empresarial ou negocial, visam tão-somente à redução do pagamento de tributos. Ou seja, no caso, para que a operação de reestruturação pudesse ser considerada legítima, seria imprescindível a existência de propósito negocial. Portanto, ao contrário do que alega a parte autora, não há se falar em legitimidade da operação. Aliás, sobre o tema, é entendimento predominante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) que atos como os praticados pela parte autora configuram simulação, não sendo passíveis de amortização, conforme se depreende da seguinte decisão: Por fim, registre-se que o simples fato de as transações terem sido formalizadas não afasta o intuito fraudatório da empresa, na medida em que a manobra engendrada não era de fácil constatação, sendo mantida, assim, a intenção de burlar o Fisco. Dessa feita, restou demonstrado o dolo específico de fraude/simulação na conduta, autorizando, por conseguinte, a incidência da multa qualificada, nos termos do art. artigo 44 inciso I, c/c § 1º da Lei n.º 9.430/96.

Neste Acórdão, malgrado a utilização do termo *propósito negocial*, alegando, equivocadamente, ser critério válido na legitimação do planejamento tributário, a decisão ao final faz referência aos conceitos de fraude/simulação na conduta. Tem-se a confusão conceitual entre o ilícito aplicável, utilizando-se o termo propósito negocial na tentativa de fortalecer o argumento posto na decisão, tendo em vista que não é este fenômeno que serve de critério para classificação de lícito/ilícito do planejamento tributário, senão a ocorrência ou não da simulação ou fraude.

CONCLUSÃO

Com base no estudo realizado no desenvolvimento desta dissertação, percebe-se que o planejamento tributário é um fenômeno jurídico que permanece em constante discussão no cenário acadêmico e jurisprudencial, quer na seara judicial, quer na administrativa, no tocante aos limites normativos no seu exercício e, em contrapartida, os critérios de atuação Fiscal na possibilidade de desconsideração dos negócios jurídicos realizados pelos contribuintes. Isto decorre pela influência econômica-financeira que os tributos causam tanto na gestão empresarial e pessoal, como nas receitas estatais, uma vez que de um lado os contribuintes visam reduzir ao máximo o impacto fiscal nas suas atividades, de outro o Estado se empenha em maximizar a obtenção de receita através da função fiscal.

A relação jurídica tributária sempre se mostrou conflituosa até os tempos atuais: “pago porque devo; cobro o máximo que puder”. Por sorte, face aos direitos fundamentais do contribuinte, cuja finalidade é limitar o poder estatal, o cidadão detém um arcabouço normativo que visa impedir qualquer arbitrariedade por parte do Estado, principalmente pela rigorosa formalização da relação jurídico-tributária diante do imperativo da legalidade e da segurança jurídica.

O planejamento tributário reside justamente no ápice desta conturbada relação, principalmente pela ausência de textos normativos que regulamentem a matéria. Destaca-se que o Direito Positivo, em seu aspecto sintático, é o pilar de toda construção de normas jurídicas inseridas em um sistema. No tocante ao tema, as discussões geralmente desconsideram o aspecto sintático, isto é, o próprio texto da lei, podendo nos deparar com construções normativas dissonantes ao Direito Positivo e fundadas somente em anseios político-econômicos. É evidente esta prática quando se encara a aplicabilidade das teorias estrangeiras no Brasil, como é o caso do propósito negocial, a qual, em nenhum momento, é mencionado em texto normativo vigente. Mesmo assim, tribunais administrativos e judiciários utilizam-se das razões extratributárias como critério para desconsideração dos negócios jurídicos, sem qualquer apego ao texto normativo.

Assim, nota-se que a análise do planejamento tributário sob a ótica constitucional é relevante para se estabelecer quais os possíveis critérios postos em nosso sistema jurídico. Até porque os princípios de caráter social, Solidariedade Fiscal, Igualdade e Capacidade Contributiva, estão servindo como fundamento constitucional para uma atuação mais rigorosa do Estado Fiscal, com a qual concordamos, desde que não ultrapassem os pilares da Legalidade e da Segurança Jurídica.

O Fisco precisa e deve a cada dia desenvolver mecanismos mais apurados de fiscalização, para evitar ao máximo a evasão fiscal, a sonegação e a fraude fiscal cometida por aqueles que não cumpram com a finalidade social do tributo. Isto não significa dizer que o Fisco poderá, de qualquer modo, sem qualquer previsão normativa, agir sobre o âmbito privativo da liberdade e da vontade do contribuinte, principalmente quando este resolve planejar e organizar suas atividades e operações através de medidas lícitas na busca pela redução da carga tributária incidente.

Desta forma, percebe-se que os valores sociais vinculados aos tributos serão manifestados por meio da lei. Somente a lei, em seu sentido amplo, serve como veículo introdutor da Justiça Fiscal e dos demais valores pertinentes. Não se permite assim que, sob a alegação da proteção a Capacidade Contributiva, o Fisco desconsidere qualquer parâmetro legal para intervir nas formas e medidas adotadas pelo contribuinte no exercício do planejamento tributário.

O Brasil, bem verdade, já deixou passar inúmeras oportunidades de regulamentar a dita regra geral antievasiva, artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, seja através de Medidas Provisórias que não foram convertidas em lei, seja pelos vários processos estancados no Congresso Nacional. Esta ausência de regulamentação gera a ineficácia técnica do referido enunciado normativo, fazendo com que o Fisco recorra ao fenômeno da revisão do lançamento tributário, na ocorrência de simulação, fraude ou sonegação, nos moldes do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional.

Se quer, neste ponto, concluir que, enquanto não houver a produção de texto jurídico sobre a matéria planejamento tributário, tanto o contribuinte, como o Fisco, estará prejudicado por não vislumbrar objetivamente os critérios de suas atuações, pois o contribuinte não saberá até onde poderá ir, nem a autoridade fiscal terá conhecimento dos limites de seu poder. Assim, até a produção precisa de enunciados normativos gerais e específicos, deve-se socorrer os valores constitucionais, dentre os quais, face ao objeto deste trabalho, se sobrepõem os valores da Legalidade e da Segurança Jurídica

Há atualmente a consagração constitucional do Direito ao exercício do planejamento tributário, em que o contribuinte pode (modal permissivo) adotar medidas e condutas que visem exclusivamente a redução da carga fiscal. Na verdade, essa intenção ela nem mesmo importa ao mundo jurídico, cuja preocupação deve se direcionar ao cometimento ou não de condutas contrárias (modal proibitivo ou obrigatório) ao ordenamento jurídico, na seara do planejamento tributário, os quais englobariam as hipóteses de incidência de norma proibitivas,

devidamente expressas em texto normativos, ou a hipótese da simulação que, apesar das condutas pertinentes a sua concretização não estarem estritamente tipificadas, o sistema jurídico utiliza-se do termo para identificar as hipóteses que não correspondam com a realidade declarada com o objetivo alcançado. Por certo, o Fisco, através de seu arsenal fiscalizatório, detém mecanismos suficientes para verificar a compatibilidade das informações prestadas pelo contribuinte, com o que de fato ocorreu, para posteriormente, caso verifique alguma irregularidade, fundado em critérios objetivos e pertinentes à legislação vigente, realizar a revisão do ato e a desconsideração do negócio jurídico apresentado.

Sabe-se que este tema vem, ao longo dos tempos, tomando espaço significativo no âmbito doutrinário e jurisprudencial, e, pelo o que parece, ainda residerá no topo das discussões por um certo período, tendo em vista os diversos pontos controvertidos sobre o tema, que, além dos apresentados nesta dissertação, podemos citar os planejamentos tributários internacionais, a desconsideração da personalidade jurídicas na desconsideração dos negócios jurídicos e a competência restrita do Poder Judiciário na apreciação da matéria.

Buscou-se, portanto, verificar o aspecto constitucional que envolve o exercício do planejamento tributário, com o intuito de se verificar quais os direitos do contribuinte e quais os limites impostos ao poder que a Fazenda Pública detém na apreciação dos fatos jurídicos tributários.

REFERÊNCIA

- ABRAHAM, Marcus. **Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo; Quartier Latin, 2007.
- AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2008.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. **Incidência Jurídica: Teoria e Crítica**. São Paulo: Editora Noeses, 2011.
- ATIENZA, Manuel. **Ilícitos Atípicos: sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder**. 1.ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014.
- ÁVILA, Humberto. **Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária**. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito tributário e o novo código civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Conceitos constitucionais e competência tributária**. In: SANTOS, Nélide Cristina dos. **Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- BIANCO, João Francisco. **O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil**. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). **Impacto tributário do novo código civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- BONILHA, Paulo Celso B. **Da prova no direito administrativo**. São Paulo: Revista Dialética, 2001.
- BOULOS, Daniel M. **Abuso de Direito no Novo Código Civil**. São Paulo: Editora Método, 2006.
- BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada**. v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- CAMBI, Eduardo. **Direito constitucional à prova no processo civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- CARNELLUTI, Franceso. **A prova civil**. Tradução de Lisa Pary Scarpa. 2ª ed. Campinas:

Bookseller, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRIÓ, Genaro. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 4ª Ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

CARVALHO NETO, Inácio de. **Abuso de Direito**. Curitiba: Juruá, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito – O Construtivismo Lógico-Semântico**. 4.ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Noeses, 2014.

CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008.

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**. In: Planejamento Tributário. Hugo de Brito Machado (coord.). São Paulo: Malheiros, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CASTRO JÚNIOR, Torquato da Silva. A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente: reflexões sobre metáforas e paradoxos da dogmática privatista. São Paulo: Noeses, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária**. Coimbra: Almedina, 2010.

COSSIO, Carlos. *La teoria egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*. Buenos Aires: Losada, 1944.

COURINHA, Gustavo Lopes. **A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário**. Coimbra: Almedina, 2009.

DI PIETRO, Maria Sylva Zanella. **Direito Administrativo**. 26.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2.ed. São Paulo, Bushatsky, 1977.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

FERRAZ, Júnior, Tercio Sampaio. **Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais, e outros temas**. Barueri, SP: Manole, 2007.

FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento Tributário: Revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014.

FISCHER, Octavio Campos. **Abuso de Direito: o ilícito atípico no Direito Tributário**. In: Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) – **Direito Tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

FOSSATI, Gustavo. **Planejamento Tributário e Interpretação Econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006;

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GARCÍA NOVOA, Cesar. **La cláusula antielusiva em la nueva LGT**. Madrid: Marcial Pons, 2004.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1989.

GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GRAU, Eros. **O direito posto e o direito pressuposto**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo Estudios de teoria y metateoria del derecho**. Barcelona: Gedisa, 1999,

GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HANS, Kelsen. **Teoria Pura do Direito**. 7ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2006

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolançamento”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997.

IVO, Gabriel. **A incidência da norma jurídica tributária – o cerco da linguagem**, in: Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

IVO, Gabriel. **O princípio da tipologia tributária e o dever fundamental de pagar tributos**. In: **Direitos fundamentais na Constituição 1988: estudos comemorativos aos seus vinte anos**. Org. Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcanti de Alencar. Porto Alegre: Núria Fabris, 2008.

JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

JOSSERAND, Louis. **De l'esprit des droits et de leur relativité: théorie dite l'abus des droit**. Paris: Dalloz, 1927.

JÚNIOR, Orlando Leite. **A regra-matriz do IVVC: sua textualidade**, São Paulo: Gonçalves, 1993.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. Barueri: Marcial Pons, 2007.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005.

MACHADO, Brandão. **Prefácio do Tradutor**. In: HARTZ, Wilhelm. *Intepretação da Lei tributária – conteúdo e critérios do conteúdo econômico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993

MACHADO, Hugo de Brito. **A interpretação e o direito tributário brasileiro**. In: NASCIMENTO, Carlos Valder de (org.). **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Ed. RT, 1989.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MALHERBE, Jacques. **Abuso de Direito. Uma análise de Direito comparado**. In: Revista Direito Tributário Atual n. 22. IBDT, Dialética: São Paulo, 2008.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 9.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sociedade em conta de participação constituída nos exatos termos dos artigos 981, 991 a 996 e 997, inciso V, do Código Civil com bens e serviços** - desconsideração da forma pela SRFB – maculação dos artigos 109 e 110 do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 231. São Paulo: Dialética, 2014.

MARTINS, Ives Gandra. **Teoria da imposição tributária**. In: Curso de Direito Tributário. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Discricionariedade e controle jurisdicional**. 2.ed. 11 tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MIRAGEM, Bruno. **Abuso de Direito: proteção da confiança e limite ao exercício das prerrogativas jurídicas no direito privado**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MORCHÓN, Gregorio Robles. **Teoría del derecho (fundamentos de teoría comunicacional del derecho)**. Madrid: Civitas Ediciones, 1998

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 3.ed. Coimbra: Almedia, 2015

NETO, Luiz Flávio. **Normas de Competência e o Regramento Brasileiro Aplicável aos Planejamentos Tributários**. In: **50 anos do código tributário nacional**. Coord. Paulo de Barros Carvalho. 1.ed. São Paulo, Noeses: IBET, 2016.

NEVES, Castanheiras. **Metodologia jurídica – problemas fundamentais**, Coimbra: Coimbra Editora, 1993.

NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: Princípios e Regras Constitucionais**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013.

NEVES, Marcelo. **Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade**. In: **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**. n. 1. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, 2003.

NISHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração**. Tese de Doutorado, Faculdade Direito da Universidade de São Paulo, 2010.

NOGUIERA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 13.ed., São Paulo: Saraiva, 1994.

NOVOA, César García. **La Cláusula Antielusiva em la Nueva Ley General Tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2004.

ORTEGA, Rafael Calvo. **Hay un Principio de Justicia Tributaria?** 1.ed. Cuadernos Civitas, 2012.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética: 2001.

PLANIOL, Marcel. **Traité élémentaire de droit civil**. 2. Ed. Paris: Pichón, 1902, p. 87).

RAMOS, Vitor de Paula. **Ônus e deveres probatórios das partes no Novo CPC brasileiro**. In: DIDIER JR, Fredie. **Provas**. 2.ed. revista e atualizada. Salvador: 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

RIGUETTI, Gabriel Felipe Roqueto. **Processo e Verdade: Brevíssimas Considerações sobre funções e conceitos**. Revista de Processo. Vol. 250/2015.

ROSEMBUJ, Tulio. **El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributário**. Barcelona: Marcial Pons. 1999.

RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário** – Série Doutrina Tributária. Vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; HOFFMANN, Susy Gomes (Org.) ; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins (Org.) ; DIAS, Karem Jureidini (Org.). **Repertório analítico de Jurisprudência do Carf**. 1.ed. São Paulo: Max Limonad, 2016

SANTI, Eurico Marcos Dinis de. **Kafka: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal**. 1.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014

SAMPAIO, Dória. **Elisão e evasão fiscal**. 2.ed. São Paulo: Bushatasky, 1977.

SANTOS, José Belleza dos. **A simulação em direito civil**. São Paulo: Lael, p. 1955.

SCAVINO, Dardo. **La filosofía actual: pensar sin certezas**. Buenos Aires: Paidós, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário: limites à Norma Antiabuso**. In: Revista Direito Tributário Atual. n. 24. São Paulo: IBDT/Dialética, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **O Refis e a Desjudicialização do Planejamento Tributário**. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 232. São Paulo: Dialética, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”** – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008 – São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Os Poderes Instrutórios do Juiz no Novo CPC**. In: DIDIER JR, Fredie. **Provas**. 2.ed. revista e atualizada. Salvador: 2016.

SILVA, Beclaute Oliveira. **A Garantia Fundamental à Motivação da Decisão Judicial**. Salvador: JusPodivm, 2007.

SILVA, Beclaute Oliveira. **Verdade como Objeto do Negócio Jurídico Processual**. In: DIDIER JR, Fredie. **Provas**. 2.ed. revista e atualizada. Salvador: 2016.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37.ed. rev. e atual. São

Paulo: Malheiros, 2014.

TARUFFO, Michele. **Verità e Processo**. Revista de Processo. Vol. 228/2014.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 4.ed. São Paulo: Noeses, 2016.

TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

VASCONCELLOS, Roberto França de. Planejamento Tributário: Elisão Versus Evasão Fiscal: Relação Entre o Direito Tributário e o Direito Privado. In: **Tathiane Piscitelli. (Org.). O Direito Tributário na prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate**, 2013.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 5.ed. São Paulo, 2015.

VILANOVA, Lourival. **Escritos Jurídicos e Filosóficos**. Volume 1. São Paulo: Axis Mvndi IBET, 2003.

VILANOVA, Lourival. **O universo das fórmulas lógicas e o direito**. Escritos jurídicos e filosóficos. Vol. 1. São Paulo: IBET/Axis Mundi, 2003.

VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OCDE, UN and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital with particular reference to German treaty practice**. Londres: Kluwer Law International Ltd, 1997.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

WARAT, Luis Alberto. **O Direito e sua Linguagem**. 2.ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão**. São Paulo: Dialética, 2002.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e Evasão de Tributos**. São Paulo: Lex Editora, 2005.