



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

Teorias do Planejamento Tributário: Estrita legalidade e Tipicidade fechada *versus*
Capacidade contributiva e exigência de Propósito negocial. Análise de caso de incorporação às
avessas à luz da doutrina e do paradigmático caso Josapar

BRIAN DARICK ARNEZ ROSALES

Brasília

2018

BRIAN DARICK ARNEZ ROSALES

Teorias do Planejamento Tributário: Estrita legalidade e Tipicidade fechada versus Capacidade contributiva e exigência de Propósito negocial. Análise de caso de incorporação às avessas à luz da doutrina e do paradigmático caso Josapar

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB como requisito parcial para a obtenção de diploma no curso de graduação em Direito

Orientador: Ricardo Fernandes Paixão

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

BRASÍLIA

2018

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB como requisito parcial para a obtenção de diploma no curso de graduação em Direito

Teorias do Planejamento Tributário: Estrita legalidade e Tipicidade fechada versus Capacidade contributiva e exigência de Propósito negocial. Análise de caso de incorporação às avessas à luz da doutrina e do paradigmático caso Josapar

Brian Darick Arnez Rosales

Aprovado por:

Orientador: Prof. Ricardo Fernandes Paixão

Examinador: Prof. Alberto de Medeiros Filho

Examinador: Prof. Henrique Araújo Costa

Brasília, Junho de 2018

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, aos meus pais Michael e Tatiana, pelo irretocável exemplo dado dentro de casa, e aos meus irmãos, Kevin e Edrick, pelos melhores momentos que tive a oportunidade de disfrutar. A todos eles, pelo amor, carinho e apoio incondicional recebido durante toda esta trajetória. Sem eles, nada disto seria possível.

Presto as minhas homenagens, também, ao restante da família: avós, tios e primos. Em especial, à minha querida avó Ninfa, que, pela vontade de Deus, está em um lugar melhor agora, mas, se aqui estivesse, certamente estaria vibrando comigo por mais esta conquista. Minha querida avó, agradeço por todos os ensinamentos e pela oportunidade de compartilhar com você os meus melhores momentos. A lembrança que fica é das melhores e o aprendizado certamente será repassado.

Não poderia deixar de agradecer, além disso, aos amigos e amigas que me acompanharam ao longo destes anos, seja na faculdade, seja nos escritórios pelos quais tive a oportunidade de estagiar, seja nas festas ou encontros do curso. Em especial, agradeço às minhas queridas amigas Ana Flávia Cardoso, Gabriela Carvalho, Mayara Pitanga e Isabela Gouvea, e aos amigos Rafael Chiarini, Álvaro Nogueira, Lucas Abreu, Alexandre Aguiar, Lucas Cavalcante, Juan Nogueira e outros, que também tiveram grande importância para mim.

Cumprimento ao amigo e orientador Ricardo Paixão, pelos ensinamentos e pelo apoio, e aos demais membros da banca, amigos e professores, Alberto Medeiros e Henrique Costa, pela disposição e pelo interesse.

Agradeço, por fim, à minha namorada, Mirella Orlando, pelo companheirismo e apoio concedido desde o dia em que nos conhecemos.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso tem por finalidade a exposição dos aspectos relevantes das Teorias Clássica e Moderna em matéria de Elisão Fiscal, bem como a realização de breve estudo de caso de incorporação às avessas a partir do paradigmática caso Josapar, especialmente quanto à possibilidade de desconsideração pelo Fisco de determinadas operações societárias, tais como a de incorporação às avessas, que visem à Elisão Fiscal e efetiva economia tributária.

Palavras-chaves: Planejamento Tributário. Elisão e Evasão fiscal. Teoria do Propósito Negocial. Simulação, fraude ou dolo. Incorporação às avessas.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO I – DAS TEORIAS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	15
1.1 NOÇÕES PRELIMINARES DE DIREITO TRIBUTÁRIO	15
1.1.1 Tributação enquanto garantia de existência do Estado e instrumento da Sociedade	15
1.1.2 Sistema Tributário Nacional	20
1.1.3 Conceito de tributo e espécies tributárias	22
1.1.4 Princípios gerais de Direito Tributário e limitações constitucionais ao poder de tributar ²⁴	
1.1.4.1 Princípio da Legalidade Tributária e Segurança Jurídica	27
1.1.4.2 Princípio da Anterioridade	30
1.1.4.3 Princípio da Irretroatividade	33
1.1.4.4 Princípio da Isonomia e Capacidade Contributiva	35
1.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	38
1.2.1 Conceito (Distinção entre Elisão, Evasão e Elusão)	38
1.2.2 Atos ilícitos, opções fiscais e normas tributárias indutoras (extrafiscalidade e incentivos)	44
1.2.2.1 Atos ilícitos	45
1.2.2.2 Opções fiscais	45
1.2.2.3 Normas tributárias indutoras – extrafiscalidade e incentivos fiscais	46
1.2.3 Regra Matriz da Incidência Tributária	47
1.3 TEORIAS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	50
1.3.1 Teoria Clássica – Legalidade e Tipicidade da tributação, simulação e Inconstitucionalidade da Norma Geral Antielisiva (CTN, Art. 116, parágrafo único)	50
1.3.1.1 Teoria da Tipicidade da Tributação	50
1.3.1.2 Simulação, Negócio jurídico indireto e fraude à lei	57
1.3.1.2.1 Simulação: conceito e espécies	61
1.3.1.2.2 Simulação e Negócio jurídico indireto	65

1.3.1.3 Inconstitucionalidade da Norma Geral Antielisiva (CTN, Art. 116, parágrafo único)	68
1.3.1.4 Inafastabilidade da regra da Tipicidade pelo princípio da Capacidade Contributiva-----	70
1.3.2 Teoria Moderna: Da capacidade contributiva em sua acepção positiva e da exigência de propósito negocial (extrafiscal) para realização de atos ou negócios jurídicos	73
1.3.2.1 Primeira fase do debate: Liberdade, salvo simulação -----	74
1.3.2.2 Segunda fase do debate: Liberdade, salvo patologias – Abuso de Direito, Fraude à lei e outras figuras -----	75
1.3.2.3 Terceira fase do debate: Liberdade com Capacidade Contributiva-----	83
CAPÍTULO II – DOS JULGADOS-----	88
2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS -----	88
2.2 CASO JOSAPAR S/A VS. FAZENDA NACIONAL (2009) -----	91
2.3 CASO SOTREQ S/A VS. FAZENDA NACIONAL (2017)-----	97
CAPÍTULO III – DO ESTUDO COMPARATIVO -----	101
CONSIDERAÇÕES FINAIS -----	116
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA -----	119

INTRODUÇÃO

Parece incontroversa a afirmação de que, para a manutenção da vida em sociedade, demanda-se a arrecadação de recursos por parte do Estado para o custeio de suas atividades. Como se sabe, a tributação, enquanto forma de transferência de recursos dos particulares aos cofres públicos (que nem sempre foram “públicos”), tem suas origens em períodos dos mais remotos da humanidade, quase que se confundindo com a própria história da nossa civilização. No entanto, a relação entre o contribuinte e as autoridades estatais, que já não era das melhores, tem se conduzido ao que se pode chamar de um estado de crise. Não poucas são as notícias que diariamente nos informam de casos de corrupção ou má-aplicação de recursos por parte dos nossos governantes. E a conta é simples: se está faltando dinheiro aos cofres públicos, quem arca com o prejuízo é o contribuinte. Alheio aos debates de cunho ideológico quanto à real necessidade do Estado, parece inquestionável o fato de que a tributação não pode se dar de maneira desmedida. Deve, a bem da verdade, observar certos limites, os quais, acaso sejam sacrificados, representariam uma evidente afronta aos direitos individuais dos cidadãos.

Nesse contexto, assume-se que, em um Estado capitalista como o nosso – que consagra o direito de livre iniciativa¹, livre concorrência² e outros – assiste ao contribuinte o direito de se planejar de modo a melhor conduzir os seus negócios e, efetivamente, reduzir os seus custos sempre que possível, inclusive com tributos. A essa atividade, costuma-se atribuir o termo “Planejamento Tributário”, o qual, como pode se inferir, é genericamente definido como a prática de medidas que visem a efetiva economia fiscal. É evidente, apesar de tudo, que essa liberdade conferida ao particular deve observar alguns limites, que, por sinal, serão melhor apresentados ao longo do trabalho. Mas é bom que se deixe assentado, desde já, que, da mesma forma que o particular deve observar alguns limites, o Estado deve observar outros, os quais, a rigor, servem como forma de proteção do cidadão frente ao já bastante agigantado aparato estatal.

No entanto, debater sobre um tema relacionado a Planejamento Tributário pode ser uma missão ingrata e, infelizmente, inócua em alguns momentos. Especialmente quando se têm

¹ CF, Art. 1º, IV e 170, *caput*

² CF, Art. 170, IV

contribuintes, de um lado, e autoridades estatais, do outro. Não porque o assunto não seja relevante do ponto de vista teórico ou prático; nem porque os debates sejam superficiais por demais, sem que se tenham havido maiores discussões para reforçar ou refutar um ou outro posicionamento.

Pelo contrário, a importância da discussão é notória, especialmente levando-se em consideração uma série de confrontos e divergências entre contribuintes e autoridades estatais, quanto à delimitação do que pode ou não ser feito. Para os que gostam de “emoção”, por assim dizer, convém antecipar que os debates realizados entre os mais renomados teóricos do direito tributário (e constitucional, inclusive, considerando a estrutura adotada pelo nosso país³) não deixam a desejar, envolvendo em sua grande maioria os mais sofisticados argumentos que tornam, por essa razão, a disputa infundável e, um tanto quanto, acalorada.

Pode-se dizer, em alguma medida, e com o perdão da comparação, que, especialmente no atual contexto em que este trabalho foi redigido, a temática do Planejamento Tributário está para o direito tributário assim como a reforma trabalhista (implementada em 2017) está para o direito do trabalho.

Ao lado de um crescente clamor por uma reforma tributária que simplifique o sistema, objeto inclusive de projetos de lei em trâmite na Câmara dos Deputados⁴, o debate sobre Planejamento Tributário é tema dos mais atuais, fazendo jus, portanto, à atenção dedicada pelos mais consagrados pensadores quanto a vários de seus elementos, bem como limites.

Mas não nos olvidemos que no início do trabalho mencionou-se que discutir sobre o tema pode ser, em algumas oportunidades, uma tarefa que consome muito tempo e que pode, ao final, culminar em uma total inutilidade. Isto por que, não obstante a utilização de argumentos para reforçar ou refutar um posicionamento, o adotado pela outra parte, por mais sofisticado que seja, pode refletir simplesmente uma postura ideológica à qual ela não está disposta a abrir mão. Ora, como convencer o outro de que os seus argumentos são válidos e os dele não, quando, em última instância, parece claro que ele está mais preocupado em defender um ponto de vista, permeado de concepções ideológicas pré-concebidas que não o permitem ceder à discussão, do

³ ATALIBA, Geraldo - Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais (RT), 1968

⁴ Segundo a revista Valor Econômico, são onze projetos de lei e uma PEC. Ver: <http://www.valor.com.br/politica/5090296/proposta-de-reforma-tributaria-preve-fim-de-dez-impostos-diz-relator>

que de fato assumir um posicionamento adequado, ainda que lhe sejam apresentados argumentos sólidos e consistentes demonstrando os seus equívocos.

A situação se torna mais dramática, e o problema mais evidente, quando se considera, finalmente, que, em um dos polos de discussão, estará o contribuinte e, no outro, o Estado, cujas decisões são, como se sabe, dotadas de atributos como imperatividade, autoexecutariedade e presunção de legitimidade. Isto é, a discrepância entre o poder estatal e a capacidade de defesa do contribuinte é notória, ensejando, em várias oportunidades, abusos por parte das autoridades fiscais. Não à toa, pode-se dizer que, já adentrando ao tema do trabalho, o surgimento do princípio da Legalidade Tributária decorre exatamente dessa disputa observada entre o contribuinte e o Estado/governante.

Como se sabe, de modo geral, o tributo, enquanto prestação pecuniária compulsória, foi encarado durante muito tempo como uma imposição unilateral do governante contra os súditos, para o financiamento de guerras ou outros caprichos reais, às custas da população. A situação mudou, no entanto, após um movimento de insurgência da nobreza inglesa em meados do século XIII, consagrando-se àquele tempo o insigne princípio da Legalidade que, transportada para os dias atuais, importa que nenhum tributo poderá ser instituído ou majorado sem expressa previsão em lei. Em outras palavras, assegurou-se ao contribuinte que este não seria tributado de maneira inesperada ou sem fundamentação, uma vez que somente se admitiria qualquer cobrança quando amparada por lei.

Como se demonstrará adiante, ao analisar um caso concreto de Planejamento Tributário, a depender da corrente teórica assumida, uma determinada operação pode ser enquadrada, por exemplo, como um caso de simulação, sendo ilegítima e inoponível ao Fisco; como um negócio jurídico indireto, proibido para alguns, permitido para outros; ou, ainda, como uma medida lícita e legítima, cujos efeitos, por mais benéficos que sejam, devem ser respeitados pelas autoridades fiscais.

Apesar disso, não se pode assumir, infelizmente, que, na última situação descrita no parágrafo anterior, pode o contribuinte se ver livre de ser autuado pelo Fisco ou deixar de pagar multas e juros de mora por alguma falha ocorrida no recolhimento dos tributos. Isto levando-se em consideração que, muitas vezes, o agente estatal lavra um auto de infração contra determinado indivíduo ou empresa ainda que a operação estruturada por ele seja lícita e conforme o preceituado em lei. É que surgiu um movimento teórico que entende que uma

operação não pode ser realizada se tiver como único propósito a economia de tributos, ainda que seja lícita, isenta de vícios quanto à forma, estrutura, objeto, dentre outros e esteja conforme a lei. E, nesse caso, poderia o Fisco simplesmente desconsiderar os fatos praticados pelo contribuinte e tributá-lo com base naquilo que considera adequado. Como se demonstrará adiante, o referido movimento consiste no que ficou denominado como a “Teoria Moderna ou Progressista da tributação”, em contraposição a uma “Teoria Clássica da tributação”, fundada esta última em valores que, em última análise, representam uma garantia de proteção do contribuinte contra eventuais medidas arbitrárias e abusivas por parte do Estado. Superando essa visão, a Teoria Moderna propõe que a liberdade do contribuinte deve observar limites que vão além da legalidade e realidade dos atos praticados, valendo-se, para tanto, de construções doutrinárias que conferem maior legitimidade à atuação estatal quando da cobrança de tributos. É um debate interessante este: ora, como pode um contribuinte, agindo conforme a lei e demais definições legais pertinentes, ser penalizado ou ter as suas operações desconsideradas simplesmente porque o auditor fiscal responsável pela análise da situação entendeu que a medida do contribuinte era abusiva e que, portanto, deveria ser desconsiderada? Como justificar a aparente incoerência nessa situação?

Como se espera haver demonstrado até o momento, a importância das discussões envolvendo a temática de Planejamento Tributário é evidente, ainda que os resultados práticos sejam, na maior parte das vezes, decorrentes de uma postura autoritária e abusiva por parte das autoridades estatais, nas quais o contribuinte é tributado, por vezes, sem qualquer respaldo em lei.

Desse modo, para avaliar de modo concreto como se posicionam as autoridades diante de uma situação de Planejamento Tributário, decidiu-se realizar, ao final do trabalho, e após ampla exposição teórica, um breve estudo de caso, comparando-se os seus resultados com o paradigmático caso Josapar, cujo julgamento foi responsável pela consolidação de importantes entendimentos sobre o tema. Para tanto, veja-se abaixo uma breve descrição do caso a ser analisado no presente trabalho.

Em sessão realizada em agosto de 2017, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) julgou improcedente o Recurso Especial interposto pela companhia SOTREQ S/A nos autos do processo

administrativo n. 10830.016265/2010-91, dando provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nos mesmos autos.

Discutiu-se no processo em análise acerca da possibilidade de amortização de ágio por rentabilidade futura e da realização de compensação de prejuízos fiscais quando da realização da denominada incorporação às avessas.

Em síntese, acordaram os membros do colegiado, seja por maioria de votos, quanto ao recurso da contribuinte, seja pelo questionável instituto do voto de qualidade, quanto ao recurso fazendário, que as operações societárias empreendidas pela SOTREQ S/A deveriam ser desconsideradas quanto à forma adotada pela contribuinte, para fins de tributação, porquanto estaria demonstrada a suposta intenção desta em burlar dispositivos legais referentes à compensação de prejuízos fiscais, nos termos do art. 33 do Decreto-Lei n. 2.341/87, bem como a ilegalidade da amortização de ágio por rentabilidade futura realizada.

Para os objetivos almejados pelo presente trabalho, o mencionado caso será analisado apenas sob a ótica da realização de incorporação às avessas, isto é, quando uma sociedade lucrativa, superavitária, é incorporada por uma sociedade com prejuízos acumulados, deficitária.

Nesse sentido, após ampla exposição doutrinária, será conduzido o referido estudo comparativo entre o julgado selecionado e o emblemático caso Josapar (REsp 946.707), no qual, *mutatis mutandis*, tratou-se, em síntese, do mesmo tema, qual seja, a possibilidade da denominada “Incorporação reversa ou às avessas” para fins de economia ou Elisão Fiscal.

Assim, em um primeiro momento, é conveniente que se indiquem os pressupostos teóricos adotados para a realização do presente trabalho, destacando-se, dentre eles: algumas noções sobre Direito Tributário (fato gerador, incidência da norma tributária, dentre outros); considerações acerca da conceituação e utilização da técnica de Planejamento Tributário pelos contribuintes, especialmente quanto aos limites impostos a eles; e aplicação dos princípios constitucionais relevantes para a discussão, bem como das teorias doutrinárias utilizadas pelos defensores das diversas posições quanto ao tema.

No capítulo seguinte, constará uma rápida descrição dos casos anteriormente citados, os quais serão objetos de análise ao final do trabalho.

De início, será traçado um breve histórico do caso Josapar, o qual, em especial, foi um dos principais responsáveis pela consolidação de importantes entendimentos acerca da

legitimidade da prática de Elisão Fiscal, ou o comumente denominado Planejamento Tributário. Em resumo, naquela ocasião, reconheceu-se a legitimidade do direito que detinham os contribuintes de elidir a norma tributária visando uma efetiva economia fiscal, desde que respeitados os limites legais impostos. É verdade que, ao final, o contribuinte não teve o seu pedido atendido, mas não porque se entendeu que este não teria o direito de estruturar suas operações visando à economia fiscal. Pelo contrário, o acórdão de lavra do Min. Herman Benjamin, a despeito de não ter se adentrado ao mérito do Recurso Especial interposto, por óbice do enunciado de Súmula n. 7/STJ, acabou por reconhecer a legitimidade da Elisão Fiscal, desde que nos moldes e limites impostos pela licitude dos negócios jurídicos. Isto é, uma operação cuja finalidade seja a Elisão Fiscal será plenamente válida se não violar dispositivos próprios do Direito Civil, não podendo incorrer, portanto, em hipóteses comumente verificadas como fraude, simulação ou outras práticas que invalidem o negócio jurídico.

Não obstante, decorrida menos de uma década desde que se encerrou o julgamento do caso Josapar, pode-se dizer que, ao menos no âmbito administrativo, é observado um retrocesso na jurisprudência da corte, com espécie de mitigação a tal direito, na medida em que, com maior frequência, o Fisco tem autuado contribuintes os quais, na condução de seus negócios, e dentro da estrita legalidade, tenham estruturado operações no intuito de se sujeitar a uma menor carga tributária. Para tanto, a Fazenda tem se valido do pretexto de que não haveria um legítimo interesse na economia fiscal acaso não restasse comprovado um “Propósito Negocial” nas operações empreendidas, aplicando-se, por essa interpretação, os princípios da Solidariedade, Função Social e Capacidade Contributiva, em uma acepção positiva, conforme doutrina de MARCO AURÉLIO GRECO.

Posteriormente, será conduzida análise propriamente dita do recente caso decidido pela 1ª Turma da CSRF/CARF. A opção por esse julgado, em específico, se justifica pelo fato de que, tal como no caso Josapar, se estaria diante de incontestável “Incorporação às avessas”, ou seja, da incorporação de uma sociedade superavitária por uma deficitária. No entanto, os fundamentos utilizados pela Corte para manter a autuação no julgamento do caso SOTREQ são distintos dos invocados no caso Josapar, e acabam por revelar a atual postura do tribunal em casos de Planejamento Tributário, não apenas nos casos de incorporação às avessas, mas em inúmeros outros nos quais os contribuintes têm realizado práticas consideradas ilícitas pelo Fisco na medida em que teriam como único propósito a economia fiscal.

No terceiro capítulo, após a descrição dos julgados ora em análise, objetiva-se realizar o referido estudo comparativo entre as situações descritas, tomando-se por base o arcabouço doutrinário disponível, bem como os entendimentos jurisprudenciais cabíveis.

Finalmente, na conclusão do trabalho, serão tecidas algumas considerações gerais sobre o tema, objetivando-se responder ao seguinte questionamento: é possível afirmar-se que, ao menos no âmbito administrativo, estaria havendo um retrocesso em termos de direitos e garantias fundamentais quanto a temas que envolvam matéria de Elisão Fiscal, levando-se em consideração, para isso, a atuação das autoridades estatais fiscais?

CAPÍTULO I – DAS TEORIAS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

1.1 Noções preliminares de Direito Tributário

1.1.1 Tributação enquanto garantia de existência do Estado e instrumento da Sociedade

No princípio era a força. Cada um por si. Depois vieram a família, as tribos, a sociedade primitiva. Os mitos e os deuses – múltiplos, ameaçadores, vingativos. Os líderes religiosos tornam-se chefes absolutos. Antiguidade profunda, pré-bíblica, época de sacrifícios humanos, guerras, perseguições, escravidão. Na noite dos tempos, acendem-se as primeiras luzes: surgem as leis, inicialmente morais, depois jurídicas. Regras de conduta que reprimem os instintos, a barbárie, disciplinam as relações interpessoais e, claro, protegem a propriedade. Tem início o processo civilizatório. Uma aventura errante, longa, inacabada. Uma história sem fim.⁵

O ser humano nem sempre viveu em sociedade. Ainda mais em sociedades políticas organizadas na forma de Estados. Ao contrário, o que se extrai de diversos estudos e pesquisas que trataram especificamente da evolução humana, desde os seus primórdios, é que as formas de organização e interação social inicialmente observadas entre os indivíduos consistiam em modelos extremamente primitivos e sem grandes complexidades quanto às suas relações tanto no âmbito interno quanto em relação a outros grupos.

No início, se estaria diante de modelos de organização mais simples, tomando-se por referência apenas o núcleo familiar no qual o indivíduo estivesse inserido. Posteriormente, avançou-se em direção à criação de tribos e agrupamentos de portes moderados até que, dando um salto gigantesco na história, chegou-se ao que atualmente se denomina Estado Contemporâneo.

Uma análise histórica da evolução da humanidade nos fornece a prova de que, não obstante o inegável avanço no desenvolvimento da espécie humana, a relação entre os mais distintos grupos ou indivíduos nem sempre foi pacífica ou harmônica, sendo esta mais uma das possíveis razões ao surgimento da figura do Estado, como instituição política. A bem da

⁵ BARROSO, Luis Roberto - Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2015 p. 27

verdade, não se pode afirmar sequer que, especialmente no atual estágio de evolução da civilização contemporânea, o ser humano de fato já atingiu o seu grau máximo de integração social. Isto porque, nada obstante os esforços na busca pela paz empreendidos por determinados grupos e entidades que, por vezes, extrapolam inclusive os seus próprios limites territoriais, a existência de situações de conflito e disputa entre os indivíduos ainda são recorrentes, seja por questões de ordem religiosa/ideológica, seja por questões de ordem econômica.

Pode-se dizer, é verdade, que a vida em sociedade traz imensos benefícios para o homem, em termos de segurança e proteção, principalmente. No entanto, esse convívio com outros seres humanos traz, de igual modo, uma série de limitações que afetam sobremaneira a própria liberdade de cada indivíduo.

Muito se questionou ao longo da história se haveria por acaso uma coação irresistível que obrigasse o homem a viver em sociedade, mesmo contra a sua vontade, algo como uma “sociedade natural”⁶. Por outro lado, outros grandes pensadores questionavam-se se seria possível admitir-se que a própria natureza do homem o levaria a aceitar as limitações impostas pela vida social, através de uma manifestação consciente de vontade.⁷

A posição majoritária, afinal, é a de que a vida em sociedade é resultante de uma necessidade natural do homem.

Isso não significa, no entanto, que tal forma de convivência tenha se estruturado desde sempre na forma de um Estado.

Existem debates teóricos não somente quanto ao momento de surgimento dos Estados, mas também quanto às suas próprias razões.

Não convém para os fins propostos no presente tópico que nos prolonguemos demais quanto ao tema, cabendo mencionar tão somente que a posição dominante dentre os pesquisadores da área defende que a organização das sociedades na forma de Estados é uma experiência relativamente recente, ao menos nos moldes como atualmente concebemos tal conceito.

⁶ DALLARI, Dalmo De Abreu. Elementos de teoria geral do Estado. São Paulo: Saraiva, 2013 p. 20

⁷ DALLARI, Dalmo De Abreu. Op. cit. 2013, p. 21

O que no interesse neste momento é a constatação de que, independentemente da posição adotada quanto ao surgimento ou criação dos Estados, estes existem como entidades dotadas de soberania e poder político.

Em linhas gerais, pode-se definir o Estado como uma entidade com poder soberano perante as demais entidades congêneres, de modo a não sofrer intervenções injustificadas por parte de outras nações, dentro de um limite denominado território, composto por pessoas com um sentimento de pertencimento a um determinado grupo, o povo, e governado por representantes eleitos democraticamente por seus cidadãos ou por uma ditadura de um grupo ou indivíduo.

DALMO DE ABREU DALLARI⁸ define o Estado como a ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território.

Importa destacar, agora sim, que a existência do Estado está intimamente relacionada e tem por pressuposto a arrecadação ou obtenção de recursos para o financiamento ou manutenção de suas atividades.

A ideia de que o Estado necessita obter recursos financeiros para a sua sobrevivência é amplamente aceita, não obstante ainda existam grupos de ideologias radicais que se oponham frontalmente à própria existência dessa instituição.

Em resumo, pode-se dizer que para a consecução de seus objetivos, os quais, teoricamente, devem estar diretamente atrelados à persecução do bem comum e desenvolvimento da sociedade como um todo, admite-se a necessidade que tem o Estado, como instituição, da obtenção de recursos financeiros por parte dos indivíduos que o compõe.

A doutrina financista, bastante útil para o estudo da tributação, costuma dividir as receitas auferidas pelo Estado em dois grandes grupos: de um lado, as receitas ditas originárias, auferidas com base na exploração direta do patrimônio estatal, e, de outro, aquelas as quais convencionou-se chamar de derivadas, oriundas da imposição de tributos ou penalidades aos indivíduos que compõe a sociedade.

Nesse sentido, as receitas originárias seriam aquelas obtidas sem a utilização de vantagens ou prerrogativas normalmente conferidas às autoridades estatais. Por essa via, portanto, o Estado atuaria tal qual um particular, submetendo-se, predominantemente às regras

⁸ DALLARI, Dalmo De Abreu. Op. Cit. 2013, p. 122

do direito privado. Importante ressaltar, desde logo, que, ainda nesta hipótese, jamais a relação entre o particular e o Estado estará totalmente submetida ao direito privado, havendo sempre a imposição de determinadas normas de direito público nessa relação.

Como exemplo de receitas originárias, costuma-se citar as decorrentes da exploração direta do Estado sobre o seu patrimônio, através da celebração de contratos de aluguel, concessões de uso ou permissões para a prestação de serviços, *royalties* de recursos minerais, dentre outros, ou através da prestação de serviços públicos, pela cobrança de preços públicos ou tarifas.

As receitas derivadas, por outro lado, confundem-se, na maior parte das vezes, com os próprios tributos arrecadados pelo Estado e/ou penalidades impostas em decorrência da realização de determinada atividade ilícita pelo particular, através das multas.⁹ Nesse sentido, os interesses estatais gozam de posição de supremacia frente aos interesses dos particulares, observando-se uma série de privilégios e prerrogativas nas relações entre as instituições estatais e os particulares. Diz-se derivadas porque, nessa forma de obtenção de recursos, observa-se a mera transferência ao Estado de riquezas geradas pelos contribuintes, não havendo, por conseguinte, a criação de novas riquezas¹⁰.

A tributação, portanto, funciona como uma forma de financiar as atividades estatais, garantindo os recursos necessários para a manutenção e realização das atividades do Estado. Destaque-se que a obtenção de recursos por essa via busca suas origens nas mais remotas formas de organização social, constituindo uma das mais antigas e, por assim dizer, agressivas formas de intervenção estatal no âmbito do domínio privado.

Mas nem sempre foi assim. Nos ensinamentos de LUIS EDUARDO SCHOUERI¹¹, é certo que na antiguidade, a ideia de liberdade e tributação, como sujeição, eram incompatíveis. Os cidadãos livres não tinham a obrigação de se sujeitar a tributos, posto que os seus deveres públicos estavam muito mais relacionados a participação nas decisões políticas da sociedade. Os escravos, ou aqueles que por qualquer razão tivessem a sua liberdade restringida, estes sim tinham a obrigação de recolher tributos e arcar com os custos da manutenção da vida em sociedade.

⁹ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. São Paulo: Atlas, 2016. p. 82

¹⁰ HARADA, Kiyoshi. Op.Cit. 2016, p. 96

¹¹ SCHOUERI, Luis Eduardo – Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2015

Na Idade Média, a tributação passa a ser encarada de modo diverso, atribuindo-se grande valor à noção de consenso. Em tal contexto, o tributo não era imposto contra o indivíduo, mas, antes, era fruto de sua própria vontade. Naquele tempo, os indivíduos se submetiam a uma prestação na forma de recursos em busca de proteção e garantia de ordem.

Aos poucos, o denominado Estado Patrimonial cedeu espaço ao Estado Policial, cuja autoridade era utilizada para definir o futuro da economia, inclusive através da imposição de tributos.

Em seguida, abriu-se espaço para o Estado Fiscal, no qual a fonte prioritária de riquezas estatais era a transferência de parcela do patrimônio dos particulares, na forma de tributos.

Inicialmente sob uma concepção estritamente liberal e, portanto, não intervencionista, o Estado foi evoluindo até alcançar um modelo de Estado Social, cuja atuação era muito mais sentida pelos particulares, crescendo, desse modo, a necessidade pela obtenção de recursos. Nesse sentido, pode-se dizer que a carga tributária experimentada pela sociedade sofreu um grande aumento, como forma de manutenção da existência do agigantado Estado Social.

No entanto, o exacerbado crescimento do Estado passa a ser questionado pela sociedade, uma vez que já não era garantido que a sua expansão significasse melhor distribuição de renda ou eficiência econômica.¹²

Sobre o tema, LUIS EDUARDO SCHOUERI contribui para a discussão quando afirma que

O retorno da liberdade à sociedade civil, com a negação da onipresença estatal, devolve a questão de limites para a tributação. Afinal, qual o preço que se está disposto a pagar para o gozo da liberdade coletiva? Se no Estado Social a sociedade pagava um preço para o Estado atingir o desiderato coletivo, no Estado do século XXI a sociedade passa a compreender que o preço tornou-se muito alto e o resultado, pífio. A tributação excessiva torna-se inconciliável com o modelo do Estado do século XXI, pois implica retirar recursos que a própria coletividade necessita para seus fins. (...)
O tributo surge, nesta perspectiva, como o preço dessa liberdade. Ele não se justifica enquanto tal, mas somente na medida em que seja

¹² SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. Cit. 2015, p. 21-34

*indispensável e na extensão em que se espera uma atuação estatal na construção de uma liberdade coletiva, de inclusão social.*¹³

Em síntese, conclui-se que, no Estado Contemporâneo do século XXI, se, por um lado a tributação é meio necessário e indispensável para a manutenção da vida em sociedade, por outro, ela deve se conformar à imposição de limites, consubstanciados na forma de princípios, imunidades ou normas que impeçam uma atuação desmedida e arbitrária por parte dos governantes, sempre de modo a, efetivamente, promover o bem coletivo através da prestação de serviços e da distribuição efetiva de recursos.

É o que se extrai dos ensinamentos de HELENO TAVEIRA TORRES, quando o autor define que

o sistema tributário do Estado Democrático de Direito tem como virtude o rompimento com a ideia secular de que o tributo seria expressão do jus imperii do Estado e que o seu conteúdo equivaleria unicamente ao exercício do “poder de tributar”, enquanto poder soberano.

No constitucionalismo dos direitos, o poder de tributar acomoda-se ao poder-dever de concretizar o catálogo de garantias constitucionais de proteção aos direitos e liberdades fundamentais dos contribuintes a cada aplicação do Direito Tributário, nas suas máximas possibilidades.

¹⁴

1.1.2 Sistema Tributário Nacional

Em linhas gerais, pode-se dizer que, no Brasil, o Direito Tributário, enquanto disciplina autônoma, começou a ganhar *consistência sistêmica* a partir da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, promulgada já durante a vigência do período ditatorial militar.¹⁵

Até então, não obstante a Constituição de 1946 já indicasse em seu texto alguns princípios e normas relacionados à matéria tributária, tais como aquela relacionada à competência conferida à União para editar “normas gerais de direito financeiro” (art. 5º, inciso XV, alínea b), é fato que os referidos comandos eram veiculados de forma esparsa e inconsistente, ao menos se considerados em nível de sistema, por assim dizer.¹⁶

¹³ SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. Cit. 2015, p. 35-36

¹⁴ TORRES, Heleno Taveira – Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica. p 305

¹⁵ SILVA MARTINS, Ives Gandra. O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica in Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2016 p. 653

¹⁶ SILVA MARTINS, Ives Gandra. Op. Cit. 2016, p. 654

Importante destacar que, já na década de 40, quando da promulgação da Carta de 1946, havia uma conjugação de interesses no sentido de se unificar e codificarem as normas atinentes ao Direito Tributário na forma de uma legislação única e nacional. No entanto, por uma série de razões, muitas das quais de ordem política, inclusive, tal objetivo somente foi concretizado após a promulgação da citada Emenda Constitucional nº 18 de 1965, que deu o impulso necessário para a edição da lei nº 5.172 de 1966, posteriormente denominado Código Tributário Nacional.

Sobre o tema, IVES GANDRA SILVA MARTINS complementa a discussão sustentando que

a sistematização das espécies tributárias era uma exigência, visto que no desarmônico complexo anterior, taxas havia que invadiam as áreas pertinentes aos impostos, assim como contribuições que se confundiam com impostos e taxas, sobre não se definir com correção e adequação os fatos geradores dos diversos tributos.

A necessidade de um corpo de princípios e normas gerais revelou-se de aguda preocupação entre os aplicadores da legislação, razão pela qual o Código Tributário passou a ser o elemento segundo desse anseio por um sistema (considerando-se como elemento primeiro a própria percepção do fenômeno federativo). [...]

(A Emenda Constitucional nº 18/65 foi, portanto,) a semente do CTN, veiculado, à época, como lei ordinária, mas recebendo, pouco depois, eficácia de lei complementar, quando da promulgação da Constituição de 1967.¹⁷

Como se vê, tendo sido formalmente promulgado sob a forma de lei ordinária, mas prontamente recepcionado com eficácia de lei complementar pela Constituição de 1967, o Código Tributário Nacional exerce, atualmente, o papel da reclamada lei complementar a que se refere o artigo 146 da vigente Constituição Federal de 1988, in verbis

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]

¹⁷ SILVA MARTINS, Ives Gandra da. O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica in SCHOUERI, Luis Eduardo (Coordenador) - Estudos de Direito Tributário em homenagem ao professor Gerd Willi Rothmann, pp. 653-670. São Paulo: Quartier Latin, 2016

Oportuno ressaltar, aliás, que, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, consolidou-se de maneira indubitável um Sistema Tributário Nacional, através da criação de normas constitucionais relacionadas, especialmente, a princípios gerais, limitações constitucionais ao poder de tributar e regras para o tratamento constitucionalmente conferido às diversas espécies tributárias.

1.1.3 Conceito de tributo e espécies tributárias

Conforme apresentado anteriormente, os tributos constituem uma forma de ingresso de recursos nos cofres do Estado denominada receita derivada pela doutrina financista, em contraposição às receitas originárias, decorrentes da exploração direta do Estado sobre o seu próprio patrimônio.

A importância da adequada definição de uma receita como de origem tributária diz respeito a inúmeras consequências práticas e imediatas que determinada cobrança poderia produzir. Isto é, acaso se entenda que determinada exação possui natureza tributária, esta deverá se conformar e observar os rígidos limites impostos pelo próprio ordenamento jurídico, tais como a necessidade da edição de lei específica para a prática de determinados atos, bem como a observância de prazos especiais para a cobrança de tais valores pela Administração Pública.

Nos termos da Constituição Federal de 1988, art. 146, III, a, cabe a lei complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos. Recepcionado sob a forma de legislação complementar, a despeito de na origem ter sido editado como uma lei ordinária, o Código Tributário Nacional de 1966 acabou sendo o responsável pela definição de tributo na forma do art. 3º, *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.

Por prestação pecuniária compulsória entende-se aquela em que a sujeição do contribuinte não depende de sua vontade, mas no cumprimento de determinação legal, expresso na forma de moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. Nesse sentido, não obstante existam outras prestações de natureza compulsória, tais como serviço militar obrigatório, estas evidentemente não se confundem com o conceito de tributo, pois não detém natureza pecuniária.

Além disso, é evidente pelo texto legal que o tributo não pode constituir sanção por ato ilícito, não cabendo, portanto, confundir-se tal conceito com as multas, não obstante sejam estas também receitas derivadas impostas aos particulares em virtude da prática de determinados atos, consideradas ilícitas pelo legislador.

Quanto à parte que estabelece que o tributo deve ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, o que se está a dizer é, primeiramente, que tal cobrança não se submete a um juízo de conveniência por parte da autoridade estatal, e, finalmente, que a exigência do tributo deve estar expressamente prevista em lei, bem como a forma de sua cobrança.

Superada essa etapa inicial, cabe agora mencionar as espécies tributárias definidas no texto constitucional e reproduzidas no Código Tributário, parcialmente.

Não obstante o *códex* tributário de 1966 ter previsto a existência apenas dos Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria, como espécies tributárias, a melhor doutrina, acompanhada do entendimento mais recente do STF sobre o tema, adota a teoria pentapartida dos tributos, tomando por base a própria Constituição Federal de 1988 que, em seus arts. 145, 148, 149 e 195, os classifica na forma de: Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria, Empréstimos Compulsórios e Contribuições especiais.

Como critério de diferenciação, o constituinte levou em consideração, principalmente, o fato gerador da obrigação tributária, para definir se o tributo é vinculado ou não a uma atividade estatal previamente executada, bem como se a destinação ou aplicação dos recursos foi previamente definida ou não pela lei que instituiu o referido tributo.

Para os fins do presente trabalho, não convém se estender por demasiado na descrição das diversas espécies tributárias atualmente observadas no nosso ordenamento jurídico. Por essa razão, optou-se por abordar o assunto de maneira menos aprofundada, valendo-nos, para tanto, do quadro abaixo.

Tributo	Competência	Fato Gerador (atividade estatal)	Destinação/Arrecadação previamente estipulada
1) Impostos	-	-	-
a) II, IE, IPI, IR, IOF, IEG, IGF e Impostos Residuais	União	Não vinculado	Não vinculado

b) IPVA, ICMS e ITCMD	Estados e DF		
c) IPTU, ISS e ITBI	Municípios e DF		
2) Taxas (Poder de polícia ou serviço público)	União, Estados, DF e Municípios	Vinculado	Vinculado
3) Contribuições de Melhoria	Municípios	Vinculado	Vinculado
4) Contribuições Especiais	-	-	-
4.1 Contribuições Sociais a) Seguridade Social b) Gerais c) Outras			
4.2 Contribuições Intervenção do Domínio Econômico (CIDE)	União	Não vinculado	Vinculado
4.3 Contribuições de Interesse de Categoria Econômica/Profissional – Corporativas			
4.4 COSIP	Municípios e DF	Vinculado	Vinculado
5) Empréstimos Compulsórios	União	Depende da lei que instituir o tributo	Vinculado

1.1.4 Princípios gerais de Direito Tributário e limitações constitucionais ao poder de tributar

A ideia de princípio leva a início, ou base. Quando se buscam os princípios de uma ciência, pretende-se investigar se há, entre os elementos do objeto estudado, pontos em comum que lhe dão uma coesão. Identificados princípios comuns, pode-se desenvolver um ramo científico autônomo.¹⁸

Segundo LUIS EDUARDO SCHOUERI, no Direito, em geral, e, com maior razão, no Direito Tributário, a identificação de princípios no ordenamento vigente é de grande importância, uma vez que com eles se reconhecem valores do ordenamento, positivados ou não,

¹⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. Cit. 2015, p. 289

que acabam por servir como vetores para o adequado conhecimento e aplicação da ciência jurídica tributária, não apenas pelo legislador derivado, mas, especialmente, pelos aplicadores da norma tributária.

Tomando por base as lições de RONALD DWORKIN, importa destacar, desde logo, que princípios e regras não se confundem. Tem-se, por um lado, que as regras são normas jurídicas cuja aplicação se dá por completo, isto é, em uma sistemática que opta pela aplicação total de uma norma a um caso concreto, ou pela sua total inaplicabilidade aos fatos analisados. Desse modo, em eventual conflito entre regras, a aplicação de uma ou outra será decidida através da utilização dos critérios hierárquico, cronológico ou de especialidade.

Os princípios, por outro lado, não se aplicam de modo automático, fazendo-se sempre que necessário um juízo de ponderação e sopesamento quanto à sua aplicação, isto é, quando houver dúvida quanto a aplicação de um ou outro princípio ao caso concreto.

Nesse sentido, conclui LUIS EDUARDO SCHOUERI¹⁹, tomando por base ROBERT ALEXY, que os princípios se manifestariam na forma de mandamentos de otimização, cabendo aos aplicadores da lei observá-los na maior medida possível, não obstante possam estes serem cumpridos em diferentes graus conforme a situação e as próprias possibilidades fáticas e jurídicas.

Com efeito, os princípios podem ser expressos, como é o caso do art. 145 e seguintes da Constituição Federal, em matéria tributária, ou implícitos, decorrentes de uma leitura atenta e sistematizada dos diplomas legais pertinentes.

Toma-se, como exemplo, o princípio da Segurança Jurídica, que, a despeito de sua inestimada importância para a correta aplicação do direito, não possui expressa previsão legal, decorrendo, por essa razão, de entendimentos jurisprudenciais consolidados e de estudos doutrinários amplamente realizados. Para GERALDO ATALIBA²⁰, consagrado doutrinador em matéria tributária, o papel desempenhado pelo princípio da Segurança Jurídica, ou Hígidez, conforme nomenclatura adotada pelo autor, é, para além de quaisquer considerações quanto à sua previsão legal, uma garantia para a manutenção da unidade do ordenamento jurídico brasileiro.

¹⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. Cit. 2015, p. 290

²⁰ ATALIBA, Geraldo - Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais (RT), 1968 p. 37-39

Como se sabe, ao debruçar-se sobre questões envolvendo tributação e outras medidas que possam implicar em limitações à liberdade privada, o constituinte houve por bem impor uma série de limites e critérios a serem observados pelo Poder Público de modo a evitar arbitrariedades ou abusos por parte dos agentes estatais.

Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988, na seção denominada “Das limitações ao poder de tributar” (Art. 150 e seguintes), impõe, ao legislador e aplicador do direito, critérios a serem observados para o exercício do poder de tributar.

Para LEANDRO PAULSEN²¹, as referidas limitações podem se apresentar enquanto garantias do contribuinte (legalidade, anterioridade, irretroatividade), como forma de concretização de outros direitos individuais (imunidades objetivas) e, finalmente, como instrumento para preservação da forma federativa do Estado (imunidade recíproca, vedação da concessão de isenções heterônomas, dentre outras).

Discorrendo sobre o tema, KIYOSHI HARADA entende que

*Ao mesmo tempo em que procedeu a partilha de competência tributária que, por si só, já é uma limitação ao poder de tributação, na medida em que a outorga de competência privativa a uma entidade política implica, ipso facto, a vedação do exercício dessa competência por outra entidade política não contemplada, a Constituição Federal prescreveu inúmeros princípios tributários, visando à preservação do regime político adotado, à saúde da economia, ao respeito aos direitos fundamentais e à proteção de valores espirituais.*²²

Não obstante entender que o rol das limitações ao poder de tributar não constituem princípios, mas regras de conduta, LEANDRO PAULSEN, conclui que

*as limitações ao poder de tributar visam preservar valores fundamentais para o cidadão contribuinte. O papel das garantias outorgadas ao contribuinte e das imunidades tributárias normalmente diz respeito à preservação da segurança, da justiça, da liberdade e da forma federativa de Estado.*²³

²¹ PAULSEN, Leandro - Curso de Direito Tributário completo. São Paulo: Saraiva, 2017 p. 128

²² HARADA, Kiyoshi. Op. Cit. 2016, p. 455

²³ PAULSEN, Leandro. Op. Cit. 2017 p. 129

Para o autor, as referidas limitações constituem cláusulas pétreas, conforme art. 60, §4º da Constituição, porquanto se tratam de garantias do contribuinte insuscetíveis de supressão legislativa, ainda que na forma de Emendas Constitucionais.

Nos tópicos seguintes, serão abordados os princípios, ou regras, a depender do entendimento doutrinário adotado, que guardem pertinência direta com o objeto do presente estudo.

1.1.4.1 Princípio da Legalidade Tributária e Segurança Jurídica

Considerado como expressão do próprio Estado (Democrático) de Direito, o princípio da Legalidade, em sua mais ampla acepção, está previsto no art. 5º, II, da Constituição Federal, *in verbis*.

Art. 5º (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Historicamente, diz-se que o aclamado princípio tem suas origens na Magna Carta Inglesa de 1215. Naquele tempo, após um movimento de insurgência por parte da nobreza inglesa frente à instituição e majoração de tributos pelo Rei, foi elaborado um documento cuja finalidade maior foi a declaração e imposição de limites ao poder de tributar, através da máxima “*no taxation without representation*”.

Nesse sentido, quando se emprega a notória expressão, o que se está a dizer, em outras palavras, é que deve haver uma aprovação prévia por parte dos contribuintes, através de lei, para a instituição ou majoração de tributos.

Atualmente, pode-se dizer que, em matéria tributária, o referido princípio encontra disposição expressa no art. 150, I, da Constituição Federal, *in verbis*

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;*

O que o dispositivo constitucional visa assegurar, como se vê, é que o contribuinte não seja surpreendido com a cobrança ou aumento de tributo sem que tal exação venha acompanhada de prévia aprovação por lei.

Isto é, o constituinte originário, tomando por base todo um contexto de evolução histórica de luta e insurgência contra abusos e arbitrariedades praticados por parte dos

governantes, houve por bem consagrar, em mais de uma ocasião, aliás, o mandamento segundo o qual nenhuma pessoa pode ser compelida a fazer ou deixar de fazer qualquer coisa se não houver expressa previsão em lei na qual se defina a referida obrigação, inclusive, e com maior razão, em matéria tributária.

Levando em consideração a importância do referido comando, RUY BARBOSA NOGUEIRA conclui que

*o princípio da legalidade tributária é o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como sem falar em Direito Tributário.*²⁴

Nesse esteio, HUGO DE BRITO MACHADO assevera, ademais, que

*no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação.*²⁵

Para ALBERTO XAVIER²⁶, o princípio da legalidade constitui garantia fundamental individual de proteção dos direitos do homem no que diz respeito ao direito de propriedade e de liberdade econômica. Em outras palavras, sustenta o ilustre doutrinador que a legalidade tributária estaria intimamente relacionada à própria liberdade de contratar, uma vez que apenas estariam sujeitos ao fenômeno da tributação os atos que constassem de um *catálogo taxativo de tributos*.

Como grande expoente da doutrina, ALBERTO XAVIER é reconhecido como um dos grandes responsáveis pela consagração da teoria da Estrita Legalidade ou Tipicidade Fechada, mais detalhada em tópico ulterior, segundo a qual não basta que o tributo encontre previsão em lei para a sua instituição ou majoração, uma vez que, para muito além disso, devem todos os elementos configuradores da referida exação estarem exaustivamente previstos e estabelecidos pela lei que o instituiu, sob pena de se incorrer em abuso em detrimento do contribuinte.

Em estudo no qual defendia a inconstitucionalidade da norma antielisiva brasileira (CTN, Art. 116, parágrafo único), o referido autor se refere a um conceito por ele intitulado de

²⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito Tributário: estudo de casos e problemas, p. 139.

²⁵ MACHADO, Hugo De Brito - Introdução ao Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros, 2014 p. 34.

²⁶ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002 p. 111

“reserva de constituição originária”, segundo o qual, em matéria envolvendo garantias e direitos fundamentais, os quais constituem cláusulas pétreas (Art. 60, §4º, IV) insuscetíveis de abolição (ainda que na forma de *abolição parcial*), como o direito ao princípio da legalidade tributária, da livre iniciativa e da liberdade de contratar, estaria impedido o legislador de editar medidas que visem limitar ou restringir as mencionadas garantias, posto que constituiriam normas de eficácia plena, sob as quais não seria conferida ao legislador qualquer poder para sobre elas dispor, especialmente em se tratando de direitos e garantias fundamentais. Desse modo, sequer por meio da inclusão de norma constitucional derivada, na forma de Emendas Constitucionais, poderia o legislador instituir norma que, em desacordo com a Constituição Federal, pudesse limitar direitos e garantias concedidos de maneira plena pelo constituinte originário.

Como se vê, ALBERTO XAVIER, atribui a mais elevada importância ao princípio da Legalidade Tributária, expresso na forma do princípio da Tipicidade da tributação, uma vez que toda a unidade do sistema, para ele, estaria centrada na defesa do contribuinte no sentido de não ser obrigado a recolher tributos sem que houvesse expressa e detalhada disposição em lei.

Em que pesem as discordâncias pontuais quanto à posição de ALBERTO XAVIER, especialmente no que diz respeito à utilização de tipos abertos ou conceitos jurídicos indeterminados em matéria tributária, rechaçada veementemente por aquele, LEANDRO PAULSEN, de igual modo, aduz que

*a legalidade tributária exige que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei. Só à lei é permitido dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva: material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo. A legalidade tributária implica, pois, reserva absoluta de lei, também designada de legalidade estrita.*²⁷

Para LUIS EDUARDO SCHOUERI, no entanto, não há de se falar em princípio da “Tipicidade Fechada”, não obstante seja dever do legislador, no exercício de suas atribuições, concentrar seus esforços para tornar a lei a mais clara e determinada possível. Para tanto, o autor se vale da diferenciação inicialmente observada por HEINZ-CHRISTIAN STRACHE entre as noções de “tipo” e “conceito” aplicada ao Direito Tributário.

²⁷ PAULSEN, Leandro - Curso de Direito Tributário completo. São Paulo: Saraiva, 2017 p.131

Em seu entender, a ideia de “tipo” é incompatível com o princípio da Legalidade e, conseqüentemente, com a exigência de determinação normativa em matéria de Direito Tributário. Para o autor, na medida em que a noção de “tipo” estaria relacionada à ideia de fluidez e abertura, uma vez que se admitiria a sua evolução ao longo do tempo, “conceito”, por outro lado, atenderia satisfatoriamente à determinação normativa exigida pelo ordenamento jurídico. Ao se tratar de “tipos”, fala-se em descrição do objeto, ao passo que, quanto aos “conceitos”, estar-se-ia diante de uma definição propriamente dita.

Enquanto um conceito jurídico permite uma definição exata, com contornos precisos, no tipo não cabe falar em definição, mas em descrição; o conceito se define a partir de seus contornos, i.e, afirmando-se quais os pontos que ele não pode ultrapassar sob pena de fugir do conceito que se procura, enquanto o tipo se descreve a partir de seu cerne, i.e, daquilo que ele deve preferencialmente possuir. Sua descrição não apresenta os elementos necessários para uma diferenciação, mas aqueles característicos segundo determinado ponto de vista, ou os “típicos”

Tendo por referência MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, entende, portanto, ser mais adequado falar-se em “princípio da conceitualização normativa especificante” do que “princípio da Tipicidade fechada”.

Nem por isso, no entanto, qualquer dos autores mencionados admite que a existência de conceitos indeterminados e cláusulas gerais, próprios a alguns ramos do direito, possam conduzir ao raciocínio de que, em matéria tributária, adote-se juízos de conveniência ou oportunidade, consubstanciados no exercício de discricionariedade (ou, por vezes, arbitrariedade) por parte do administrador.

1.1.4.2 Princípio da Anterioridade

Ao lado do princípio da Legalidade, o princípio da Anterioridade Fiscal constitui importante garantia de proteção ao contribuinte, insculpido na forma de limitação ao poder estatal.

Considerado um princípio tipicamente tributário (ou regra, para alguns autores como LEANDRO PAULSEN²⁸), a Anterioridade Fiscal encontra previsão expressa no art. 150, III, alíneas “b” e “c”, *in verbis*

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Conforme se extrai do dispositivo constitucional colacionado, o constituinte considerou que não bastava à proteção do contribuinte apenas a observância do princípio da Legalidade, havendo, para além disso, a necessidade da consagração de outro mandamento, este muito mais relacionado à própria eficácia das normas tributárias.

Isto é, na medida em que a legalidade impõe que haja prévia previsão em lei para a instituição ou majoração de tributo, a anterioridade está mais ligada ao momento da produção de efeitos da respectiva lei que instituiu ou majorou a exação.

Segundo LEANDRO PAULSEN,

*quanto à abrangência da garantia, as anterioridades alcançam tanto a instituição do tributo como a sua majoração. Assim, aplicam-se primeiramente à própria definição legal dos aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Posteriormente, também aplicam-se a eventuais modificações da norma tributária impositiva que, por ampliarem sua incidência ou o montante devido, impliquem cobrar mais tributo.*²⁹

Nesse sentido, divide-se a anterioridade fiscal em duas, a saber, a anterioridade de exercício (Art. 150, III, b) e anterioridade nonagesimal (Art. 150, III, c).

Em sua literalidade, o princípio da anterioridade de exercício prevê que nenhum tributo pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que foi instituído ou majorado, ressalvadas as hipóteses do art. 150, § 1º da Constituição Federal.

²⁸ PAULSEN, Leandro. Op. Cit. 2017, p. 560

²⁹ PAULSEN, Leandro - Curso de Direito Tributário completo. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 139

O princípio da anterioridade nonagesimal, por outro lado, é fruto de esforço empreendido pelo constituinte derivado, tendo sido incluído na seção das limitações ao poder de tributar por força da Emenda Constitucional nº 42 de 2003. Os motivos que levaram à sua promulgação estão relacionados ao fato de que, não raro, em momentos anteriores à EC 42/03, o legislador ordinário aprovava leis que implicavam maior ônus ao contribuinte, seja pela instituição de tributos, seja pela majoração dos até então existentes, precisamente nos últimos dias do exercício financeiro, que até o momento coincide com o ano civil, já os exigindo logo na virada do ano.

É evidente que tal prática ia de encontro à intenção do constituinte originário que, ao positivar o princípio da anterioridade, não considerava razoável que o contribuinte fosse surpreendido pelo aumento da carga tributária por este suportada de maneira tão inesperada.

Por essa razão, levando-se em consideração o fato de que, apenas formalmente, o legislador ordinário, ao promover alterações na legislação tributária no final do exercício financeiro, estava cumprindo com os preceitos normativos vigentes, foi necessária a edição de norma que encerrasse com esse tipo de prática.

Observe-se que, em nível argumentativo, poder-se-iam substituir os sujeitos da relação (legislador – agente estatal – por contribuinte) e, com maior razão, haveria a necessidade da edição de norma jurídica vedando a prática de um ato pelo agente econômico.

Esclarecendo, o que se está a dizer, apenas de modo simplificado, é que a lógica do sistema é bastante clara. Quando se deseja inibir a prática de determinado ato, deve-se fazê-lo através da promulgação de norma apta e legítima para tal. Se para vedar a prática de determinado ato pelo Estado foi necessária a edição de lei (ou emenda constitucional, no caso em análise), considerando que a atuação estatal estava dentro dos limites permitidos pelo constituinte originário, para se vedar a prática de ato pelo contribuinte, de igual modo se faz necessário que isso seja feito através de lei, ou melhor, em observância à estrita legalidade. Nada mais natural, afinal, tendo em vista o mencionado princípio da legalidade.

Como se vê, houve uma preocupação muito grande do constituinte em garantir aos contribuintes a segurança jurídica necessária para o planejamento de suas decisões.

De fato, assim como no caso da legalidade, pode-se dizer que o princípio da segurança jurídica serve de influência ao princípio da anterioridade, uma vez que não é razoável exigir-se de maneira inesperada, e não passível de planejamento, portanto, o pagamento de

tributos, sendo certo que, de outro modo, comprometer-se-ia de modo inaceitável a garantia de proteção contra a atuação estatal.

É importante destacar, aliás, que é entendimento pacífico do STF que, ao lado de diversos outros princípios, a limitação ao poder de tributar conferida pelo princípio da Anterioridade Tributária constitui cláusula pétrea, por ser um direito fundamental, sendo, desse modo, insuscetível de discussões tendentes à sua abolição ou inobservância.

1.1.4.3 Princípio da Irretroatividade

De modo idêntico aos princípios da Legalidade e Anterioridade, anteriormente mencionados, o princípio da Irretroatividade Tributária possui expressa previsão no texto constitucional, a saber, no art. 150, III, a, colacionado abaixo.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Como se vê, a Constituição Federal consagrou de modo expresso o mandamento que impede que a lei tributária, que implique a cobrança de novos tributos ou a majoração dos até então existentes, tenha eficácia contra atos anteriores à sua vigência.

Isto é, como forma de limitação ao poder de tributar, e é importante destacar isto, é correto dizer que o ordenamento jurídico brasileiro afastou a possibilidade de que uma norma tributária mais gravosa tenha efeitos retroativos, não podendo aplicar-se, portanto, a fatos pretéritos à sua instituição. As únicas exceções atualmente comportadas pelo referido comando encontram-se previstas no Código Tributário Nacional, art. 106, *in verbis*

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, salvo nas hipóteses de lei interpretativa (Art. 106, I), desde que não comine penalidade ao contribuinte, e, em tratando-se de ato não definitivamente julgado (Art. 106, II), a lei nova confira tratamento mais benéfico ao contribuinte, não se admite no ordenamento jurídico brasileiro a produção de efeitos *ex tunc* pela norma tributária.

Pode-se dizer, portanto, que o referido princípio, ao lado da legalidade e anterioridade, tem por finalidade a proteção do contribuinte, visando resguardar a confiança deste na situação jurídica existente ao tempo dos atos praticados. Em outras palavras, o constituinte considerou relevante, ainda que de modo implícito, o princípio da segurança jurídica como forma de proteção ao contribuinte nas suas mais variadas acepções, tais como legalidade, anterioridade e, agora, irretroatividade, dentre outros.

Sobre o tema, LUIS EDUARDO SCHOUERI afirma que,

*se do princípio da Legalidade já se tem a ordem de que somente em virtude de uma lei é que surgirá a obrigação tributária, o princípio da Irretroatividade vem em seu complemento, esclarecendo que a referida lei deve ser anterior ao próprio fato tributado.*³⁰

Nesse sentido, LUCIANO AMARO ensina que

*O que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência. Lei tributária que eleja fatos do passado, como suporte fático da incidência de tributo antes não exigível (ou exigível em montante inferior), será inconstitucional, por ferir o princípio da irretroatividade da lei criadora ou majoradora do tributo.*³¹

Para o tema de Elisão Fiscal, a garantia à irretroatividade da norma tributária assumo papel dos mais relevantes, porquanto garante ao contribuinte que, na condução de seus negócios, não seja ele surpreendido por norma posterior conferindo tratamento mais gravoso a situações já praticadas no passado, garantindo-se a adequada tomada de decisões com base nas normas vigentes ao tempo da prática dos atos.

³⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo - p. 335

³¹ AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro, 20ª ed., p. 131-132

1.1.4.4 Princípio da Isonomia e Capacidade Contributiva

A Igualdade, enquanto valor supremo de uma República, cuja repercussão se observa em todos os ramos do direito, encontra previsão expressa, em sua acepção mais ampla, no art. 5º, *caput*, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*

Artigo 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.

Na seara do Direito Tributário, o princípio da Igualdade se manifesta na forma do princípio da Isonomia, previsto no art. 150, II da Constituição Federal, abaixo colacionado.

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;*

Como se vê, a Isonomia, enquanto garantia assegurada ao contribuinte, conforme se depreende do *caput* do dispositivo constitucional avocado, veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, não se autorizando, em qualquer hipótese, distinção em razão da profissão por eles desempenhada.

Em contrapartida, a Constituição Federal exige, ainda que implicitamente, tratamento diferenciado para contribuintes que estejam em situações desiguais, de modo a fazer valer a Isonomia em seu sentido material.

Com efeito, é importante destacar que, na medida em que a Isonomia não necessita ser justificada, quaisquer diferenciações entre os contribuintes, de modo a tornar menos gravosa a situação de uns frente aos demais, deve ser justificada tomando-se por parâmetros os critérios de razoabilidade e proporcionalidade. É dizer, não basta que a diferenciação seja justificada quanto à sua instituição, mas, também, quanto à sua extensão.

Segundo LEANDRO PAULSEN,

*Efetivamente, o princípio da isonomia não apenas proíbe tratamentos diferenciados sem uma justificção constitucional, como exige tratamentos diferenciados onde haja distinta capacidade contributiva ou essencialidade do produto.*³²

Pode-se dizer, deste modo, que a Isonomia assuma uma dupla feição, qual seja, em sentido horizontal e vertical.

Em sentido horizontal, reflete a obrigação do Estado de tratar de modo isonômico aqueles que se encontram em situações equivalentes.

Em sentido vertical, trata do direito que detém o contribuinte de ser taxado de maneira diferenciada conforme a sua capacidade econômica, ou melhor, conforme a capacidade contributiva manifestada.

Dessa forma, é correto dizer-se que, em matéria tributária, o principal parâmetro a ser levado em consideração para a atribuição de tratamento não isonômico é, precisamente, a capacidade contributiva manifestada pelo contribuinte.

A Constituição Federal de 1988, erigida sob a égide de valores como Liberdade, Igualdade e Justiça, consagrou a referida distinção em seu art. 145, § 1º, *in verbis*

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)

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

Muito se discutiu quanto à extensão de tal dispositivo, uma vez que o contribuinte mencionou apenas a espécie tributária “Impostos” para a aplicação de tal preceito. No entanto, a doutrina e jurisprudência consagraram o entendimento segundo o qual a gradação de um tributo conforme a capacidade econômica do contribuinte deve ocorrer, também, e sempre que possível, para as demais espécies tributárias, como as contribuições e empréstimos compulsórios.

Nesse sentido, LEANDRO PAULSEN assevera que

³² PAULSEN, Leandro - Curso de Direito Tributário completo. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 79

Embora o texto constitucional positivasse o princípio da capacidade contributiva em dispositivo no qual são referidos apenas os impostos — que devem, sempre que possível, ser pessoais e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, parágrafo único, da CF) —, cuida-se de princípio fundamental de tributação aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada qual.

Importa destacar, nada obstante, que a Capacidade Contributiva, enquanto principal parâmetro para a imposição de tratamentos diferenciados entre os contribuintes, constitui efetiva garantia destes, e não elemento legitimador para a atuação estatal. Isto é, sob o pretexto de que alguns contribuintes podem eventualmente deter maior capacidade econômica, não pode o Estado impor a eles tributos que acabem por se revelar excessos ou, pior ainda, em evidente expropriação de patrimônio.

Para GILMAR FERREIRA MENDES, a afirmação do princípio da capacidade contributiva traz duas implicações imediatas.

*A capacidade contributiva, em primeiro lugar, determina que só fatos que denotem riqueza podem compor o critério material da hipótese da regra matriz de incidência tributária. Em segundo lugar, funciona como critério para graduação das exações, ao determinar que os tributos sejam fixados de acordo com o potencial econômico dos contribuintes.*³³

A Capacidade Contributiva, enquanto princípio, deve ser encarada, antes de tudo, enquanto limite à atuação estatal, de modo a resguardar o contribuinte frente ao Poder Público contra investidas deste para obtenção de recursos. Desse modo, conquanto aplicado tanto a contribuintes que manifestem pouca capacidade contributiva, quanto àqueles que detenham mais capacidade econômica, não pode o princípio da Capacidade Contributiva, enquanto garantia ao contribuinte, legitimar a tributação desproporcional destes últimos.

É o que se extrai dos ensinamentos de LEANDRO PAULSEN, quando afirma o autor que

O princípio da capacidade contributiva também se projeta nas situações extremas, de pobreza ou de muita riqueza. Impõe, de um lado, que nada seja exigido de quem só tem recursos para sua própria subsistência e, de outro lado, que a elevada capacidade econômica do

³³ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, P. G. G. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Saraiva, 2016 p. 1417

*contribuinte não sirva de pretexto para tributação em patamares confiscatórios que, abandonando a ideia de contribuição para as despesas públicas, imponha desestímulo à geração de riquezas e tenha efeito oblíquo de expropriação.*³⁴

Aliás, os grandes debates teóricos atualmente travados no âmbito do Planejamento Tributário, desenvolvidos com maior profundidade em tópico ulterior, envolvem justamente a discordância de alguns doutrinadores quanto à extensão do princípio da Capacidade Contributiva, seja na forma de uma garantia ao contribuinte, seja como forma de legitimar a atuação estatal.

1.2 Planejamento Tributário

1.2.1 Conceito (Distinção entre Elisão, Evasão e Elusão)

Intuitivamente, costuma-se definir o termo “Planejamento Tributário” como a prática de atos ou adoção de medidas visando evitar ou minorar a incidência de tributos. Em outras palavras, é corrente a associação entre a prática de Planejamento Tributário, de um lado, e a tentativa de identificação da forma mais eficiente, do ponto de vista fiscal, para a estruturação de operações ou negócios jurídicos, de outro.

Historicamente, algumas teorias econômicas e filosóficas do século XIX, dentre elas o utilitarismo de JOHN STUART MILL, já assumiam que o homem poderia ser considerado um animal econômico, isto é, um ser racional cujas ações e decisões teriam por finalidade a maximização do bem-estar, através da busca pela máxima eficiência, com o menor esforço, e a obtenção de recompensas conforme a tomada de decisões.

Atualmente, não obstante as críticas de outras teorias, como o Behaviorismo Econômico, que levam em consideração os variados vieses adotados pelos agentes econômicos, parece-nos razoável a ideia de que o homem, enquanto ser racional, orienta as suas ações no sentido de aumentar os seus ganhos e reduzir os seus custos, inclusive tributários.

É claro que essa premissa não pode ser adotada de maneira radical, desconsiderando a existência de outros elementos que possam impactar o comportamento humano, mas, para os

³⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 70-71

fins almejados no presente trabalho, parece adequado concluir que na busca pela redução de custos, o homem moderno se organizaria de tal modo a também reduzir os gastos com o recolhimento de tributos.

No entanto, muito além da simples intuição, vários questionamentos se fazem presentes até os dias atuais, especialmente quanto aos limites para a prática de Planejamento Tributário, tendo por pano de fundo discussões envolvendo a própria liberdade de contratar e livre iniciativa, de um lado, e a solidariedade e função social dos contratos, de outro.

Nesse sentido, diversas teorias surgiram buscando respostas para indagações quanto à licitude ou não de atos praticados pelo contribuinte no intuito de deixar de pagar ou reduzir determinado tributo através da utilização de técnicas de Planejamento Tributário.

Ademais, infundáveis são as discussões doutrinárias quanto à correta nomenclatura a ser utilizada para conceituar o Planejamento Tributário lícito, ou Elisão Fiscal, termo ao qual a maioria da doutrina costuma atribuir significado idêntico àquele, e diferenciá-lo de outras práticas consideradas ilícitas, a depender do autor adotado, como Evasão e Elusão fiscal.

É importante destacar, desde logo, que, para o presente trabalho, assumir-se-á que o conjunto de medidas denominado Planejamento Tributário está inserido em um contexto de estrita observância aos preceitos normativos atualmente vigentes, como as leis e os princípios pertinentes ao tema. Isto é, como era de se esperar, estão excluídas da sua conceituação a prática de atos ilícitos que sejam praticados em desacordo às prescrições legais aplicáveis.

Nesse sentido, LEANDRO PAULSEN conceitua a Elisão Fiscal como

*o estabelecimento de estratégias para a realização de atos e negócios ou mesmo de toda uma atividade profissional ou empresarial com vista ao menor pagamento de tributos.*³⁵

De modo similar, HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO define o instituto como a

*economia lícita de tributos obtida através da organização das atividades do contribuinte, de sorte que sobre elas recai o menor ônus possível.*³⁶

³⁵ PAULSEN, Leandro - Curso de Direito Tributário completo. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 560

³⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Breves Notas sobre o Planejamento Tributário. In: Marcelo Magalhães Peixoto; José Maria Arruda de Andrade. (Org.). Planejamento Tributário. São Paulo: MP, 2007 p. 360

Para RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, a Elisão Fiscal

*é o resultado lícito do Planejamento Tributário, que a pessoa – ainda não contribuinte – pratica com suporte em princípios basilares da ordem constitucional brasileira, decorrendo de atos ou omissões anteriores à ocorrência do fato gerador.*³⁷

*Em outras palavras, o Planejamento Tributário é exercido dentro da ampla possibilidade de uso, gozo e disposição dos elementos patrimoniais e sob o amparo da liberdade das ações ou omissões da pessoa do proprietário, tudo como melhor lhe aprouver, desde que observadas as prescrições das leis a eles aplicáveis dentro da ordem constitucional.*³⁸

Segundo IVES GANDRA SILVA MARTINS, a Elisão Fiscal, enquanto prática visando a economia tributária, constituiria espécie de

*procedimento utilizado pelo sujeito passivo da relação tributária, objetivando reduzir o peso da carga tributária, pela escolha, entre diversos dispositivos e alternativas de lei, daqueles que lhe permitem pagar menos tributos.*³⁹

Por fim, segundo ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, cuja doutrina se tornou um clássico do Direito Tributário,

*A Elisão Fiscal é uma forma lícita de o contribuinte conseguir reduzir a carga tributária, aproveitando-se de lacunas ou imperfeições da lei tributária, já que o legislador não pode ser “oniprevidente” deixando, em consequência, malhas e fissuras no sistema tributário.*⁴⁰

Pode-se dizer, portanto, que, tomando-se por base os ensinamentos dos autores acima citados, dentre outros, a Elisão Fiscal pode ser definida, em síntese, como o conjunto de atos lícitos, praticados pelo contribuinte ou sujeito passivo da obrigação, no intuito de diminuir ou excluir o encargo tributária (desde que não constituído), seja pela não ocorrência do fato gerador ou pela ocorrência em aspectos quantitativos menores.

³⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário - Elisão e Evasão fiscal - norma antiElisão e norma antiEvasão in SILVA MARTINS, Ives Gandra da. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011 p. 463

³⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. Cit, 2011 p. 450

³⁹ SILVA MARTINS, Ives Gandra. Elisão e Evasão Fiscal in Doutrina (Cível) n. 638. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988 p 31.

⁴⁰ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Elisão e Evasão Fiscal. São Paulo: Editora Lael, 1971 p.

Com efeito, acaso se admita, como fazem os autores mencionados, que ao contribuinte assiste o direito de praticar atos cuja finalidade seja a redução da incidência de tributos, até que ponto pode ele organizar o seu patrimônio, seus negócios ou atos da sua vida privada de modo a evitar ou reduzir a carga tributária envolvida? Afinal, quais são os limites para a adoção de medidas comumente denominadas “Planejamento Tributário”?

Quanto ao primeiro questionamento, sobre a legitimidade da prática de atos de Planejamento Tributário, a doutrina tem se posicionado de modo quase unânime⁴¹ no sentido de que sim, assiste ao contribuinte o direito de praticar atos que impliquem na redução da incidência de tributos ou não ocorrência do fato gerador.

As divergências atualmente observadas giram, em grande medida, em torno da análise dos meios, bem como das finalidades, invocados para justificar atos praticados pelo contribuinte que efetivamente produzam economia fiscal.

De um lado, parcela da doutrina entende que, amparado pelo direito à livre iniciativa e liberdade de contratar, bem como pelos princípios da estrita Legalidade quanto ao fato gerador e surgimento obrigação tributária e Tipicidade Fechada, o contribuinte pode e, a depender do cargo ocupado na estrutura societária em questão, deve praticar atos cuja finalidade maior seja a economia fiscal.

É o que se extrai dos ensinamentos de RICARDO DE OLIVEIRA MARIZ

É importante observar que o intuito de economizar tributos, além de não ser ilegal, representa, no caso das pessoas jurídicas, até mesmo uma obrigação dos respectivos administradores, já que a estes incumbe gerir os negócios sociais da forma a mais rentável possível. (...)
(Considerando-se que) tal economia não decorre de ato ilícito, nem do descumprimento de uma hipotética obrigação de incidir na obrigação tributária, porque, sendo esta "ex lege" (CTN, art. 97, 113 e 114), no sentido de que só existe se ocorrer o fato gerador do tributo, tal como definido em lei, qualquer ato ou omissão de ato, anterior ao fato gerador, praticado sem violação de lei com vistas a evitar o fato gerador ou a retardá-lo, ou tendente a reduzir a obrigação dele decorrente, insere-se perfeitamente nas atribuições e nos deveres do

⁴¹ Por todos, ver XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002

*administrador, tanto quanto nos direitos das pessoas em geral e também da pessoa jurídica por ele administrada.*⁴²

Com uma visão diametralmente oposta, alguns teóricos do Direito Tributário entendem que, não obstante seja legítima a prática de atos que impliquem a redução do encargo fiscal, não se deve considerar lícitos aqueles cuja única finalidade tenha sido a redução da incidência tributária.

Para tanto, doutrinadores como MARCO AURÉLIO GRECO⁴³ defendem a aplicação da “Teoria do Propósito Negocial”, originária nos Estados Unidos no emblemático caso *Gregory vs. Helvering*, no sentido de ser legítima a desconsideração de operações cuja finalidade maior tenha sido a economia fiscal, é dizer, aquelas que não detenham qualquer propósito negocial extrafiscal intrínseco.

Cumprе ressaltar que, em que pesem os argumentos contrários a essa teoria, que invocam inclusive a inconstitucionalidade da norma geral antielisiva utilizada para fundamentar a desconsideração de operações pela Administração Pública, quando não se observem propósitos além daqueles puramente fiscais, é esse o entendimento que tem prevalecido no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão administrativo máximo em discussões envolvendo questões tributárias e de Elisão Fiscal.

Importa destacar, ademais, que a doutrina majoritária considera como atos de Planejamento Tributário lícito apenas aqueles praticados antes da efetiva ocorrência do fato gerador ou nascimento da obrigação tributária, diferenciando-se, por essa razão, a Elisão (prática considerada lícita pela maioria da doutrina) da Evasão e Elusão (normalmente associada a um caso de Elisão ineficaz, aceita apenas por parcela da doutrina).

Nesse sentido, costuma-se denominar Evasão a conduta ilícita incorrida pelo contribuinte quando este, em momento geralmente posterior à ocorrência do fato gerador, pratica atos que tem por objetivo evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pelos agentes estatais. Nesta hipótese, o fato gerador da obrigação já ocorreu, nascendo, portanto, o dever de recolher o tributo correspondente. Ocorre que o contribuinte, para se eximir

⁴² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário - Elisão e Evasão fiscal - norma antiElisão e norma antiEvasão in SILVA MARTINS, Ives Gandra da. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011 p. 464

⁴³ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011

de tal exação, omite a sua ocorrência ao Fisco. É o que ocorre quando o contribuinte sonega um tributo.

Para LUIS FLÁVIO NETO, a Evasão se constitui a partir do momento que se verifica

*a utilização pelo contribuinte de práticas expressamente proibidas pelo ordenamento jurídico, com o objetivo de evitar, minorar ou retardar o pagamento de tributos.*⁴⁴

Para o autor, uma diferença significativa entre a prática de Elisão e Evasão reside nos meios escolhidos pelo contribuinte. Na Elisão, o contribuinte se vale de meio lícitos, previstos pelo ordenamento, desde que utilizados antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Na Evasão, por outro lado, LUIS FLÁVIO NETO entende que o contribuinte pratica atos ilícitos, através da

*prestação de informações incorretas por meio de declarações falsas ao Fisco ou a falsificação de notas fiscais, com o propósito de ocultar riqueza tributável da Administração Fiscal.*⁴⁵

Segundo SACHA CALMON NAVARRO COELHO,

*Na Evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após a sua ocorrência. Na Elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa.*⁴⁶

Na Elusão, por outro lado, o comportamento e os meios escolhidos pelo contribuinte são, a rigor, lícitos, mas este age com simulação ou dissimulação de uma situação de fato ocorrida. Isto é, na aparência, os negócios jurídicos celebrados são lícitos, mas, em última análise, o que de fato se observa é a simulação ou dissimulação de uma situação através, por

⁴⁴ NETO, Luis Flávio. Teorias Do “Abuso” No Planejamento Tributário, 2011. 266f. Dissertação de Mestrado – Universidade de São Paulo, 201, p. 54

⁴⁵ NETO, Luis Flávio. Op. Cit. 2011, p. 54

⁴⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro - Curso de Direito Tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2012 p. 247

exemplo, da celebração sucessiva de contratos para desonerar ou tributar em menor medida situações que normalmente seriam oneradas de modo mais gravoso ao contribuinte.

É importante destacar que os teóricos adeptos das concepções mais clássicas do Planejamento Tributário, como RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA⁴⁷, não admitem a existência de Elisão fiscal em nosso ordenamento, assumindo que, ou se está diante de um caso de Elisão Fiscal, lícito, portanto, uma vez que os atos praticados pelo contribuinte ocorreram em momento anterior à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária esperada, ou se está diante de um caso de Evasão, no qual o contribuinte se valeu de meios ilícitos para poupar recursos a título de encargos tributários.

Desse modo, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA reforça que para ser legítima, a economia tributária

*Deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal.*⁴⁸

1.2.2 Atos ilícitos, opções fiscais e normas tributárias indutoras (extrafiscalidade e incentivos)

Conforme exposto, o Planejamento Tributário ou Elisão Fiscal tem por finalidade primordial reduzir o encargo tributário a que se sujeitaria o contribuinte, impedindo a concretização do fato gerador da obrigação tributária, ou atenuando o aspecto quantitativo da referida obrigação, seja pela melhor escolha da base de cálculo a ser tributada, seja pela realização de operações sujeitas a alíquotas mais vantajosas, por exemplo.

De todos os modos, a redução ou exclusão do pagamento de tributo não é exclusividade da prática de Elisão Fiscal. Isto é, podem haver outras situações que, de igual modo, tenham por efeito a redução ou atenuação da carga tributária, não se inserindo, no entanto, no conceito de Planejamento Tributário.

No presente tópico, objetiva-se realizar a distinção entre Planejamento Tributário e as demais situações que, não obstante sejam praticadas pelo contribuinte de modo a reduzir os

⁴⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário - Elisão e Evasão fiscal - norma antiElisão e norma antiEvasão in SILVA MARTINS, Ives Gandra da. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011

⁴⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. Cit. 2011, p. 464

seus encargos tributários, podendo ser lícitas ou ilícitas, não devem ser consideradas no âmbito da Elisã Fiscal.

1.2.2.1 Atos ilícitos

Quanto aos atos ilícitos, já se debateu no tópico anterior as razões para não se considerar inseridos no âmbito da Elisã Fiscal a prática de Evasão ou Elusão fiscal, abstendone-nos de novas considerações sobre o tema.

Passaremos, portanto, à análise daquelas situações que, embora lícitas, não se incluem no escopo do presente estudo, tais como as opções fiscais e as normas indutoras de comportamentos.

1.2.2.2 Opções fiscais

Por “opções fiscais”, LUIS FLÁVIO NETO compreende que o sistema jurídico tributário já ofereceria ao contribuinte

*mais de uma sistemática para que este submeta os seus signos de riqueza à tributação, cabendo a ele optar por aquela que lhe seja mais adequada, seja por parecer mais prática ou por proporcionar menor ônus tributário.*⁴⁹

Segundo MARCO AURÉLIO GRECO, as opções fiscais constituiriam

*alternativas criadas pelo ordenamento, propositalmente formuladas e colocadas à disposição do contribuinte para que delas se utilizem, conforme a sua conveniência.*⁵⁰

Nesse sentido, observa-se que já houve expressa disposição no sistema tributário de alternativas, ou opções, a serem adotadas pelo contribuinte no intuito de este se incluir na hipótese mais vantajosa de tributação. Em contrapartida, a opção do contribuinte por uma ou outra alternativa interessa ao Poder Público na medida em que poderia haver uma simplificação na tributação, tornando mais efetiva a arrecadação e fiscalização no combate à Evasão fiscal.

⁴⁹ NETO, Luis Flávio - Teorias Do “Abuso” No Planejamento Tributário, 2011. 266f. Dissertação de Mestrado – Universidade de São Paulo, 2011 p. 42

⁵⁰ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 104

Como exemplo, podemos citar a escolha de regime de tributação do Imposto de Renda para Pessoas Jurídicas, quando, simultaneamente, a referida entidade preenche os requisitos para ser tributada conforme o “lucro real” ou “lucro presumido”, ou, ainda, pelo sistema simplificado de tributação, o SIMPLES. Observa-se que, nos exemplos dados, o próprio ordenamento confere ao contribuinte a opção de escolha quanto a um ou outro sistema de tributação.

Desse modo, conclui-se que, não obstante a existência de opções fiscais possa ensejar a redução do encargo tributário, não se deve considerá-las como espécies de Planejamento Tributário, uma vez que a opção por uma ou outra alternativa interessa ao Poder Público sendo, até mesmo, desejada em busca de melhorias na arrecadação e fiscalização dos tributos.

1.2.2.3 Normas tributárias indutoras – extrafiscalidade e incentivos fiscais

Através das “normas tributárias indutoras”, constata-se que, de igual modo, há a possibilidade de redução do encargo tributário, pela concessão de benefícios ou estímulos para a realização ou não de determinados atos pelo contribuinte. A tal atributo das normas tributárias denomina-se Extrafiscalidade.

Segundo LUIS EDUARDO SCHOUERI, haveria por parte do Estado o interesse para que o contribuinte realize ou deixe de realizar determinados atos, segundo finalidades políticas, econômicas, sociais, dentre outras. Para atingir esse fim, um mecanismo eficiente, partindo-se do pressuposto que o contribuinte agiria de maneira racional de modo a minimizar os seus custos, seria a concessão de benefícios e incentivos de ordem fiscal. Isto é, o Estado editaria norma específica cuja finalidade seria a indução da prática ou abstenção de determinado fato pelo contribuinte. Para o autor, portanto,

*a intervenção sobre o domínio econômico por indução dá-se através de estímulos e desestímulos. As diversas formas de estímulo podem ser compreendidas no conceito comum das subvenções, i.e, medidas de incentivo, por parte do Poder Público, em favor de uma pessoa privada, com a finalidade de direcionamento econômico ou de atingir outras metas no interesse público.*⁵¹

⁵¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005 p.103

Ainda segundo o autor, pode-se dizer que

Normas tributárias indutoras, enquanto instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico, prestam-se tanto à correção das deficiências do mercado, quanto à implementação da Ordem Econômica prescrita na constituição. Em todos os casos é possível encontrar aplicabilidade de normas tributárias indutoras que, assim, se dobram aos princípios constitucionais que regem a Ordem Econômica.

52

Como se vê, a despeito de as normas tributárias indutoras implicarem na redução da carga tributária a ser suportada pelo contribuinte, não se deve incluí-las no conceito de Planejamento Tributário.

Isto porque, ao contrário da redução da carga tributária decorrente da prática de atos de Planejamento Tributário propriamente dito, a redução dos valores a serem recolhidos aos cofres públicos a título de tributo, nas hipóteses das normas indutoras, é desejada pelo ordenamento jurídico, que, através de normas específicas, orienta e incentiva a prática de determinados atos pelos contribuintes, concedendo-lhes a redução dos encargos fiscais.

Em outras palavras, há uma espécie de barganha entre o Estado e os contribuintes, de modo a que, se estes concordarem em realizar ou deixar de realizar determinados atos desejados ou indesejados pelo legislador, sua recompensa será uma efetiva economia fiscal.

1.2.3 Regra Matriz da Incidência Tributária

Conforme exposto em momento anterior, o Direito Tributário, enquanto ramo autônomo das ciências jurídicas, encontra a sua fonte de validade, o seu fundamento, especialmente na Constituição Federal de 1988.

Como se sabe, o texto constitucional não se encarrega de ele próprio instituir tributos, mas tão somente outorgar aos entes políticos - União, Estados, Distrito Federal e Municípios - a competência para que estes instituam as respectivas exações tais como definidas pelo constituinte, sendo as referidas entidades responsáveis, ainda, pela disposição quanto à fiscalização e arrecadação dos tributos.

⁵² SCHOUEIRI, Luis Eduardo. Op. Cit. 2005 p. 356

Para isso, no entanto, a lei que institui ou majora determinado tributo deve conter elementos mínimos que, apenas se considerados na forma de um conjunto, autorizam a subsunção da norma ao caso concreto com o conseqüente nascimento da obrigação tributária. Para alguns autores, o referido mandamento teria por fundamento o próprio princípio da Legalidade, expresso na forma do princípio da Tipicidade da tributação.⁵³

Nesse sentido, é tomando-se por base os ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO⁵⁴ que se convencionou denominar “regra matriz de incidência tributária” a conjugação dos elementos ou critérios mínimos necessários que viabilizam a adequada instituição ou majoração de tributos.

Adentrando propriamente ao conteúdo da referida regra, costuma-se dividir a sua análise em dois grupos, a saber, hipótese de incidência (antecedente) e obrigação tributária (consequente).

No primeiro grupo, avaliam-se critérios como “o que” (material – qual fato ensejará o pagamento de tributo), “onde” (espacial – local onde deve ocorrer a hipótese prevista em lei) e “quando” (temporal – momento a partir do qual o tributo será devido) haverá a incidência da norma tributária.

Não é necessário desenvolver demais o conceito de cada um dos critérios, bastando apenas o conhecimento de que esse primeiro grupo contém o “fato gerador” do tributo.

O segundo grupo, por outro lado, é composto de um critério pessoal, que delimita o “sujeito passivo” (quem é contribuinte) e o “sujeito ativo” (a qual entidade foi conferida a competência) da obrigação tributária; bem como de um critério quantitativo, que determinará efetivamente o valor a ser recolhido aos cofres públicos a título de tributo, através da utilização de elementos como “base de cálculo” (substrato de conteúdo econômico sob o qual incide a norma) e “alíquota”.

A importância de se conhecer a fundo a regra matriz de um tributo, que se satisfeita autoriza a incidência da norma tributária ao caso concreto, com o surgimento da obrigação tributária, ganha maior relevo a partir do momento em que se constata que a ausência de um ou

⁵³ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2016 p.

outro dos elementos mínimos faz com que a norma não seja aplicada ao caso concreto, não havendo, portanto, de se falar em dever de se recolher determinado tributo.

Pode-se dizer, dessa forma, que o Planejamento Tributário, enquanto instrumento legítimo de redução do encargo fiscal, visa a não ocorrência ou redução de um dos elementos utilizados na regra matriz para, desse modo, mitigar a aplicação e cobrança de tributos.

Quanto ao primeiro grupo⁵⁵, o Planejamento Tributário normalmente se manifesta na prática de atos que visem, por exemplo: a) para o critério material, a realização de operações diversas daquelas previstas no núcleo da norma (verbo + complemento), de modo a que não se configure o fato gerador da obrigação tributária; b) para o critério espacial, a realização de operações em locais cuja tributação seja mais favorável ao contribuinte, reduzindo os seus custos fiscais; c) para o critério temporal, o momento mais adequado para a prática de determinada operação, de modo a postergar ou minorar a incidência de tributos.

Quanto ao segundo grupo⁵⁶, em geral, observam-se como exemplos de Planejamento Tributário situações nas quais o contribuinte avalia a conveniência quanto ao sujeito passivo que realizará a hipótese definida na norma, bem como o melhor aproveitamento de suas atividades de modo a ser tributado em bases de cálculo mais vantajosas ou alíquotas menores, conforme o caso.

De todas as formas, para a adequada realização de Planejamento Tributário, é dominante o entendimento de que quaisquer atos a serem praticados no intuito de minorar a carga tributária de determinado negócio devem ser praticados antes da ocorrência do fato gerador do tributo, isto é, antes do efetivo nascimento da obrigação tributária.

Acaso se revele que determinado ato foi praticado após a ocorrência do fato gerador, não há de se falar mais em Planejamento Tributário, mas sim em Evasão, sonegação ou outra hipótese ilegítima para diminuir o encargo fiscal a ser suportado pelo contribuinte.

Como se verá adiante, a definição do momento em que um ato foi ou deixou de ser praticado pelo contribuinte constitui um dos pontos fundamentais da teoria clássica do Planejamento Tributário, que entende que, não obstante não seja esse o único critério a ser

⁵⁵ LUKIC, M. R. Planejamento Tributário - FGV Direito RIO. Rio de Janeiro: FGV Direito RIO, 2017 p. 21-23

⁵⁶ LUKIC, M. R. Op. Cit., 2017 p. 23-30

utilizado para aferir a validade do planejamento realizado, apenas aqueles atos praticados antes do respectivo fato gerador da obrigação poderão ser considerados válidos.

1.3 Teorias do Planejamento Tributário

1.3.1 Teoria Clássica – Legalidade e Tipicidade da tributação, simulação e Inconstitucionalidade da Norma Geral Antielisiva (CTN, Art. 116, parágrafo único)

No presente tópico, será examinada a Teoria Clássica do Planejamento Tributário. Para tanto, serão abordados sucessivamente os seguintes temas: a) Legalidade e Tipicidade da tributação, enquanto garantias constitucionalmente asseguradas ao contribuinte; b) Simulação, à luz da teoria voluntarista e causalista da formação do negócio jurídico, e sua contraposição ao denominado Negócio Jurídico Indireto; c) Inafastabilidade da regra da Legalidade pelo princípio da Capacidade Contributiva, tal como sustentada pelos teóricos modernos; d) Inconstitucionalidade da Norma Geral Antielisiva instituída pela Lei Complementar 104/01.

Para os fins almejados no presente tópico, será utilizada a doutrina de ALBERTO XAVIER como marco teórico principal, não se desconsiderando, não obstante, os ensinamentos de outros importantes teóricos do Direito Tributário.

1.3.1.1 Teoria da Tipicidade da Tributação

No Brasil, a teoria da Tipicidade da tributação teve como um de seus grandes expoentes o renomado jurista ALBERTO XAVIER, português de origem, cujos ensinamentos serão melhor apresentados abaixo.

Para o autor, o princípio da Legalidade da tributação, enquanto garantia assegurada constitucionalmente ao contribuinte, importaria na exigência não apenas de que a instituição ou majoração de um tributo tivesse fundamento em lei (reserva de lei), mas, para além disso, que a referida lei fosse, de tal modo, qualificada, que contivesse também *o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto* (reserva absoluta de lei). Pela necessidade dessa especial qualificação atribuída à lei tributária, o autor conclui que teria lugar em nosso

ordenamento, como uma expressão do princípio da Legalidade, o princípio da Tipicidade ou Reserva Absoluta de lei⁵⁷.

Para ele, o princípio da Tipicidade da tributação, enquanto reflexo do princípio da Legalidade, teria como implicação direta o fato de que, para a instituição ou majoração de um tributo, não bastaria que a exação correspondente encontrasse previsão na lei que a instituiu ou majorou. Para além disso, seria imprescindível que todos os elementos configuradores da obrigação estivessem exaustivamente previstos e estabelecidos em lei, não havendo margem para que a sua cobrança se desse com a aplicação analógica de outros dispositivos ou com a utilização de critérios subjetivos por parte dos agentes estatais.

Nesse sentido, o referido preceito teria como corolário quatro outros princípios, a saber, o princípio da seleção, da *numerus clausus*, do exclusivismo e da determinação ou Tipicidade Fechada.

O princípio da seleção significa que o legislador não pode descrever o tributo pela utilização de conceito ou cláusula geral abrangendo todo o quadro das situações tributáveis, ou seja, as reveladoras de capacidade contributiva (...) Pelo contrário, os tributos devem constar de uma tipologia, isto é, devem ser descritos em tipos ou modelos que exprimam uma seleção pelo legislador das realidades que pretende tributar (...)

O princípio da “numerus clausus” especifica que (...) o fato tributário é um fato típico o qual, para produzir os seus efeitos, necessário se torna corresponda, em todos os seus elementos, ao tipo abstrato descrito na lei: basta a não-verificação de um deles para que não haja, pela ausência de tipicidade, lugar à tributação. (...)

O princípio do exclusivismo exprime que a conformação das situações jurídicas aos tipos legais tributários é não só absolutamente necessária como também suficiente à tributação (...)

O princípio da determinação ou da tipicidade fechada exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta.⁵⁸

Com essas considerações, ALBERTO XAVIER adverte que o princípio da Tipicidade estaria intimamente relacionado também aos princípios da Segurança Jurídica e da Separação dos Poderes.

⁵⁷ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002 p.17-31

⁵⁸ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002, p. 18-19

O princípio da Tipicidade da tributação encontra-se estreitamente relacionado não só com o princípio da Segurança Jurídica, mas também com o princípio da Separação de Poderes, enquanto determina regras quanto à formulação das leis, tendo em vista impedir que a função legislativa do Poder Legislativo possa vir a ser exercida, ainda que de modo indireto ou oblíquo, pelo Poder Executivo e pelo Poder Judiciário.⁵⁹

Para o autor, o constituinte, ao delinear as diversas competências tributárias, através de exigências, proibições e exclusões, teve por objetivo atribuir ao poder Legislativo o *monopólio da criação e do aumento dos tributos*, impedindo, desse modo, que os demais poderes, Executivo e Judiciário, subvertam a rígida ordem tributária estabelecida e promovam uma inversão de competências, criando ou aumentando tributos, seja por meio da utilização do *poder regulamentar*, da *aplicação analógica* ou do *poder discricionário*.

Em outras palavras, sustenta que

o que se pretendeu foi subtrair à disponibilidade dos Poderes Executivo e Judiciário qualquer técnica direta ou indireta de criação ou aumento de tributos.⁶⁰

Importante destacar, desse modo, que, uma vez que a instituição ou majoração de um tributo tenha por consequência uma efetiva criação do direito, com uma consequente inovação no ordenamento, e que tal função foi conferida exclusivamente ao poder Legislativo, restaria aos poderes Executivo e Judiciário a mera aplicação do direito, ou regulação, nas hipóteses em que a lei os autoriza.

Não é legítimo, portanto, que sob o pretenso fundamento de que haveria lacunas no sistema estabelecido pelo Poder Legislativo, o Judiciário e, especialmente, o Executivo inovem no ordenamento criando ou majorando tributos sem o devido respaldo legal.

Com esse entendimento, ALBERTO XAVIER propõe que o princípio da Tipicidade, diante do monopólio conferido ao Poder Legislativo, inevitavelmente importaria na existência de comandos e restrições ao legislador para que este formule as leis tributárias

de um modo casuístico ou seletivo, com a consequente proibição de cláusulas gerais (lex stricta); de modo completo e exclusivo, com a

⁵⁹ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002, p. 26

⁶⁰ XAVIER, Alberto. Op. Cit. 2002, p. 26

*consequente proibição de normas de reenvio (lex completa); de modo claro e preciso, com a consequente proibição de conceitos indeterminados (lex certa); de modo expresso, com a consequente proibição da analogia (lex stricta).*⁶¹

Como se vê, em matéria tributária, para que não ocorra subversão das competências do Poder Legislativo pelo Executivo ou pelo Judiciário, é imprescindível que todos os elementos da obrigação estejam exaustivamente definidos na lei que instituiu ou majorou o tributo, de modo a limitar o âmbito de atuação e interpretação dos poderes, impedindo a abertura de espaço para que estes inovem ou criem efetivamente novas normas em nosso ordenamento.

Percebe-se, portanto, que ao legislador é conferido, junto à prerrogativa de decidir sobre a instituição ou majoração de tributos, o dever de que, acaso o faça, tal decisão seja dotada de precisão e completude quanto aos elementos que constituem a obrigação tributária.

Em matéria de Elisão Fiscal, a importância das considerações realizadas pelo autor, no sentido de que somente à lei seria conferida a prerrogativa de não apenas instituir ou majorar um tributo, mas também delimitar de modo preciso os elementos que compõe a respectiva obrigação tributária, seria justamente quanto à possibilidade de o contribuinte se planejar de modo a incorrer em uma situação que, ou não contenha os elementos descritos na norma, impossibilitando, por conseguinte, a sua incidência, ou, de outra forma, acaso seja absolutamente necessária a prática de atos que se incluam no âmbito de aplicação de alguma norma, que eles sejam praticados de tal modo que impliquem em uma incidência minorada da norma tributária, possibilitando uma efetiva economia fiscal por parte do contribuinte..

Dito de outra forma, uma vez que a obrigação só se constitui se presentes todos os elementos previstos no texto legal, os quais, nos termos do art. 114 do CTN são “necessários e suficientes” para aplicação da norma, a mera inobservância de qualquer desses elementos conduz à sua não aplicação, pois todos são absolutamente necessários para o surgimento da referida obrigação tributária, em observância ao princípio da Tipicidade da tributação.

Sobre o tema, o Código Tributário Nacional, em seu art. 114 dispõe o seguinte:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

⁶¹ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002, p. 29

Deu-se realce à expressão “necessários e suficientes” no parágrafo anterior pois a leitura atenta do dispositivo correspondente nos conduz a uma conclusão interessante, extraída dos ensinamentos de ALBERTO XAVIER, quando da formulação do *princípio do exclusivismo*⁶².

Ora, acaso se entenda que a aplicação de uma norma se dê ainda que não presentes todos os elementos que constituem o fato gerador da referida obrigação, isto é, por uma aplicação analógica da lei, em outras palavras, estar-se-ia dizendo que tais elementos seriam, de fato, “suficientes” para o surgimento da obrigação, mas, por outro lado, deixariam de ser “necessários”, porquanto a sua inobservância ainda assim conduziria à incidência do tributo.

Dito de outra forma, a relação lógica envolvida na aplicação da norma tributária impõe que a situação definida na norma, o “fato gerador” (proposição A), seja, ao mesmo tempo, condição “suficiente e necessária” para o surgimento da “obrigação tributária” (proposição B). Trata-se, desse modo, de uma relação bicondicional entre as mencionadas proposições, uma vez que a primeira delas seria simultaneamente uma condição e consequência da outra, e vice-versa.

Assim, sendo A uma condição “suficiente”, se ela ocorre, é de se esperar que B venha a ocorrer. Ou seja, é suficiente que A ocorra para que se conclua que B também ocorrerá, em toda e qualquer hipótese. Substituindo-se A por “chuva” e B por “água”, para tornar mais didática a explicação, parece mais intuitivo afirmar-se, de igual modo, que a ocorrência da proposição A “chuva” é suficiente para a verificação da proposição B “água”, por assim dizer.

Por outro lado, sendo A também uma condição necessária, pode-se concluir que, se B ocorre, A necessariamente teve de ocorrer. Ou seja, A é condição sem a qual B jamais poderia ocorrer, mas, em contrapartida, se B ocorreu, A necessariamente teve de ocorrer. Assim, B ocorre *se e somente se* A ocorrer. Tomando-se por base situação similar ao exemplo anterior, sendo A igual a “oxigênio” e B igual a “fogo”, pode-se dizer que A é uma condição necessária para a ocorrência de B, uma vez que, só haverá “fogo” se houver “oxigênio”, e se há “fogo”, necessariamente terá havido “oxigênio”. Como se vê, é inconcebível uma situação na qual se tenha “fogo” e não se tenha “oxigênio”, pois o último é uma condição necessária para o primeiro.

Retornando à questão do surgimento da obrigação tributária, o raciocínio é de igual modo aplicável. Por suficiente, é correto afirmar que toda vez que o “fato gerador” (chuva)

⁶² XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002, p. 18-19

venha a ocorrer, a “obrigação tributária” (água) surgirá. Ou seja, é suficiente a ocorrência da situação descrita na norma, na forma do “fato gerador”, para o surgimento da correspondente “obrigação tributária”. Por outro lado, sendo a situação descrita no “fato gerador” também uma condição necessária, o surgimento da “obrigação tributária” (fogo) estará condicionado necessariamente à sua ocorrência (oxigênio). Ou seja, se há “obrigação tributária” (fogo), necessariamente teve de ocorrer a situação descrita no “fato gerador” descrito na norma (oxigênio), pois, isoladamente, a obrigação tributária não se mantém. Em outros termos, assim como no exemplo do fogo-oxigênio, é inconcebível a existência de obrigação tributária sem que a situação definida no fato gerador tenha ocorrido tal qual como definida em lei. Se, por acaso se admita que haja o surgimento da obrigação tributária sem que se verifique a exata ocorrência da situação definida em lei, esta deixará de ser necessária, passando a ser uma mera condição suficiente.

Como se percebe, no mundo cotidiano, é bastante difícil encontrar uma situação na qual uma proposição seja, ao mesmo tempo, condição suficiente e necessária para a ocorrência de um evento. Como se viu, para tentar elucidar o conteúdo, foi necessário recorrer a mais de uma situação do mundo concreto. É bastante significativo, portanto, que o legislador tenha optado conscientemente por utilizar a expressão “necessária e suficiente”, ao tratar de fato gerador e do surgimento da obrigação tributária.

Não pensem que esta extensa exposição está sendo realizada sem qualquer propósito. As razões para tanto se justificam a partir do momento em que um raciocínio aparentemente simples de ser realizado é superado em prol de interesses individuais do aplicador da norma, ainda que respaldados pelos nobres princípios da Ordem Social.

Como vimos, em matéria de Direito Tributário, os reflexos do princípio da Legalidade e Tipicidade se observam nos mais diversos contextos, sendo o principal deles a imposição de que haja uma exaustiva definição dos elementos que, apenas se verificados em sua totalidade, importarão no surgimento da obrigação tributária. Desse modo, impõe-se ao legislador a definição expressa de quais situações, e apenas elas, comporão as hipóteses de incidência da norma tributária, com o correspondente surgimento da obrigação. O que não se insere na descrição realizada pelo legislador, necessariamente está fora do tipo e, por essa razão, assumindo-se que a obrigação demanda a ocorrência da situação descrita no fato gerador tal como definido na lei, não haverá o surgimento da referida obrigação. Tal entendimento decorre,

como relatado anteriormente, da adequada compreensão do art. 114 do CTN, tomando por base o constitucional direito à Legalidade e Tipicidade da tributação.

Rapidamente, tomemos como exemplo a situação do binômio fogo-oxigênio. Vamos assumir, para os fins almejados neste parágrafo, que a existência do fogo está, neste outro exemplo, condicionada a presença de “oxigênio” mais “combustão” e que, de igual modo, sempre que se verifique a presença dos mesmos “oxigênio” mais “combustão”, haverá fogo. De modo simplificado, essa premissa parece-nos inquestionável, correto? Em outras palavras, no exemplo dado, estruturou-se uma relação lógica bicondicional tal como se observa na lógica tributária. A esta altura da exposição, parece mais intuitiva a conclusão de que, se não houver cumulativamente “oxigênio” mais “combustão” – leia-se todos os elementos que compõe a situação descrita no fato gerador-, não haverá fogo (para o exemplo dado, utiliza-se como premissa o fato de que o fogo não será gerado com a combustão de qualquer outro gás que não o oxigênio pois, do contrário, oxigênio não seria, efetivamente, uma condição necessária para o surgimento do fogo, sendo meramente uma condição suficiente para a sua verificação) – leia-se obrigação tributária. De igual modo, se há “fogo” – leia-se obrigação tributária -, necessariamente teve de ocorrer “oxigênio” mais “combustão” – leia-se fato gerador -, novamente, assumindo-se que somente haverá “fogo” quando houver a “combustão” do gás “oxigênio”. No nosso exemplo, acaso se substitua o gás “oxigênio” por outro qualquer, mantendo-se, contudo, o outro elemento da relação, por mais significativo que seja, a saber a “combustão”, ainda assim não haverá “fogo”, pois “fogo” ocorre *se e somente se* verificadas absolutamente todas as condições da nossa proposição. É evidente, desse modo, que se a proposição antecedente não se conformar exatamente da forma como prevista, ainda que o seja em grande parte de seus elementos, a consequência lógica será o não surgimento da obrigação.

Nesse sentido, para encerrar o raciocínio lógico utilizado na tentativa de elucidar a relevância de o legislador ter adotado a expressão “necessária e suficiente”, conclui-se que a obrigação surgirá *se e somente se* atendidos todos os elementos descritos no fato gerador e, de igual modo, uma vez presentes tais elementos, a obrigação necessariamente deverá ser constituída. Caberá ao contribuinte, portanto, no exercício de suas liberdades, conformar a sua atuação de modo não incorrer nos elementos que compõe a obrigação e, desse modo, não ter para si o surgimento da obrigação de recolher tributos.

Dessa forma, como se viu anteriormente, um dos critérios utilizados para aferir a validade de um Planejamento Tributário conduzido pelo contribuinte consiste justamente na verificação do momento da prática de tais atos, uma vez que, se presentes os elementos hipoteticamente descritos na norma, a prática de qualquer medida elisiva seria, a bem da verdade, uma medida evasiva, uma vez que a obrigação já se teria constituído e já haveria o dever de recolher o tributo correspondente.

Assim, assumindo-se que as considerações anteriormente realizadas estão corretas, de modo a concluir-se que não há no ordenamento norma que vede a prática de atos *lícitos* que importem efetiva redução do encargo tributário, sendo, na verdade, essa liberdade uma consequência natural do direito à livre iniciativa e liberdade para contratar, tutelados constitucionalmente, não há de se falar em abuso quando o contribuinte, valendo-se de instrumentos *lícitos*, oriente as suas ações para evitar ou minorar a carga tributária, salvo em caso de simulação, mas aí a operação já terá deixado de ser lícita, portanto.

Isto é, *antes* de ocorrido o fato gerador da obrigação, é perfeitamente aceitável e constitui um reflexo da própria liberdade do contribuinte que este oriente as suas decisões no sentido de não incorrer em um ou outro elemento do fato gerador, ou, não sendo possível evitar a ocorrência da situação descrita na norma, que o faça de modo a reduzir um dos elementos que compõem o critério quantitativo da regra de incidência da norma (visando-se, por exemplo, uma alíquota ou base de cálculo mais vantajosas).

Mas é evidente que o momento da prática dos atos pelo contribuinte não é o único critério adotado para verificar a legitimidade do Planejamento realizado. Além disso, deve-se verificar se os atos praticados são lícitos, evidentemente, e se foram praticados sem o intuito de simular ou dissimular a ocorrência de algum fato.

1.3.1.2 Simulação, Negócio jurídico indireto e fraude à lei⁶³

Em matéria de Elisão Fiscal, a doutrina clássica sempre indicou como requisitos a serem cumpridos pelo contribuinte, quando do exercício de sua liberdade de contratar e livre iniciativa que, além da licitude dos atos e negócios celebrados, bem como que a sua prática se

⁶³ Sobre o tema, conferir XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002, p. 51-84

dê em momento anterior à ocorrência do fato gerador da obrigação, que estes sejam realizados de modo real, de modo algum aparente, portanto, de tal sorte que a inobservância deste último requisito, ou de qualquer dos outros anteriormente citados, teria por consequência natural que aqueles praticados de modo simulado não teriam aptidão para produzir os efeitos fiscais almejados pelo contribuinte sendo, por conseguinte, inoponíveis ao Fisco.

O Código Civil de 2002, ao dispor sobre o instituto da simulação, dispôs, em seu art. 167, §1º, o que se segue:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 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

Como se vê, o Código Civil se encarregou da tarefa de descrever as circunstâncias nas quais um negócio jurídico será considerado simulado, prescrevendo, ademais, que o referido negócio será, para todos os efeitos, nulo, subsistindo, no entanto, aquilo que se pretendeu ocultar, se válido for na substância e na forma.

Sobre o tema, o Código Tributário Nacional, até a edição da Lei Complementar nº 104 de 2001, se limitava a aludir ao instituto em apenas dois dispositivos, quais sejam, quando da revisão de lançamento de ofício e do prazo decadencial do lançamento por homologação⁶⁴.

Com a edição da referida lei complementar, no entanto, adicionou-se ao nosso ordenamento a denominada Norma Geral Antielisiva, constante do CTN, art. 116, parágrafo único, in verbis:

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

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

⁶⁴ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002 p.51

Como se vê, o dispositivo colacionado confere à autoridade fiscal a prerrogativa para desconsiderar, não desconstituir, um negócio jurídico celebrado pela parte quando se comprove que este somente foi celebrado a fim de ocultar a ocorrência de uma situação que ensejaria o surgimento de uma obrigação tributária indesejada.

Nesse sentido, quando restar inequívoco que houve por parte do contribuinte a intenção de ocultar ou conferir aparência diversa no todo (simulação Absoluta) ou em parte (simulação Relativa - Dissimulação) quanto à ocorrência de determinado fato que conduziria a uma situação mais gravosa em termos fiscais, a operação deverá ser desconsiderada e tributada conforme os *atos* efetivamente ocorridos, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Destaque-se que, nessa situação, o fato tributável já terá ocorrido, não socorrendo ao contribuinte nenhuma medida válida ou lícita para elidir a norma tributária. Não obstante, acaso, ainda assim, desejasse ele reduzir o encargo, a única medida cabível, porém ilícita, seria a prática de atos evasivos, cujos objetivos fossem, portanto, ocultar ou conferir aparência diversa ao fato tributável já ocorrido, de modo a diminuir o referido encargo fiscal a ser suportado.

Desse modo, pode-se dizer, em síntese, que a liberdade do contribuinte é garantida até a ocorrência do fato tributável. Depois que este tenha ocorrido, nada mais poderá fazer o contribuinte, devendo sujeitar-se à norma tributária aplicável.

É o que se extrai dos ensinamentos de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, quando aduz que

Realmente, sendo a obrigação “ex lege”, após a ocorrência do fato imponível não importa se a pessoa, já contribuinte, tenha ou não querido incorrer no respectivo fato gerador. Porém, antes da ocorrência é ela quem comanda seus atos no sentido de adentrar ou não na situação tributável. (...)

O direito ao planejamento dos atos da pessoa perante suas possíveis implicações tributárias – repita-se, ínsito ao direito de propriedade – vem garantido especificamente pela proibição constitucional da utilização do tributo com efeito de confisco (art. 150, inciso IV), cuja proibição estaria violada, entre outras circunstâncias, e principalmente, se não houvesse a referida liberdade.⁶⁵

⁶⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário - Elisão e Evasão fiscal - norma antielisão e norma antievasão in SILVA MARTINS, Ives Gandra da. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011 p. 451-452

Inobstante as discussões quanto à extensão e aplicação do referido dispositivo, mais adiante apresentadas, fato é que a lei ordinária exigida pela norma que o incluiu em nosso ordenamento jamais foi editada, restando inequívoco, conforme a melhor doutrina, o entendimento de que a denominada Norma Geral Antielisiva não possui eficácia em nosso ordenamento, porquanto pendente a edição do ato normativo reclamado para a sua aplicação.

De todas as formas, assumindo-se que, não obstante a sua ineficácia, a norma tem o condão de orientar interpretações por parte dos agentes estatais, bem como dos órgãos julgadores, importante que se delimite exatamente o seu objeto, bem como as situações as quais não se caberá a aplicação da norma.

Sobre o tema, ALBERTO XAVIER⁶⁶ inicia as suas considerações apontando a recorrente imprecisão terminológica adotada pela doutrina, aduzindo que a mencionada Norma Antielisiva seria, em verdade, uma norma ou cláusula Anti-simulação.

Em sentido similar, alertou RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA⁶⁷ no sentido de que o mencionado dispositivo, em sua correta compreensão, consistiria em uma norma antievasiva, não antielisiva.

De um modo ou de outro, as conclusões dos referidos autores parecem encaminhar-se em uma mesmo sentido, qual seja, ao fato de que o legislador, ao dispor sobre a possibilidade de desconsideração dos efeitos de um negócio celebrado, para fins de incidência de uma norma tributária em detrimento de outra, teve por intenção abarcar apenas as situações nas quais se comprovasse ter havido simulação ou dissimulação por parte do contribuinte, ou seja, uma situação ilícita.

A Elisão Fiscal, como se sabe, constitui um direito, uma garantia, a praticar atos lícitos que impliquem economia fiscal àquele que a utiliza. Sendo lícita, portanto, fora estaria do âmbito de incidência da referida norma.

Sendo assim, surgem alguns questionamentos no sentido de saber, a uma, o que seria a simulação para fins fiscais, e, em seguida, a distinção entre o instituto e outras figuras do direito, comumente utilizadas pelo contribuinte, mas que com aquela não se confundem, tais como o negócio jurídico indireto e o negócio fiduciário.

⁶⁶ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002 p. 52

⁶⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. Cit. 2010 p. 560

1.3.1.2.1 *Simulação: conceito e espécies*

Quanto à delimitação do conceito, ALBERTO XAVIER entende a simulação como

*um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiros.*⁶⁸

Como se vê, na construção do conceito, o autor demonstra ser adepto da teoria civilista tradicional quanto à formação dos negócios jurídicos, a qual, valorizando a autonomia da vontade para a celebração de um negócio, trata a simulação, de modo geral, como a discrepância entre a vontade interna do agente e a declaração emitida ou exteriorizada.

Para ALBERTO XAVIER, portanto, os elementos essenciais para a constituição de um ato simulado seriam

*i) a intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração; ii) o acordo simulatório (pactum simulationis); iii) e o intuito de enganar terceiros.*⁶⁹

Para o autor, necessária se faz, ademais, que se proceda à diferenciação entre as duas espécies de simulação, a saber, simulação absoluta e relativa. Para ele, a simulação absoluta consistiria na celebração de um negócio jurídico que não tivesse qualquer correspondência no mundo fático, isto é, cuja vontade de efetiva realização jamais se fez presente. A simulação relativa, por outro lado, ocorreria sempre que fosse celebrado um negócio jurídico com o intuito de dissimular, isto é, mascarar ou ocultar, a celebração de outro, já efetivamente celebrado pelas partes.

Como se vê, adotando uma concepção civilista voluntarista, o autor entende que na simulação absoluta inexistiria um negócio real, subsistindo apenas um negócio simulado, meramente declarado; na simulação relativa, de outra sorte, existiriam dois negócios: aquele decorrente da vontade exteriorizada pelas partes, um negócio simulado, e aquele efetivamente desejado pelas partes, negócio dissimulado. Quanto à última subespécie, subdivide-a em outras duas classificações, quais sejam, total ou parcial.

⁶⁸ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002 p. 52

⁶⁹ XAVIER, p. 53

*A simulação relativa pode ser total ou parcial: é total se o ato jurídico simulado e o dissimulado pertencem a tipos negociais distintos, como o mútuo e o depósito, a venda e a doação; é parcial se, muito embora o ato simulado e o dissimulado pertençam ao mesmo tipo negocial, divergem apenas num dos seus elementos.*⁷⁰

Nesse sentido, já adentrando em matéria de Direito Tributário, sustenta que a simulação Fiscal poderia incidir sobre quaisquer dos elementos que compõe a obrigação tributária, isto é, fato gerador, base de cálculo ou sujeito passivo da exação, sendo, em qualquer dessas hipóteses, passível de desconsideração pelo Fisco para que haja a adequada tributação correspondente ao negócio dissimulado.⁷¹

Em síntese, portanto, defende que, para a desconsideração de um ato ou negócio celebrado, a autoridade fiscal deverá demonstrar que, de fato, ocorreu simulação ou dissimulação quanto à um dos elementos que compõe a relação entre as partes, as quais, em conluio, omitiram informações sobre fatos ocorridos no intuito de evadir a norma fiscal.

No entanto, levando em consideração que o CTN nada dispôs sobre o que seria considerado simulação, especificamente para fins fiscais, não outra alternativa teria o agente estatal senão a de realizar a verificação no caso concreto tomando por base o preceituado no art. 167 do CC/02, para o qual, considerar-se-ão simulados os negócios que: *aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*

Fora dessas hipóteses, portanto, nada poderia ser objetado contra o contribuinte, uma vez que não se estaria diante da prática de simulação ou dissimulação, combatida expressamente pelo nosso sistema e pela desnecessária *Norma Anti-simulação* inserida no CTN, art. 116, parágrafo único, considerando-se, é claro, que não se tente conferir sentido diverso ao disposto na referida norma, estendendo o seu âmbito de aplicação.

É o que se extrai dos ensinamentos de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, sustentando que

...um negócio jurídico que incorra em qualquer das hipóteses do parágrafo 1º do art. 167 do Código Civil é negócio simulado, nulo de pleno direito e incapaz de produzir os efeitos de economia fiscal

⁷⁰ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002 p. 55

⁷¹ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002 p. 56-58

desejados pelo agente, até porque não produz qualquer efeito no mundo jurídico.(...)

Ao contrário, é inatacável um negócio praticado pela pessoa e que não se submeta a qualquer dos vícios relacionados no art. 167, ainda que adotado com o intuito de economizar tributo, e ainda que conduza indiretamente ao mesmo resultado econômico que seria produzido por um outro negócio direto tributado, ou a resultado economicamente semelhante ao deste⁷²

Os teóricos adeptos da teoria causalista do negócio jurídico, por outro lado, relativizam a importância conferida à autonomia da vontade pelos teóricos clássicos. Em outras palavras, definem que mais importante que a análise dos motivos pessoais que conduziram a parte a celebrar o negócio é a análise da causa, ou, em outras palavras, a razão jurídica da celebração do negócio e se ela está sendo cumprida.

Como se sabe, todo negócio jurídico possui elementos sem os quais a sua celebração se torna inexistente ou inválida, quais sejam: partes capazes, objeto possível, lícito e determinado (ou determinável), e forma prescrita ou não defesa em lei.

O Código Civil de 2002 não menciona expressamente a causa ou motivo do negócio como um de seus elementos essenciais. Todavia, assumindo-se que o falso motivo, quando expresso e conhecido por ambas as partes, pode ensejar a nulidade do negócio celebrado, é importante discorrer sobre os referidos conceitos.

Ao final, pretende-se demonstrar que, para a teoria causalista, a simulação, enquanto vício do negócio jurídico, se dá quando há *incompatibilidade* entre a causa que tipicamente ensejaria a celebração do negócio, isto é, a finalidade jurídica tipicamente tutelada quando da celebração daquela espécie de negócio, e o resultado prático assumido pelas partes.

Importante destacar, desde logo, que existe uma tênue distinção entre o negócio simulado - ilícito - e o negócio indireto - lícito. Antecipando a discussão, basta-nos dizer, neste momento, que ambas as espécies têm como ponto em comum a escolha de um negócio atípico para atingir fins diversos do que aqueles tipicamente esperados. No entanto, no negócio indireto, apesar de não desejar efetivamente o resultado típico da espécie negocial adotada, a parte assume os seus efeitos, isto é, há compatibilidade entre a causa jurídica do negócio e o resultado prático observado. Por outro lado, na simulação, a parte não assume efetivamente os efeitos do

⁷² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário - Elisão e Evasão fiscal - norma antielisão e norma antievasão in SILVA MARTINS, Ives Gandra da. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011 p. 495

negócio celebrado, havendo incompatibilidade entre a causa jurídica que tipicamente ensejaria a celebração do negócio e o resultado prático obtido.

Nesse sentido, é importante destacar que a causa de um negócio não se confunde com os motivos pessoais que levaram as partes a celebrarem-no. Uma vez que a causa do negócio é extremamente relevante para a análise do caso, os motivos pessoais, por outro lado, são irrelevantes sob a ótica do direito.

Como se vê, portanto, a causa de um negócio está relacionada aos resultados esperados quando da sua celebração. Isto é, dos efeitos práticos tipicamente esperados com a realização do negócio. Em um contrato de compra e venda, por exemplo, a causa que tipicamente enseja a celebração do negócio é a transferência da propriedade do bem por uma das partes através de pagamento correspondente ao valor acordado pela outra parte. Tanto é assim que, nessa mesma situação, não se considera para a validade do negócio o fato de que uma das partes tenha adquirido a casa com finalidades puramente especulativas, firme na crença de que o imóvel iria apresentar alguma valorização após o transcurso de determinado tempo. Como se percebe, os motivos pessoais do agente pouco importam para o Direito, desde que o resultado obtido pela escolha de uma ou outra forma jurídica seja lícito.

Em matéria de Planejamento Tributário, a distinção entre causa e motivo é bastante relevante, especialmente ao se levar em consideração as razões que na maior parte das vezes são invocadas para desconstituir uma série de operação realizadas pelos contribuintes sob o fundamento de que haveria vícios na sua celebração.

É perfeitamente cabível que o contribuinte celebre negócios tendo por motivos pessoais a economia de tributos. Por outro lado, não se admite que um negócio seja celebrado sem que haja conformação entre a causa que tipicamente o ensejaria e a situação efetivamente observada no mundo real, pois, desse modo, estar-se-ia diante de um ato simulado.

Nesse sentido, LAPATZA conclui que, quando da análise de um negócio,

Ou a causa típica, geral, abstrata e suficiente de um negócio existe e, portanto, só se pode falar, neste caso – porque o negócio existe e configura o fato tipificado como fato imponible pela lei -, de economia de opção; ou a causa não existe e tampouco existe o negócio, e com isso só se poderá falar de simulação.⁷³

⁷³LAPATZA, José Juan Ferreiro. Direito Tributário: Teoria Geral do Tributo. Madrid: Marcial Pons, 2007 p. 99

Portanto, o contribuinte, quando se vale de técnica de Planejamento Tributário para realizar determinada operação visando a escolha da via fiscal mais vantajosa, não estaria incorrendo em qualquer hipótese de anomalia da causa da celebração do negócio, porquanto a consideração dos efeitos fiscais influiria apenas nos motivos pessoais do indivíduo, irrelevante, como visto, para fins jurídicos. A causa da celebração do negócio não restaria invalidade, uma vez que o negócio seria faticamente observado.

É evidente, não obstante, que se a Administração provar (de modo irrefutável) que o negócio não existiu, isto é, que não se verificou a correspondência dos fatos declarados pelo contribuinte com os efetivamente percebidos na realidade, ou que aqueles corresponderam apenas parcialmente a estes, por razões de dolo quanto à intenção de enganar, simular ou falsear, estar-se-ia diante de um negócio simulado e, precisamente por esta razão, seria necessária a aplicação da norma correspondente aos fatos efetivamente realizados pelo contribuinte.

Quando se está diante de um caso de Planejamento Tributário, por outro lado, o que se observa é que os motivos para a celebração do negócio estão intrinsecamente relacionados à efetiva economia fiscal, o que, diga-se de passagem, corresponde a uma finalidade perfeitamente aceitável sob o ponto de vista empresarial. Importa destacar, portanto, que isso não torna o negócio jurídico inválido uma vez que, insista-se, ele foi realizado em conformidade com a lei e de fato seus efeitos foram percebidos no âmbito da realidade. Não se estaria diante de um negócio simulado.

O que difere um negócio jurídico simulado de um negócio jurídico válido, ainda que indireto, é, portanto, a efetiva correspondência à realidade deste, em detrimento de uma ocultação absoluta ou parcial por parte daquele.

1.3.1.2.2 Simulação e Negócio jurídico indireto

Como se sabe, o negócio jurídico válido, lícito e real deve ser realizado em observância aos preceitos legais aplicáveis devendo, ademais, corresponder a um fato real, não podendo consistir em uma mera aparência de realidade.

No negócio simulado, de outro modo, a parte invoca como causa jurídica para a sua celebração um negócio o qual não pretende assumir os efeitos, ou seja, não há uma relação de correspondência entre a causa jurídica utilizada para justificar a celebração do negócio e o

resultado prático assumido quando da escolha da forma a ser adotada.

É precisamente nesse ponto que reside a diferença entre o negócio simulado e o negócio indireto.

Na simulação, não há correspondência real entre o negócio jurídico declarado (teoria voluntarista) ou formalmente celebrado (teoria causalista) e aquele materialmente realizado ou obtido pelas partes. De modo a ocultar ou mascarar uma situação desvantajosa, o contribuinte celebra outro negócio sem que haja, contudo, a produção de quaisquer efeitos no mundo real do novo negócio celebrado.

O negócio jurídico indireto, por outro lado, tem por característica principal a utilização de uma estrutura que, a despeito de tipicamente não ser utilizado para os fins realmente almejados pelo contribuinte, o conduz, licitamente, a uma situação mais benéfica, desde que ele, de fato, tenha ocorrido no mundo real.

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA conclui no sentido de que

Portanto, a essencial distinção entre a hipótese de simulação e a de negócio jurídico indireto reside exatamente na existência real deste, ao passo que naquela o negócio real está encoberto pelo aparente, ou sequer há um ato real. Por isso mesmo, a realidade e a definitividade do negócio jurídico indireto, que ao contrário da simulação é desejado pelas partes, produzem efeitos não apenas tributários, mas também na órbita dos recíprocos direitos e obrigações das partes neles envolvidas.⁷⁴

Para ALBERTO XAVIER, em matéria tributária, o negócio jurídico indireto pode se revestir de formas, de modo a excluir ou impedir o surgimento de obrigação tributária, ou para, simplesmente, desencadear uma situação mais benéfica em termos fiscais para o contribuinte.

Nuns casos, a estrutura do negócio jurídico é elemento da previsão da norma tributária e a do negócio indireto não se encontra prevista em qualquer outro tipo de imposto: temos a figura do negócio indireto de exclusão. Noutras hipóteses, a estrutura do negócio jurídico é ainda elemento de previsão da norma tributária, enquanto que a do negócio indireto se encontra expressamente prevista numa norma de isenção: temos a figura do negócio indireto impeditivo. Nem sempre, porém, o negócio indireto pretende subtrair-se ou impedir qualquer tributação

⁷⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário - Elisão e Evasão fiscal - norma antielisão e norma antievasão in SILVA MARTINS, Ives Gandra da. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011 p. 513

*efetiva, ou a impedi-la pela realização de fato impeditivo, limitando-se a desencadear consequências fiscais menos gravosas do que as que resultariam do negócio direto correspondente: é o negócio indireto redutivo.*⁷⁵

Tomemos o seguinte exemplo como forma de tornar mais nítida a mencionada diferença entre a figura do negócio simulado e a do negócio indireto. Suponhamos que um sujeito A deseje realizar uma viagem de Brasília (ponto 1) a Nova York (ponto 2). É evidente que, por comodidade, o referido indivíduo poderá escolher a opção mais típica, isto é, comprar uma passagem direta do ponto 1 ao ponto 2, desconsiderando os custos envolvidos na prestação do serviço. De modo diverso, no entanto, poderá esse mesmo indivíduo optar por seguir caminhos alternativos antes de chegar a Nova York, sem incorrer em qualquer ilegalidade. Isto é, acaso perceba que é mais conveniente comprar, primeiramente, uma passagem de Brasília a São Paulo (ponto 3), e, em seguida, uma de São Paulo a Nova York (e as razões podem ser as mais diversas, dentre elas, uma promoção temporária anunciada pela companhia aérea ou, como é mais comum, um mal planejamento por parte do setor financeiro da empresa para identificar essas oportunidades de economia indesejadas), questiona-se se haveria algum fundamento válido para que a companhia aérea desconsidere a escolha realizada pelo passageiro e cobre o equivalente ao valor “cheio” da passagem, isto é, aquele referente ao trajeto direto do ponto 1 ao ponto 2 do exemplo. É evidente que a resposta é, e deve ser, negativa. É inconcebível que a companhia, sob o pretexto de o passageiro ter adotado uma forma atípica de ir de 1 a 2, obrigue-o a seguir o caminho mais oneroso.

Percebe-se, desse modo, que os resultados finais obtidos são idênticos na primeira e na segunda hipótese, com a única diferença que, no primeiro deles, não houve planejamento por parte do Sujeito A, já no segundo, esse mesmo indivíduo, por uma ou outra razão, percebeu que seria mais vantajoso seguir um caminho alternativo, o qual, porém, lhe seria menos oneroso. Observe-se que a intenção do indivíduo A ao embarcar para São Paulo nunca foi, de fato, ficar em São Paulo. No entanto, assumindo os efeitos de sua escolha, ele de fato desembarcou em São Paulo para, apenas posteriormente, embarcar para o seu destino final, Nova York. Parece razoável assumir-se que, na situação hipoteticamente descrita, não haverá qualquer ilegalidade nas escolhas tomadas pelo passageiro, ainda que não seja esse o trajeto tipicamente adotado por

⁷⁵ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002 p. 61

passageiros “normais”. Diferente seria se, acaso o referido indivíduo dispusesse de alguma forma para, a despeito de ter comprado os bilhetes para ir do ponto 1 ao ponto 3, e, depois ao ponto 2, simplesmente ignorasse os efeitos da sua escolha e obtivesse um meio para ir direto de 1 para 2, ou, de outra forma, que já estando em 2, comprasse novos bilhetes apenas para aparentar ter seguido um caminho, quando, em verdade, seguiu outro. Nessa situação, parece intuitiva a afirmação de que houve simulação por parte do passageiro, uma vez que ele teria celebrado um negócio apenas em sua aparência tendo, de fato, se inserido em outro contexto, diferente daquele ao qual havia se comprometido a estar inserido.

Dessa forma, conclui-se, portanto, que a prática de negócio jurídico indireto é perfeitamente cabível em nosso ordenamento, desde que os efeitos de sua celebração sejam efetivamente observáveis no mundo real, não podendo constituir mera aparência de fato.

1.3.1.3 Inconstitucionalidade da Norma Geral Antielisiva (CTN, Art. 116, parágrafo único)

Pelas razões indicadas nos tópicos anteriores, ALBERTO XAVIER⁷⁶, tratando especificamente quanto ao tema de Elisão Fiscal, sustentou, desde sua inclusão em nosso ordenamento, a inconstitucionalidade da “Norma Geral Antielisiva”, constante do Código Tributário Nacional, art. 116, parágrafo único (acrescentada ao referido diploma por meio da Lei Complementar nº 104/01), *in verbis*

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

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

Segundo o autor, no que diz respeito aos direitos e garantias constitucionalmente assegurados pelo constituinte, duas situações são possíveis.

Em um primeiro grupo de direitos, e neste se inclui quase a totalidade dos tutelados pela constituição, não houve por parte do constituinte originário qualquer ressalva expressa no sentido de limitar ou condicionar o exercício de algum deles a um ato a ser praticado pelo

⁷⁶ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002 p.111-151

legislador derivado. Isto é, arrolou-se, quando da promulgação da constituição, uma gama de direitos que não admitiria qualquer limitação a ser implementada pelo legislador derivado, nem demandaria uma regulação a ser empreendida por este, sendo, por essa razão, na nomenclatura adotada por JOSÉ AFONSO DA SILVA⁷⁷, citado pelo autor, normas de eficácia plena, autoaplicáveis desde a sua criação.

Em um segundo grupo, não obstante já se tenha conferido uma eficácia mínima aos direitos e garantias que não se enquadravam no primeiro grupo, haveria para o legislador derivado a autorização ou o dever para que, respectivamente, este limite o exercício de algum deles à prática de determinados atos, ou os condicione a uma regulamentação a ser realizada por norma posterior. Em outras palavras, ou a norma já prevê em seu texto a possibilidade de que o direito nela previsto seja limitado, ou a norma impõe que este só poderá ser exercido em sua plenitude após regulamentação em norma posterior, a ser editada pelo legislador derivado. São as normas de eficácia limitada ou contida, na denominação de JOSÉ AFONSO DA SILVA⁷⁸.

Por essa via, o autor assume que os direitos à estrita Legalidade da tributação e Tipicidade das normas tributárias se inclui no primeiro grupo, concluindo, ademais, que não há em nosso ordenamento a previsão de limitações constitucionais à legalidade da tributação e da liberdade de contratar, cujo fundamento para a restrição envolvam razões de ordem puramente fiscal. Certo é que, ao dispor sobre a liberdade econômica, no art. 170 da Constituição, o constituinte delimitou de modo taxativo os fundamentos que justificariam eventuais restrições à liberdade econômica, mas, dentre o rol constante do referido dispositivo, nenhuma menção é feita a imposição de limites cuja motivação seja estritamente fiscal⁷⁹.

Tome-se por exemplo a própria liberdade para contratar, que, de certo, admite algumas limitações, como aquelas relacionadas à forma a ser adotada para a celebração do negócio, dentre outros. Apesar disso, nesse mesmo exemplo, não há no ordenamento a imposição de limites que tenham por fundamento questões fiscais.

Desse modo, considerando-se os referidos princípios como direitos assegurados ao contribuinte pela via constitucional, e tutelados na forma de cláusula pétrea, conforme art. 60,

⁷⁷ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros, 1995

⁷⁸ SILVA, José Afonso da. Op. Cit., 1995

⁷⁹ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002 p. 119-121

§4º, IV da Constituição, ALBERTO XAVIER pugna pela inconstitucionalidade e total incompatibilidade de qualquer norma que seja que preveja uma cláusula geral de tributação, impondo limites não autorizados à liberdade econômica, quais seja, livre iniciativa, liberdade de contratar e conduzir seus negócios e livre concorrência, todos previstos na constituição.

Importa destacar, ademais, que, ainda que se admitisse, em nível argumentativo, a constitucionalidade do dispositivo em comento, a referida Norma Antielisiva não seria plenamente aplicável em nosso país, porquanto não teria sido editada, até o momento, a lei reclamada pela parte final do dispositivo que introduz o instituto em nosso ordenamento, não se aplicando, ademais, a situações que envolvam a prática de Elisão Fiscal, porquanto fora do escopo de incidência da pretensa norma.

1.3.1.4 Inafastabilidade da regra da Tipicidade pelo princípio da Capacidade Contributiva

Convicto de que o princípio da Legalidade e da Tipicidade constituem uma garantia do contribuinte, ALBERTO XAVIER⁸⁰ passa, então, a analisar os princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva, fazendo considerações sobre a sua importância para a definição de poderes ao Estado em matéria tributária.

A razão da disposição do autor para discorrer sobre os referidos princípios surge a partir de um enfrentamento realizado especialmente pela teoria moderna da tributação, mais detalhada em tópico ulterior, segundo a qual, quando da promulgação da Constituição Federal de 1988, alguns princípios, da ordem tributária, inclusive, teriam sido de tal modo consagrados pelo constituinte que a sua função máxima seria, em última instância, legitimar a atuação Estatal, e não proteger o contribuinte. Dentre eles, estaria o princípio da Capacidade Contributiva, entendida como uma fonte de legitimidade para os avanços Estatais no que diz respeito ao poder de tributar.

Tendo em vista os debates suscitados pela teoria moderna, o autor conclui, não obstante, que os referidos mandamentos desempenhariam, em verdade,

uma função negativa ou proibitiva: vedam ao Poder Legislativo uma tributação alheia à capacidade contributiva, bem como uma tributação

⁸⁰ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002 p. 121-138

*discriminatória, arbitrária ou desrazoável “entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente” de idênticas manifestações de capacidade contributiva*⁸¹

Sobre o mesmo tema, adiciona argumentos a sua tese, assumindo que,

*Caso a capacidade contributiva tivesse eficácia positiva, isto é, fosse fundamento autônomo, direto e imediato de tributação, independente da lei, para além da lei ou por sobre a lei, a tipicidade estaria rompida pela conseqüente formulação da norma em termos de implicação extensiva: o fato típico seria suficiente para funda a tributação, mas deixaria de ser necessário, pois que fatos extratípicos reveladores de equivalente capacidade contributiva poderiam ensejar a constituição da obrigação tributária.*⁸²

Como se vê, os argumentos invocados pelo autor encontram fundamento de validade justamente na preponderância que os princípios da Legalidade e Tipicidade da tributação teriam em nosso ordenamento, não podendo sujeitar-se, para efeitos meramente fiscais, a limites não expressamente estabelecidos pelo constituinte, ainda que sob o manto da pretensa eficácia positiva do princípio da Capacidade Contributiva.

Para RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, ao tratar sobre tema, é preciso considerar, ademais, que

nenhum princípio é absoluto, eis que todos se aplicam harmonicamente sob o influxo e a prevalência dos mais específicos e mais relevantes em cada caso: no caso da obrigação tributária, não é possível afastar a garantia do direito individual da propriedade privada, nem é possível ignorar o princípio da legalidade e seu desdobramento da tipicidade, princípio este que se apresenta como limite ao poder de tributar e que fornece os índices constitucionais de capacidade contributiva em cada situação, a partir da qual se aufere a isonomia de tratamento perante outras pessoas ou contribuintes.

*Destarte, não é válido suscitar a supremacia absoluta de princípios como o da capacidade contributiva e o da isonomia, colocando-os sobre o princípio da estrita legalidade e da tipicidade, ou sobre o direito individual de propriedade, tudo com o fim de justificar a obrigação da pessoa se torna contribuinte ou maior contribuinte.*⁸³

⁸¹ XAVIER, Alberto. Op. Cit. 2002, p. 129

⁸² XAVIER, Alberto. Op. Cit. 2002, p. 131

⁸³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário - Elisão e Evasão fiscal - norma antiElisão e norma antiEvasão in SILVA MARTINS, Ives Gandra da. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 461

O referido autor ressalta, aliás, que, antes da ocorrência do fato gerador, sequer estaria revelada qualquer capacidade por parte do contribuinte, mas simples expectativa desta, ou *capacidade contributiva meramente potencial*.

Fica claro, portanto, que antes da ocorrência do fato gerador de um determinado tributo somente se pode prever em tese uma possível e eventual obrigação tributária futura, assim como somente em tese se pode prever uma possível e eventual capacidade contributiva a ser manifestada concretamente pela ocorrência atual, se vier a se efetivar, do fato gerador que até então fora objeto de mera definição hipotética na lei.⁸⁴

Fundamentando a sua posição, o renomado autor defende que, a rigor, não obstante a positivação dos princípios da Solidariedade Social, Isonomia e Capacidade contributiva tenham por finalidade promover, em última instância, o tratamento igualitário entre os contribuintes, a sua aplicação surge apenas a partir do momento em que o indivíduo tenha se tornado, de fato, contribuinte de algum dos tributos arrolados em lei. Isto é, até a ocorrência do fato gerador, não há de se falar em capacidade contributiva manifestada pelo contribuinte.

Em síntese, pode-se dizer que a teoria Clássica do Planejamento Tributário consiste no entendimento de que a Constituição, ao dispor sobre a Tributação e outras formas de intervenção do Estado na propriedade privada, lançou mão de alguns princípios e regras que, em última medida, refletem uma proteção do particular frente ao poder do Estado, através da imposição de limitações e garantias contra o Poder Público.

Nesse sentido, dá-se maior proeminência a princípios como o da Legalidade, em sentido estrito, Tipicidade, Anterioridade e Irretroatividade, assumindo-se que a Capacidade Contributiva, enquanto princípio do Direito Tributário, assumiria uma feição relacionada à imposição de limites ao poder tributação diante das particularidades de cada contribuinte, e não como uma ferramenta à disposição do aparato estatal.

⁸⁴ OLIVEIRA, p. 468-469

1.3.2 Teoria Moderna: Da capacidade contributiva em sua acepção positiva e da exigência de propósito negocial (extrafiscal) para realização de atos ou negócios jurídicos

Conforme exposto ao longo do presente trabalho, o embate entre alguns dos mais renomados doutrinadores do Direito Tributário ao tratar sobre temas relacionados ao Planejamento Tributário é notório, especialmente quanto aos limites à liberdade para sua realização.

Em momento anterior, foram feitas considerações acerca da Teoria Clássica do Planejamento Tributário, apontando-se a importância dos princípios da Estrita Legalidade, Tipicidade Fechada e Segurança Jurídica para os teóricos dessa corrente. Além disso, viu-se que, para esses doutrinadores, a prática de Elisão Fiscal estaria condicionada, em síntese, a tão somente três critérios, a saber, que os fatos praticados sejam lícitos, tenham sido realizados antes da ocorrência do fato gerador e não sejam aparentes, isto é, simulados. Nesse sentido, a doutrina clássica costuma fazer contraposição entre a simulação, prática ilícita e, portanto, repudiada pelo nosso ordenamento, e o negócio jurídico indireto, prática lícita (desde que real) e amparada pelo nosso ordenamento, constituindo instrumento bastante útil para a estruturação de operações visando a economia fiscal.

No presente tópico, discorrer-se-á acerca dos principais aspectos da denominada Teoria Moderna (ou “Progressista”) do Planejamento Tributário, responsável por uma crescente oposição às mais tradicionais concepções do Direito Tributário, como a Teoria Clássica anteriormente mencionada, e cuja aplicação no âmbito da jurisprudência administrativa está bastante difundida atualmente.

Como um dos grandes expoentes dessa nova corrente, MARCO AURÉLIO GRECO destaca a existência de três momentos ou fases distintas pelos quais teriam passado os debates relacionados ao tema de Planejamento Tributário, cada qual com uma perspectiva diferente quanto à imposição de limites para a liberdade de elidir a norma tributária. Situando-se na terceira onda de debates, o autor sustenta uma mudança do paradigma tributário constitucional na medida em que haveria uma relativização de princípios como o da legalidade em detrimento à sobrevalorização do princípio da capacidade contributiva, entendida sob uma acepção positiva em sua teoria.

1.3.2.1 Primeira fase do debate: Liberdade, salvo simulação

Em um primeiro momento, o autor identifica a existência de um movimento teórico que, em seu entendimento, defenderia uma típica concepção de Estado Liberal Clássico, no qual haveria a predominância da plena e quase ilimitada liberdade do contribuinte para a prática de quaisquer atos elisivos que, não atentando diretamente contra a lei, tampouco sendo simulados (ou dissimulados), estariam aptos a produzir efeitos no sentido de reduzir o encargo tributário a ser suportado.

Segundo o autor, conforme os teóricos adeptos desta primeira corrente, dentre eles ALBERTO XAVIER, para a prática legítima de Planejamento Tributário, bastaria que os atos praticados pelo contribuinte, desde que lícitos, sejam anteriores ao fato gerador da obrigação, e que não se constatasse a existência de simulação ou dissimulação quanto a estes, devendo, portanto, tratar-se de atos efetivamente verificados no mundo real.

Nesse sentido, entende que, ao menos nesta primeira fase, estar-se-ia diante de uma visão segundo a qual o tributo constituiria uma invasão ao patrimônio individual do contribuinte e, por essa razão, seria direito dos indivíduos praticar atos que visem reduzir ou evitar a atuação estatal. Tais atos, não obstante, não poderiam se dar de modo ilimitado, encontrando limites na figura da simulação ou dissimulação, uma vez que, apesar da ampla liberdade concedida ao contribuinte, seria aquela (a simulação) um dos mais relevantes obstáculos à possibilidade de auto-organização dos indivíduos quanto à condução de seus negócios.

Como corolário dessa visão, e na medida em que a liberdade de auto-organizar é absoluta, se o Fisco só pode cobrar mediante tipicidade fechada e legalidade estrita, então tudo aquilo que não estiver a elas submetido será uma área não alcançada pela lei tributária, portanto de lacuna. Assim, quando o contribuinte se conduzir dentro de uma área de lacuna poderá agir tranquilo, pois o Fisco nada pode objetar.⁸⁵

Além disso, o autor sustenta que, neste primeiro momento, haveria por parte da doutrina consenso no sentido de que haveria em nosso ordenamento proibição para aplicação analógica em matéria de Direito Tributário, tal como se observa no âmbito do Direito Penal.

Nesse sentido, indica, em síntese, que os elementos que informariam o pensamento teórico da primeira fase teriam por base

⁸⁵ GRECO, Marco Aurélio – Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 138

*a) a liberdade absoluta, b) legalidade estrita, c) tipicidade fechada, d) proibição da analogia e e) caminhar pela lacuna, vista como vazio normativo*⁸⁶

1.3.2.2 Segunda fase do debate: Liberdade, salvo patologias – Abuso de Direito, Fraude à lei e outras figuras

Em continuidade, sustenta o autor que, já em um segundo momento, alguns teóricos se encaminhariam no sentido de uma superação dos entendimentos empossados pela primeira corrente, sendo esta substituída por uma nova postura teórica segundo o qual se ampliariam os limites à prática de Planejamento Tributário, colocando-se, ao lado da simulação, figuras como abuso de direito e fraude à lei como elementos que tornem ilegítima a Elisão Fiscal. Dito de outra forma, nesta segunda fase a atuação do contribuinte encontraria novos limites até então não aceitos ou abordados pelos teóricos mais tradicionais.

Para o autor, a mudança desse paradigma liberal positivista, inicialmente instituído pela teoria clássica, decorreria de uma reinterpretação do papel desempenhado pelo individualismo, propriedade privada e segurança jurídica, que passariam, neste segundo momento, a dividir espaço com os ideais de solidariedade e justiça social, em atenção ao disposto no texto constitucional.

Nesse sentido, MARCO AURÉLIO GRECO aduz que, com a mudança da concepção do fenômeno tributário,

a análise da temática de planejamento fiscal deverá agregar, ao lado dos valores propriedade e segurança, também os valores igualdade (artigo 5º, caput), solidariedade (artigo 3º, I) e justiça (artigo 3º, I), vista esta não apenas como justiça formal, mas como justiça substancial. (...)

*Ou seja, cumpre analisar o tema de Planejamento Tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça.*⁸⁷

Já tendo realizado considerações quanto à figura da simulação, enquanto único limite para a liberdade de elidir a norma fiscal segundo os teóricos da primeira fase, cumpre

⁸⁶ GRECO, Marco Aurélio – Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 138

⁸⁷ GRECO, Marco Aurélio – Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 201 - 202

agora debruçar-nos sobre os dois elementos restantes, quais sejam o abuso de direito e a fraude à lei, que, de igual modo, tornariam ilegítimos e inoponíveis ao Fisco os atos praticados pelo contribuinte no intuito de reduzir o encargo tributário.

Como se sabe, o abuso de direito, enquanto primeiro dos elementos acima citados, constitui objeto de estudo originalmente formulado na seara do Direito Civil. Não obstante, tal fato não retira a sua relevância no âmbito do Direito Tributário, especialmente ao se tratar de temas relacionados a Elisão Fiscal. Tal figura encontra expressa previsão no art. 187 do Código Civil de 2002, *in verbis*

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.

Para MARCO AURÉLIO GRECO, o abuso de direito, enquanto ato ilícito, restará comprovado quando se estiver diante de situações que

*implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, (i) seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para qual o ordenamento assegura sua existência, (ii) seja pela sua distorção funcional, por implicar inibir ineficácia da lei incidente sobre a hipóteses sem uma razão suficiente que a justifique. De qualquer modo, seja o ato abusivo considerado lícito ou ilícito, a consequência perante o Fisco será sempre a sua inoponibilidade e de seus efeitos.*⁸⁸

Em matéria de Planejamento Tributário, sustenta o autor que, considerando-se a figura do abuso de direito um ato ilícito (CC/02, Art. 187), não tutelado, portanto, pelo ordenamento jurídico, não se pode admitir a produção dos efeitos mais vantajosos almejados pelo contribuinte quando este pratique atos ou celebre negócios jurídicos cuja finalidade seja preponderante ou exclusivamente a economia tributária, devendo o Fisco proceder à requalificação fiscal do negócio ocorrido, cuja consequência seja a imposição de ônus em maior medida ao contribuinte.

Em outras palavras, afirma que haverá abuso de direito sempre que o negócio jurídico ou operação praticada pelo contribuinte tiver por único ou preponderante motivo a

⁸⁸ GRECO, Marco Aurélio – Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 203

redução do encargo tributário. Nessas hipóteses, a operação praticada poderá ser desconsiderada pelo Fisco e tributada conforme requalificação proposta (unilateralmente) pela autoridade fiscal, em evidente, porém não admitida, consideração econômica dos fatos (repudiada pelo nosso ordenamento).

Nesse sentido, considerando, portanto, que a prática de atos com propósito exclusivamente fiscal assume caráter abusivo, MARCO AURÉLIO GRECO defende que o seu posicionamento

*resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social.*⁸⁹

Quanto a esse ponto, mais adiante serão feitas considerações no sentido de que a adoção de tal posicionamento invariavelmente implica em inaceitável insegurança para o contribuinte, colocado à mercê da subjetividade das interpretações realizadas pelo Fisco quanto à legitimidade das operações ou negócios celebrados, podendo ser autuados por este a qualquer momento.

Quanto ao tema, aliás, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS demonstra a sua desaprovação, afirmando que

*admitir que o agente fiscal possa desconsiderar uma operação legítima, praticada pelo contribuinte por entendê-la com a solução mais eficiente, do ponto de vista econômico e empresarial, apenas porque, para o Fisco, o melhor seria que o contribuinte tivesse praticado uma outra operação que garantisse aos cofres públicos maior arrecadação, é gerar, permanentemente, a insegurança jurídica. É fazer com que o contribuinte viva em constante estado de incerteza, podendo ser surpreendido, a qualquer tempo, durante o lapso decadencial – ou além dele – pela desconsideração de seus atos fundada em mero palpite da fiscalização, em violação manifesta à estabilidade das relações jurídicas e da ordem social e econômica, queridas pela lei suprema, a julgar pelas normas nela plasmadas.*⁹⁰

⁸⁹ GRECO, Marco Aurélio – Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 208

⁹⁰ SILVA MARTINS, Ives Gandra da. Norma antiElisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica. Revista Dialética de Direito Tributário n. 119: São Paulo, 2005, p. 131

MARCO AURÉLIO GRECO conclui, não obstante, que a figura do abuso de direito poderá ser afastada pelo contribuinte se este demonstrar, de modo efetivo, que houve um motivo extrafiscal para a realização do negócio, ou melhor, que houve um “propósito negocial” legítimo envolvido na operação.

Se uma determinada operação ou negócio privado tiver uma finalidade de reduzir imposto mas também uma finalidade empresarial, o direito de auto-organização foi adequadamente utilizado. Não haverá abuso! O Fisco nada poderá objetar!⁹¹

Nesse sentido, convém explicitar brevemente as origens da denominada “teoria do propósito negocial”, chamada originariamente de *business purpose* no direito norte-americano, e encampada por MARCO AURÉLIO GRECO em sua teoria.

Difundida na doutrina e, principalmente, na jurisprudência administrativa, a teoria do “propósito negocial” tem sido bastante utilizada nos dias atuais como fundamento para uma série de decisões do Fisco no sentido de desconsiderar as operações realizadas pelos contribuintes, por considerar os planejamentos tributários realizados abusivos.

Surgida nos Estados Unidos, quando do julgamento do memorável caso *Gregory vs. Helvering*, a teoria do propósito negocial tem sido amplamente utilizada para atribuir maior poder ao Fisco para que este possa desconsiderar, para fins tributários, operações cuja finalidade maior tenha sido a economia fiscal, e que não detenham, portanto, o mencionado propósito negocial extrafiscal intrínseco.

De modo detalhado, HELENO TORRES explica qual contexto em que se realizou o julgamento do paradigmático caso que deu origem à teoria do propósito negocial, ou *business purpose*, conforme se extrai do trecho colacionado abaixo.

Em 1934, no julgamento Gregory v. Helvering, foi levado o seguinte caso ao relator, Juiz Learned Hand: uma contribuinte (a Sra. Evelyn F. Gregory) possuía todas as ações da sociedade A, que por sua vez, possuía todas as ações da sociedade B, que a Sra. Evelyn se propunha a adquirir para favorecerlhe diretamente. Pretendendo evitar o imposto de renda de pessoa física, sobre o pagamento de dividendos pela sociedade A, a Sra. Evelyn constituiu uma terceira sociedade C, à qual transferiu, por intermédio de A, todas as ações de B, em troca do stock

⁹¹ GRECO, Marco Aurélio - Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária. São Paulo: Dialética, 1998.p. 133-135

patrimonial de C. Passados seis dias após a constituição de C, esta foi extinta e, na liquidação do seu ativo, as ações de B foram entregues à Sra. Evelyn, a qual justificou o aumento patrimonial como proveniente de uma reorganização societária, livre de impostos. Na opinião da Sra. Evelyn, a entrega das ações de C não daria origem à formação de qualquer rendimento, segundo as regras então vigentes, por se ter realizado segundo um “plano de reorganização”. Nesta oportunidade, o Fiscal de Impostos (Commissioner of Internal Revenue), Sr. Helvering entendeu todavia, que a criação da sociedade C não tinha qualquer substância e deveria ser ignorada, considerando-se, por esse aspecto, a distribuição das ações de B como distribuição de dividendos, diretamente recebidos por meio da sociedade A. O Board of Tax Appeals considerou, pelo contrário, que as operações teriam sido reais; Helvering apela para o Tribunal. Este, por sua vez, considera as operações como hipóteses de simulação (sham) e, posteriormente, tem seu veredicto confirmado na Suprema Corte, que reconheceu o legítimo direito dos contribuintes à economia de tributos, de escolher o melhor modelo para atender seus interesses, porquanto não haveria nenhum dever programado para cobrar sempre o maior imposto possível. Contudo, instituiu a regra do business purpose test, diferenciando a organização de negócios com objetivo comercial daquela que não possui tal finalidade. Afirmava, com isso, o princípio segundo o qual, a operação, para ser legítima, deveria ser suportada por um motivo comercial, e não apenas por uma simples intenção de reduzir carga tributária.⁹²

Destaque-se, aliás, que antes da adoção da teoria do propósito comercial para aferir a validade dos atos elisivos praticados pelo contribuinte, a análise dos negócios se limitava a exclusão daqueles que contivessem vícios, tais como simulação. Após o incremento deste novo elemento, associado ao princípio da Capacidade Contributiva (na terceira fase dos debates), segundo MARCO AURÉLIO GRECO, passou-se a um novo paradigma teórico segundo o qual o contribuinte, ainda que pratique atos que, formalmente, não possuam vícios quanto à sua materialização, não os pode estruturar como bem entender.

Sobre o tema, HUGO DE BRITO MACHADO compreende

(...) por “propósito comercial” o que os americanos chamam business purpose – expressão com a qual designam o propósito ou motivação que ordinariamente está presente, porque enseja a atividade

⁹² TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e Elisão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003 p. 248-249

*empresarial. É o propósito ligado aos objetivos visados pela empresa, ou de algum modo ligados à sua atuação no mercado.(...)
As empresas teriam de desenvolver suas atividades sem qualquer influência dos tributos sobre suas decisões. Não poderiam optar por um negócio jurídico em vez de outro para evitar, reduzir ou postergar um tributo.*⁹³

No Brasil, o denominado propósito negocial teve a sua primeira aparição por ocasião da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que, visando regulamentar o art. 116, parágrafo único do CTN, previa a possibilidade de desconsideração dos negócios jurídicos caso se comprove ausência de propósito extrafiscal. Sobre o tema, importante recordar a inconstitucionalidade do dispositivo do CTN suscitada por diversos autores, dentre eles, ALBERTO XAVIER, ferrenho defensor da teoria clássica do Planejamento Tributário.

Código Tributário Nacional

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

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

Medida Provisória nº 66/2002

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.

§ 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.

⁹³ MACHADO, Hugo de Brito. Introdução ao Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 115-116

Como se vê, o *caput* do art. 14 da referida medida provisória especifica quais seriam as hipóteses passíveis de desconsideração quanto aos efeitos fiscais, quais sejam, a) os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, b) a evitar ou a postergar o seu pagamento, ou c) a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Como critérios a serem considerados, quando da análise no caso concreto de uma hipótese de Planejamento Tributário, fazia-se menção expressa à ausência de propósito negocial e ao abuso de formas.

No entanto, fato é que essa parte da MP não teve a sua conversão em lei aprovada. Nem por isso, o seu conteúdo deixou de ser exigido pela jurisprudência administrativa enquanto requisito de validade dos planejamentos tributários.

Pelo exposto, portanto, é possível concluir-se que, de fato, houve uma superação da primeira corrente, defendida pelos teóricos clássicos do Direito Tributário, como ALBERTO XAVIER, no sentido de ampliar os limites a liberdade do contribuinte em matéria fiscal, abrangendo-se, ao lado da simulação, também o abuso do direito (mas não somente esta figura, como se demonstrará adiante) enquanto causa que invalide o Planejamento Tributário realizado.

É importante ressaltar, no entanto, que acaso se admita que um Planejamento Tributário, realizado conforme a lei (ainda que formalmente, segundo entende esta nova corrente), possa ser reputado abusivo, qual a medida a ser adotada para definir a partir de qual ponto um ato pode ou não ser considerado abusivo? Como se vê, a questão não tem uma resposta simples e objetivo, dependendo, muitas vezes, de um juízo subjetivo por parte daquele que é responsável por dar o “aval” nas operações realizadas pelo contribuinte. Particularmente neste ponto, entende-se que, de fato, essa insegurança é inaceitável, não havendo de se falar de abuso em matéria de Direito Tributário.

Assume-se, portanto, que, ou a medida é lícita, e, nesse sentido, nada poderá objetar o fisco, devendo, contudo, aceitar os efeitos das decisões tomadas pelo contribuinte; ou a medida é ilícita, e aí se estaria diante de caso de Evasão fiscal, não Planejamento Tributário.

Permitir que a decisão sobre a validade de um ato ou outro recaia inteiramente sobre o intérprete, é dizer, desconsiderando pura e simplesmente o que preceitua a lei para, em nome dos ideais de justiça fiscal e solidariedade, estender a aplicação da lei tributária é fato temeroso, cujas consequências, como se sabe, conduzem a um estado de maior insegurança e menor desenvolvimento da atividade empresarial no país.

Quanto ao segundo elemento, a segunda fase de debates se encarregou de realizar considerações sobre outra figura do direito, qual seja a fraude à lei, prevista, originariamente, no art. 166, VI do Código Civil, *in verbis*:

*Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:
(...)
VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;*

Sobre o tema, MARCO AURÉLIO GRECO adverte, de antemão, que a aludida figura do código não deve ser confundida com a fraude em sentido penal, prevista no art. 171 do Código Penal e em legislações específicas, por exemplo, pois, quando do estelionato, estar-se-ia diante de um ato ilícito praticado com dolo expressamente combatido pelo ordenamento. Em matéria tributária penal, a fraude denomina-se “fraude contra o Fisco”, quando a conduta praticada pelo contribuinte viola diretamente uma norma correspondente ao direito de crédito do fisco, escondendo ou impedindo o seu surgimento.

Em matéria civil tributária, por outro lado, a doutrina se encarregou de definir a figura da fraude à lei como aquele praticada pelo contribuinte de modo a enquadrar um determinado comportamento em uma norma, denominada norma contorno, com a finalidade de contornar a aplicação de outra norma, cuja aplicação seria “desejada” pelo ordenamento. Vê-se, portanto, que, no intuito de não incorrer, diretamente, em uma situação mais gravosa do ponto de vista fiscal, o contribuinte busca no ordenamento outra norma que, de igual modo, produziria os mesmos efeitos desejados, com a ressalva de que, nesta segunda hipótese, o ônus tributário seria menor.

MARCO AURÉLIO GRECO explica, nesse sentido, o que seria o instituto da fraude civil em matéria tributária.

Na fraude à lei o contribuinte monta determinada estrutura negocial que se enquadre em norma de contorno para, desta forma, numa expressão coloquial, “driblar” a norma contornada. Com isto pretende fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com o que ficaria afastada a aplicação da norma de tributação (ou tributação mais onerosa)⁹⁴

⁹⁴ GRECO, 251

Como se vê, na situação descrita não há uma conduta propriamente ilícita praticada pelo contribuinte. Não houve violação direta a qualquer norma do ordenamento.

Os defensores da aplicação do instituto no âmbito do Direito Tributário, dentre ele o próprio MARCO AURÉLIO GREVO, defendem, por essa razão, que, a despeito da licitude dos atos, estes não poderiam ser praticados da forma como o foram, pois violariam, ainda que indiretamente, o ordenamento jurídico, considerado em seu conjunto.

Em síntese, pode-se dizer que a fraude à lei em matéria tributária caracterizar-se-ia toda as vezes que o contribuinte se utilizaria de uma *norma contorno* ou de sua própria inexistência para evitar a aplicação de norma com efeito tributário indesejado.

Dessa forma, o autor admite que a segunda fase assumiu um papel fundamental para os debates quanto ao tema de Planejamento Tributário, uma vez que, para ele, teria havido um aprimoramento doutrinário de modo a identificar outras figuras que, tal como a simulação, também contaminariam o negócio jurídico celebrado, como o abuso de direito e a fraude à lei. Não obstante, sustenta que haveria a necessidade de aprimoramento dos fundamentos a serem utilizados para limitar a atuação do contribuinte e, nesse sentido, invoca, de modo inusitado, o princípio da capacidade contributiva, enquanto forma de legitimar a atuação estatal. Sobre o tema, o referido autor adverte que, na segunda fase,

o debate sobre planejamento e Elisão permanece centrado nos efeitos tributários dos negócios civis e na identificação das eventuais patologias de que podem padecer. Ou seja, o tema é principalmente de Direito Privado com repercussão no campo tributário. No entanto, na terceira fase – para a qual aponta a leitura atual da CF/88 e do parágrafo único do artigo 116 do CTN – a Elisão passa a ser vista como figura eminentemente do ordenamento jurídico tributário onde encontra seu perfil e deflagra consequências, independentemente da existência de patologias no negócio subjacente.⁹⁵

1.3.2.3 Terceira fase do debate: Liberdade com Capacidade Contributiva

Como se viu, a primeira fase é marcada pelo entendimento que, considerando que a tributação surge como uma imposição e, portanto, uma agressão ao patrimônio privado do contribuinte, este teria o direito de conformar as suas decisões de modo a se proteger de tal

⁹⁵ GRECO, Marco Aurélio – Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 7-8

interferência, desde que o faça de modo não simulado. Em síntese, valeria a ideia de *liberdade, salvo* simulação.

Na segunda fase, por outro lado, revendo os contornos da liberdade do contribuinte, mas sem retirar-lhe o predomínio, algumas teorias passam a admitir a existência de novos limites para o exercício da liberdade, tendo em vista a possibilidade de o planejamento ser contaminado não apenas pela simulação, mas por outras figuras tais como abuso de direito ou fraude à lei. Para essa corrente, não bastava que o ato praticado pelo contribuinte seja lícito, em momento anterior à ocorrência do fato gerador e de modo não simulado, isto é, com efetiva correspondência ao mundo real. Além disso, impunha-se que o ato se conformasse também aos contornos estabelecidos para o exercício regular do direito, sem incorrer em abusos ou fraude a lei, ainda que sob uma pretensa forma válida. Em síntese, valeria neste segundo momento a ideia de *liberdade, salvo patologias de abuso de direito e fraude à lei*

A terceira fase, em contrapartida, surge em um contexto de mudança de paradigmas, a partir da qual um novo *ingrediente* é adicionado às discussões, qual seja, o princípio da capacidade contributiva enquanto mandamento tendente a eliminar o até então predomínio da liberdade do contribuinte, condicionando-a à ideia de justiça fiscal e solidariedade social.

Como se viu em momento anterior, o referido princípio tem amparo constitucional, a saber, no art. 145, §1º da Constituição.

Reinterpretando o sentido tradicionalmente conferido ao princípio, MARCO AURÉLIO GRECO atribui à Capacidade Contributiva uma “eficácia positiva”, pela qual o referido comando deixaria de ser um limite negativo à tributação e passaria a ser uma fonte de legitimidade para a atuação estatal. Em outras palavras, citado por ALBERTO XAVIER⁹⁶, ao se referir à Capacidade Contributiva, MARCO AURÉLIO GRECO preceitua que

*a lei tributária tem de alcança-la até onde ela for detectada (a capacidade contributiva); ou seja, o princípio funciona como um vetor do alcance da legislação. Em outras palavras: a lei tributária alcança o que obviamente prevê, mas não alcança apenas isto, alcançando, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva*⁹⁷

⁹⁶ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2002 p. 104

⁹⁷ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária. São Paulo: Dialética, 1998 p. 45

Dessa forma, defende o autor que a liberdade do contribuinte não poderia ser exercida de modo ilimitado, ainda que o negócio celebrado pelo contribuinte não padeça de vícios quanto à forma ou substância, uma vez que as suas ações deveriam ser analisadas, também, levando em consideração os limites estabelecidos quando da observância do princípio da capacidade contributiva, consagrado constitucionalmente.

*Ou seja, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva.*⁹⁸

Como se vê, é difícil se furtar à constatação de que, ao menos em alguma medida, os fundamentos da teoria empossada por MARCO AURÉLIO GRECO recaem justamente no cerne da teoria da interpretação econômica dos fatos, vedada em nosso ordenamento em nome do princípio da Legalidade (e Tipicidade, para autores adeptos da teoria clássica), segundo a qual o fato praticado será interpretado, e tributado, conforme os efeitos econômicos objetivamente percebidos, independentemente da forma adotada pelo contribuinte. Nessa concepção, assume-se que os efeitos econômicos dos atos e negócios jurídicos tem maior relevância que os efeitos *meramente* jurídicos típicos dos referidos atos e negócios.

Em conferência realizada no XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo IDEPE, o professor HUMBERTO ÁVILA, tomando por base os ensinamentos de GERALDO ATALIBA, afirmou que a Constituição Federal de 1988 teria como particularidade uma estrutura muito específica, se comparada a outros países como Alemanha, Itália, dentre outros, especialmente no âmbito do Direito Tributário. Para o ilustre professor, a atribuição (e limitação) de poder em nosso sistema constitucional se faria por meio de regras, e não princípios. Nesse sentido, entende que as regras positivadas pelo ordenamento jurídico cumpririam a finalidade de alocar e limitar o poder conferido aos agentes estatais, seja por meio de definições de competência, seja através do estabelecimento de critérios mínimos a serem observados no exercício desse poder.

Ao tratar sobre a dicotomia existente entre as concepções adotadas pelas teorias clássica e moderna de Planejamento Tributário, o professor levanta discussão quanto às duas

⁹⁸ GRECO, Marco Aurélio – Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 319

soluções apontadas pela doutrina, acaso se estivesse diante de uma situação limítrofe, envolvendo casos de Planejamento Tributário. Para ele, levando-se em consideração o anacronismo legislativo (isto é, o fato de que jamais o legislador terá condições de acompanhar as modificações e inovações do mercado), bem como as situações de Evasão fiscal (que não se confunde com a prática de atos lícitos de Planejamento Tributário), ambas indesejadas pela sociedade, o aplicador do direito teria duas opções: conforme sustentado pela corrente intitulada “moderna” ou “progressista”, valendo-se dos princípios da solidariedade, capacidade contributiva e boa-fé, a solução repousaria no campo da interpretação, de modo a permitir que o interprete da norma possa delimitar de modo amplo os elementos que compõem a norma, ainda que não expressamente previstos, não engessando por demais o sistema e conferindo maior dinamicidade, e insegurança, para a adequada aplicação do direito; por outro lado, para os defensores da teoria “clássica”, ao conferir-se maior importância aos princípios da legalidade e segurança jurídica, tal dilema se resolveria por meio da promulgação de modificações legislativas, quando estas se fizessem necessárias, frente às mudanças observadas pelo legislador.

Em seu entender, admitindo-se que no nosso ordenamento jurídico coexistem princípios que podem apontar em uma ou outra direção, a depender do caso concreto, e da teoria adotada, faz-se necessário, por uma questão de *coerência sistêmica*, avaliar se haveria uma *preferência axiológica* do constituinte para um desses lados. O renomado autor conclui que, de fato, há uma preferência por parte da Constituição que privilegia *princípios garantistas*, de modo a conter e limitar o poder estatal, conforme se extrai do trecho abaixo.

Apesar de nós termos princípios que indicariam uma certa ambivalência – ora um individualismo, ora um solidarismo –, nós temos uma preferência axiológica da nossa Constituição pela limitação do poder.

Em dura crítica dirigida aos defensores da corrente moderna, HUMBERTO ÁVILA afirma que

*sustentar que nós vamos tributar com conceitos jurídicos indeterminados, que irão evoluir segundo o contexto, e que isso dará certo, é padecer de uma cegueira institucional.*⁹⁹

⁹⁹ ÁVILA, p.

Para ele, a solução para combater hipóteses de abuso, ou mesmo ilicitude, seria a modificação da legislação pelo legislador,

para adaptar essa legislação às novidades que surgem no mercado. O que não se pode é atribuir ao intérprete a liberdade de ele, estendendo a hipótese legal ou criando tributação por meio de analogia, alcançar esses fatos que o legislador não alcançou.

Em tom sarcástico, aliás, EROS GRAU, também durante uma conferência, intitulada “Interpretação da lei tributária e segurança jurídica”, afirmou que

*quando um juiz, ou tribunal, (e, especialmente, o agente estatal) se afasta do Direito afirmado pelos textos normativos, do direito positivo, para tomar decisões conforme a razoabilidade ou a proporcionalidade, estamos perdidos.*¹⁰⁰

¹⁰⁰ GRAU, Eros. Interpretação da Lei Tributária e Segurança Jurídica in Revista de Direito Tributário v. 113–XXIV Congresso Brasileiro de Direito Tributário. Belo Horizonte: Malheiros, 2010 p.

CAPÍTULO II – DOS JULGADOS

2.1 Considerações Iniciais

Conforme destacado anteriormente, constitui um dos objetivos almejados pelo presente trabalho, além da ampla exposição teórica até o momento conduzida, a realização de estudo comparativo entre dois casos, os quais foram oportunamente escolhidos considerando-se a sua importância para o presente estudo, em cujos julgamentos foram debatidos alguns temas envolvendo a realização de Planejamento Tributário por parte dos contribuintes.

Apesar de versarem sobre alguns dos mais variados assuntos, como amortização por ágio ou cabimento de multas qualificadas, dentre outros, convém esclarecer, desde logo, que, levando-se em consideração a abordagem a ser realizada a partir deste momento, os referidos casos serão analisados apenas sob a ótica da já bastante difundida operação denominada “incorporação às avessas” – que, em resumo, ocorre quando uma companhia superavitária é incorporada por uma deficitária –, bem como quanto aos resultados fiscais obtidos a partir da realização de tal operação, desconsiderando-se, para todos os efeitos, os demais pontos discutidos ao longo de cada um dos processos ora em análise.

É importante destacar, no entanto, que, devido a impedimentos de ordem técnica ou legal, bem como a questões envolvendo sigilo empresarial, fiscal, dentre outros, não foi possível o acesso integral aos autos físicos ou digitais propriamente ditos, faltando-nos consideráveis detalhes quanto a alguns pontos mais específicos dos casos ora em análise, como, por exemplo, aqueles relacionados à exata forma adotada para a concretização de determinadas operações ao longo dos Planejamentos Tributários realizados pelos contribuintes, dentre outros.

Não obstante, para os fins almejados no trabalho, a ausência de tais informações não causará maiores prejuízos, uma vez que os referidos casos serão analisados sob uma ótica muito mais teórica e doutrinária do que quanto aos aspectos fáticos propriamente ditos.

Por essa razão, convém ressaltar que todas as observações e conclusões obtidas no presente estudo se deram a partir da leitura dos acórdãos e/ou ementas disponibilizados ao público externo e extraídos dos sítios eletrônicos dos respectivos tribunais responsáveis pelos casos, a saber, no âmbito administrativo, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

(CARF), e no âmbito judicial, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ).¹⁰¹

Ressalvados quanto a esse ponto, importa realizar algumas últimas considerações, antes de passarmos à descrição e análise propriamente dita dos casos ora em análise.

Em primeiro lugar, deve-se esclarecer o que vem a ser a operação de “incorporação às avessas/reversa”, destacando-se, de antemão, que a referida operação continua sendo motivo de controvérsia quanto à sua estruturação, especialmente quando analisada por algum tribunal ou instância administrativa. Quanto ao seu conceito, pode-se dizer, de modo simplificado, que a incorporação às avessas ou reversa ocorre quando uma companhia deficitária incorpora uma companhia superavitária, por mais paradoxal ou contraintuitivo que isso possa parecer.

Em outras palavras, apesar de comumente esperar-se que, quando da cisão, fusão ou incorporação de uma empresa ou de um grupo de empresas, aquelas com maior capacidade ou disponibilidade econômica venham a se sobrepor às de menor capacidade, não existe nenhuma vedação no ordenamento que impeça que aquelas empresas mais debilitadas incorporem aquelas com um resultado econômico mais rentável e, por essa razão, alguns grupos empresariais, em busca de resultados mais efetivos do ponto de vista econômico e estratégico, inclusive considerando os aspectos tributários envolvidos, estruturavam as suas operações de modo a viabilizar que um empresa deficitária incorpore de fato uma empresa superavitária.

É verdade que, de início, pode soar estranho que tal procedimento seja realmente possível, mas deve-se ter em mente que a criatividade empreendedora é surpreendente e, para além disso, já foi demonstrado em momentos anteriores que tais operações podem de fato ocorrer, sem que seja feita qualquer censura quanto à utilização da controversa figura da incorporação às avessas.¹⁰²

De todos os modos, existe um ponto que não deve ser desconsiderado quando da análise desse tipo de operação, o qual, em última análise, pode até mesmo servir como fundamento maior para a opção pela incorporação em um ou outro sentido.

¹⁰¹ Não foi possível o acesso direto ao conteúdo dos casos pois, no âmbito do CARF e do STJ, somente é possível o acesso aos autos ou a solicitação de cópia digital destes por pessoas legalmente constituídas no processo em julgamento, tais como os advogados do contribuinte, representantes das empresas ou procuradores da Fazenda. No âmbito do TRF 4, apesar de não se exigir, em regra, procuração ou substabelecimento de uma das partes para obtenção de cópias, não foi possível o acesso aos autos devido à dificuldade de comunicação e deslocamento entre o local onde este trabalho foi redigido (Brasília – DF) e a sede do mencionado tribunal (Porto Alegre – RS).

¹⁰² Ver processo administrativo n. 10675.003870/2002-21 julgado pelo CARF em meados do ano de 2004.

Referimo-nos ao art. 33 do Decreto-Lei 2.341/87 que, de modo bastante direto, determina que a

(...) pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Como se vê, o dispositivo supracitado veda expressamente que haja a compensação de eventuais prejuízos fiscais da companhia incorporada pela incorporadora, de modo a evitar um eventual “comércio” de companhias deficitárias cuja finalidade maior seja, afinal, servir de meio compensação para reduzir o encargo tributário decorrente do IRPJ.

Parece-nos mais claro, tomando-se por base tais considerações, que um dos possíveis motivos para a engenhosidade quando da criação da operação de incorporação às avessas possa ter, portanto, alguma relação com o referido dispositivo, ainda que já se tenha havido provas em outras situações nas quais restou evidente que a opção por esse tipo de operação tenha uma finalidade diretamente relacionada à melhor estruturação do grupo econômico.

No entanto, em que pese o estranhamento quanto à referida operação, deve-se destacar de imediato que esta não encontra vedação expressa em nosso ordenamento jurídico. Nesse sentido, tomando-se em conta um dos mandamentos maiores em nosso sistema, qual seja o Princípio da Legalidade, não há razões jurídicas para que se censure empresas ou grupos econômicos que optarem pela sua realização, salvo, é evidente, se comprovada a existência de elementos que indiquem que houve simulação ou outros vícios que venham a contaminar o conteúdo ou a forma da referida operação.

Em segundo lugar, deve-se alertar ao leitor que, por ter um escopo puramente acadêmico, o presente trabalho não se prestou a avaliar faticamente se as operações declaradas pelos contribuintes ocorreram de fato no mundo real, bastando-nos, para cumprir com nosso vigente propósito, admitir que houve a devida apuração pelas autoridades quanto à realidade das referidas declarações, havendo dúvidas somente quanto à qualificação jurídica dos atos praticados pelo contribuinte. Em outras palavras, não será possível debater em cada um dos casos com um nível de profundidade próprio daqueles que os conhecem em seus mínimos detalhes e sabem exatamente o que ocorreu e o que não, isto é, “fora” e “dentro” do papel, uma vez que a nossa única fonte de consulta consistirá na leitura das decisões publicadas e colocadas à disposição do público.

2.2 Caso JOSAPAR S/A vs. Fazenda Nacional (2009)

Para melhor compreender o contexto em que se deu o emblemático julgamento do caso JOSAPAR¹⁰³, e para que mais adiante seja possível realizar estudo comparativo entre este e o caso julgado recentemente pelo CARF, é interessante que se faça uma breve síntese dos fatos que ensejaram a autuação da empresa pelo Fisco e que culminaram, ao final, com a condenação desta inclusive em sede judiciária.

Segundo se extrai do detalhado relatório do acórdão n. 103-21.046, lavrado pela 3ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes, em março de 1995, o grupo JOSAPAR, tomando em conta o deliberado nas assembleias gerais extraordinárias das empresas “SUPRARROZ S/A INDÚSTRIA E COMERCIO” e “SUPREMA INDUSTRIAL E COMÉRCIO S/A”, decidiu que, nos interesses do grupo empresarial, seria realizada a incorporação de uma das empresas pela outra.

No entanto, tendo em vista razões de ordem empresarial e estratégica, quanto à reorganização societária desejada pelo grupo, optou-se pela realização de uma operação de incorporação reversa ou às avessas, isto é, quando uma empresa superavitária é incorporada por uma empresa deficitária.

Nesse sentido, a operação a ser realizada seria a seguinte: a SUPREMA INDUSTRIAL E COMÉRCIO S/A, empresa não operativa desde 1994, com patrimônio líquido reduzido e praticamente absorvido em sua totalidade pelas mesmas empresas do grupo econômico e saldo de prejuízos fiscais que alcançavam o montante de mais de 3 milhões de reais, realizaria a incorporação da SUPRARROZ S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, empresa operativa, com patrimônio líquido substancial e com lucros acumulados que atingiam a cifra de mais de 11 milhões de reais.

Durante a operação, no entanto, alguns fatos, que posteriormente foram utilizados como fundamento para a condenação da empresa, chamaram a atenção, quais sejam: 1) no mesmo ato que culminou na referida incorporação, a razão social da SUPREMA (incorporadora) foi alterada para passar a ser a antiga razão social da SUPRARROZ (declarada extinta, tendo o

¹⁰³ Originalmente debatido no âmbito administrativo, o Caso JOSAPAR tramitou nas diversas instâncias administrativas e judiciais sob os seguintes números: 11040.001472/96-36 (CARF), 2004.71.10.003965-9 (JF/RS e TRF 4) e RESP 946.707 (STJ)

CNPJ sido baixado); 2) o endereço da incorporadora foi alterado para passar a ser o antigo endereço da empresa incorporada, compreendendo todo o complexo administrativo do grupo, bem como as instalações industriais da empresa extinta; 3) os membros do Conselho de Administração da empresa incorporadora renunciaram aos cargos para dar lugar aos antigos membros do Conselho da empresa incorporada; dentre outros.

Em resumo, ocorreu que uma empresa deficitária, inativa e bastante desestruturada, incorporou, ao menos formalmente, mas em evidente desconformidade com os fatos efetivamente comprovados nos autos, uma empresa superavitária, lucrativa, portanto, em plena atividade e bastante consolidada no mercado de cereais de todo o país.

Diz-se que tal operação tenha ocorrido com o único intuito de que os prejuízos de uma fossem compensados com o lucro da outra, apesar de a contribuinte ter apresentado, ao longo dos autos, outras razões que, supostamente, demonstrariam que havia outras razões, para além da economia fiscal, que ensejavam, naquele momento, a opção pela incorporação às avessas.

Bem, se houve ou não outras razões para a realização da operação, o que de fato ocorreu foi que o Fisco, ao se deparar com a situação, procedeu à autuação da empresa entendendo que se tratava de uma típica hipótese de simulação, sustentando que, afinal, a operação realizada seria economicamente insustentável, tendo ocorrida com a única finalidade de burlar o disposto no art. 33 do Decreto-Lei 2.341/87.

Assim, o auto de infração lavrado exigia o IRPJ correspondente aos prejuízos indevidamente compensados, acrescidos de juros de mora e multa qualificada de 300%.

Inconformada, a contribuinte sustentou, dentre outros, que as operações realizadas guardavam conformidade estrita com os ditames legais vigentes e que não teria ocorrido simulação, mas negócio jurídico indireto.

Além disso, afirmou que a operação ocorrida teria um propósito empresarial específico, diante do contexto de reestruturações e mudanças impostas pela conjuntura econômica nacional da época.

Mais importante, no entanto, foram os argumentos de que, conforme o princípio da legalidade estrita, não haveria qualquer vedação pelo ordenamento jurídico de uma busca pela economia fiscal, tendo sido atendidas todas as regras previstas na legislação e, ademais, tendo a

jurisprudência admitido como lícitas operações que, não infringindo a lei, seriam realizadas com a finalidade de economia fiscal.

Em sede administrativa, por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário interposto pela contribuinte, restou consignado o entendimento de que a Elisão Fiscal é válida no ordenamento jurídico brasileiro, sendo vedada a teoria da consideração econômica dos fatos, tal como observada em países como a Alemanha, por exemplo.

Citando a doutrina de alguns dos mais renomados teóricos do direito tributário, como ALFREDO AUGUSTO BECKER, RUBENS GOMES DE SOUZA, ALBERTO XAVIER e RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, o voto condutor acabou por firmar a tese de que, em nosso sistema, é permitido a prática de atos elisivos, isto é, que tenham por finalidade a efetiva economia fiscal, devendo, contudo, serem analisados caso a caso, para que se constate se de fato estes ocorreram no mundo real, ou se, por outro lado, constituíram hipótese de simulação, ineficaz perante o Fisco.

No caso concreto, no entanto, analisando detidamente os elementos carreados pelo relatório fiscal que ensejou a autuação da contribuinte, entenderam os conselheiros do extinto Conselho de Contribuintes que, a despeito de a doutrina e a jurisprudência admitirem a prática de procedimentos elisivos com o intuito de evitar ou reduzir a carga tributária, teria de fato ocorrido a prática de simulação, uma vez que as referidas provas juntadas ao processo teriam o condão de confirmar que, no mundo fático, a empresa deficitária não teria, de fato, incorporado a superavitária, mas sim o inverso, hipótese em que a compensação dos prejuízos estaria vedada por força do art. 33 do DL 2.341/87. Dentre os fundamentos, foram invocados os fatos anteriormente narrados, que dizem respeito à forma como foi conduzida a operação.

Dessa forma, considerando, por exemplo, que a incorporadora já teria de fato encerrado as suas atividades cerca de um ano antes da operação, bem como que praticamente todos os seus ativos já teriam sido *incorporados* pela incorporada, entenderam que se estaria diante de uma hipótese de simulação, apesar de não haver o intuito de fraude à lei, como sustentou de início o Fisco. Nesse sentido, veja-se a ementa do acórdão ao final proferido:

INCORPORAÇÃO ATÍPICA - NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO - SIMULAÇÃO RELATIVA - A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não

revelada. Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, ai não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos. PENALIDADE - SUCESSÃO - A incorporadora, como sucessora, é responsável pelos tributos devidos pela incorporada, até a data do ato de incorporação, não respondendo por penalidades aplicadas posteriormente a essa data e decorrentes de infrações anteriormente praticadas pela sucedida (CTN, art. 132).

No âmbito judicial, o entendimento que prevaleceu foi praticamente o mesmo, tendo o Tribunal Regional Federal, em sede de apelação, consignado que, inequivocamente, o contribuinte teria, de fato, o direito e a liberdade de praticar a Elisão Fiscal, sempre que o fizesse por meio lícitos, com o intuito de reduzir a carga tributária suportada. Esse direito, no entanto, deveria ser exercido antes da ocorrência do fato gerador, pois, do contrário, se estaria diante de prática de Evasão fiscal.

No caso em apreço, não obstante, o tribunal confirmou o entendimento da corte administrativa para reconhecer que, afinal, se estaria diante de nítida hipótese de simulação, dado o caráter economicamente inviável da operação empreendida pela contribuinte, e tendo em vista os demais elementos apresentados ao longo do caso. Desse modo, a simulação se evidenciaria uma vez que teria ocorrido declaração enganosa com o fim de produzir efeito diferente daquele que nela se indica, nos termos do art. 167, inciso II do Código Civil de 2002.

Importante destacar, portanto, que o elemento decisivo para a manutenção da autuação foi o fato de ter sido reconhecida a simulação no caso concreto, inalterando-se, até então, o entendimento de que haveria um interesse legítimo do contribuinte de realizar determinadas operações societárias no intuito de promover uma efetiva economia fiscal.

É o que se extrai do acórdão prolatado pela 2ª Turma do TRF 4:

INCORPORAÇÃO. AUTUAÇÃO. ELISÃO E EVASÃO FISCAL. LIMITES. SIMULAÇÃO. EXIGIBILIDADE DO DÉBITO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ.

1. Dá-se a elisão fiscal quando, por meios lícitos e diretos o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura. 2. Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária. 3. A elisão tributária, todavia, não se confunde com a evasão fiscal, na qual o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir a carga tributária após a ocorrência do fato gerador. 4. Admite-se a elisão fiscal quando não houver simulação do contribuinte. Contudo, quando o contribuinte lança mão de meios indiretos para tanto, há simulação. 5. Economicamente inviável a operação de incorporação procedida (da superavitária pela deficitária), é legal a autuação. 6. Tanto em razão social, como em estabelecimento, em funcionários e em conselho de administração, a situação final - após a incorporação - manteve as condições e a organização anterior da incorporada, restando demonstrado claramente que, de fato, esta "absorveu" a deficitária, e não o contrário, tendo-se formalizado o inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos fiscais da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada, e não a incorporadora, restando evidenciada, portanto, a simulação. 7. Não há fraude no caso: a incorporação não se deu mediante fraude ao fisco, já que na operação não se pretendeu enganar, ocultar, iludir, dificultando - ou mesmo tornando impossível - a atuação fiscal, já que houve ampla publicidade dos atos, inclusive com registro nos órgãos competentes. 8. Inviável economicamente a operação de incorporação procedida, tendo em vista que a aludida incorporadora existia apenas juridicamente, mas não mais economicamente, tendo servido apenas de "fachada" para a operação, a fim de serem aproveitados seus prejuízos fiscais - cujo aproveitamento a lei expressamente vedava. 9. Uma vez reconhecida a simulação deve o juiz fazer prevalecer as conseqüências do ato simulado - no caso, a incorporação da superavitária pela deficitária, conseqüentemente incidindo o tributo na forma do regulamento - não havendo falar em inexigibilidade do crédito fiscal. 10. Esta Turma tem-se orientado no sentido de estabelecer a condenação em verba honorária no patamar de 10% sobre o valor atribuído à causa, atualizado, salvo hipótese em que tal valor afigure-se exorbitante ou ínfimo, o que não ocorre no caso em tela. 11. Inexistindo omissão, contradição e nem obscuridade no julgado, é indevida a utilização dos declaratórios, que configuram-se, portanto, protelatórios, ensejando a fixação de multa no percentual de 1% sobre o valor atribuído à causa, nos termos dos artigos 18 e 538 do CPC.

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Especial ao Superior Tribunal de Justiça pleiteando a reforma da decisão do Tribunal de origem, de modo a reverter a condenação até então ocorrida.

Não obstante, a combatida decisão foi mantida e, a despeito de o acórdão de lavra do Min. Herman Benjamin não ter se adentrado ao mérito do Recurso Especial interposto, por óbice do enunciado de Súmula n. 7/STJ, acabou por reconhecer-se e firmar-se a tese de que haveria legitimidade na prática de Elisão Fiscal, desde que esta seja realizada nos moldes e limites impostos pela licitude dos negócios jurídicos. Isto é, uma operação cuja finalidade seja a Elisão Fiscal será plenamente válida se não violar dispositivos próprios do Direito Civil, não podendo incorrer, portanto, em hipóteses comumente verificadas como fraude, simulação ou outras práticas que invalidem o negócio jurídico.

2.3 Caso SOTREQ S/A vs. Fazenda Nacional (2017)

Conforme apresentado no início do trabalho, em agosto de 2017, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF julgou um caso envolvendo a prática de Planejamento Tributário no qual a contribuinte, optando pela realização de incorporação às avessas para a melhor estruturação de seus negócios, teria realizado a compensação dos prejuízos acumulados por uma das companhias do grupo econômico com os lucros de outra delas, pertencente à mesma realidade econômica. Naquela ocasião, decidiu-se que a contribuinte teria incorrido em hipótese que justificaria a desconsideração da operação realizada com a consequente imposição de penalidade e glosa dos respectivos créditos compensados.

O caso não trata unicamente do tema de incorporação às avessas, conforme salientado anteriormente, porém, para os fins da análise ora proposta, convém concentrar-nos apenas sobre os elementos que ensejaram a condenação da empresa no âmbito administrativo, especialmente quanto ao que diz respeito à compensação de prejuízos fiscais a partir da incorporação de uma empresa superavitária por uma deficitária.

Assim, é oportuno que se realize, tal como em momento anterior, uma breve síntese dos fatos que ensejaram a autuação da contribuinte pelo Fisco.

De acordo com o “Termo de Constatação Fiscal”, citado pelo acórdão n. 1202-000.878, proferido pela 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, em junho de 2001, a companhia cuja razão social era LION S/A incorporou a SOTREQ S/A. As duas empresas desempenhavam operações semelhantes no mercado, consistentes na venda de produtos da marca “CATERPILLAR”. Nesse sentido, tanto a SOTREQ S/A quanto a LION S/A tinham como atividade preponderante a representação da companhia americana de mesmo nome, qual seja, CATERPILLAR S/A (fabricante de máquinas). Ambas detinham contratos de distribuição exclusiva dos produtos da empresa americana em regiões determinadas do território nacional, sendo que a SOTREQ, sediada no Rio de Janeiro/RJ, atuava nos Estados de RJ, ES, MG, GO, TO, PA e AP, enquanto a LION, sediada em Sumaré/SP, era distribuidora dos produtos nos Estados de SP, MT, MS, RR, AC e AM.

Após uma série de operações societárias envolvendo diversas aquisições na participação do capital social de uma ou outras companhias, a SOTREQ foi finalmente incorporada, em junho de 2001, pela LION.

Após a incorporação, a LION alterou sua denominação social para SOTREQ S/A e destituiu seus antigos administradores para dar lugar aos administradores da incorporada.

Em junho de 2002, a NOIL (outra companhia do grupo) também foi incorporada pela nova SOTREQ S/A (antiga LION S/A).

Tendo a antiga LION prejuízo fiscal acumulado e base de cálculo negativa de CSLL, a nova SOTREQ S/A passou a compensar esses prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, o mesmo ocorrendo em relação à NOIL.

Em 2010, no entanto, o Fisco realizou lançamento fiscal referente aos anos de 2005, 2006 e 2007 (devido a lapso temporal no qual se efetivou a decadência dos almejados créditos tributários) entendendo, então, que se estava diante de uma operação indevida.

Nesse sentido, argumentou a Fazenda que a operação realizada pela contribuinte teria por única finalidade a economia tributária, devendo a autoridade fiscal desconsiderar a forma utilizada pela contribuinte e realizar o lançamento conforme efeitos (econômicos) efetivamente observados.

Em sede administrativa, a DRJ/Campinas manteve o crédito pugnado pela Fazenda, assentando que, não obstante não se esteja diante de operação simulada (o acórdão ressaltou diversas vezes tal observação), a incorporação às avessas teria sido efetivada exclusivamente para serem aproveitados os prejuízos fiscais, cujo aproveitamento estaria vedado pela Lei.

A DRJ concluiu, portanto, que a consideração da operação como ilícita seria decorrente de esta não ter respaldo fático, na medida em que a incorporação às avessas conduzida pela empresa somente teria “ocorrido no papel”, devido à existência apenas formal da incorporadora LION.

Contra o acórdão da DRJ/Campinas, a empresa autuada apresentou Recurso Voluntário, argumentando que não haveria vedação legal apta a impedir a incorporação nos moldes realizados e que, na realidade, a operação de reorganização societária empreendida era desejada pelas partes por razões de natureza empresarial, com evidente propósito negocial.

Acolhendo tais argumentos, o relator do Recurso Voluntário deu provimento à tese aventada pela contribuinte entendendo, em síntese, que, do ponto de vista legal, a operação de incorporação às avessas poderia perfeitamente ser taxada como lícita, não havendo presunção de ilicitude tal como defendida por alguns, uma vez que não haveria no ordenamento jurídico vigente qualquer impedimento legal para que a empresa com prejuízos incorpore a lucrativa.

Além disso, observou que a operação realizada, in casu, teria ocorrido entre empresas que estavam regularmente operando no mercado, com objeto social semelhante, e, dentre os objetivos para a adoção de tal forma, estaria a economia tributária.

Ressaltou que, dentre as justificativas oferecidas pela contribuinte, a operação teria ocorrido, nos moldes como foi realizada, em razão da necessidade de manter a sede da empresa em Sumaré/São Paulo, onde funcionava a LION, face aos benefícios fiscais concedidos pela prefeitura dessa cidade no recolhimento do IPTU e do ISS.

Em suas palavras, consignou que é perfeitamente admitido pelo ordenamento jurídico pátrio que a redução da carga tributária é um objetivo que deve ser perseguido para a própria sobrevivência das pessoas jurídicas desde que, evidentemente, seja feita de forma lícita. Nos processos de reorganização das empresas, a boa técnica de administração dos negócios recomenda que os dirigentes adotem, dentro da legalidade, a alternativa econômica menos onerosa possível, dentre elas optem pela economia tributária.

Coerentemente, concluiu, portanto, que inexistindo vedação legal para a prática da conhecida “incorporação às avessas”, não se pode esperar que duas empresas, integrantes do mesmo grupo econômico, praticando operações comerciais semelhantes, tendo a intenção de se reorganizar societariamente, com o objetivo de melhorar o desempenho das suas atividades, fiquem impedidas de realizar a incorporação da empresa lucrativa por outra deficitária.

Nesse sentido, é o que restou assentado na ementa do acórdão prolatado:

DEMONSTRATIVO FUNDAMENTADO DO ÁGIO. NÃO APRESENTAÇÃO. EXIGÊNCIA LEGAL. GLOSA DAS DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO. O valor do ágio, cujo fundamento econômico seja o valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base na previsão dos resultados nos exercícios futuros, deverá ser demonstrado em documento que indique de forma clara e consistente a avaliação da empresa a valor presente, justificando o valor do ágio na aquisição de participação societária. O demonstrativo deverá ser arquivado pelo contribuinte como comprovante da escrituração do ágio. Não apresentado o respectivo demonstrativo, como exige a lei, justifica-se a glosa das despesas de amortização do ágio registradas pela atuada. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. INCORPORAÇÃO “ÀS AVESSAS”. GLOSA DA COMPENSAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. Na hipótese de não ter sido caracterizada a operação como simulada, é lícita a denominada "incorporação às avessas" para compensação de prejuízos fiscais da

incorporadora, quando realizada entre empresas operativas, sob controle comum e tendo por objetivo a melhor eficiência financeira na operação.

Em face de tal decisão, especificamente quanto à incorporação às avessas, a Fazenda interpôs Recurso Especial.

O mencionado recurso foi julgado em Agosto de 2017, no qual restou o entendimento, por voto de qualidade, que a operação empreendida pela empresa era ilícita. Nesse sentido, os conselheiros da 1ª turma da CSRF deram provimento ao Recurso Especial da Fazenda para alterar a decisão proferida em sede de Recurso Voluntário, que dava provimento ao pleito da contribuinte. Veja-se:

ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ECONÔMICO-FINANCEIRO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM AQUISIÇÃO. EFETIVIDADE E CONTEMPORANEIDADE À AQUISIÇÃO. A lei exige que o lançamento do ágio baseado na perspectiva de rentabilidade futura seja baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração. Embora não houvesse à época dos fatos a exigência de demonstração na forma de laudo, a produção e arquivamento de documentação que apresenta de forma objetiva e precisa a demonstração do valor econômico-financeiro da participação societária em aquisição a partir das perspectivas de rentabilidade futura da empresa é ônus da adquirente e constitui requisito indispensável para a dedução da amortização do ágio correspondente. Não basta estimá-lo de forma subjetiva, é preciso determiná-lo e demonstrá-lo, matematicamente, de forma precisa, e arquivar a documentação onde isso é feito, tudo ao tempo em que é feita a aquisição, nunca a posteriori.

INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. DESCONSIDERAÇÃO DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS. Deve ser mantida a glosa de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL nas hipóteses de incorporação às avessas, quando uma empresa extremamente deficitária, com patrimônio líquido reduzido, com o intuito de redução de pagamento de tributos, incorpora uma empresa lucrativa, com patrimônio líquido seis vezes maior que sua incorporadora, e na sequência assume a denominação social da incorporada e passa a ser administrada pela incorporada.

CAPÍTULO III – DO ESTUDO COMPARATIVO

Conforme indicado na *Introdução* do presente trabalho, neste último capítulo será conduzido um estudo comparativo entre o emblemático caso JOSAPAR e o recente caso SOTREQ (cujo julgamento pelo CARF se deu em meados de agosto de 2017), justificando-se a escolha para este último pelo fato de que, tal como no paradigmático caso anteriormente mencionado, se estaria diante de incontestável operação de incorporação às avessas.

No entanto, conforme se observou pela descrição dos casos, os fundamentos utilizados pelo CARF para manter a autuação da empresa no julgamento do caso SOTREQ são distintos dos invocados no caso JOSAPAR, o que pode sugerir uma mudança de postura do tribunal em casos de Planejamento Tributário, não apenas quando diante de operações de incorporação às avessas, mas em inúmeros outros nos quais os contribuintes têm realizado práticas consideradas ilícitas pelo Fisco na medida em que teriam como único propósito a economia fiscal.

Nesse sentido, será realizada uma análise crítica dos fundamentos apresentados por ocasião do julgamento de ambos os casos, valendo-nos, para tanto, dos acórdãos e decisões proferidos em cada um dos julgados, bem como das correntes teóricas apresentadas ao longo do trabalho, quais sejam, as teorias Clássica e a Moderna da tributação, e da jurisprudência administrativa ou judicial disponível.

Ao final do tópico, almeja-se poder contribuir para o debate com a apresentação de soluções alternativas para os referidos julgados, acaso se verifiquem significativas discordâncias quanto aos fundamentos invocados pelos julgadores, ou, de outra forma, com o reforço dos posicionamentos adotados no julgamento dos casos ora em análise, considerando-se, nessa situação, que as decisões ou acórdãos apreciados não mereceriam qualquer reparo.

Inicialmente, convém destacar que, no presente trabalho, adota-se como premissa básica o fato de que é um direito do contribuinte orientar as suas ações ou decisões no sentido de incorrer na menor carga tributária possível.

Tomando-se por base os ensinamentos de alguns dos mais consagrados autores do direito tributário, parece-nos razoável concluir que tal constatação decorre diretamente do

próprio princípio da Legalidade que, como se sabe, determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.

Nesse sentido, transportando-se o conceito para o âmbito do nosso estudo, pode-se dizer que, nenhum contribuinte é obrigado a incorrer em uma situação que seja mais onerosa do ponto de vista fiscal, sendo lícito a ele abster-se de realizar determinados atos para ver-se livre do respectivo encargo tributário, bem como é perfeitamente legítima a prática de medidas comissivas que importem em uma efetiva economia fiscal.

Como se vê, na primeira hipótese não há de se falar em uma obrigação de praticar os fatos descritos em uma norma tributária que eventualmente sujeitem o contribuinte a um determinado tributo. Na segunda hipótese, de igual modo, é perfeitamente lícito ao contribuinte posicionar-se de tal sorte que as suas escolhas impliquem à não incidência de uma norma tributária. Ora, se não há vedação em lei para a prática de medidas elisivas, então estas deverão ser admitidas em nosso ordenamento, sob pena de violação ao preceito fundamental do princípio da Legalidade.

Sobre o tema, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA possui um interessante posicionamento quando afirma que o direito de elidir a norma fiscal decorre, precisamente, do princípio da Legalidade, mas também da própria vedação a qualquer tipo de confisco disfarçado sob a forma de um eventual tributo.

Em outras palavras, sustenta que a distinção entre um tributo e um ato confiscatório seria justamente a liberdade que teria o contribuinte para amoldar as suas decisões de modo a não incorrer na situação prevista na norma que instituiu o tributo, pois, do contrário, se não houvesse a liberdade para escolher o que fazer ou deixar de fazer, quais negócios celebrar e quais não, se estaria diante de uma evidente medida confiscatória por parte do Estado, em uma concepção na qual a proteção conferida ao contribuinte através da lei perderia o sentido, uma vez que independente da prática de um ou outro ato, haveria a incidência da norma tributária.

Por conseguinte, o que nitidamente distingue o tributo do confisco é que aquele decorre de lei, com fundamentação constitucional, e somente é devido se a prática do fato gerador for decorrente da liberdade do indivíduo de também deixar de praticá-lo. Essa liberdade também deve ser manifestada pela possibilidade jurídica da pessoa fazer o que quiser com o seu patrimônio com vistas a amoldá-lo, ou as suas variações, a

um modelo que lhe permita não incidir em tributos, ou que lhe importe em incidências menos onerosas.

[...]

Daí que, se alguém fosse obrigado por lei a praticar os fatos geradores, de confisco se trataria, disfarçado de tributo, e nenhuma garantia haveria para a propriedade privada. Realmente, a falta de liberdade para praticar ou não os atos que caracterizam um fato gerador, seria equivalente à instituição direta e inelutável da obrigação de entregar bens particulares ao domínio público, isto é, equivaleria ao confisco. Neste caso, nem haveria necessidade de a lei instituir o fato gerador como hipótese de incidência, sendo suficiente que determinasse ao cidadão a entrega de determinada parcela do seu patrimônio, havendo ou não fato gerador. Em outras palavras, o fato gerador seria absolutamente inútil no sistema, representando um papel meramente formal e fictício.¹⁰⁴

Por essas e outras, sustenta, afinal, que é perfeitamente lícita a prática de medidas elisivas, desde que estas ocorram até momento imediatamente anterior à ocorrência do fato gerador, uma vez que a obrigação tributária não estaria constituída e não haveria de se falar eventual direito de cobrança do fisco.

De todos os modos, em atenção aos ensinamentos do referido autor, bem como às posições teóricas apresentadas em tópicos anteriores deste trabalho, conclui-se, de modo inequívoco, que é um direito do contribuinte praticar atos que importem em uma menor incidência tributária, desde que tais medidas não sejam vedadas em lei.

Nesse sentido, cumpre observar, desde logo, que, ao menos no âmbito das decisões proferidas quando do julgamento do caso JOSAPAR, restou firme o entendimento de que é válido e lícito ao contribuinte estruturar suas operações da forma menos onerosa do ponto de vista fiscal, desde que pratique atos lícitos e os faça antes da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação. Não seria exagero dizer, no entanto, que parece não ser esse o entendimento que continua prevalecendo no âmbito do CARF nos dias atuais, como se verificou quando da descrição do caso SOTREQ, ao menos não da forma como era na época do julgamento do caso JOSAPAR.

¹⁰⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário - Elisão e Evasão fiscal - norma antielisão e norma antievasão in SILVA MARTINS, Ives Gandra da. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011 p. 450-451

Aliás, essa percepção é exatamente a que se depreende da análise de MARCO AURÉLIO GRECO, quando o autor, ao discorrer sobre as diferentes fases do debate sobre o tema, aponta que em um primeiro momento os entendimentos prevalecentes eram no sentido de que era ampla a liberdade do contribuinte, exceto nas situações de comprovada simulação, hipótese na qual as operações realizadas deveriam ser desconsideradas e tributadas tal como de fato realizadas pelo contribuinte. Posteriormente, segundo o autor, passou-se a adotar a premissa de que a liberdade é garantida, porém estaria sujeita a novos limites, para além da exigência de que os atos não sejam simulados, tais como a inocorrência de fraude ou abuso de direito. No momento atual, prossegue, estaríamos em uma terceira fase do debate, na qual a liberdade agora teria de se conformar à exigência de novas imposições, mais relacionadas à uma discussão de ordem principiológica (capacidade contributiva/ solidariedade vs. legalidade/tipicidade) do que propriamente à aferição da licitude ou ilicitude das operações ou meios adotados.

De todos modos, pode-se dizer que, por ocasião do julgamento do caso JOSAPAR, ainda estava em vigor a concepção adotada pela primeira corrente, qual seja, a de que a liberdade do contribuinte é ampla, porém limitada pela exigência de que todos os atos deveriam ser reais, não simulados, portanto, não se exigindo outros requisitos de validade para os atos praticados pelo contribuinte, além da licitude e preterição dos atos em relação ao fato gerador, por evidente.

Nesse sentido, de modo um tanto quanto contraditório com o afirmado anteriormente, é possível identificar na jurisprudência administrativa atual ao menos um acórdão que ainda parece se filiar a esse entendimento, mesmo que minoritário no atual contexto observado no âmbito do CARF, tal como o abaixo colacionado.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE. A validade do planejamento tributário é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação. Estará o contribuinte no campo da ilicitude se o negócio jurídico for simulado ou se houver a ocorrência do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, se as condutas esconderem, modificarem ou excluïrem o fato jurídico-tributário.

SIMULAÇÃO. CONCEITO. Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, hipótese em que o Fisco deve alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder à devida tributação.

FRAUDE. CONLUIO. MULTA QUALIFICADA. Havendo a comprovação de atos simulados, com o único propósito de esquivar-se das obrigações tributárias, obtidos por meio de uma fraude perpetrada em conluio entre as partes envolvidas, deve ser aplicada multa qualificada determinada pelo § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Recurso voluntário negado.

(RECURSO VOLUNTARIO. Relator(a) SEMIRAMIS DE OLIVEIRA DURO. Nº Acórdão 3301-004.13. Data da sessão 26/10/2017)

Como se vê, no supracitado acórdão, datado de outubro de 2017, entendeu o relator do julgado que, tal como no caso JOSAPAR, a validade de um planejamento tributário deve ser aferida quanto à sua adequação no campo da licitude ou ilicitude, sendo ele inválido e inoponível se restar comprovado que houve simulação por parte do contribuinte. É esse, aliás, o limite defendido pela primeira corrente teórica de planejamento tributário, encampada, como mencionado anteriormente, por ALBERTO XAVIER e outros.

Importante destacar, não obstante, que tal acórdão parece não representar a atual postura adotada pelo CARF, que, como se demonstrará abaixo, passou a considerar que os requisitos defendidos pela primeira corrente teórica não mais são suficientes para comprovar a validade do planejamento tributário realizado pelo contribuinte.

Apesar disso, é de se dizer que, ao menos no caso JOSAPAR, reconheceu-se que, embora atípica, a realização de incorporação às avessas, ou seja, de empresa superavitária por empresa deficitária, não representaria qualquer ilegalidade *a priori*, uma vez que não se evidenciaria em nosso ordenamento qualquer vedação em lei para a sua prática. Por essa razão, não haveria qualquer motivo imediato para que se censure a sua utilização como forma de elidir a norma tributária.

O que de fato deveria ser verificado, e foi, no caso concreto, consistiria justamente na existência ou não de elementos que caracterizem simulação por parte do contribuinte, sendo esse um limite para a prática do planejamento tributário realizado.

De todo o exposto, parece-nos evidente, portanto, que a regra de liberdade do contribuinte não deve ser encarada de maneira absoluta, porquanto devem ser observados de maneira rigorosa os parâmetros definidos em lei que eventualmente limitem a sua prática.

Em outras palavras, o contribuinte deve estar bastante atento a eventuais vedações previstas em lei para a prática de determinados atos, sob pena de, a despeito de estar exercendo o seu direito de liberdade, incorrer em uma medida ilícita, passível de imposição de penalidades por parte do poder público.

Quanto à realização de operação de incorporação às avessas, a situação não é diferente. Dessa forma, acaso deseje realizar a referida operação, o contribuinte deverá observar atentamente quais os parâmetros fixados em lei que eventualmente limitem a sua realização, como, por exemplo, exigências relacionadas à forma ou estrutura do contrato, dentre outros.

Como se expôs em momento anterior, a operação de incorporação às avessas consiste em um conjunto de procedimentos cujo objetivo seja, em nome de uma reorganização societária e planejamento tributário, permitir que uma empresa lucrativa seja incorporada por uma deficitária.

Nesse sentido, uma série de vantagens e benefícios poderiam ser obtidos pelo contribuinte, como, por exemplo, a possibilidade de compensação por abatimento de eventuais prejuízos fiscais da empresa deficitária do lucro tributável da empresa lucrativa, quando do cálculo do IRPJ ou CSLL. Oportuno dizer, aliás, que é justamente quanto a esse ponto que os debates nos dois casos selecionados surgiram.

Com efeito, no âmbito do caso JOSAPAR, reconheceram os julgadores que a referida operação consistiria, a bem da verdade, em uma medida não vedada pelo ordenamento, e perfeitamente cabível, portanto, denominada “negócio jurídico indireto”, bastante utilizado ao longo das últimas décadas de modo a viabilizar a realização de medidas elisivas por parte dos contribuintes.

Esclareceu o relator do caso que, diante da necessidade de que seja realizada uma eventual reestruturação societária, assistiria ao contribuinte a possibilidade de celebrar um negócio que importasse, ao final, na incorporação de uma empresa superavitária por uma deficitária, de modo a promover, dentre outros, uma efetiva economia fiscal, desde que, por evidente, não haja violação direta a dispositivos da lei.

Como se vê, à essa época, compreendia-se que, para a realização de operações elisivas, nesse rol incluindo-se a prática de negócios jurídicos indiretos, o contribuinte deveria sujeitar-se de modo estrito às eventuais exigências em lei, praticando atos reais, lícitos e anteriores ao fato gerador da obrigação, não se exigindo nada além disso.

Eventual dúvida poderia surgir, no entanto, quanto à adequada qualificação de um negócio jurídico de um caso concreto como sendo indireto ou simulado. O que se está a dizer, em outras palavras, é que podem surgir razoáveis dúvidas quanto à interpretação que se faz dos efeitos de um negócio celebrado pelo contribuinte, o qual pode muito bem ser qualificado como simulado, se presentes indícios de que não houve vontade ou causa jurídica para a sua celebração, ou indireto, quando, a despeito da atipicidade da sua celebração para a obtenção de um resultado específico, o negócio de fato ocorreu, havendo compatibilidade entre o declarado pelas partes e o efetivamente praticado, ainda que o resultado final desejado não seja de fato aquele tipicamente percebido quando da celebração do negócio.

Recorde-se que, em momento anterior, mencionou-se que, apesar de sutil, a diferença entre um negócio real (que pode ser um negócio direto – típico – ou indireto – atípico) e um negócio simulado reside justamente na assunção dos efeitos decorrentes da celebração do negócio.

Dito de outra forma, será simulado um negócio todas as vezes em que houver incompatibilidade entre a vontade declarada pelas partes e a efetivamente desejada (para os teóricos voluntaristas), ou quando a causa típica para a celebração do negócio, isto é, aquela para a qual há específica previsão no ordenamento e cujos efeitos esperados são tutelados em lei quando da opção por essa forma em especial, não corresponder aos efeitos verificados no mundo fático (para os teóricos causalistas). De uma forma ou de outra, parecem concordar ambas as teorias que, em um caso simulado, haveria um descompasso entre o declarado pelo contribuinte e o efetivamente ocorrido na realidade.

Nessas situações, por expressa previsão do Código Tributário Nacional (CTN), quando se estiver diante de um caso de simulação, a autoridade fiscal poderá desconsiderar as operações artificialmente celebradas pelo contribuinte e realizar o lançamento do tributo conforme a situação praticada no mundo fático. É o que se extrai do art. 149, VII do CTN, *in verbis*

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;

Como se vê, o dispositivo em comento concede a prerrogativa ao poder público para realizar ou revisar o lançamento do tributo quando reste comprovado que o sujeito passivo, o contribuinte, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Nessas hipóteses, nenhuma dúvida há de que o negócio declarado pelas partes poderá ser desconsiderado para dar lugar ao negócio efetivamente celebrado pelas partes. É essa inclusive uma das grandes discussões quanto à real extensão do art. 116, parágrafo único do CTN, incluído pela lei complementar 104/01, que concedeu, ou melhor, ratificou os poderes que já detinham as autoridades fiscais para desconsiderar operações simuladas que tenham por intuito evadir a norma fiscal.

É importante destacar, não obstante, que não se está defendendo a aplicação de uma interpretação econômica dos fatos ou aplicação analógica da lei, práticas estas vedadas pelo nosso ordenamento por força do princípio da legalidade. Pelo contrário, o que se está dizendo é que, diante de uma situação na qual haja elementos que caracterizem um ato simulado (art. 167 do CC/02), e somente nessas hipóteses, a autoridade fiscal poderá desconsiderá-la para que as operações realizadas pelo contribuinte sejam tributadas conforme efetivamente praticadas.

Como parece evidente, somente é permitido às autoridades fiscais proceder à desconsideração de uma operação quando se constate que esta foi celebrada com o intuito de simular ou dissimular outra operação ocorrida, a qual poderia ensejar uma tributação mais gravosa ao contribuinte. Dessa forma, por ser a operação inválida, insubsistentes serão os eventuais efeitos pretendidos quando da sua celebração. De outra banda, quando a operação for válida, e estiver conforme o preceituado em lei, os seus efeitos deverão ser mantidos e a situação pretendida pelo contribuinte quando da celebração da operação deverá ser respeitada e tutelada pelo nosso ordenamento.

Para o caso de incorporação às avessas, a discussão revela a sua importância na medida em que, em uma operação simulada, não haverá correspondência entre os fatos declarados e os efetivamente praticados pelas partes, devendo-se desconsiderar os eventuais resultados mais benéficos obtidos com a celebração do negócio, uma vez que a operação teria

sido meramente artificial, dissimulando outra operação que de fato teria ocorrido (simulação relativa). Isto é, considerando-se que os negócios declarados pelas partes constituem mera aparência de outro negócio efetivamente celebrado, o que se está a fazer é desconsiderar aqueles em prol destes, para que o fato seja tributado tal como praticado no mundo fático.

Por outro lado, para constituir um legítimo negócio jurídico indireto, a operação celebrada e declarada pelas partes terá de ser concretizada tal como descrita no ato de sua celebração. Isto é, por mais estranho que possa parecer, se no ato da celebração do negócio estabelecer-se que a empresa deficitária venha a incorporar a superavitária e isso de fato ocorrer no mundo fático, a operação será válida, uma vez que haverá correspondência entre o declarado e o ocorrido.

Dessa forma, ainda que os motivos pessoais que eventualmente ensejassem a realização do negócio não sejam compatíveis com os normalmente esperados, deve-se considerar legítima a operação celebrada, uma vez que o negócio declarado pelas partes é o que efetivamente ocorreu. Nessa situação, sendo o negócio válido e real, nada poderá opor o Fisco, devendo respeitar os efeitos das operações realizadas pelos contribuintes.

Sobre o tema, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR aduz que

*a escolha de uma forma jurídica tributariamente mais favorável ao contribuinte não é presunção de simulação. Se as partes querem as consequências jurídicas do negócio e realizam efetivamente as consequências econômicas, cuja tributação é regulamente suportada, mas visam a outras consequências econômicas e as obtêm por meio das primeiras, não há simulação, mas negócio jurídico indireto.*¹⁰⁵

Nesse sentido, uma observação interessante a ser realizada é que, no julgamento do caso JOSAPAR, o elemento-chave para a manutenção da condenação da empresa foi justamente o fato de que os atos praticados quando da celebração do negócio teriam sido comprovadamente simulados. Conforme se extrai dos acórdãos e decisões disponíveis, haveria uma série de elementos que indicavam que a operação declarada pela contribuinte teria por finalidade mascarar outra operação, a qual teria sido efetivamente celebrada pelas partes. Nesse caso,

¹⁰⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto: no direito tributário e à luz do novo Código Civil. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT: Belo Horizonte, 2010 p. 23.

parece razoável admitir-se que o desfecho do caso não poderia ser outro, que senão a imposição de penalidade à empresa.

Por outro lado, por ocasião do julgamento do caso SOTREQ, percebe-se que os fundamentos que justificaram a confirmação da autuação da empresa pelo Fisco nada mais têm a ver com a ocorrência de simulação por parte do contribuinte, inclusive sendo a sua suposta ocorrência expressamente afastada pelas autoridades estatais. Em outras palavras, neste segundo caso, a figura da simulação enquanto limite para a prática de planejamento tributária perde o protagonismo, cedendo espaço para um novo elemento a ser considerado em nosso ordenamento denominado “propósito negocial”. Quanto ao tema, maiores esclarecimentos já foram mencionados anteriormente, e serão novamente considerados no próximo tópico. Por agora, basta-nos a observação de que houve de fato uma evolução no âmbito da jurisprudência administrativa no sentido de que não mais seria suficiente que o contribuinte comprovasse que os atos por ele praticados seriam lícitos, anteriores ao fato gerador da obrigação e reais (não simulados). Para além disso, os julgadores passaram a impor um novo limite à prática de medidas elisivas, qual seja, que as operações detenham um propósito negocial intrínseco.

De todas as formas, um ponto em especial merece ser destacado em nossa análise. Conforme relatado anteriormente, do ponto de vista doutrinário, o entendimento empossado quando do julgamento do caso JOSAPAR reflete o que ficou conhecido como a Teoria Clássica sobre Planejamento Tributário, encampada, principalmente, por ALBERTO XAVIER e RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA.

De encontro a esse posicionamento, autores como MARCO AURÉLIO GRECO, por outro lado, passaram a questionar tal direito com base em premissas de solidariedade, função social e capacidade contributiva, em uma acepção positiva.

Pode-se dizer, em resumo, que a principal divergência entre as duas teorias reside na leitura e interpretação que ambas fazem do atual sistema tributário nacional à luz da Constituição Federal.

A teoria Clássica, defendida pela maioria da doutrina e até pouco adotada no CARF, entende que a Constituição, quando trata especialmente de Tributação, lançou mão de alguns princípios que, em última medida, refletem uma proteção ao contribuinte diante do poder do Estado, através da imposição de limitações e garantias contra o Poder Público. Nesse sentido, dá-se maior prioridade a princípios como Legalidade, em sentido estrito, Anterioridade,

Irretroatividade, Isonomia e Capacidade Contributiva, entendida por estes doutrinadores como uma limitação à tributação diante das particularidades de cada contribuinte.

A teoria moderna, por outro lado, encampada principalmente por MARCO AURÉLIO GRECO, parece defender que, ao tratar de Tributação, a Constituição Federal teria consubstanciado alguns princípios cuja função máxima seria, em última instância, legitimar a atuação Estatal, e não proteger o contribuinte. Desse modo, o autor confere maior relevância a princípios como o da Solidariedade, da Função Social e da Capacidade Contributiva, esta última entendida como uma fonte de legitimidade para os avanços Estatais no que diz respeito ao poder de tributar. Ou seja, por esse princípio, se admitiria que o Estado tribute de modo mais ostensivo aqueles que disponham de maior poder econômico.

Sob essa curiosa acepção, aliás, o referido autor parece sustentar que, ao invés de o princípio a pouco mencionado representar um limite à atuação estatal, na medida em que não seria razoável exigir-se do particular contribuição em valor superior ao qual este poderia suportar sem ter o seu próprio sustento, ou o de sua família, comprometido, a Capacidade Contributiva deveria ser encarada como uma fonte de legitimação para a atuação por parte do Estado no sentido de arrecadar mais daqueles que detenham maior poder econômico.

Ou seja, sob essa égide, passa-se a compreender tal princípio como um permissivo para que o Estado onere cada vez mais o contribuinte, na medida em que este venha, por exemplo, obtendo êxito em seus negócios ou empreendimentos, auferindo, desse modo, maior poder econômico.

O problema é que, sob esse pretexto, o autor admite, por exemplo, que o princípio da Legalidade ou da proteção da propriedade privada, que acabam por limitar o poder de atuação Estatal, cedem lugar a espécie de “justiça fiscal”, amparada por princípios como da solidariedade social e dos outros anteriormente citados.

A distinção entre as duas acepções é bastante sutil, mas adotar uma ou outra implica diretamente na forma como uma situação do caso concreto será analisada pelo aplicador do direito.

Não se questiona a premissa de que, diante das desigualdades ou injustiças observadas na sociedade, o Estado deve agir de modo a minorar as discrepâncias entre os particulares. Nesse sentido, admite-se, por exemplo, que políticas de inclusão social ou mesmo programas de assistência concedam benefícios a uns em detrimento doutros. Não se admite, não

obstante, que, sob esse pretexto, o Estado venha a interferir de maneira arbitrária, subjetiva e em desatenção a princípios como o da Legalidade Estrita no patrimônio alheio.

No julgamento do caso Josapar, tanto a jurisprudência administrativa, quanto a judicial, revelaram, inequivocamente, uma postura tendente a adotar a Teoria Clássica. Por essa razão, reconheceu-se de modo unânime que existe o direito do contribuinte de organizar suas atividades de modo a reduzir o encargo tributário suportado, desde que as operações realizadas sejam lícitas, anteriores ao fato gerador e reais. Naquele tempo, as discussões doutrinárias acerca de um modelo clássico ou moderno de tributação eram sumariamente descartadas, atentando-se as autoridades pública somente aos elementos que pudessem invalidar as operações, tais como simulação.

Percebe-se, desse modo, que toda essa reflexão inicial, sobre se os princípios serviriam de proteção ao contribuinte ou como forma de legitimar a atuação estatal, eram antes ignoradas, para dar espaço a uma análise do caso concreto de modo a que se verifique, por exemplo, se se estaria diante de um ato simulado ou não, se a vontade expressa no documento era autêntica ou não, dentro outros.

Por todos, cite-se trecho do acórdão n. 1101-00708/2012, proferido no âmbito do CARF, o qual, indubitavelmente, confirma o narrado anteriormente:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO. Em Direito Tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (Elisão). A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação).

ELISÃO. Desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu Planejamento Tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo causal, ou que o efeito tributário fosse acidental (...).

No caso SOTREQ, no entanto, os fundamentos utilizados pela Corte administrativa para manter a atuação da empresa são visivelmente distintos dos invocados no caso Josapar, e, infelizmente, acabam por revelar a atual postura do tribunal em casos de Elisão Fiscal, não apenas nos julgados envolvendo incorporação às avessas, mas em inúmeros outros nos quais os

contribuintes têm realizado práticas consideradas ilícitas pelo Fisco na medida em que teriam como único propósito a economia tributária.

Percebe-se, nesse sentido, que, em um primeiro momento, era incontestável o direito que teria o contribuinte de praticar atos na organização de seus negócios que visassem à Elisão Fiscal, desde que estes não importassem em simulação.

Por outro lado, analisando detidamente os argumentos utilizados no julgamento de segundo caso comentado, pode-se afirmar que houve uma mudança nos paradigmas adotados pela Corte, na medida em que, ainda que de modo implícito, restou assentado o entendimento de que o direito de elidir a norma fiscal não assiste mais ao contribuinte, ao menos não do modo como deveria.

Em outras palavras, o CARF deliberadamente passou a adotar o entendimento de que o contribuinte não pode mais orientar a sua atuação no sentido de promover uma efetiva economia fiscal, pura e simplesmente, devendo comprovar que o negócio celebrado teria algum propósito extrafiscal intrínseco.

Isto é, acaso se comprove que uma operação foi realizada tendo por objetivo a redução da incidência tributária no caso concreto, esta será considerada inválida e, para todos os efeitos, a administração tributária poderá desconsiderá-la, e, portanto, abstrair-se da forma utilizada no arranjo societário empreendido, para autuar e realizar o lançamento dos créditos que entender cabível.

Nesse sentido, os conselheiros do tribunal têm recorrentemente utilizado a expressão “propósito negocial” para justificar a desconsideração de operações realizadas pelo contribuinte quando se verifique que tinham por único objetivo a economia fiscal.

É o que se extrai de alguns recentes julgados pelo CARF, abaixo colacionados:

ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA.

A reorganização societária na qual inexistir 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 a glosa e a recomposição da apuração dos tributos devidos.

(RECURSO ESPECIAL. Relatora DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO. Nº Acórdão 9101-003.396. Data da sessão 05/02/2018)

[...]

ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. FUNDAMENTO QUE NÃO SE VERIFICOU NO CASO CONCRETO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. GLOSA DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO.

O propósito negocial vai além da mera formalidade dos instrumentos societários; ele depende precipuamente da intenção das partes em firmar o contrato. Caso este desígnio resume-se meramente na economia fiscal, correta é a glosa da amortização do ágio fincada na rentabilidade futura.

(RECURSO VOLUNTÁRIO. Relator DANIEL RIBEIRO SILVA. Nº Acórdão 1401-002.076. Data da sessão 19/09/2017)

[...]

GANHOS DE CAPITAL. OMISSÃO DE RECEITAS. ALIENAÇÃO DE BEM IMÓVEL. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO FISCAL ABUSIVO.

Comprovado nos autos que há ausência de propósito negocial na operação de alienação de bens imóveis realizada pelo contribuinte, merece prosperar a glosa fiscal, pois mesmo que tal ato seja lícito, rechaça-se seus efeitos diante do planejamento fiscal abusivo perpetrado pelo contribuinte.

(RECURSO VOLUNTARIO. Relator DEMETRIUS NICHELE MACEI. Nº Acórdão 1402-002.720. Data da sessão 15/08/2017)

Importante relembrar, ademais, que, ainda que se considere que a referida exigência seja constitucional, algo não aceito por parcela da doutrina, dentre eles ALBERTO XAVIER e RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, ainda assim a referida norma inserida pela Lei Complementar 104/01 não possuiria eficácia de fato, pois a parte final do dispositivo, ciente das implicações da adoção de tal concepção, previu a necessidade da edição de lei ordinária a regular a forma como o Fisco procederia à desconsideração das operações realizadas.

A referida lei nunca foi editada e mesmo a Medida Provisória 66 de 2002, que tinha por fim cumprir o papel de lei ordinária, acabou sendo rejeitada pelo Congresso Nacional, especialmente na parte em que previa a expressa previsão da teoria do propósito negocial.

Nesse sentido, não outro parece ser o melhor entendimento que senão o de que o referido dispositivo (art. 116, parágrafo único) não possui eficácia, pois pendente ainda a edição da lei ordinária exigida.

Importante mencionar, aliás, que já há no âmbito da jurisprudência administrativa alguns julgados que revelam que, ao menos na concepção de alguns julgadores, considerados em sua individualidade, a tese de exigência de um propósito negocial em uma operação não encontra respaldo em nosso ordenamento. Veja-se abaixo:

CONTRATOS DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. ART. 565, CÓDIGO CIVIL. DESCABIMENTO DA ANÁLISE ACERCA DA EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL

Os contratos de locação de veículos automóveis não podem ser desconsiderados quando atendidos os requisitos previstos no art. 565, do Código Civil, ou seja, a cessão de coisa a outrem; por tempo determinado ou não; coisa não fungível e mediante certa retribuição. Afasta-se a possibilidade de desconsideração do contrato com base na alegada inexistência de propósito negocial, por inexistir de disposição legal a determinar, identificar, ou apontar o que deva ser tido por “propósito negocial”; do mesmo modo, não cabe à autoridade fiscal a discricionariedade de apontar em quais operações existe e em quais não existe proposta negocial.

INSUFICIÊNCIA DE INDÍCIOS PARA A CONSTITUIÇÃO DA PRESUNÇÃO DE FRAUDE.

O acervo probatório reunido pela fiscalização demonstra-se inapto ou insuficiente para presumir-se o fato desconhecido e não provado, ou seja, que o pagamento de aluguéis de automóveis não era despesa necessária para a exploração das atividades, principais ou acessórias, vinculadas às fontes produtoras de rendimentos da empresa autuada.

(RECURSO VOLUNTARIO. Relator MARCOS ANTONIO NEPOMUCENO FEITOSA. Nº Acórdão 1302-002.623. Data da sessão 13/03/2018)

Em síntese, pode-se dizer que, atualmente, o entendimento que prevalece no âmbito do CARF é, de fato, conivente com a exigência de propósitos extrafiscais para a realização de operações por parte do contribuinte, em detrimento de uma concepção inicialmente adotada na qual importaria apenas a licitude dos negócios, não se adentrando em maiores discussões quanto aos motivos que ensejaram a sua celebração.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como se observou, considerando-se os casos julgados, o CARF parece ter alterado sua postura diante de situações envolvendo Planejamento Tributário, valendo-se, para tanto, da teoria Moderna, encampada especialmente por MARCO AURÉLIO GRECO, e da contestável teoria do Propósito Negocial, cuja inconstitucionalidade foi amplamente defendida por diversos teóricos, dentre eles ALBERTO XAVIER.

Nesse sentido, têm sido colocados árduos obstáculos para a realização de negócios no país, impondo-se pesadas multas e penas para aqueles que estruturam as suas operações no sentido de obter economia fiscal, ainda que as operações realizadas sejam feitas em estrita observância à lei.

Uma análise mais detida sobre a ocorrência fraude ou simulação nos arranjos societários realizados parece não ser mais o foco principal de alguns dos doutos julgadores da Corte, que, simplesmente, passam a desconsiderar algumas operações sob a justificativa de que estas teriam por objetivo reduzir a já bastante onerosa carga tributária imposta aos contribuintes.

No próprio caso em comento, a relatora do Recurso Especial interposto pela Fazenda dá a entender que, havendo, por exemplo, duas opções para a contribuinte para que esta possa atingir um objetivo em específico, não poderá ela optar pelo modo menos oneroso, devendo, por exclusão, adotar uma postura que a encaminhe para uma maior carga tributária, pois, do contrário, estaria estruturando a sua operação no sentido de elidir a norma fiscal, prática esta vedada por uma norma, diga-se de passagem, inexistente no ordenamento jurídico, mas amplamente aceita pela jurisprudência administrativa.

É preocupante que entendimentos como o por último analisado tenham se tornado mais frequentes no âmbito da jurisprudência administrativa. O contribuinte parece haver perdido uma parcela de proteção que anteriormente lhe era conferida pelo sistema tributário. Já não se pode mais fazer operações que tenham a finalidade de economizar tributos, pois o risco de haver uma autuação por parte do Fisco e de se imporem multas e outras penalidades às empresas é grande. A segurança jurídica está bastante comprometida.

Importante destacar, aliás, que esse é justamente um ponto que parece ter sido deixado de lado, diante de algumas conclusões dos teóricos modernos, cujas conclusões conduziram inevitavelmente a um clima de insegurança jurídica nos agentes econômicos. Aliás,

sempre bom lembrar das valiosas lições de GERALDO ATALIBA, para o qual o princípio da Higiidez, implicitamente previsto na CF/88, nortearia toda a atividade Estatal, ao lado dos famigerados princípios da Legalidade e Isonomia.

Por essas e outras, arrisca-se dizer que o desenvolvimento do país tem se tornado tão lento, na medida em que falta confiança por parte dos empreendedores de afixar-se aqui para a realização de negócios que, em última instância, acabam por gerar empregos e desenvolvimento nacional.

Aliás, segundo levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), um dado em especial chama atenção: apenas no ano de 2017, o brasileiro teve que trabalhar em média 153 dias para pagar os seus tributos. A surpreendente cifra corresponde a aproximadamente 41,8% da renda total do trabalhador, que se vê obrigado a destinar uma parcela considerável de seus rendimentos ao recolhimento de impostos, taxas e contribuições exigidas pela União, Estados e Municípios, sendo na maioria das vezes mal utilizados pelos respectivos governos federal, estadual ou municipal ¹⁰⁶.

Em relatório do Banco Mundial, por outro lado, o Brasil foi apontado, também, como o país onde mais se gasta tempo calculando e pagando tributos devido, principalmente, à burocracia tributária observada no país. Segundo o estudo, são gastos em média 1.958 horas por ano para cumprir todas as regras do Fisco¹⁰⁷.

Não bastassem os assustadores dados apresentados até o momento, foi demonstrado, conforme estudo realizado pelo IBPT, que, desde a promulgação da Constituição de 1988, já foram editadas surpreendentes 5,4 milhões de normas envolvendo matéria tributária, em âmbito federal, estadual e municipal, dentre leis, medidas provisórias, decretos, portarias, e um série de outras espécies normativas. Em outras palavras, foram criadas aproximadamente 769 normas por dia útil ao longo desses últimos anos¹⁰⁸. Assumindo-se um expediente de 4 horas diárias (pois é isso que de fato se observa na maior parte dos poderes Legislativos do país), são cerca de 200 normas sendo propostas, discutidas e votadas no intervalo de apenas 60 minutos.

¹⁰⁶ Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2587/Brasileiro-trabalhara-ate-sexta-feira-2-de-junho-so-para-pagar-impostos-releva-IBPT> . Acesso em: 8 jun. 18.

¹⁰⁷ Disponível em: <https://data.worldbank.org/indicador/IC.TAX.DURS> . Acesso em: 8 jun. 18.

¹⁰⁸ Disponível em: <https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2603/QuantidadeDeNormas201628AnosCF> . Acesso em: 8 jun. 18

Que não se olvide, ademais, que, levando-se em consideração um ranking de classificação das economias pelo grau de facilidade de se fazer negócios, no qual foram considerados 190 países, o Brasil ocupa a 125ª posição, atrás de todos os seus parceiros do BRICS (Rússia, Índia, China e África do Sul), e de praticamente todos os demais países do Mercosul, como a Argentina, Paraguai e Uruguai, superando apenas a Venezuela que, como se sabe, é uma economia de cunho socialista¹⁰⁹.

Diante de todo o exposto, parece inquestionável, portanto, que um eficiente planejamento empresarial – e tributário, por conseguinte – passa a ser uma questão de sobrevivência, merecendo toda a atenção daqueles que se disponham a contribuir com o aprimoramento de um sistema tributário que, de tão caótico, já foi chamado de “*manicômio jurídico-tributário*”¹¹⁰ por um dos mais respeitados teóricos da área.

¹⁰⁹ Disponível em: <http://portugues.doingbusiness.org/rankings> . Acesso em: 8 jun. 18.

¹¹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Editora Noeses, 2013

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. São Paulo : Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais (RT), 1968

ÁVILA, Humberto. **Planejamento Tributário in Revista de Direito Tributário v. 98 – XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Malheiros, 2006

BARROSO, Luis Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2015

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2013

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2017

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2012

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. RECURSO VOLUNTÁRIO: **ACÓRDÃO n. 1202-000.878**. RELATOR: CARLOS ALBERTO DONASSOLO DOU: 15/10/2012. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> >. Acesso em 8 jun. 18.

_____. RECURSO ESPECIAL: **ACÓRDÃO n. 9101-003.008**. RELATOR: CARLOS ALBERTO DONASSOLO DOU: 05/09/2017. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> >. Acesso em 8 jun. 18.

_____. RECURSO VOLUNTÁRIO: **ACÓRDÃO n. 103-21046**. RELATOR: PASCHOAL RAUCCI DOU: 16/10/2002. Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> >. Acesso em 8 jun. 18.

_____. RECURSO VOLUNTARIO: **ACÓRDÃO n. 1302-002.623**. RELATOR: MARCOS ANTONIO NEPOMUCENO FEITOSA DOU: 13/03/2018 Disponível em:< <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> >. Acesso em 8 jun. 18.

DALLARI, Dalmo De Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2013

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Editora Lael, 1971

FAJERSZTAJN, Bruno. **Caso Josapar: Reflexão sobre a chamada incorporação às avessas à luz de um caso típico de simulação in Planejamento Tributário: Análise de Casos**. São Paulo: MP Editora, 2014, v. 3, p. 249-279.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Simulação e negócio jurídico indireto: no direito tributário e à luz do novo Código Civil**. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, p. 9-25, 2010.

GRAU, Eros. **Interpretação da Lei Tributária e Segurança Jurídica in Revista de Direito Tributário v. 113– XXIV Congresso Brasileiro de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Malheiros, 2010

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011

_____. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2016.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário: Teoria Geral do Tributo**. Madrid: Marcial Pons, 2007

- LUKIC, M. R. **Planejamento Tributário**. Rio de Janeiro: FGV Direito RIO, 2017
- MACHADO, Hugo De Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Breves Notas sobre o Planejamento Tributário**. In: Marcelo Magalhães Peixoto; José Maria Arruda de Andrade. (Org.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: MP, 2007, v. , p. 359-374.
- MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, P. G. G. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2016
- NETO, Luis Flávio. **Teorias Do “Abuso” No Planejamento Tributário, 2011. 266f. Dissertação de Mestrado**. Universidade de São Paulo, 2011
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Planejamento Tributário - Elisão e Evasão fiscal - norma antiElisão e norma antiEvasão in SILVA MARTINS, Ives Gandra da**. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ROMANO, Rogério Tadeu. **A causa no negócio jurídico**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 23, n. 5388, 2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/58532>>. Acesso em: 6 maio 2018.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005
- _____. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015
- _____. **Planejamento Tributário e o “propósito negocial”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010
- SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica in SCHOUERI, Luis Eduardo (Coordenador) - Estudos de Direito Tributário em homenagem ao professor Gerd Willi Rothmann**, pp. 653-670. São Paulo: Quartier Latin, 2016

_____. **Elisão e Evasão Fiscal** in Doutrina (Cível) n. 638. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988

STJ. RECURSO ESPECIAL: **RESP n. 946.707 - RS (2007/0092656-4)**. RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN DJ: 31/08/2009. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&ermo=200700926564&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 8 jun. 18.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e Elisão tributária**. São Paulo: RT, 2003.

_____. **Norma antiElisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica**. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 119. São Paulo, 2005, p. 120-134

_____. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO: **APELAÇÃO CÍVEL n. 2004.71.10.003965-9 (TRF) / 0003965-08.2004.4.04.7110**. RELATOR: DES. FEDERAL DIRCEU DE ALMEIDA SOARES - 2ª Turma DJ: 24/12/2004. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=1254430&hash=0dd6c69b36abc1239526e96f1248a34f>. Acesso em: 8 jun. 18.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002