

MATEUS DA CRUZ BRINCKMANN OLIVEIRA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, SIMULAÇÃO E MULTA DE OFÍCIO
QUALIFICADA**

Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Brasília
2018

MATEUS DA CRUZ BRINCKMANN OLIVEIRA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, SIMULAÇÃO E MULTA DE OFÍCIO
QUALIFICADA**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da
Faculdade de Direito da Universidade de Brasília
como exigência parcial para a obtenção do Título de
Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Alberto de Medeiros Filho

Brasília
2018

MATEUS DA CRUZ BRINCKMANN OLIVEIRA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, SIMULAÇÃO E MULTA DE OFÍCIO
QUALIFICADA**

Monografia aprovada como requisito parcial
para a obtenção do Título de Bacharel em
Direito pela Universidade de Brasília.

Brasília, 5 de julho de 2018.

BANCA EXAMINADORA

Professor Alberto de Medeiros Filho
Orientador

Luís Inácio Lucena Adams
Avaliador

Professor Antônio de Moura Borges
Avaliador

Resumo

Esse trabalho se propõe a analisar a aplicação da multa de ofício qualificada prevista na legislação federal aos casos de planejamento tributário, especialmente aqueles que envolvem simulação fiscal. Primeiramente, delimita-se o conceito de planejamento tributário conforme definido pela doutrina, bem como a diferença entre elisão e evasão fiscal, os principais critérios formulados pela doutrina para identifica-los, e as diferenças das correntes liberal e moderna acerca dos limites da elisão fiscal legítima. Subsequentemente, explica-se de forma breve os principais vícios utilizados para desconsiderar os planejamentos fiscais feitos pelos contribuintes no âmbito da jurisprudência administrativa, incluindo o abuso de direito, abuso de forma, a fraude à lei e a simulação. O estudo segue com explicação sobre a multa de ofício em sua forma qualificada, que só deve ser aplicada nos casos de fraude ou sonegação, que atingem as infrações fiscais de natureza dolosa. Por fim, mostra-se a evolução de jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) a respeito da matéria, que é dividida em três fases, sendo a primeira marcada pelo positivismo formalista da vertente clássica da doutrina; a segunda fase pelo pós-positivismo da vertente moderna e solidária da doutrina; a terceira fase que busca equalizar os dois posicionamentos. Em relação à multa qualificada, verificou-se que a jurisprudência administrativa passou a punir de forma mais severa o planejamento fiscal a partir da segunda fase da evolução jurisprudencial do CARF, especialmente nos casos que envolvem simulação, e que este vício é equiparado à fraude muitas vezes sem se verificar o elemento subjetivo do dolo.

Palavras-chave: planejamento tributário – elisão fiscal – evasão fiscal – simulação – multa de ofício qualificada – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Abstract

This study intends to analyze the application of the fine for tax infractions in the federal legislation in its qualified form to cases of tax planning, especially those involving fiscal simulation. First, it defines the concept of tax planning as defined by doctrine, as well as the difference between tax evasion and tax avoidance, the main criteria formulated by the doctrine to identify them, and the differences of classical and modern trends about the limits of legitimate tax avoidance. Subsequently, it explains the main flaws used to disregard the tax planning transactions in the context of administrative jurisprudence, including abuse of law, abuse of form, *fraus legis* and simulation. The study follows with exposure of the fine for federal tax infractions in its qualified form, which should only be applied in the cases of fraud, which comprehend the fiscal infractions with malicious intent. Finally, the evolution of the jurisprudence of the Federal Council of Tax Resources (CARF) on the matter is shown, which is divided in three phases, the first one marked by the formalist positivism of the classic side of the doctrine; the second phase by the post-positivism of the modern and solidary strand of the doctrine; and the third phase that seeks to equalize the two different positions. With regard to the qualified fine for tax infractions, it has been found that administrative jurisprudence has more severely punished tax planning since the second phase of CARF's jurisprudential evolution, especially in cases involving simulation, and that this pathology is commonly equated with fraud, even without the subjective element of intent.

Key words: tax planning – tax avoidance – tax evasion – simulation – qualified fine for tax infractions – Federal Council of Tax Resources

Sumário

1. Introdução	7
2. Planejamento, Evasão e Elisão Fiscal.....	10
2.1. O Conceito de Planejamento Tributário.....	10
2.2. Opções Fiscais.....	13
2.3. As Ilícitudes	18
2.4. Evasão e Elisão Fiscal	21
2.5. As Diferentes Correntes Doutrinárias	33
2.6. O art. 116, Parágrafo Único, do CTN	43
3. Possíveis Vícios do Planejamento Tributário Abusivo	45
3.1. Eficácia Positiva de Princípios	46
3.2. Abuso de Direito	48
3.3. Abuso de Forma	52
3.4. Fraude à Lei.....	56
3.5. Simulação.....	59
4. A Multa de Ofício Qualificada.....	73
5. A Evolução da Jurisprudência do CARF	78
6. Conclusão.....	99
Bibliografia	103

1. Introdução

No âmbito do direito tributário, a relação sancionatória, ao lado das relações obrigacionais principais e acessórias, representa vínculo jurídico pelo qual o fisco impõe ao sujeito passivo uma penalidade, oriunda de infração respectiva, relativa ao descumprimento de uma obrigação tributária¹.

Paulo de Barros Carvalho², ao falar sobre a natureza da sanção tributária, conceitua o ilícito fiscal como a não prestação da importância pecuniária do tributo, ou do não cumprimento de deveres instrumentais³. Independentemente da natureza da obrigação que dê origem à infração, o nascimento desta advém do não cumprimento de uma obrigação pelo contribuinte.

Nessa perspectiva, a sanção tributária, que acompanha a infração, tem o condão de coagir o contribuinte infrator, criando “um meio de pressão maior no recebimento do crédito público”⁴. Entende-se, portanto, que a relação sancionatória tributária é consequente normativo de determinada obrigação principal ou acessória devida ao sujeito ativo e não cumprida pelo contribuinte, a título de penalidade, com o fim de coibir futuros ilícitos que por ventura possam vir a ocorrer novamente.

Diversas são as espécies de sanções tributárias previstas na legislação fiscal brasileira, desde a prestação pecuniária até a apreensão de mercadoria e a suspensão de registro do contribuinte em regime especial de tributação. No entanto, sem prejuízo da análise mais apurada acerca das demais espécies sancionatórias, interessa, por ora, as multas aplicadas pelo fisco, ao passo em que detêm inequívoco caráter sancionatório, pressupondo sempre a inobservância de um dever jurídico.

No âmbito da legislação federal, a multa de ofício é penalidade aplicável pela administração pública para as infrações relativas à falta de pagamento de um tributo, seu pagamento a menor, ou à declaração de informações inexatas perante o Fisco, independentemente da intenção do sujeito de cometer o ato ilícito ou não.

Desse modo, a multa de ofício se insere nas hipóteses de responsabilidade tributária objetiva, conforme previsto no artigo 136 do CTN, dado que o ilícito se configura pura e

¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*: constituição e código tributário nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 313.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: linguagem e método. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 873-874.

³ “Definimos a infração tributária, portanto, como toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, representa descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais” (CARVALHO, *Ibidem*).

⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 15-16.

simplesmente pelo fato de o contribuinte alcançar o resultado previsto na hipótese que prevê infração.

Essa multa possui modalidade qualificada, hipótese em que se dobra o valor da multa aplicada, e seu âmbito de incidência é o dos tipos infracionais dolosos, que mais se aproximam dos crimes contra a ordem tributária. Apesar da multa qualificada ainda ser penalidade de natureza administrativa, é marcada pelo elemento volitivo do contribuinte, o que a torna exceção à regra da responsabilidade tributária objetiva.

Todavia, não há um consenso sólido a respeito dos critérios de aplicação da modalidade excepcional da referida penalidade pecuniária. A jurisprudência administrativa a nível federal falha em indicar de maneira unívoca como o elemento subjetivo do sujeito passivo se destaca no caso concreto, o diferenciando das hipóteses de responsabilidade objetiva. Não há também na doutrina um consenso em relação ao que efetivamente comprova ou não o dolo do contribuinte para justificar a qualificação da multa de ofício.

A indicação de critérios concretos para a verificação do dolo é ainda mais problemática nos casos de planejamento tributário julgados abusivos por conta do uso de simulação. Isso se deve ao fato de que, por um lado, ao contrário de outras patologias do planejamento, a simulação é infração fiscal que autoriza a revisão de lançamento de ofício pela autoridade administrativa, mas que, por outro lado, não chega a ser tão grave quanto a fraude ou a sonegação fiscal.

Isso faz com que a interpretação dos aplicadores do direito em relação à gravidade da infração por simulação e a sua relação com os tipos infracionais dolosos seja inconstante. A análise de alguns julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais permite perceber que sua orientação jurisprudencial neste tipo de caso é inconsistente, o que traz grande insegurança jurídica para o contribuinte, especialmente quando se fala de uma das penalidades mais graves da legislação tributária federal.

O intuito deste trabalho, portanto, é explorar o tema do planejamento tributário e da aplicação da multa de ofício qualificada, especialmente aos casos que envolvem simulação.

O primeiro capítulo se dedica a traçar um panorama geral sobre o planejamento tributário para esclarecer o que esse termo significa, qual a relação dele com a elisão e evasão fiscal, bem como o que dizem as duas principais correntes doutrinárias a respeito do tema. No fim, aborda-se rapidamente o parágrafo único do artigo 116 do CTN, que trouxe inovação sensível ao âmbito do planejamento tributário, e sua relação com a chamada norma geral antielisiva.

No segundo capítulo, propõe-se expor as principais características dos vícios comumente atribuídos ao planejamento tributário, a fim de identificar as sutis diferenças entre eles.

No terceiro capítulo, aborda-se a multa de ofício qualificada e suas principais características, em especial o elemento subjetivo do dolo.

Por fim, no quarto capítulo, faz-se uma análise da jurisprudência administrativa fiscal no âmbito federal, abordando as principais características dos entendimentos dominantes em cada fase da evolução dessa jurisprudência, e como as figuras conceituadas nos capítulos anteriores são aplicadas.

Para delimitar o âmbito de abrangência deste estudo, a análise de precedentes administrativos, tanto ao longo do trabalho como no último capítulo, se limitou aos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, dada a sua relevância para a interpretação da legislação federal no que tange a apreciação dos casos que envolvem planejamento tributário.

Para concluir, busca-se fazer um breve apanhado geral dos assuntos tratados e expor de maneira breve o problema acerca do planejamento, da simulação e da multa de ofício qualificada.

2. Planejamento, Evasão e Elisão Fiscal

Para adentrar o objeto deste trabalho, é necessário tecer alguns esclarecimentos acerca do que é planejamento tributário e o significado dos institutos envolvidos. O termo “planejamento tributário” pode ser entendido a partir de várias acepções diferentes, e aqui não se tentará dizer que há significados corretos e incorretos para essa figura. Não há uma acepção de planejamento, utilizada por operadores do direito e outros profissionais que tenham contato com a matéria, que esteja completamente equivocada.

No entanto, esclarecer o que se quer dizer quando se menciona planejamento é essencial para delimitar o alcance do estudo a ser desenvolvido mais a frente. A acepção de planejamento tributário mostra-se importante porque, em sentido estrito, não se refere a qualquer tipo de preferência ou escolha do contribuinte para reduzir sua carga tributária.

Há hipóteses que devem ser excluídas da análise, bem como há certos institutos que, apesar de não integrarem o planejamento tributário em sentido estrito, devem ser levadas em conta.

2.1. O Conceito de Planejamento Tributário

Inicialmente, pode se dizer que o âmbito do planejamento tributário, em sua concepção mais genérica, é o estudo das formas possíveis para se realizar um negócio jurídico, a fim de apontar aquele que seja menos oneroso do ponto de vista fiscal⁵. Esse conceito, no entanto, é o mais amplo possível, sem considerar nenhum dos critérios excludentes de fatos irrelevantes.

Acepção semelhante é a desenvolvida por Hugo de Brito Machado quando fala sobre a engenharia tributária, que é “a aptidão para escolha das formas jurídicas mais adequadas ao exercício da atividade econômica com o menor ônus tributário”⁶.

O conceito de planejamento tributário desenvolvido pelo autor segue a mesma lógica, mas já um tanto mais específico, designado como “a conduta de fazer um plano para as atividades econômicas de uma empresa capaz de fazer com que tais atividades sejam desenvolvidas com o menor ônus tributário possível sem a prática de nenhum ilícito”⁷.

⁵ GERMANO, Livia de Carli. *A Elisão Tributária e os Limites à Requalificação dos Negócios Jurídicos*. São Paulo: Dissertação de Mestrado em Direito Tributário - USP, 2010, pp. 17.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Planejamento Tributário*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 24.

⁷ *Ibidem*, p. 26.

Nota-se, pois, que este trecho já menciona um critério de delimitação do tema a ser tratado. Além da finalidade do planejamento, qual seja a de se atingir a menor carga tributária possível, há de se observar também a licitude do negócio jurídico efetuado.

O significado abrangente de planejamento tributário, conforme sua finalidade de economia fiscal, é repetido por diversos autores da doutrina⁸, como por exemplo aquele formulado por Luciano Amaro, que diz: “designação corrente para uma série de procedimentos tradicionalmente conhecidos como formas de economia de imposto”⁹.

O aspecto da economia fiscal é frequentemente ressaltado como primeira característica do planejamento tributário, em seu sentido mais amplo, como por exemplo da formulação de André Folloni no sentido de que planejamento são “condutas praticadas com o objetivo de garantir maior eficiência econômica ao negócio, e inclui a adesão a regimes e programas previstos em lei, tendo, portanto, fundamento jurídico”¹⁰.

Essa definição, todavia, engloba as opções fiscais expressamente postas no ordenamento, além de programas de incentivos previstos em lei, como condutas desejáveis ou induzidas pelo legislador por meio de incentivos. Comentário semelhante foi feito por Onofre Alves Batista Júnior no sentido de que a elisão fiscal poderá ser “induzida (quando a própria norma deseja o comportamento do contribuinte, por razões extrafiscais)”¹¹, fazendo referência a registro de Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, que mencionou a elisão fiscal induzida como subespécie de planejamento quando da utilização de mecanismos de incentivos fiscais, ou o “efeito anúncio”, que é quando o contribuinte altera seu comportamento de uma alteração

⁸ “Planejar no sentido fiscal significa tratar de evitar a ocorrência do fato gerador que resultaria no nascimento da obrigação tributária com conseqüente pagamento de tributos” (ELANI, André; ZILVETI, Fernando. *Planejamento Tributário – resistência ao poder de tributar*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 60); “A finalidade do planejamento exacional é prever e dispor os negócios jurídicos do contribuinte de forma que haja uma economia de tributos, sempre respeitando os limites impostos pela lei” (GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006); “planejamento fiscal em sentido amplo, conjunto de técnicas de reorganização tributária do contribuinte” (CARVALHO, Ivo César Barreto. *Elisão Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: MP, 2007, p. 20); “A análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível” (MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulamentação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 30).

⁹ AMARO, Luciano. *Planejamento Tributário e Evasão*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Planejamento Fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 115.

¹⁰ FOLLONI, André. *Planejamento Tributário e Norma Antielisiva no Direito Brasileiro*. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 76.

¹¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 27.

legislativa anunciada¹². A inclusão das opções e induções fiscais explícitas no ordenamento dentro do conceito de planejamento tributário, todavia, não é uníssona, como veremos adiante.

Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, em texto sobre o tema, apresenta um conceito ainda mais abrangente, já fazendo referência aos fundamentos constitucionais do planejamento tributário, quando diz ser “uma expressão de autonomia patrimonial dos indivíduos e empresas num cenário constitucional, cuja ordem econômica se funda na livre iniciativa e na proteção da propriedade privada”¹³. O autor, todavia, faz a diferenciação entre planejamento tributário em sentido amplo, que se refere aos meios possíveis de reorganização tributária do contribuinte, e planejamento em sentido estrito, que é utilizado como sinônimo de elisão fiscal¹⁴, conceito que será trabalhado mais adiante.

Nessa esteira, o planejamento fiscal está diretamente ligado à análise das regras e princípios constitucionais referentes à autonomia privada e a livre iniciativa, dado que estes ditames permitem que o contribuinte se organize da melhor forma possível, de acordo com sua conveniência, de forma a alcançar a menor carga tributária possível¹⁵.

O conceito amplo de planejamento fiscal corresponde à sua definição positiva, de forma a expor a ideia central sem considerar todas as hipóteses que se excluem da acepção em sentido estrito¹⁶. Este grupo de situações, no entanto, se enquadram na acepção negativa de planejamento fiscal, e se referem aos atos que, mesmo praticados com o intuito de diminuir a carga tributária incidente, estão fora do estudo do planejamento propriamente dito¹⁷.

A simples escolha entre possíveis e diferentes regimes de recolhimento de um tributo, por exemplo, ou a escolha por celebrar um determinado negócio jurídico ou não, por si só, podem ser entendidas de forma corriqueira como planejamento tributário, mas não necessariamente fazem parte do estudo da teoria do planejamento tributário assim como abordado na doutrina.

A discussão acerca do planejamento está diretamente ligada à conduta do contribuinte, e perpassa questões como a incidência tributária, a liberdade de contratar, a licitude da sua conduta, entre outros aspectos da qual se reveste.

¹² LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes. *A evasão e a fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal*. Lisboa: Revista Fisco, n. 32, 1991, p. 19.

¹³ PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. O Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN e a Norma Antielisão. In: ANAN JR., Pedro (org.). *Planejamento Fiscal: aspectos teóricos e práticos*. Vol. II, São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 122.

¹⁴ *Ibidem*, p. 120.

¹⁵ GERMANO, *Op. cit.*, p. 10.

¹⁶ FLÁVIO NETO, Luís. *Teorias do “abuso” no planejamento tributário*. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário – USP: 2011, p. 27.

¹⁷ *Ibidem*, p. 27.

Marco Aurélio Greco, a fim de peneirar o objeto a ser tratado ao falar de planejamento, exclui de sua análise as figuras das condutas ilícitas, as condutas desejadas ou induzidas, como as que configuram a utilização do tributo com finalidade extrafiscal, as condutas positivamente autorizadas pelo ordenamento jurídico, assim como exemplos de opções fiscais e as condutas indiferentes ao ordenamento, que não chegam a receber uma qualificação especial¹⁸.

No entanto, esses grupos foram excluídos do âmbito do estudo apenas em princípio, devido ao fato de que existem atos que se enquadram nas categorias acima e que, apesar de não configurarem hipóteses de planejamento fiscal por si só, podem ser instrumentos para viabilizar uma operação mais ampla que se pretenda qualificar como planejamento.

2.2. Opções Fiscais

No que tange as opções fiscais, há possibilidade, por exemplo, do contribuinte construir artificialmente os requisitos necessários para se obter o benefício de um regime fiscal mais brando¹⁹, ou seja, os pressupostos do comportamento desejado pelo ordenamento podem ser fabricados a fim de que seja atingida essa mesma economia fiscal.

Um exemplo pertinente desse tipo de situação foi o ocorrido em caso julgado pelo extinto Tribunal Federal de Recursos, no qual o contribuinte dividiu sua atividade em várias empresas iguais para reduzir artificialmente a receita de cada uma delas e poder fazer a opção pelo regime de tributação mais brando. Confira-se a ementa:

Ação anulatória de débito fiscal. Imposto de Renda. Lucro presumido. Omissão de Receita.

Legitimidade da atuação do Fisco, em face dos elementos constantes dos autos.

Constituídas foram, no mesmo dia, de uma só vez, pelas mesmas pessoas físicas, todas sócias da autora, 8 (oito) sociedades com o objetivo de explorar comercialmente, no atacado e no varejo, calçados e outros produtos manufaturados em plástico, no mercado interno e no internacional.

Tais sociedades, em decorrência de suas características e pequeno porte, estavam enquadradas no regime tributário de apuração e resultados com base no lucro presumido, quando sua fornecedora única a autora, pagava o tributo de conformidade com o lucro real.²⁰

A escolha do contribuinte pelo regime de tributação menos oneroso fez parte do planejamento como instrumento para diminuir a incidência do imposto. No entanto, a operação

¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 87-88.

¹⁹ *Ibidem*, p. 87-88.

²⁰ Apelação Cível nº 115.478/RS, julgada pela 6ª Turma do Tribunal Federal de Recursos em 18/02/87, de relatoria do Ministro Américo Luz. Revista do Tribunal Federal de Recursos, nº 146, p. 217-223, 1987.

julgada ilegítima, que qualifica como planejamento fiscal indevido, foi a situação de fato fabricada, e não a opção fiscal em si.

O próprio Marco Aurélio Greco, ao comentar esse precedente, chama de “montagens” as tentativas do contribuinte de realizar planejamentos para deturpar as opções expressamente previstas no ordenamento²¹.

Nesse contexto, as opções fiscais são alternativas do ordenamento jurídico postas à disposição do contribuinte caso deseje delas se utilizar, conforme sua própria conveniência. Essas escolhas, por si só, não configuram planejamento tributário porque são expressamente previstas no ordenamento jurídico, razão pela qual seus efeitos fiscais deve ser assegurados²².

No julgamento supramencionado, o Ministro Eduardo Ribeiro fez constar em seu voto a afirmação que a chamada elisão fiscal, termo equiparado ao conceito de planejamento tributário em sentido estrito, é lícita e livre de qualquer censura jurídica. O que é vedado pelo ordenamento é, na realidade, a ilicitude perpetrada pelo contribuinte, como considerado no caso concreto por meio de fraude.

Esse raciocínio fica claro em precedente do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes no qual admitiu-se que o contribuinte dividisse entre duas pessoas jurídicas as atividades antes exercidas por uma delas no mesmo lugar, conforme o início da ementa:

SIMULAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.²³

Percebe-se, então, que a opção fiscal em si, nesse caso a escolha pelo regime de apuração pelo lucro presumido, não é capaz de assegurar a regularidade do planejamento tributário, tampouco indicar se houve planejamento na operação ou não. Tais conclusões derivam da análise do caso concreto.

As opções fiscais não chegam a ser comportamentos induzidos pelo ordenamento jurídico, trata-se de hipótese em que este oferece dois caminhos igualmente possíveis, podendo o agente escolher seguir qualquer um deles desde que presentes certos requisitos. Os efeitos fiscais da escolha de um regime ao invés de outro podem ser inclusive mais onerosos, mas tais efeitos, independentemente de representarem maior ou menor arrecadação, são garantidos pelo ordenamento.

²¹ GRECO, *Op. cit.*, p. 111.

²² *Ibidem*, p. 104.

²³ Acórdão nº 103-23.357, julgado pela 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes em 23/01/2008, Relator Paulo Jacinto do Nascimento.

Pode-se dizer que um exemplo claro de opção fiscal passível de ser feita por pessoas físicas é a utilização de contribuição a entidades de previdência privada para a redução de carga tributária. Conforme a legislação aplicável²⁴, essas contribuições, quando forem ônus do próprio contribuinte, podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPF até o limite de 12% (doze por cento) do total de rendimentos apurados²⁵.

Não é qualquer tipo de contribuição para previdência privada, todavia, que pode ser deduzida da base de cálculo do imposto. Somente os planos da categoria Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL) podem seguir essa regra, enquanto as contribuições aos planos Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL) compõem a base de cálculo e estão sujeitas à tributação até a alíquota máxima da tabela progressiva do IRPF. A tributação dos planos PGBL é feita integralmente no momento do resgate, enquanto o resgate dos planos VGBL é tributado somente pela diferença entre o valor aplicado e o valor resgatado²⁶.

A vantagem fiscal da escolha pela dedução da contribuição aos planos PGBL da base de cálculo do imposto de renda é que a alíquota incidente sobre o resgate, dependendo do tempo em que o recurso permaneceu investido, é mais branda, podendo chegar a 10% (dez por cento) para recursos com prazo de acumulação superior a 10 (dez) anos²⁷.

O ordenamento, portanto, instituiu, por meio de dispositivos expressos, duas hipóteses possíveis para se optar entre uma modalidade ou outra de previdência privada, que fica a cargo do contribuinte. Não se pode, no entanto, considerar essa escolha como planejamento tributário quando equiparado à elisão fiscal, dado que expressamente prevista pelas normas que a autorizam.

A figura da opção fiscal remete ao que Kelsen formula a respeito da autorização de um determinado comportamento mediante sua regulamentação positiva. Isso significa que a conduta que é posta no ordenamento como pressuposto ou consequência de uma norma

²⁴ Lei 9.250/1995, art. 8º, inciso II, alínea “e”: “às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social”.

²⁵ Lei nº 9.532/1997, art. 11 (redação dada pela Lei 10.887/2004): “As deduções relativas às contribuições para entidades de previdência privada, a que se refere a alínea e do inciso II do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e às contribuições para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual - Fapi, a que se refere a Lei nº 9.477, de 24 de julho de 1997, cujo ônus seja da própria pessoa física, ficam condicionadas ao recolhimento, também, de contribuições para o regime geral de previdência social ou, quando for o caso, para regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observada a contribuição mínima, e limitadas a 12% (doze por cento) do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos.”

²⁶ Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal do Brasil. Imposto de Renda Pessoa Física – Perguntas e Respostas: exercício de 2018. Pergunta nº 172: “Como são tributados os valores pagos pelas entidades de previdência complementar aos participantes de planos de benefícios?”, p. 89.

²⁷ Lei 11.053/2004, art. 1º, *caput* e incisos I a VI.

dispositiva²⁸ é autorizada por esse mesmo ordenamento. Por outro lado, negativamente regulada é aquela conduta que não é proibida pelo ordenamento, mas que também não é positivamente autorizada, ou seja, expressamente permitida²⁹.

O fundamento das opções fiscais, neste contexto, é a sua legalidade. Para que seja possível uma determinada escolha do contribuinte por um regime fiscal específico, há de existir uma norma de apoio que expressamente o permita.

Há de se fazer a distinção entre a legalidade e a licitude. Fato é que as normas jurídicas não regulam e nunca chegarão a regular todas as condutas possíveis. No entanto, não há condutas que sejam juridicamente irrelevantes, de forma que as condutas não previstas expressamente no ordenamento são tacitamente permitidas. A partir daí, prevalece a máxima de que tudo que não é proibido é permitido, o que deriva do princípio da liberdade³⁰. A legalidade, portanto, é a qualidade do que está prescrito em lei, ao passo em que o lícito se refere ao que não foi proibido legalmente.

Sabe-se que o direito tributário, ademais, é pautado pela sobreposição do princípio da legalidade ao princípio da liberdade, de forma que não se pode cobrar tributo sem previsão expressa em lei, conforme insculpido na Constituição Federal. Tal constatação, no entanto, não autoriza a conclusão equivocada de que todas as condutas estão ou devem estar contempladas no ordenamento tributário.

O direito tributário não se propõe a definir o que é permitido ou não, seu intuito é regular as relações entre fisco e contribuinte, no que tange o dever de pagar tributos. Dessa forma, só compõem o campo da legalidade aquelas condutas que estão no campo da incidência tributária, assim como definida em lei. Os fatos não previstos pelo ordenamento tributário estão posicionados, portanto, no campo da não incidência, campo este da licitude não prescrita em lei tal qual previsto na Teoria Geral do Direito³¹.

Excluir as opções fiscais do plano do planejamento tributário significa afirmar que este se refere a operações que trabalham com a regulamentação negativa do ordenamento, de forma a evitar a incidência tributária a partir de condutas que, apesar de não serem proibidas, não estão expressamente autorizadas, posicionadas fora do campo de incidência.

²⁸ A respeito das normas dispositivas, Tércio Sampaio Ferraz Jr. indica que estas somente surtem seus efeitos quando invocadas pelo interessado, o que revela um grau de impositividade mais brando em relação às normas cogentes, que, pelo contrário, não dão espaço para a autonomia de escolha dos interessados, sendo nula qualquer disposição em contrário (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 6ª ed. – São Paulo: Atlas, 2011, p. 101-102).

²⁹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. 6ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 11-12.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. In: ROCHA, *Op. cit.*, p. 47.

³¹ *Ibidem*, p. 50.

Os incentivos fiscais seguem a mesma lógica das opções fiscais. São eles as hipóteses em que o ordenamento deseja que o contribuinte adote determinado comportamento, criando mecanismos para viabilizar o resultado desejado e induzir o seu destinatário, podendo criar situações mais vantajosas do ponto de vista fiscal.

A tributação se mostra como eficiente instrumento de influência na economia, além de viabilizar políticas públicas que envolvem a realocação de recursos. Por isso, pode ser utilizada para estimular condutas que o Estado deseja, para realizar um fim que não seja somente a arrecadação de recursos para os cofres públicos³².

Nesse tópico, Greco faz a distinção entre o fenômeno a extrafiscalidade pura e o engajamento do contribuinte em programas de incentivos fiscais, salientando a diferença de que aquele muitas vezes envolve somente a mudança de comportamento do contribuinte para que o resultado almejado pelo ordenamento seja alcançado, enquanto neste normalmente exige-se maior esforço para que a adesão seja possível, como por exemplo as reestruturações societárias, investimentos em uma determinada atividade ou região, criação de postos de emprego, entre outras possíveis exigências.

De qualquer maneira, ambos os casos ficam excluídos do estudo do planejamento tributário em sentido estrito porque “a conduta que implica menor carga tributária apresenta uma intersecção com o sentido da diretriz inerente ao ordenamento”³³. Em outras palavras, na medida em que a causa do negócio jurídico celebrado pelo contribuinte coincida com a finalidade extrafiscal da implementação da opção ou incentivo, não se trata, por si só, de planejamento tributário.

Há ainda de se mencionar a categoria dos atos irrelevantes para o ordenamento tributário, que não integram o âmbito do planejamento tributário por não receberem nenhuma qualificação jurídica específica. Deixar de adotar uma conduta específica, como por exemplo alterar os próprios padrões de consumo, mesmo sem que esse efeito não tenha sido almejado pelo legislador, qualifica-se como uma mera substituição material³⁴, o que também não está compreendido no campo do planejamento tributário.

³² Andréa Viol afirma que a tributação tem “clara finalidade alocativa, redistributiva e estabilizadora”, dado que é capaz de influenciar o consumo, a alocação de recursos econômicos e a redistribuição de renda de uma forma geral, e que isso acontece por mais neutra e branda que seja a tributação. Isso se deve ao fato de que a incidência tributária transfere recursos do setor privado para o setor público, que tem interesses distintos para os recursos captados, além de que as regras para a alocação desses recursos inevitavelmente favorecem as atividades mais incentivadas (VIOL, Andréa Lemgruger. *A Finalidade da Tributação a sua Difusão na Sociedade*. P. 9).

³³ GRECO, *Op. cit.*, p. 96.

³⁴ *Ibidem*, p. 89.

2.3. As Ilícitudes

A última categoria de atos jurídicos a ser contemplada, de acordo com a classificação de Marco Aurélio Greco mencionada anteriormente, a respeito das figuras que estão fora do campo do planejamento tributário, são os atos ilícitos.

Parece ser consenso na doutrina, a despeito de alguns dos conceitos citados anteriormente, que a ilicitude macula o planejamento, desde as correntes mais clássicas e formalistas até aqueles que tenham entendimentos mais modernos ou “abrangentes”³⁵, de forma que a economia de tributos mediante prática de ilícitos causa sua descaracterização.

A ilicitude é uma qualificação jurídica atribuída aos atos relevantes no que tange as prescrições legais do ordenamento, e estão diametralmente opostos aos atos ou negócios jurídicos que são praticados em conformidade com a lei. O ato ilícito, de maneira geral, é aquele “em desacordo com a ordem jurídica”³⁶, lesivo do direito de outrem em decorrência de sua própria iliceidade.

Para a sua caracterização, o ato ilícito deve se consubstanciar em uma conduta (comissiva ou omissiva) antijurídica, contrária a um dever preexistente e que se configura na realização intencional de um resultado exterior, que seja imputável ao agente e que penetre na esfera jurídica alheia, excluindo-se então os atos inócuos³⁷, conforme o art. 186 do Código Civil³⁸.

É inviável admitir-se que uma conduta antijurídica, que desrespeita dever preexistente, violando assim o ordenamento legal, merece ter sua proteção e ser admitida como opção viável de uma operação que gere benefícios às partes. O ato ilícito, por sua própria natureza, não tem a capacidade de gerar uma situação de benefício ao agente.

O ilícito penal não poderia deixar de ser contemplado como tipo de violação que o exclui do âmbito do planejamento tributário. A agressão mais grave ao ordenamento, que chega a ser punível com a privação de liberdade, não pode gerar economia fiscal que seja legalmente legitimada. E aqui não se fala somente sobre os crimes contra a ordem tributária, mas também

³⁵ Tal comparação já deixa transparecer a dicotomia entre diferentes correntes doutrinárias que examinam o planejamento tributário entre aqueles que adotam visão mais liberal, clássica, garantista ou reputada inclusive formalista, em face de outros que seguem corrente mais abrangente, como mencionou Marco Aurélio Greco (*Ibidem*, p. 89), também chamada de corrente moderna, solidária, entre outros.

³⁶ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Vol. 1 – Introdução ao Direito Civil, Teoria Geral de Direito Civil. 26ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 547.

³⁷ *Ibidem*, p. 548.

³⁸ “Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.”

crimes de outras espécies, como os crimes contra o sistema financeiro, as falsidades, a apropriação indébita, entre outros. A partir do momento em que a conduta delituosa resta tipificada no caso concreto, exclui-se a possibilidade de um planejamento tributário válido.

As infrações tributárias, por óbvio, também desqualificam um planejamento que viole especificamente a legislação fiscal. Fato é que o direito tributário não regula os negócios jurídicos que fazem parte da operação realizada entre os particulares, de forma que nem sempre há uma ilicitude que pode ser atribuída diretamente à forma escolhida pelo contribuinte para obter economia fiscal, dentre os diversos instrumentos previstos em lei³⁹.

O direito tributário, assim como qualquer outro ramo do direito, precisa utilizar concepções de outras áreas do direito e até de outras ciências para integrar seu ordenamento, de tal sorte que não se pode atribuir à norma tributária uma linguagem exclusiva.

Os diferentes ramos do direito gozam de autonomia, regrados por normas específicas e obedientes a princípios particulares, de certa forma não aplicáveis da mesma maneira a outras disciplinas. No entanto, essa aparente autonomia didática não afasta a interdisciplinaridade dos campos do direito, em razão da unidade⁴⁰ do ordenamento jurídico.

O art. 110⁴¹ do CTN preleciona que a lei tributária não pode alterar “a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente”, pela Constituição Federal, dos Estados e Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias. Isso significa que, assim como autorizado pela doutrina, o direito tributário é reconhecido como direito de sobreposição⁴², dado que depende dos institutos oriundos de outros ramos do direito para completar o sentido das normas em seu ordenamento.

No entanto, apesar de ser inegável essa intercomunicação entre os ramos do direito, tratando-se especialmente de direito privado e direito tributário, as instituições formuladas pelo direito civil não podem definir os seus efeitos tributários. Essa foi a inteligência do art. 109⁴³ do CTN, pelo qual admitiu-se a utilização dos institutos de direito privado para a interpretação da legislação tributária, respeitando os princípios gerais que os definem, mas que isso não definiria os efeitos tributários deles decorrentes.

³⁹ TENÓRIO, Igor. *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 58.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 45.

⁴¹ “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

⁴² YAMASHITA, Douglas. Limites à Economia de Tributos: da teoria legal à prática jurisprudencial. In: YAMASHITA, Douglas (org.). *Planejamento Tributário – à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 73.

⁴³ “Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

Essa bipartição entre os institutos de direito privado e os efeitos tributários que lhes podem ser atribuídos pelo subordenamento fiscal abre espaço para hipóteses em que o planejamento é feito com base em negócios perfeitamente lícitos, conforme o direito civil, mas cujos resultados são considerados ilícitos perante o direito tributário. A partir do momento em que se configura a violação ao ordenamento fiscal, esta mesma conduta não será por ele admitida, por mais que sejam lícitos os negócios jurídicos celebrados entre as partes conforme a legislação extra tributária.

Percebe-se, portanto, que a relação entre os meios e os fins do planejamento tributário são uma via de mão dupla, de forma que tanto os meios utilizados prejudicam os fins como os fins também atingem os meios. Se o resultado fiscal mais vantajoso só foi possível por conta de um ato ilícito, praticado nos meandros da operação realizada, ele não se sustenta. Concomitantemente, se por acaso os fins forem ilícitos, fica prejudicada a eficácia dos meios para produzirem os efeitos aos quais foram destinados⁴⁴.

Não interessam para a análise do caso concreto, todavia, os atos ilícitos que não estejam ligados aos negócios jurídicos celebrados. A ilicitude deve atingir algum elemento da operação realizada de forma que, sem ela, os resultados atingidos não seriam os mesmos. A ilicitude deve estar ligada ao contexto dos negócios realizados e deve ser essencial para a economia tributária auferida.

Após mostrar o conceito mais amplo de planejamento e definir aquelas figuras que devem ser excluídas do âmbito do estudo, cabe tratar melhor a respeito dos elementos ligados ao planejamento fiscal em sentido estrito, começando pelos conceitos da evasão e elisão fiscal.

Há de se observar, no entanto, que essa divisão entre assuntos que compõem ou não o estudo do planejamento tributário, apesar de sua finalidade didática, não é perfeitamente precisa. Como mencionou Marco Aurélio Greco, esses são critérios aproximativos cuja aplicação dependerá da análise do caso concreto.

Há determinadas patologias ligadas ao planejamento, como a fraude, simulação, sonegação, abuso de direito, entre outros, que podem ser excluídas do campo do planejamento tributário por um autor ou outro, mas são imprescindíveis para a sua compreensão, bem como para a análise prática dos casos de planejamento na jurisprudência administrativo fiscal.

⁴⁴ GRECO, *Op. cit.*, p. 94.

2.4. Evasão e Elisão Fiscal

A utilização dos signos “evasão” e “elisão” fiscal não é pacífica na doutrina. Muitas vezes essas palavras encontram significados dos mais variados dependendo da fonte à qual se consulta, e ambas são utilizadas de forma ampla ou restrita para se referir tanto à maneira lícita quanto à ilícita de se economizar tributos.

O ato de elidir significa eliminar, suprimir, enquanto evadir se refere a fugir de alguma coisa, razão pela qual é possível associar a elisão fiscal à eliminação ou supressão de tributos e a evasão fiscal no sentido de fuga ou de se evitar os tributos. Estes significados, todavia, são muito próximos e ambos podem ser ligados à licitude ou à ilicitude da conduta do contribuinte, “pois ambos cogitam de economia tributária e podem ser utilizados em harmonia ou desarmonia com o direito positivo”⁴⁵.

Nas palavras de Gerd Willi Rothmann e Gaetano Paciello, “existe uma extensa e confusa gama de opiniões em torno do tema, cuja compreensão é dificultada pela diversa e desconcertante terminologia oferecida pela doutrina e pela legislação contemporânea”⁴⁶.

Hugo de Brito Machado⁴⁷, ao comentar sobre os possíveis significados dos termos “elisão” e “evasão”, afirma que seria preferível falar de evasão fiscal para se referir às condutas lícitas e elisão fiscal para as condutas ilícitas, dado que só se pode eliminar ou suprimir algo que já existe, fazendo referência à existência da obrigação tributária, enquanto evadir-se significa fugir ou evitar, podendo esta ser ação preventiva.

No entanto, apesar dos entendimentos em sentido contrário, fato é que a maior parte da doutrina⁴⁸ entende ser a elisão o planejamento tributário legítimo, utilizado para evitar a sujeição à norma tributária e assim diminuir o ônus fiscal sem contrastar com o ordenamento jurídico. A evasão por outro lado, é normalmente utilizada para designar aqueles planejamentos viciados, que descumprem as normas fiscais ou fazem uso de fraudes que impedem as autoridades de conhecerem inteiramente os fatos. Como bem pontuou Narciso Amorós Rica, “a elisão para nós é não entrar na relação fiscal. A evasão é sair dela. Exige, portanto, estar dentro, haver estado ou podido estar em algum momento”⁴⁹.

⁴⁵ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário Jurídico Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 84.

⁴⁶ ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. Caderno de Pesquisas Tributárias. Elisão e Evasão Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra (org.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Vol. 13. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988, p. 395.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Elisão e Evasão de Tributos. In: YAMASHITA, *Op. Cit.*, p. 104.

⁴⁸ BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. Série Doutrina Tributária – vol. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 250.

⁴⁹ *Apud* BOZZA, *Ibidem*, p. 251.

Concomitantemente, apesar de não serem tratados como sinônimos, há um reconhecimento por parte da doutrina a respeito da proximidade entre os conceitos de evasão fiscal, fraude e sonegação, justamente por essas práticas serem ligadas a atos ilícitos⁵⁰.

O primeiro critério para diferenciar a elisão e a evasão fiscal, portanto, é a licitude da conduta do contribuinte. Aquele que agir de acordo com o ordenamento, escolhendo as formas negociais menos onerosas, estará no campo da elisão, enquanto aquele que procede mediante atos e negócios ilícitos passará para o campo da evasão fiscal.

É importante salientar, no entanto, que não é pacífica a questão de quais os ilícitos que são capazes de macular os efeitos fiscais da elisão fiscal. Marco Aurélio Greco defende que o conceito de ato ilícito civil, por si só, já é capaz de macular uma transação a ponto do planejamento fiscal ser desconsiderado, como nos casos que envolvem o chamado abuso de direito, positivado no art. 187 do Código Civil⁵¹, que é um dos ilícitos civis comumente utilizados para desqualificar planejamentos abusivos no âmbito da jurisprudência administrativa.

Nessa mesma lógica, os ilícitos que violam normas de outros subordenamentos também contaminariam o planejamento, como por exemplo aqueles ilícitos administrativos do âmbito de regulação das agências reguladoras, ou outros órgãos da administração pública.

No entanto, outros autores divergem desse entendimento, no sentido de que somente as infrações fiscais são capazes de justificar a desqualificação dos efeitos dos negócios do contribuinte, assim como consta no art. 149 do CTN as hipóteses de revisão do lançamento tributário de ofício.

O critério da licitude, outrossim, não foi o único apontado pela doutrina para se diferenciar a elisão da evasão fiscal.

Para Sampaio Dória, o conceito de evasão é mais abrangente que o da elisão fiscal, e engloba tanto as licitudes como as ilicitudes, e significa “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária”⁵², resultante na diminuição da carga tributária.

⁵⁰ ANDRADE, Leonardo Aguirra. *Estrutura Elusiva de Atos e Negócios Jurídicos no Direito Tributário Brasileiro*: limites do planejamento tributário. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário – USP: São Paulo, 2014, p. 22.

⁵¹ “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.”

⁵² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2ª ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 21.

O fenômeno da evasão foi dividido em subcategorias que em parte coincidem com algumas das figuras já tratadas anteriormente, de forma que parte do conceito de evasão trabalhado por Sampaio Dória não coincide com o planejamento fiscal em sentido estrito.

A primeira categoria tratada é evasão por omissão imprópria, que compreende os casos em que o contribuinte escolhe evadir-se da obrigação tributária por não realizar a hipótese de incidência e, assim, não incorrer no fato gerador do tributo. É exemplo desse conceito a faculdade de o contribuinte deixar de importar um determinado produto em função da alta carga tributária, ou não engajar em determinada atividade produtiva em função da qual tenha que pagar valor substancial para satisfazer as obrigações fiscais decorrentes, o que remete ao mencionado anteriormente a respeito dos atos irrelevantes para o ordenamento tributário, posicionados no campo da não incidência.

Por esse motivo, essa aceção de evasão foi qualificada como imprópria. Quando se trata de evasão propriamente dita, a intenção por trás da operação é atingir o resultado econômico pretendido e, ao mesmo tempo, evitar o ônus fiscal dela decorrente. No caso da evasão imprópria, não há operação que contenha o substrato econômico que gera a obrigação tributária, razão pela qual essa subcategoria escapa do âmbito do direito tributário.

No mesmo campo das omissões, foi contemplada a evasão por inação, esta dividida em casos intencionais, como a sonegação ou a simples inadimplência, e os casos não intencionais referentes à ignorância do dever de cumprir as obrigações fiscais.

O exemplo utilizado para descrever a sonegação por omissão é o ato do contribuinte omitir a existência de rendimentos que componham a base de cálculo de tributos como o imposto de renda. Essa hipótese, assim como já foi comentado anteriormente, configura ato ilícito, o que a exclui do âmbito do planejamento tributário legítimo.

Ademais, há que se fazer uma ressalva em relação à terminologia utilizada pelo autor quando utiliza a palavra “sonegação”. No que tange este exemplo específico, o atual entendimento do CARF é de que a simples omissão de receitas não qualifica sonegação fiscal, conforme o art. 71 da Lei 4.502/64⁵³. A ocultação de receitas perante o fisco, conforme o mesmo entendimento, também não chega a configurar crime contra a ordem tributária, assim como

⁵³ Esse entendimento foi sedimentado em três súmulas, quais sejam: “Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”; “Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64”; “Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas”.

definido pela Lei 8.137/1990, que revogou tacitamente a Lei 4.729/1965 a respeito dos crimes de sonegação fiscal. Dessa forma, apesar dessa conduta ser ilícita, não significa necessariamente o instituto da sonegação conforme preleciona a legislação atual.

No que tange a inadimplência premeditada dos tributos, tal hipótese não difere da sonegação em relação à ilicitude, razão pela qual já não deve ser entendida como planejamento em sentido estrito.

Fato é que, dentro da realidade do sistema tributário brasileiro, as empresas encaram a inadimplência como uma opção para se capitalizarem, ao invés de tentarem captar recursos junto ao mercado financeiro. Caso o ônus de não pagar determinado tributo seja menor do que os custos de contrair um empréstimo, emitir títulos de dívida ou alguma outra operação que vise a capitalização da empresa, costuma-se postergar seu pagamento. Em outras palavras, há um *tradeoff* a ser feito entre o adimplemento da obrigação fiscal e o favorecimento do fluxo de caixa, o que é corriqueiramente entendido como planejamento *lato sensu*⁵⁴.

No entanto, não se trata de uma lacuna ou não incidência que o contribuinte possa utilizar para tentar escapar do pagamento do tributo, bem como não há utilização de nenhuma manobra para evitar o lançamento do débito, a inadimplência não se qualifica como hipótese de planejamento tributário.

As condutas reputadas como hipóteses de evasão fiscal comissiva são as que mais condizem com o planejamento tributário propriamente dito. Segundo esse critério, a evasão significa eliminar, reduzir ou retardar, por meios ilícitos, o pagamento de tributo efetivamente devido, diferente do planejamento válido, de caráter preventivo, que se utiliza de meios lícitos para afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do fato gerador.

A diferença entre evasão e elisão fiscal para Sampaio Dória é o famigerado critério cronológico, segundo o qual a licitude da conduta é definida pelo seu posicionamento em relação ao fato gerador do tributo. Caso a operação seja anterior a ele, trata-se de elisão fiscal; caso seja posterior, o caso é de ilicitude, traduzida em evasão fiscal.

A posição do planejamento em relação ao fato gerador é critério adequado para a definição de sua legitimidade pelo fato de que este define as características da obrigação tributária. A legislação aplicável no momento do fato gerador que dirá a extensão da base de cálculo e a alíquota, informações estas essenciais para o lançamento do débito. Dessa forma, é inviável alterar as características da obrigação tributária após a ocorrência do fato gerador. A única maneira de diminuir a carga tributária após a ocorrência do fato gerador é mediante atos

⁵⁴ DANTAS, Felipe Dutra. *Planejamento Tributário*. Grupo Ibmecc Educacional, 2016, p. 16.

ilícitos, que podem mascará-lo ou de alguma forma alterar seus elementos essenciais perante o fisco.

O próprio Sampaio Dória posteriormente faz a ressalva no sentido de que a palavra evasão não é adequada para indicar atos lícitos que evitam o ônus tributário, dada a sua conotação negativa, usualmente relacionada a meios ardilosos de não pagar tributos. Por isso, adota o termo elisão fiscal para se referir aos planejamentos lícitos feitos anteriormente ao fato gerador.

Há doutrinadores que argumentam haver exceções ao critério cronológico. César Guimarães Pereira elenca operações que, mesmo realizadas após o fato gerador do tributo, são lícitas formas de se realizar a elisão fiscal. São elas a obtenção de parcelamentos fiscais, a utilização de normas que proporcionem créditos fiscais presumidos e a consideração de créditos tributários em operações de reestruturação societária, a fim de que a sociedade sucessora possa utilizar os créditos da sociedade sucedida⁵⁵.

Essa constatação, no entanto, foi refutada por Paulo Ayres Barreto no sentido de que essas operações, apesar de serem lícitas, não configuram hipóteses de elisão fiscal. Na realidade, nas três situações mencionadas, opera-se o efetivo pagamento de tributos originados da incidência tributária que não foi por elas evitada ou minorada, ou seja, “deu-se a incidência e o respectivo pagamento, ainda que por força de parcelamento, utilização de créditos presumidos ou de créditos de empresa sucedida”⁵⁶. Seu conceito de elisão fiscal toma como verdade o mesmo critério formulado por Sampaio Dória, estabelecendo o foco no momento da incidência do tributo, de tal forma que se traduz em negócios jurídicos com o escopo de “(i) evitar a ocorrência do fato jurídico tributário; (ii) reduzir o montante devido a título de tributo; ou (iii) postergar a sua incidência”⁵⁷.

Nessa esteira, a adesão a um programa de parcelamento não é elisão fiscal considerando-se que não posterga a ocorrência do fato gerador, mas somente o pagamento do tributo. Concomitantemente, as hipóteses de utilização de créditos obtidos em função de lei ou de sucessão tributária também não qualificam como elisão, dado que são apenas formas de pagamentos do tributo mediante compensação, mas que não têm o condão de minorar seu valor.

O contraponto seria, portanto, a evasão fiscal, que se caracteriza por meios ilícitos, assim como qualificados na legislação tributária, de realizar os mesmos efeitos da elisão. É interessante ressaltar que foi dada ênfase apenas aos ilícitos constantes no CTN, quais sejam a

⁵⁵ PEREIRA, César Guimarães. *Elisão Tributária e Função Administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 195.

⁵⁶ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 227.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 227.

fraude, dolo e simulação, esta tanto em sua forma absoluta e relativa (dissimulação). Paulo Ayres Barreto afirmou não configurarem ilícitos os atos anormais de gestão e o negócio jurídico realizado exclusivamente para economizar tributos, além de que o abuso de direito e o abuso de formas são, para fins tributários, somente indícios de dissimulação, não sendo aptos, por si só, a descaracterizar a elisão fiscal. A desconsideração da forma adotada pelo contribuinte a partir de argumentos relativos à substância do planejamento, portanto, só pode ser feita mediante comprovação de fraude, dolo ou simulação, posicionamento este mais restrito que o externado por Marco Aurélio Greco quando defende que os ilícitos de maneira geral, se essenciais para o planejamento, o desqualificam.

O processo para verificação da legitimidade da elisão fiscal se divide em duas fases investigativas. A primeira delas refere-se à natureza dos meios, a fim de constatar se são lícitos ou ilícitos, sendo que a ilicitude dos meios comanda a ilicitude dos resultados.

A constatação da licitude dos meios empregados no planejamento é condição preparatória para a fase seguinte do processo, responsável pelo emprego do critério relativo ao momento de utilização desses meios, se antes da ocorrência do fato gerador, evitando o surgimento da obrigação tributária, ou se posteriormente, de forma a deslegitimar a operação realizada.

O critério cronológico, no entanto, mostrou-se insuficiente para definir a diferença entre evasão e elisão fiscal, bem como para determinar a licitude das condutas analisadas nos casos concretos.

Restou claro que o critério cronológico conseguia distinguir somente as condutas evidentemente evasivas⁵⁸, que se utilizam de meios fraudulentos ou de sonegação fiscal, dos demais casos, justamente porque teriam o único propósito de mascarar o fato gerador, mas sem conseguir classificar com precisão os atos que o antecedem. Afinal, os atos e negócios jurídicos praticados antes do fato gerador podem ser das naturezas mais diversas, incluindo as fraudes, de forma que não se pode ligar diretamente o momento da realização do planejamento com a sua ilicitude⁵⁹.

É evidente, noutro giro, que o critério cronológico não pode ser totalmente desconsiderado. A partir de sua lógica, o fato gerador ganhou importância para definir a licitude dos atos de planejamento, dado que ficou evidente o intuito fraudulento daqueles posteriores ao surgimento da obrigação, no sentido de mascarar, adulterar, encobrir seus elementos, de forma a dificultar o conhecimento desses fatos pelo fisco.

⁵⁸ ANDRADE, *Op. cit.*, p. 35.

⁵⁹ YAMASHITA, *Op. Cit.*, p. 73.

Nesse ponto, é seguro afirmar que não há planejamento tributário legítimo após a ocorrência do fato gerador, mas penas infrações fiscais e crimes contra a ordem tributária, conforme previstos na legislação.

Alberto Xavier, em relação à elisão fiscal, a equiparou ao negócio jurídico indireto como economia lícita de tributos. Sua denominação é “o negócio jurídico que as partes celebram para através dele atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema comercial”⁶⁰. Conforme Sampaio Dória, o negócio jurídico indireto é a categoria jurídico-dogmática da elisão fiscal, ao afirmar que se trata de estrutura típica com escopo atípico. No mesmo sentido, Inocêncio Galvão Telles adota a nomenclatura de “contrato cumulativo”, capaz de atingir a finalidade inerente de um outro tipo de contrato, pelo seguinte motivo:

O contrato que se celebra compreende só os elementos típicos de determinada espécie contratual, mas na intenção das partes, pela forma como esses elementos estão dosados ou pelo jogo das circunstâncias, ela seria também adequada para atingir a finalidade inerente a outra espécie contratual.⁶¹

Dessa forma, a ideia central do negócio jurídico indireto é o atingimento de um fim distinto da sua causa objetiva. Isso quer dizer que, além das consequências típicas de se adotar a forma contratual escolhida, deseja-se alcançar indiretamente outros efeitos que o negócio original não seria capaz de atingir.

No campo do direito fiscal, o negócio indireto mostra-se relevante quando a realização indireta dos fins está submetida a uma carga tributária menor do que a realização direta desses mesmos fins. Dessa forma, o resultado econômico alcançado pelas partes é análogo ao da forma comercial normalmente escolhida para obtê-lo, mas sem se submeter ao mesmo regime tributário aplicável.

A partir daí, o negócio indireto pode ser usado para atingir diversos tipos de efeitos fiscais. Em determinados casos, a estrutura do negócio jurídico direto é elemento previsto em hipótese de incidência tributária, enquanto a indireta não é prevista na hipótese de nenhum outro tributo, caso este em que se está diante do negócio indireto de exclusão. Por outro lado, caso os elementos do negócio indireto se enquadrem em uma hipótese de isenção, trata-se de negócio indireto impeditivo.

Há também opções de formas comerciais possíveis que não chegam a impedir a incidência tributária por completo, mas apenas desencadear consequências fiscais menos gravosas do que a hipótese de incidência do negócio direto. O chamado negócio indireto

⁶⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 59-61.

⁶¹ TELLES, Inocêncio Galvão. *Manual dos Contratos em Geral*. 3ª ed. Lisboa, 1995, p. 389-390. *Apud* XAVIER, *Ibidem*, p. 59-61.

reduutivo pode alterar em duas vias distintas, que têm o condão de reduzir o ônus fiscal suportado de formas diferentes.

Em alguns casos, o negócio direto e indireto são previstos em tipos legais distintos, sendo este menos oneroso, o que faz com que a redução se opere por substituição de fato gerador. Em outras palavras, ao invés de incorrer no fato gerador do negócio direto, escolhe-se a via indireta que dá origem a fato gerador distinto, relativo a outro tributo, este menos oneroso que o primeiro.

Em outros casos, ambas as formas negociais incorrem no mesmo fato gerador, mas o negócio indireto apresenta vantagens em relação a outros elementos da incidência, como por exemplo uma alíquota menor ou possíveis deduções da respectiva base de cálculo, o que se chamou de redução por substituição de elementos da estatuição.

No entendimento de Sampaio Dória, há certos casos em que a estrutura com fins indiretos tem identidade de tributos com a opção direta, mas a posterga seus efeitos de forma mais vantajosa do que esta. Esses são chamados negócios indiretos de retardamento⁶².

Parte da doutrina, porém, faz ressalva em relação aos efeitos fiscais dessa modalidade de forma negocial. Para que a elisão fiscal possa ser desencadeada por negócio jurídico indireto, é necessário que este seja típico; no entanto, se a estrutura utilizada for atípica, o negócio jurídico será direto, dado que seu efeito não será mais análogo ao de nenhum outro negócio.

Por não desejarem suportar todos os efeitos do negócio que estão a celebrar, é comum as partes incluírem cláusulas para adaptá-lo de forma a excluir os aspectos indesejados do negócio jurídico. No entanto, se essas alterações descaracterizarem a forma prevista em lei, não se trata mais de negócio indireto.

Além do negócio jurídico indireto, o negócio fiduciário também é elencado como categoria jurídica capaz de realizar elisão fiscal legítima. Este, por sua vez, significa “contrato pelo qual alguém aliena a outrem um direito, mas com obrigação de que este só o exerça em vista de determinado fim, que pode ser um fim de mandato (*fiducia cum amico*) ou um fim de garantia (*fiducia cum creditore*)”, de acordo com a classificação advinda do direito romano⁶³. Dessa forma, o negócio estipula a transferência do direito do fiduciante para o fiduciário, com efeito real, mas também institui a obrigação que limita o exercício do direito transferido ao fim determinado no contrato.

Por isso, o fim ao qual se propõe a transferência da titularidade do bem ou direito não é o usual, dado que a intenção do negócio não é que o fiduciário seja titular definitivamente. A

⁶² DÓRIA, *Op. cit.*, p. 88-89.

⁶³ GERMANO, *Op. cit.*, p. 71.

transação principal (transferência da propriedade) deve obedecer o pacto fiduciário que a acompanha, podendo este inclusive anular os efeitos do negócio como um todo. Veja-se, portanto, que a titularidade transferida não é plena, pois está submetida ao destino definido contratualmente, sob o regime de propriedade resolúvel.

Por esse motivo, diz-se haver excesso do meio adotado em relação ao fim que se pretende alcançar. A esse respeito, esclarece Otto de Sousa Lima o seguinte:

No negócio fiduciário, transmite o fiduciante sua propriedade ou direito, criando uma situação de tal natureza e com tais efeitos que não poderá ajustar-se ao fim visado. Transmite uma propriedade ou um direito, conferindo ao fiduciário a faculdade de usar deles para todos os escopos, muito embora determinado seja o fim. Há, portanto, um excesso de meio em relação ao fim visado.⁶⁴

O negócio fiduciário pode tanto corresponder a um contrato típico previsto em lei como surgir da livre disposição das partes, desde que atenda aos requisitos de validade dos negócios jurídicos em geral, podendo surgir para atingir as mais diversas finalidades. As mais usuais, porém, são as fidúcias com finalidade de mandato – cujo objeto é a transferência da propriedade para que o fiduciário administre o bem e pratique negócio determinado com terceiro, assim como definido pelo fiduciante – e de garantia – quando a propriedade resolúvel do bem é transferida ao fiduciário-credor, que será seu titular até que a obrigação principal do fiduciante-devedor seja satisfeita.

Assim como no negócio jurídico indireto, o negócio fiduciário é legítimo para fins tributários desde que não configure simulação ou fraude. O Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou a respeito da viabilidade dessas espécies de negócio no ordenamento brasileiro e fez a sua distinção em relação à simulação:

I - O negócio fiduciário, embora sem regramento determinado no direito positivo, se insere dentro da liberdade de contratar própria do direito privado e se caracteriza pela entrega de um bem, geralmente em garantia, com a condição, *verbi gratia*, de ser devolvido posteriormente.

II - Na lição de Francesco Ferrara, ‘o negócio fiduciário, como querido realmente, produz todos os efeitos ordinários, ainda que entre si os contratantes assumam a obrigação pessoal de usar dos efeitos obtidos unicamente para o fim entre eles estabelecido’ (A simulação dos negócios jurídicos, São Paulo: Saraiva, 1939, p. 76).

III - No negócio simulado há uma distância entre a vontade real e a vontade manifestada, ao contrário do negócio fiduciário, no qual a vontade declarada corresponde à realidade.

IV - No cotejo entre dois valores protegidos pelo Direito, cabe ao julgador prestigiar o de maior relevo e que no caso se manifesta com maior nitidez.⁶⁵

⁶⁴ LIMA, Otto de Sousa. *Negócio Fiduciário*. São Paulo: RT, 1962, p. 175.

⁶⁵ REsp 155.242/RJ, Min. Rel. Sálvio de Figueiredo Teixeira, 4ª Turma do STJ, unânime, julgado em 15/02/1999, publicado no Diário Oficial em 02/05/2000.

Apesar da finalidade atípica com a qual o negócio indireto é celebrado, e do excesso dos meios do negócio fiduciário, seus efeitos típicos são sempre desejados pelas partes⁶⁶, o que os diferencia da simulação, que é quando as partes não desejam os efeitos típicos decorrente da forma escolhida.

A esse respeito, a qualificação da forma escolhida pelo contribuinte como negócio jurídico indireto ou negócio fiduciário não livra a operação de apresentar vícios ou ilicitudes previstas no ordenamento. Só há espaço para a celebração de negócio indireto ou fiduciário se não houver nenhuma violação ao ordenamento⁶⁷, assim como na simulação ou fraude.

Mesmo quando o ato se enquadra nessas duas categorias em comento, a transação efetuada pelo contribuinte não se esquivava de ter que atender ao critério da licitude para se considerar o planejamento legítimo. Não é a qualificação do negócio como indireto ou fiduciário que afasta a sua ilegitimidade, mas sim o contrário.

Nessa perspectiva, é de se perceber que chamar os atos e negócios praticados pelo contribuinte de negócios indiretos ou fiduciários não garante a legitimidade do planejamento tributário. Os vícios que fazem o planejamento ir de elisão fiscal a evasão, ou ainda fraude ou sonegação fiscal podem ocorrer em tentativas de celebração de um negócio indireto.

Da mesma forma, viu-se também que o critério cronológico não é suficiente para se determinar a legitimidade do planejamento. Os atos praticados antes da ocorrência do fato gerador podem ser evasivos, o que faz com que o planejamento tenha que passar pelo crivo de outros critérios para ser admitido.

Mesmo a licitude dos meios utilizados, por si só, também é suficiente para atestar a legitimidade do planejamento tributário. Conforme exposto anteriormente, as espécies de ilicitudes que maculam o planejamento variam entre os autores da doutrina. Para autores clássicos como Antônio Roberto Sampaio Dória e Alberto Xavier, reproduzidos em obras mais recentes como a de Paulo Ayres Barreto, todos já citados alhures, as únicas ilicitudes que desqualificam a elisão fiscal são aquelas hipóteses em que o fisco pode rever o lançamento de ofício, conforme autorizado pelo art. 149, inciso VII⁶⁸, do CTN, quais sejam o dolo, fraude ou simulação, além das hipóteses que configurem crimes contra a ordem tributária.

⁶⁶ BATISTA JÚNIOR, *Op. cit.*, p. 49.

⁶⁷ GRECO, *Op. cit.*, p. 290-291.

⁶⁸ “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;”

No entanto, para outros autores, como Marco Aurélio Greco e Ricardo Lodi Ribeiro, a licitude dos meios não garante a oponibilidade dos resultados fiscais do planejamento, e há outras patologias que devem ser consideradas, como a fraude à lei, o abuso de direito, abuso de forma, vícios estes que podem ser configurados mesmo quando o contribuinte pratica todos os atos negociais sem violar expressamente o ordenamento jurídico.

A partir desse raciocínio, pode-se tomar a liberdade de concluir que atos lícitos e legais possam ser ofensivos ao espírito do sistema jurídico como um todo⁶⁹, o que faz com que sejam inválidos e antijurídicos sem que haja qualquer ilicitude expressa, em razão de ofensa aos princípios constitucionais que balizam sua interpretação. A conduta do contribuinte, portanto, deve ser reputada legal em sentido mais amplo, o que não significa somente não agredir nenhuma norma específica, mas sim no que diz respeito ao Direito em sua forma mais abrangente (além das leis, princípios jurídicos e valores prestigiados pelo ordenamento)⁷⁰.

O ponto central da questão da legitimidade do planejamento, portanto, é saber se os efeitos fiscais das operações concretas realizadas pelo contribuinte devem ser oponíveis ao fisco, à luz de cada caso concreto.

Não se trata de questionar a integralidade das operações realizadas pelo contribuinte, cujos efeitos envolvem aspectos civis, administrativos, comerciais, entre outros. A oponibilidade do planejamento perante o fisco diz respeito somente à eficácia do aspecto fiscal dos atos e negócios jurídicos envolvidos.

A questão final a ser respondida quando da análise dos casos de planejamento não é se os meios são lícitos, ou se os atos antecederam o fato gerador, ou ainda se podem ser enquadrados em alguma categoria jurídica de negócios permitidos pelo ordenamento, mas se o fisco pode recusar parcial ou totalmente os efeitos fiscais pretendidos pelo contribuinte.

Marco Aurélio Greco chama de paradigma clássico⁷¹ o conjunto formado entre os critérios cronológico e da licitude dos meios, que durante muito tempo vigoraram como únicos requisitos de legitimidade do planejamento. A superação desse paradigma traz à tona o questionamento da eficácia do planejamento perante o Fisco, que vai além daqueles critérios cristalizados pela doutrina clássica.

A extrapolação do paradigma clássico por parte da doutrina, no entanto, deixa para trás uma área cinzenta na qual não há um critério objetivo capaz de dizer qual é a fronteira entre elisão e evasão fiscal. Essa incerteza teórica é confirmada nas palavras do próprio autor:

⁶⁹ BATISTA JÚNIOR, *Op. cit.*, p. 217.

⁷⁰ GRECO, *Op. cit.*, p. 123.

⁷¹ *Ibidem*, p. 119.

[...] nenhuma operação ou figura jurídica é, em si mesma, oponível ou inoponível ao Fisco. Não há modelos abstratos que sempre e em todas as circunstâncias provoquem este ou aquele efeito fiscal. O exame deve estar sempre circunscrito à situação concreta, pois a adequada conclusão deverá surgir do exame do contexto em que utilizados os institutos e da fundação que se lhes pretende atribuir, comparada com a que lhe é própria.⁷²

Esse novo paradigma faz afirmar implicitamente que a Lei e a Constituição não possuem elementos suficientes para dar respostas objetivas aos casos concretos, o que transfere o ônus da definição da interpretação das operações do contribuinte, caso a caso, para o Fisco.

O Estado, por meio do processo administrativo de fiscalização, coleta as provas necessárias para tentar chegar à verdade jurídica no caso concreto, esta que é formada pela subsunção dos fatos sociais à norma jurídica cabível, expressa em linguagem de caráter prescritivo e abstrato⁷³.

O contribuinte tenta descrever a ocorrência de um determinado fato, como os atos envolvidos em uma determinada operação, de forma a comprovar que o evento do mundo social que lhe deu origem deve ser subsumido à norma prescritiva que traga o menor ônus tributário possível.

No entanto, a conclusão do Fisco em relação a um determinado evento social pode não ser a mesma da pessoa fiscalizada. A autoridade administrativa, por sua vez, tenta impor o seu interesse ao demonstrar, pelos meios de prova admitidos no processo, que os eventos sociais na realidade formariam um outro fato jurídico, ensejando incidência tributária mais gravosa.

Os dois fatos jurídicos são distintos, mas ao mesmo tempo provenientes do mesmo evento social. Um deles, portanto, será reputado verdadeiro, enquanto o outro será falso. Essa divergência se deve ao confronto das articulações de linguagem do Fisco e contribuinte, de forma que este tem o intuito de evitar (licitamente) ou ocultar (ilicitamente) a ocorrência do fato gerador, enquanto aquele pretende requalificar o fato jurídico praticado pelo contribuinte e construir o fato jurídico que se pretendia evitar ou ocultar, e que deverá ser objeto da incidência tributária mais gravosa.

A conclusão a que chega Paulo de Barros Carvalho⁷⁴ é a de que hipóteses de incidência diferentes podem ser aplicadas a um mesmo suporte fático, considerando-se fatos juridicamente diversos. Se por acaso o Fisco concordar com os relatos fatuais e a linguagem empregada pelo contribuinte, se dará por satisfeito com o resultado daí decorrente; caso discorde, tentará substituí-lo por outro que entenda mais adequado. O resultado que prevalece é aquele que

⁷² *Ibidem*.

⁷³ BARRETO, *Op. cit.*, p. 9.

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 1059. *Apud* BARRETO, *Op. cit.*, p. 15.

apresentar maior conformidade com as provas produzidas no processo, seja ele administrativo ou judicial.

O estudo da elisão fiscal, portanto, é a tentativa de se definir os parâmetros a serem observados pelas autoridades administrativas e judiciais para substituir a linguagem desenvolvida pelo contribuinte por aquela posta pelo Fisco.

Definir os limites dos particulares ao constituírem a linguagem dos fatos relevantes para o direito tributário e ao mesmo tempo dos entes tributantes para requalificar os atos do contribuinte, todavia, não é tarefa fácil, e está longe de ser algo pacífico na doutrina, envolvendo argumentos fortes das diferentes correntes doutrinárias a respeito do tema.

2.5. As Diferentes Correntes Doutrinárias

A Constituição Federal tem papel fundamental na interpretação dos atos envolvidos no planejamento tributário e na definição do limite entre elisão e evasão fiscal. A identificação das regras e princípios aplicáveis, além do peso e a relação que têm entre si é o que define as correntes doutrinárias existentes. Tanto é que os principais fundamentos para a mudança paradigmática da doutrina, no que tange os critérios de identificação da elisão, têm cunho constitucional.

De um lado, permeiam os princípios e regras enaltecidos por aqueles que defendem o enfoque na limitação ao poder de tributar, o que envolve principalmente a legalidade tributária e a segurança jurídica. Essa corrente foi apelidada de clássica, liberal ou garantista, e é a vertente majoritariamente difundida desde o advento do CTN.

Do lado oposto do embate constitucional, encontra-se a corrente que é chamada de solidária ou moderna. Esta parcela da doutrina, baseada no ideal pós-positivista de reaproximar Ética e Direito no contexto do Estado Democrático de Direito, sugere uma equalização dos princípios e regras garantistas referentes à limitação ao poder de tributar para concretizar outros valores constitucionais mais abrangentes, como a solidariedade, a isonomia e a capacidade contributiva, de forma a relativizar o princípio da legalidade em sentido estrito e tornar a tributação mais dinâmica.

Cabe salientar que as generalizações que comportam as diferentes visões doutrinárias em dois grupos opostos, no entanto, são feitas com intuito didático, a fim de facilitar a visualização os principais traços dos dois polos do entendimento a respeito do assunto, mas não

negam a existência de opiniões diferentes dentro da mesma vertente sobre algum aspecto específico.

O princípio da legalidade está previsto no art. 5º, inciso II, da CF, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. A partir desse princípio, todas as obrigações e proibições devem ter fundamento em lei⁷⁵.

No entanto, o princípio da legalidade para o direito tributário difere daquele genérico, aplicável ao ordenamento como um todo. O art. 150, inciso I, da CF prescreve conformação mais rígida, vedando a União, Estados, Municípios e o DF a “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Ou seja, não é exigido apenas que a incidência tributária seja feita em virtude de lei, mas que esta crie diretamente os tributos e estabeleça seus elementos essenciais.

Essa exigência qualificada pela lei pode ser designada como reserva absoluta, o que faz surgir o princípio da tipicidade da tributação, nas palavras de Alberto Xavier:

Reserva ‘absoluta’ significa a exigência constitucional de que a lei deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, as também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto, ao invés do que sucede na ‘reserva relativa’, em que muito embora seja indispensável a lei como fundamento para as intervenções da Administração nas esferas de liberdade e de propriedade dos cidadãos, ela não tem que fornecer necessariamente o critério de decisão no caso concreto, que o legislador pode confiar à livre valoração do órgão de aplicação do direito, administrador ou juiz.⁷⁶

A partir dessa imposição constitucional, a aplicação da norma tributária vincula a administração pública, sem a abertura de espaço para a discricionariedade do administrador. O critério de aplicação da norma impõe sua própria aplicação e predetermina integralmente o seu conteúdo.

A reserva absoluta de lei tem como corolário o princípio da tipicidade fechada, segundo o qual os elementos do tipo fiscal devem ser precisamente determinados em lei, de forma que o órgão responsável por sua aplicação não possa introduzir qualquer critério subjetivo, ou seja, exige-se a utilização de conceitos determinados, de forma a darem previsibilidade objetiva aos direitos e deveres tributários.

A tipicidade tributária já havia sido posta explicitamente no CTN, em seu art. 97⁷⁷ e incisos, que indica que somente a lei poderia estabelecer os elementos essenciais lá listados.

⁷⁵ NETO, Luís Flávio. *Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário*. Dissertação de mestrado em direito tributário – USP: São Paulo, 2011, p. 88.

⁷⁶ XAVIER, *Op. cit.*, p. 17-18.

⁷⁷ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

Posteriormente, a Constituição Federal, por meio da alínea “a” do inciso III do art. 146⁷⁸, corroborou aquela norma e consagrou o princípio da tipicidade ao fixar que caberia à lei complementar definir os tributos e suas espécies, bem como seus fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos passivos. Os núcleos essenciais dos fatos geradores, assim como já fixados no texto constitucional, junto com a definição da competência de lei complementar e lei ordinária concluem, completam o princípio da tipicidade.

A partir daí, os tipos fiscais desempenham a função de repartir as competências tributárias entre entes políticos da Federação, podendo cada um tributar certas classes de fatos geradores, de forma que é garantido aos cidadãos que somente as manifestações de capacidade contributiva ali elencadas poderão ser alvo de tributação.

Outro desdobramento da legalidade estrita é o princípio do *numerus clausus*, segundo o qual a tipologia tributária é necessariamente taxativa, de forma que não há subsunção à hipótese de incidência tributária se o fato típico não se amoldar perfeitamente a todos os elementos do tipo fiscal. O caráter exaustivo da tipologia fiscal faz com que a não verificação de qualquer um dos elementos da norma basta para colocar o fato jurídico no campo da não incidência tributária.

O espaço onde se opera a elisão fiscal, onde Sampaio Dória indicava as lacunas capazes de ensejar economia lícita de tributos, é onde Alberto Xavier fala de extra tipicidade⁷⁹, negando assim a existência de lacunas para o direito tributário.

A ocorrência de lacunas no ordenamento leva a crer que este é incompleto, e que necessita de integração para que os espaços vazios sejam preenchidos, para alcançar as situações que o legislador não pôde prever. Essa incompletude não é o que se verifica, no entanto, no subordenamento fiscal. Considerando-se a taxatividade *numerus clausus* dos fatos geradores previstos na Constituição, todas as outras potenciais demonstrações de capacidade

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

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

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

⁷⁸ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”

⁷⁹ XAVIER, *Op. cit.*, p. 139-149.

contributiva foram propositalmente excluídas. Dito isto, não há de se falar em lacunas porque não existe a necessidade de integração.

Esse refinamento desenvolvido por Alberto Xavier, no entanto, ainda representa opinião bem similar à de Sampaio Dória no que tange a ligação entre os limites da incidência tributária e a elisão fiscal.

Outro argumento defendido pela vertente clássica da doutrina é a de que, a partir da reserva absoluta de lei, conclui-se a vedação ao nascimento da obrigação tributária por analogia. Nestes casos, há uma escolha valorativa de quem identifica as semelhanças e desconsidera as diferenças entre dois casos e, por conta disso, aplica a norma do caso regulado a outro não previsto pelo ordenamento. O aplicador da lei, portanto, cria nova norma para alcançar o caso omissis com base na *ratio legis* da norma que disciplina caso similar. Acontece que novas hipóteses de incidência de tributos só podem ser instituídas por meio de lei formal, conforme preleciona o princípio da tipicidade fechada⁸⁰.

Concomitantemente, a analogia pressupõe a existência de lacunas passíveis de integração no ordenamento, o que, como já se viu, não é o caso do direito tributário, submetido ao princípio da taxatividade exaustiva (*numerus clausus*). Segundo Bobbio, nos casos em que não se admite a analogia, aplica-se imediatamente a norma geral exclusiva⁸¹.

Há de se mencionar também a segurança jurídica, princípio este de grande relevância para os adeptos da doutrina clássica. Esse valor constitucional pressupõe a estabilidade das relações jurídicas, a previsibilidade da ação dos entes estatais e, por isso, a possibilidade de se planejar ações futuras sem surpresas. Paulo de Barros Carvalho, a esse respeito, atribui à segurança jurídica a qualidade de sobreprincípio, que se efetiva a partir da aplicação de outros princípios “tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade de jurisdição e outros mais”⁸².

A segurança jurídica é muito importante para a elisão fiscal, dado que sua aplicação conota a certeza da observância do sistema normativo pelas autoridades administrativas e, por

⁸⁰ PEREIRA, *Op. cit.*, p. 47.

⁸¹ No entendimento de Norberto Bobbio, não há espaços vazios no ordenamento jurídico pelo fato de que o Direito nunca falta. A partir desse raciocínio, admite-se que uma norma que regula positivamente um comportamento não só limita as consequências jurídicas que desta regulamentação derivam para aquele comportamento específico, mas também exclui daquela regulamentação todos os outros comportamentos possíveis. Todos esses comportamentos não alcançados pela norma específica, portanto, são regulamentados por uma norma geral exclusiva (BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 6ª ed., 1995, p. 132-133).

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro. In: BARRETO, Aires; BOTTALLO, Eduardo Domingos (org.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 30. *Apud* BARRETO, *Op. cit.*, p. 83.

isso, a certeza de que serão respeitados os efeitos benéficos alcançados pelo planejamento legítimo do contribuinte.

Por fim, a partir da segurança gerada pela aplicação dos princípios relativos aos limites do poder de tributar, as pessoas têm reconhecida constitucionalmente a liberdade de se auto organizar e de contratar, dentro dos limites da Lei. A livre iniciativa, princípio constante no art. 170⁸³ da Constituição, atribui aos particulares a liberdade contratual, que significa poder celebrar ou não um contrato, eleger o tipo contratual mais adequado e preencher seu conteúdo de acordo com seus interesses⁸⁴, de forma a proporcionar a maior eficiência possível, inclusive no aspecto econômico, por meio da redução da carga tributária.

Pode-se dizer que a corrente clássica da doutrina defende que o exercício da liberdade contratual com intenção exclusiva de economizar tributos não caracteriza, por si só, planejamento tributário abusivo. O contribuinte tem a liberdade para gerir suas atividades de forma a suportar a menor carga fiscal possível, desde que aja de forma lícita, ou seja, sem praticar atos simulados, ilícitos ou fraudulentos.

Para Sampaio Doria, a diminuição da arrecadação causada pelo planejamento merecia condenação em virtude dos efeitos antissociais causados, e que mesmo a elisão lícita e legítima, reputada juridicamente inatacável, deveria ser combatida.

No entanto, sua ideia de combate à elisão fiscal não era a desconsideração de planejamentos tributários lícitos pelo fisco, mas sim o “aprimoramento da legislação, obstruindo-se as lacunas, ou *loopholes* que a possibilitem”⁸⁵. O planejamento fiscal legítimo, portanto, deve ser respeitado quando realizado em conformidade com o ordenamento jurídico. A esse respeito, disse o autor o seguinte:

Embora o fator ético e o econômico entendam intimamente com o fenômeno da evasão e da elisão, não se pode alcançá-los ao plano do jurídico, para sobrepujá-lo, sob pena de se instalar o arbítrio resultante da apreciação *subjetiva* de dados pré-jurídicos, onde deve reinar a segurança e a certeza, estabilizadas na norma *objetiva* de direito que já selecionou e cristalizou certos valores impostos ao intérprete e aplicador da lei.⁸⁶

Foi rejeitado, portanto, o critério de diferenciação da elisão e evasão fiscal em decorrência da intenção do agente, dado que a intenção (redução da carga tributária) seria a mesma nos dois institutos.

⁸³ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]”

⁸⁴ FLÁVIO NETO, *Op. cit.*, p. 75.

⁸⁵ DÓRIA, *Op. cit.*, p. 27.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 49.

Apesar das normas de direito tributário necessitarem importar conceitos oriundos do Direito Civil, suas regras e princípios não necessariamente coincidem com aqueles aplicáveis ao Direito Tributário, assim como também não coincidem necessariamente os efeitos fiscais. Isso porque o alargamento do conteúdo das normas cíveis, admissível com base nos princípios que formam este sistema, não ocorre no âmbito fiscal, dada a sua submissão ao grupo de princípios específicos, quais sejam a legalidade estrita e demais garantias contra o poder de tributar⁸⁷.

Nesse sentido, Alfredo Augusto Becker defendeu a primazia do aspecto jurídico formal na aplicação da lei tributária, em favor da segurança jurídica e da praticidade, requisitos essenciais à juridicidade das normas⁸⁸. As presunções formais puderam permitir que o legislador abandonasse as tentativas de captar a realidade concreta dos eventos sociais e considerar somente os eventos formais previstos em lei, em prol da praticidade da aplicação da norma⁸⁹. A escolha da forma jurídica correlata a determinado negócio jurídico como signo presuntivo de riqueza implica a não incidência tributária sempre que, conforme os conceitos de Direito Privado, a “situação jurídica”⁹⁰ não tiver sido constituída.

Por esse motivo é que a doutrina clássica considera inadmissível a qualificação do planejamento como abusivo e a sua conseqüente desconsideração em função do abuso de direito. Schoueri explica que a caracterização do abuso de direito requer a comprovação do atingimento de um direito alheio, e que portanto seria “imperativo indagar qual o direito que teria sido atingido, no caso do abuso de direito em matéria tributária”⁹¹. Além disso, a aplicação da teoria do abuso de direito em matéria fiscal necessitaria da requalificação dos fatos jurídicos narrados pelo contribuinte, efeito este que o direito civil não alcança.

A única conseqüência do abuso de direito, conforme o Código Civil atual, é a ilicitude do negócio, e não há norma alguma no Código Tributário Nacional que autorize essa espécie de ilicitude a desconsiderar o planejamento tributário. Vale ressaltar novamente que os únicos vícios que expressamente justificam a revisão de um lançamento de ofício são o dolo, a fraude e a simulação.

⁸⁷ BOZZA, *Op. cit.*, p. 261.

⁸⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998, p. 524. *Apud* ANDRADE, *Op. cit.*, p. 127.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 127.

⁹⁰ ANDRADE, *Op. cit.*, p. 129.

⁹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário e Garantias dos Contribuintes: entre a norma geral Antielisiva portuguesa e seus paralelos brasileiros. *In*: ALMEIDA, Daniel Freire; GOMES, Fabio Luiz; CATARINO, João Ricardo (org.). *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário – Homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 414.

O contorno constitucional que a doutrina clássica atribui à elisão fiscal é chamado por Marco Aurélio Greco de fase da liberdade salvo simulação⁹², e que há muito já teria sido superado, apesar de muitos doutrinadores atuais ainda lhe darem corpo.

A vertente moderna da doutrina não rechaça a consideração dos limites ao poder de tributar para definir os contornos da elisão fiscal. Pelo contrário, reconhece a aplicabilidade do princípio da legalidade e da segurança jurídica de forma que a aplicação da lei pela autoridade administrativa seja previsível. No entanto, argumenta-se que esses princípios não são absolutos, e que sua aplicação deve ser feita de maneira a coadunar com a efetividade de outros valores constitucionais. A consequência prática é a de que várias outras figuras são admitidas para fins de desqualificação do planejamento, inclusive institutos que não configuram ilícitos, como por exemplo a fraude à lei, conforme regulamentada no Código Civil.

Esse entendimento tem como base a visão solidária, com fulcro em linha filosófica pós-positivista que introduziu novamente no ordenamento jurídico brasileiro os ideias de justiça e legitimidade, além da “reaproximação entre Moral, a Ética e o Direito no plano normativo. Por meio do neoconstitucionalismo, os princípios ganhariam força normativa e aplicabilidade direta e imediata, deixando de figurar como meros vetores axiológicos, sem eficácia jurídica”⁹³.

Essa reformulação da aplicabilidade dos princípios constitucionais abriria espaço para a dualidade entre o formalismo fiscal (atinentes aos valores garantistas como a legalidade, anterioridade, irretroatividade, etc.) e o realismo fiscal (referente a valores sociais como a capacidade contributiva, isonomia, solidariedade, participação no custeio do serviço público, etc.)⁹⁴.

A doutrina moderna, no entanto, refuta a legalidade estrita como princípio constitucionalmente positivado. O princípio da tipicidade fechada, portanto, seria criação doutrinária clássica, mas sem derivar expressamente do texto constitucional⁹⁵. A partir daí, por não considerar o caráter estrito da legalidade tributária, não se poderia conceber a tipicidade do Direito Tributário como possuidora de todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem recorrer a conceitos vagos ou indeterminados, dando margem à discricionariedade administrativa. Em outras palavras, relativizou-se a legalidade fiscal para admitir outros elementos de interpretação além daqueles presentes no tipo fiscal.

⁹² GRECO, *Op. cit.*, p. 133-142.

⁹³ ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 96-97. *Apud* BOZZA, *Op. cit.*, p. 267.

⁹⁴ GRECO, *Op. cit.*, p. 50-66.

⁹⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça. Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 51-53.

Para a doutrina moderna, ainda continua sendo inviável a aplicação da analogia ao Direito Tributário. Apesar de argumentar-se que a vedação à analogia não tem previsão constitucional, como afirmam os autores adeptos da vertente clássica, não há dúvidas de que o CTN proíbe a sua utilização para originar cobrança de tributo não previsto em lei.

A consideração econômica dos fatos, para fins de aplicação da norma tributária, no entanto, é elemento reputado como válido para a composição da tipologia fiscal, o que não se confunde com a chamada interpretação econômica⁹⁶.

A teoria da interpretação econômica nasceu da aplicação da Jurisprudência dos Interesses em matéria fiscal, nascida na Alemanha do início do século XX, segundo a qual as leis seriam formadas por interesses sociais, econômicos, religiosos e éticos, de forma que a interpretação deveria levar em conta a investigação dos interesses por trás da criação da norma. Por esse motivo, os operadores do Direito não deveriam se limitar à subsunção dos fatos à previsão normativa, mas sim buscar tutelar efetivamente os interesses que o legislador procurava proteger. Para tanto, era possível utilizar esses interesses como pretextos para a aplicação das normas a hipóteses não previstas pelo ordenamento.

Esse aspecto faz evidenciar o caráter analógico da interpretação econômica em matéria fiscal. Marco Aurélio Greco assevera que se trata de análise a partir dos fatos concretos passíveis de tributação, a fim de identificar a hipótese fiscal que melhor se amolda ao caso, com enfoque à qualificação da base fática antes de sua subsunção à norma. Na consideração econômica, por outro lado, o processo de interpretação foi assim definido:

Na consideração econômica, parte da lei, constrói-se o conceito legal para saber qual o tipo previsto na lei; vai-se para o fato, constrói-se o conceito de fato considerando os seus aspectos jurídicos, econômicos, mercadológicos, concorrenciais, etc.; enfim todos os aspectos relevantes para construí-lo e volta-se para a lei para saber se ele está enquadrado ou não. Isto é incluir a variável econômica ao lado de outras variáveis na construção do conceito de fato, para saber o que ele é. Isso não tem nada a ver com a interpretação econômica⁹⁷.

Esse método, portanto, se encarrega da construção dos fatos com enfoque normativo, levando em conta o aspecto econômico para interpretar os conceitos que formarão os fatos jurídicos, e não interpretação casuística e subjetiva da lei tributária.

Propõe-se uma interpretação teleológica da hipótese de incidência fiscal, cujo objetivo é perquirir a finalidade da norma⁹⁸. A título exemplificativo, a Lei de Introdução às Normas

⁹⁶ GRECO, *Op. cit.*, p. 170-171.

⁹⁷ *Ibidem*, p. 170-171.

⁹⁸ A respeito da interpretação teleológica, Tércio Sampaio entende que a regra básica é, sempre que possível, atribuir um propósito às normas para neutralizar a carga emocional na atividade interpretativa, ou seja, generalizar os conceitos vagos e ambíguos da norma, objetos de valorações subjetivas por parte dos intérpretes, em “universais do sistema” (FERRAZ JÚNIOR, *Op. cit.*, p. 265).

do Direito Brasileiro, em seu art. 5º faz uma exigência teleológica referente ao processo decisório dos juízes, segundo a qual, “na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

Assim como esse dispositivo busca inserir os fins sociais e o bem comum como finalidades do sistema normativo, a interpretação teleológica em matéria tributária seria voltada para a concretização da finalidade da tributação, que é a de aparelhar o Estado e custear as políticas públicas de forma isonômica, igualitária, de acordo com a capacidade contributiva.

O cerne da proposta interpretativa da vertente doutrinária moderna do planejamento tributário é a eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva. Esse princípio constitucional, positivado no § 1º do art. 145 da CF⁹⁹, é visto pela corrente clássica como limite da tributação, apesar do dispositivo estar posto na Seção I do Capítulo a respeito do sistema tributário nacional – referente aos princípios gerais – e não na Seção II, que se refere especificamente às limitações do poder de tributar.

Afirmar que o princípio da capacidade contributiva tem eficácia positiva significa dizer que representa mais do que somente mera expressão de intenção ou propósito. Essa acepção parte do pressuposto de que a capacidade contributiva é norma constitucional programática¹⁰⁰ de efeito vinculante, e não só ao legislador, mas ao intérprete do direito também. Segundo Paulo Roberto Lyrio Pimenta, as normas programáticas são positivamente eficazes pois “constituem sentido teleológico para a interpretação, integração e aplicação das normas jurídicas”¹⁰¹. No mesmo sentido, o Ministro Celso de Mello, ao examinar o tema em julgamento da 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, concluiu que “a interpretação da norma programática não pode transformá-la em promessa constitucional inconsequente”¹⁰².

⁹⁹ “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.”

¹⁰⁰ O critério da finalidade das normas, segundo Tércio Sampaio, divide as normas entre aquelas que regulam diretamente e de forma vinculante o comportamento, qualificando suas condições de exercício e os fatos relacionados, e as normas programáticas, que não têm eficácia imediata, e que são espécies de normas-objetivo. Salienta-se, no entanto, se essas normas possuem efeito vinculante. Conclui o autor coadunando com a tese da eficácia positiva da doutrina moderna, no sentido de que “uma norma programática da Constituição não obriga o Estado no sentido de que se lhe possa impor sanção por não fornecer educação para todos. Não obstante, pode-se ver nelas algo de vinculante. Afinal, se o Estado se desvia do plano ou dos programas, estatuidos de forma oposta aos objetivos, pode-se impugnar o ato desviante. O programa vincula de modo negativo, pois, se não obriga ao ato programado, pode impedir o ato que o inviabiliza” (FERRAZ JÚNIOR, *Op. cit.*, p. 103).

¹⁰¹ PIMENTA, Roberto Lyrio. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo: RT, 1968, p. 161. *Apud* GRECO, *Op. cit.*, p. 344.

¹⁰² Agravo em RE nº 271.286/RS, Min. Rel. Celso de Mello, 2ª Turma do STF, publicado no Diário Oficial em 24/11/2000.

Assim, o princípio da capacidade contributiva permeia todo o ordenamento e complementa seus preceitos, de forma que serve como vetor interpretativo da norma jurídica. Com isso, pretende-se concluir que a capacidade contributiva deve “ser alcançada até onde for detectada”, o que pode ir além do expressamente previsto em lei.

Nessa esteira, a interpretação de um dispositivo da legislação fiscal não deve ser feita isoladamente, nem somente com os elementos formais postos. Deve-se lançar mão da interpretação teleológica para alcançar a manifestação de capacidade contributiva que realmente se queira tributar.

A partir do momento em que se admite a incidência da norma e o surgimento da obrigação tributária a partir de parâmetros não expressamente previstos, o vazio normativo da não incidência atrai novamente o problema das lacunas. Conforme Marco Aurélio Greco, o ordenamento positivo, em vários dispositivos, reconhece a existência das lacunas e determina seu preenchimento. Por isso, “o tema central não é saber se existe lacuna, mas saber qual o critério a ser utilizado no seu preenchimento”¹⁰³.

O problema deve ser resolvido, no caso concreto, pela ponderação entre os princípios referentes às garantias do contribuinte em face da tributação, como a legalidade e a autonomia privada, e os princípios voltados para a visão finalística da tributação, como a isonomia, igualdade e capacidade contributiva.

A fronteira entre a elisão e evasão fiscal, no entendimento da doutrina moderna, é o propósito negocial. Dada a flexibilização do princípio da legalidade e a busca pelas demonstrações de capacidade contributiva, é comum que as autoridades administrativas considerem abusivos os casos de planejamento tributário nos quais a operação realizada pelo contribuinte não tenha nenhum outro fim se não a economia de tributos. Em outros termos, é admissível que o contribuinte tenha celebrado negócio visando a redução da carga fiscal, como no negócio jurídico indireto, mas esse não pode ser o único motivo que impulsionou a transação.

O conceito de propósito negocial como requisito para a legitimidade do planejamento tributário representa flagrante limitação à autonomia privada e à liberdade de auto organização dos particulares, mas, mesmo sem previsão no ordenamento, é amplamente difundido pela doutrina moderna e por parte da jurisprudência administrativa.

¹⁰³ GRECO, *Op. cit.*, p. 177.

2.6. O art. 116, Parágrafo Único, do CTN

A Lei Complementar 104/2001 alterou diversos dispositivos do CTN, entre eles o art. 116, tendo incluído o seu Parágrafo Único com a seguinte redação:

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.

Na exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar nº 77/1999, que deu origem à LCP nº 104/2001, era categórica a afirmação quanto à finalidade da inclusão daquele dispositivo na lei fiscal:

A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para esclarecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Passada mais de uma década de sua publicação, no entanto, a aplicação desse dispositivo passa ao largo do consenso. Houve inclusive a proposta da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446 perante a Suprema Corte questionando sua constitucionalidade, mas até o presente momento não houve qualquer juízo de valor a respeito da matéria.

Por parte da doutrina, autores de relevo como Alberto Xavier¹⁰⁴, Ives Gandra Martins¹⁰⁵, Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁶, Paulo Ayres Barreto¹⁰⁷ e Cesar Guimarães Pereira¹⁰⁸ se posicionaram considerando inconstitucional a edição de uma norma geral antielisiva no Brasil. Segundo eles, essa norma está em desacordo com o direito fundamental da liberdade de contratar, e o princípio da legalidade estrita e da tipicidade fechada, de forma que não seria possível aplicar norma infraconstitucional para limitar esse direito.

Dessa forma, a única aplicação aceitável do dispositivo seria aquela segundo a qual a palavra “dissimulação” remete ao conceito de simulação. Como já mencionado anteriormente, a simulação é vício posto expressamente no CTN e que pode acarretar a desqualificação do planejamento tributário. Dessa forma, não poderiam ser desconsiderados os negócios realizados

¹⁰⁴ XAVIER, *Op. cit.*, p. 119-125.

¹⁰⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONA, José Ruben. Elisão e Evasão de Tributos – estudo de casos. . *In: YAMASHITA, Op. cit.*, p. 129-166.

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a forma e o conteúdo da desconstituição dos negócios jurídicos simulados. *In: Revista de Direito Tributário*. Vol. 14. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 21.

¹⁰⁷ BARRETO, *Op. cit.*, p. 224.

¹⁰⁸ PEREIRA, *Op. cit.*, p. 208.

com base em outros vícios, como o abuso de direito e a fraude à lei. Por isso, o dispositivo, visto pelo significado mais restrito, não traria nenhuma inovação para o ordenamento jurídico.

Do lado moderno da doutrina, autores como Ricardo Lobo Torres¹⁰⁹, Marco Aurélio Greco¹¹⁰ e Ricardo Lodi Ribeiro¹¹¹ afirmaram a constitucionalidade da aplicação do Parágrafo Único do art. 116 do CTN como norma geral antielisiva, dado que é possível a desconsideração da economia fiscal alcançada pelo contribuinte se o planejamento foi feito mediante qualificação jurídica abusiva dos atos e negócios envolvidos. A partir dessa perspectiva, é legítima a atribuição de competência à autoridade fiscal para requalificar os efeitos fiscais desses negócios sem a necessidade de anula-los na esfera privada.

Não se admitiu, todavia, a cobrança de tributos com base em analogia, de forma que não se permite a suposição por parte do Fisco de conjecturas a respeito dos atos e negócios que poderiam ter ocorrido. A condição suficiente para aplicação desse dispositivo é a realização de negócio jurídico que, mesmo por meios lícitos e sem o reconhecimento de nenhuma patologia, não tenha propósito comercial, em desconformidade com o princípio da capacidade contributiva.

Fato é que o dispositivo utiliza linguagem demasiadamente inexata, padecendo de alto grau de indeterminação¹¹². São vários os significados sugeridos pela doutrina para o termo da “dissimulação”, o que dificulta a sua aplicação. Sua eficácia fica ainda mais comprometida em função da determinação final do dispositivo, no sentido de que o procedimento para desconsiderar o planejamento tributário teria de ser estabelecido por lei específica. Enquanto não for editada lei ordinária a esse respeito, o dispositivo não é eficaz.

Apesar de todas as ressalvas em relação à sua eficácia e aplicabilidade, o Parágrafo Único do art. 116 do CTN representa inegável aproximação do legislador com a doutrina moderna do planejamento tributário. No que tange as autoridades fiscais brasileiras, cabe salientar que a figura do propósito comercial e as patologias a ele relacionadas já têm sido aplicadas em casos envolvendo a desqualificação do planejamento tributário, mesmo sem referência expressa a qualquer dispositivo legal. Diante dessa realidade, interessa delinear de forma breve os vícios normalmente envolvidos nos casos entre a elisão e evasão fiscal.

¹⁰⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 46-49.

¹¹⁰ GRECO, *Op. cit.*, p. 548-557.

¹¹¹ RIBEIRO, *Op. cit.*, p. 162.

¹¹² SOUZA, Hamilton Dias de. FUNARO, Hugo. A Insuficiência de Densidade Normativa da ‘Norma Antielisão’ (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 146. São Paulo: Dialética, 2007, p. 69-70.

3. Possíveis Vícios do Planejamento Tributário Abusivo

São chamados de ilícitos atípicos¹¹³ os vícios extra fiscais, cuja validade da aplicação é justificada pela vertente solidária da doutrina em função da insuficiência conceitual e normativa da simulação, que pode assumir formas mais ou menos abrangentes. Essa insuficiência, por sua vez, se deve à inexatidão do conceito de simulação, que é aplicado de formas distintas a depender do caso analisado e acaba sendo confundido com outras patologias.

Não há consenso no Brasil a respeito da aplicação dos vícios do planejamento tributário além daqueles expressamente previstos no CTN. Fora as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, as patologias extrafiscais, ilícitas ou não, têm aceitação oscilante a depender do entendimento aplicado ao caso. Para dar vazão à teoria da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva, essas figuras começaram a ser aventadas para alcançar os casos que eventualmente não seriam alcançados pela simulação.

Fato é que, independentemente das incertezas em relação à aplicação desses institutos e das discordâncias do campo doutrinário, as autoridades administrativas os utilizam continuamente como razão de decidir para desqualificar os planejamentos fiscais feitos com atos lícitos. Em alguns casos, os ilícitos atípicos são aplicados sem menção à simulação; em outros, sua aplicação é feita conjuntamente com a simulação; em outros casos ainda, são aplicados no lugar da simulação. Segundo Schoueri:

[...] a análise de poucas decisões já mostrou ser inviável a catalogação de julgados tendo por base o instituto jurídico utilizado para a desconsideração de negócios realizados pelo contribuinte (abuso de direito, fraude à lei, negócio indireto, simulação ou causa do negócio jurídico, por exemplo), vez que os julgadores administrativos não os adotavam de maneira uniforme.

Essa imprecisão acaba fazendo com que o campo da elisão fiscal seja uma zona cinzenta, na qual os contribuintes não conseguem saber, com um grau aceitável de certeza, quais formas negociais são aceitas pelo fisco.

No entanto, a caracterização dessas patologias na análise de casos concretos é importante, pois é elemento levado em conta para se definir a resposta adequada do ordenamento jurídico, se é somente exigível o pagamento do tributo com correção monetária e juros, se aplicável a multa referente a infrações fiscais em geral ou se a sanção deve ser qualificada, equiparável aos casos nos quais cabe persecução penal.

¹¹³ BOZZA, *Op. cit.*, p. 275.

A respeito do assunto, Marco Aurélio Greco e Ricardo Lodi Ribeiro¹¹⁴ comentaram que o texto original da MP nº 66/2002, que tentou regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN, em seu art. 17, § 2º, permitia que o contribuinte que tivesse atos ou negócios jurídicos desconsiderados conforme o procedimento daquela norma (por meio de ilícitos atípicos) poderia pagar o tributo apenas acrescido de juros e mora, sem a aplicação de qualquer penalidade pecuniária. Nesse sentido, manifestaram suas opiniões de forma favorável à cobrança dos tributos sem multa em casos de desconsideração sem simulação ou fraude, dado que os atos praticados pelo contribuinte são lícitos, e que essa seria uma forma de “buscar um ponto de equilíbrio para que o planejamento não se limitasse a conduzir ao céu da não incidência ou ao inferno da multa de ofício eventualmente agravada em dobro”¹¹⁵.

Por esse motivo, é oportuno delinear de forma breve as patologias mais comuns e tentar diferenciá-las da simulação e fraude no âmbito fiscal.

3.1. Eficácia Positiva de Princípios

Cabe salientar, primeiramente, que a eficácia positiva dos princípios constitucionais como a isonomia e capacidade contributiva, assim como defendida por parcela da doutrina, tem autonomia em relação aos ilícitos atípicos positivados no ordenamento.

Conforme o entendimento de Marco Aurélio Greco¹¹⁶, a eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva está na “terceira fase” do desenvolvimento paradigmático do estudo do planejamento tributário, referente à “liberdade com capacidade contributiva”, enquanto os vícios situam-se na “segunda fase”, que é referente à “liberdade, salvo patologias”. Isso significa que a aplicação da capacidade contributiva em sua acepção positiva independe da invocação de algum vício específico do negócio jurídico.

Dessa forma, os conceitos desenvolvidos por essa corrente doutrinária, como a necessidade de propósito negocial, substrato econômico e as finalidades extrafiscais, são aplicados sem a necessidade de fundamento legal expreso.

Nos julgados do CARF, é comum que essas figuras estejam associadas com o abuso de direito, mas essa tendência não é obrigatória. A título exemplificativo, cabe mencionar o

¹¹⁴ RIBEIRO, *Op. cit.*, p. 154-156.

¹¹⁵ GRECO, *Op. cit.*, p. 259.

¹¹⁶ *Ibidem*, p. 319.

acórdão nº 1402-01.080¹¹⁷, da Primeira Seção de Julgamento, no qual foi discutida a autuação de uma empresa que realizou uma série de operações societárias que geraram ágio interno (chamado “ágio em si mesmo”), o qual foi amortizado, gerando redução da carga tributária.

Em seu voto, o Conselheiro Antônio José Praga de Souza manifestou entendimento no sentido de que não havia “substrato econômico” para a amortização do ágio gerado internamente, e que por isso estaria correta a desconsideração da operação. No entanto, não invocou nenhum ilícito atípico específico para manter a autuação.

Ao mesmo tempo, verifica-se a imprecisão desses conceitos quando utilizados pelas autoridades administrativas. Há casos análogos envolvendo a amortização de ágio interno que são categorizados como abusos de direito, como o acórdão nº 1103-00.501¹¹⁸, também da Primeira Seção de Julgamento do CARF. Confira-se:

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. ENCARGO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO COM UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. ÁGIO DE SI MESMO. ABUSO DE DIREITO.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, sem qualquer desembolso e com a utilização de empresa inativa ou de curta duração (sociedade veículo) constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização. A utilização dos formalismos inerentes ao registro público de comércio engendrando afeiçoar a legitimidade destes atos caracteriza abuso de direito.

Em outros casos, as operações de geração de ágio dentro do mesmo grupo econômico são desconsideradas em função de simulação, como no acórdão nº 1102-001.080¹¹⁹. Segue a ementa:

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, sem qualquer desembolso e com a utilização de empresa inativa ou de curta duração (sociedade veículo) constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização, sem que seja necessário demandar a nulidade das operações societárias praticadas.

A imprecisão conceitual da jurisprudência administrativa acaba por aumentar o grau de insegurança jurídica para o contribuinte que, ao avaliar as opções de planejamento fiscal

¹¹⁷ Julgado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF em 14/06/2012, à unanimidade.

¹¹⁸ Julgado pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF em 30/06/2011, à unanimidade.

¹¹⁹ Julgado pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF em 09/04/2014, por maioria.

possíveis em uma determinada situação, não consegue prever com certeza qual a conotação que será atribuída à sua operação.

3.2. Abuso de Direito

A teoria do abuso de direito, atualmente incorporada pelo Direito Civil brasileiro, parte do pressuposto de que o direito dos indivíduos encontra seu limite no direito dos demais. O abuso desse direito, portanto, se configuraria a partir do momento em que um indivíduo exercesse seu direito em detrimento dos outros, configurando assim o abuso e, conseqüentemente, o ilícito. A questão se resumiria, portanto, em definir os contornos do direito subjetivo dos indivíduos.

Essa lógica é decorrente da afirmação de que a autonomia privada não é um princípio absoluto. O Código Civil de 2002 foi marcado pela adequação do Direito Civil aos preceitos da Constituição Federal, no que tange a tendência social do Direito Privado, na qual o abuso de direito seria reflexo dos valores sociais perseguidos pelo Código.

O dispositivo que positivou o instituto é o art. 187 do CC, que está inserido no Título a respeito dos atos ilícitos, ou seja, as violações a interesses protegidos pelo Direito. O texto do dispositivo é o seguinte:

Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

No que tange a sua abrangência, como a figura do abuso de direito está posicionada na parte geral do Código, seus efeitos devem permear todas as áreas da parte especial, como o direito dos contratos, direito de propriedade, entre outros. Como consequência, a sua aplicação no âmbito do direito privado é ampla. No entanto, não há nenhuma previsão no ordenamento para a sua aplicação no direito público.

Para que se configure o abuso de direito, alguns requisitos são necessários, conforme os moldes da legislação civil. O primeiro deles é a precedência de um direito capaz de ter seus limites excedidos. Ou seja, se não houver direito para ser abusado, não é possível a aplicação do dispositivo do art. 187 do CC.

Para determinar o que significa o abuso, há de se observar o direito que está sendo exercido. Cada direito possui fins econômicos e sociais inerentes à sua espécie, o que faz com que estes fins específicos sejam os limites para cada espécie de direito passível de abuso. O exercício do direito de propriedade conforme sua função social seria, portanto, o limite

específico para o direito de propriedade; o direito de propriedade em desconformidade com sua função social configuraria o abuso.

O art. 187, no entanto, menciona a boa-fé e os bons costumes como limites gerais aplicáveis para todas as espécies de direitos. A acepção de boa-fé incorporada pelo Código Civil é a objetiva, que significa a atenção a um padrão ético de conduta das partes dentro das relações jurídicas. O outro limite geral são os bons costumes, que significam “regras não escritas de comportamento, cuja observância corresponde à coincidência ética difundida na generalidade dos cidadãos e cuja violação é, portanto, considerada moralmente reprovável”¹²⁰. O dispositivo também exige que o abuso seja manifesto, o que significa que o excesso tem de ser evidente para que a conduta justifique a aplicação do art. 187.

Ao contrário dos atos ilícitos genéricos aos quais se refere o art. 186¹²¹ do CC, a configuração do abuso de direito não necessita do elemento subjetivo do agente, de forma que a intenção de causar dano, a negligência ou imprudência não são necessários para a caracterização do excesso. Dessa forma, não há de se discutir elemento volitivo como o dolo ou culpa do agente.

Da mesma forma, o art. 187 não faz menção expressa ao dano. Por essa razão, não há que se verificar a ocorrência de dano a outrem para se configurar o abuso de direito. No entanto, não se exclui a possibilidade de que o excesso do agente cause algum dano, hipótese na qual se aplicaria o art. 927 do CC, segundo o qual “aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo”. Ou seja, ao constatar-se que o agente deve se responsabilizar pela prática de atos ilícitos, e que o abuso de direito é ilícito que se configura sem o elementos subjetivo, há de se concluir que a responsabilidade por atos abusivos, conforme o direito civil, é objetiva.

Apesar desses critérios terem sido desenvolvidos para explicar os significados dos elementos postos no dispositivo e iluminar um pouco melhor a forma com a qual a teoria do abuso de direito tem de ser aplicada, há de se perceber que o instituto envolve um inevitável grau de abstração e subjetividade.

Para Paulo Ayres Barreto, a eticidade e a solidariedade são princípios informadores de suas regras, bem como a boa-fé, os bons costumes e os fins econômicos e sociais de um direito,

¹²⁰ BOULOS, Daniel M. *Abuso de Direito no Novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método, 2006, p. 186-188. *Apud* FLÁVIO NETO, *Op. cit.*, p. 128.

¹²¹ “Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.”

expressões estas que informam o direcionamento exegético¹²². Isso faz com que funcionem como princípios informadores, que devem ser utilizados para balizar a interpretação normativa.

No direito privado, é normal que esses vetores sejam utilizados como norte para a interpretação das regras do sistema, como aquelas que regulam os direitos específicos, de modo a alargar o seu campo de abrangência.

A interpretação das normas de incidência no direito tributário, todavia, deve ser feita de forma diversa. Neste caso, os princípios deveriam informar a criação das normas tributárias, que devem ser dotadas de precisão conceitual para regular as condutas intersubjetivas. A partir do momento em que essas normas são formadas, devem ser aplicadas dentro de seus próprios limites e de forma estrita.

Cabe repetir o que os expoentes da doutrina clássica incansavelmente falam a respeito do princípio da capacidade contributiva. Esse princípio informativo é norma programática dirigida ao legislador, que deve elaborar as regras a fim de capturar as manifestações de capacidade contributiva da melhor forma possível. No entanto, após positivar as hipóteses de incidência, estas não podem ser alargadas para abranger signos de riqueza que não foram expressamente previstos.

A respeito da utilização da teoria do abuso de direito no direito tributário, Paulo Ayres Barreto diz o seguinte:

Não é simples a tarefa de precisar a linha divisória entre o exercício regular de direito e o excesso manifesto, caracterizador do abuso, numa relação jurídica de Direito Privado, ramo no qual as partes atuam em relação paritária, com base na autonomia da vontade. No Direito Tributário, em que há um esforço manifesto de se reduzir vaguidades, eliminar incertezas, fugir do campo dos tipos abertos e dos conceitos indeterminados, as noções de abuso de direito e abuso de formas jurídicas promovem um desajuste sistêmico.¹²³

Já Marco Aurélio Greco defende a aplicação do abuso de direito para desqualificar os efeitos dos negócios jurídicos celebrados pelo contribuinte toda vez que implicar distorções “no equilíbrio do relacionamento entre as partes”, em função da utilização de direito com finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua existência, ou pela distorção funcional, “por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique”¹²⁴.

No entanto, admite que há “inegável carga subjetiva” por parte do intérprete e que devem ser levados em conta inclusive fatores extrajurídicos, ligação que faz com sua teoria da consideração econômica para fins de composição dos fatos jurídicos.

¹²² BARRETO, *Op. cit.*, p. 203.

¹²³ *Ibidem*, p. 204.

¹²⁴ GRECO, *Op. cit.*, p. 203.

Ricardo Lodi Ribeiro conecta diretamente a teoria do abuso de direito com a consideração econômica do fato jurídico, de forma que “o surgimento do fato gerador não depende da licitude, ou forma ou dos efeitos produzidos pelo ato jurídico, mas da realidade econômica a ele subjacente”¹²⁵. No entanto, faz a ressalva de que, nos casos de elisão abusiva, ou seja, evasão fiscal por meios lícitos e sem simulação, não se deve aplicar a punição por infração fiscal, somente é devido o valor do tributo após a desqualificação do planejamento.

No âmbito do processo administrativo fiscal, o CARF admite a aplicação da teoria do abuso de direito para a desconsideração dos efeitos de planejamentos tributários feitos por meios lícitos, suportando o grau de subjetividade que o instituto traz para a interpretação da norma fiscal.

Foi esse o entendimento adotado no julgamento do acórdão 2801-002.733¹²⁶, no qual discutia-se autuação de pessoa física que cedeu de forma onerosa o direito de utilização de sua imagem pessoal a terceiro, mas que o negócio foi celebrado mediante uma empresa para que os ganhos de capital fossem tributados de maneira mais branda. A intermediação do negócio por uma pessoa jurídica foi enquadrada como abuso de direito, dado que a prestação do serviço teria caráter pessoal e individual e deveria ser tributada na pessoa física. Confirma-se a ementa:

ABUSO DE DIREITO. ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS PRIVADOS. INEFICÁCIA DECLARADA PELO FISCO. POSSIBILIDADE.

O abuso de direito viabiliza a declaração da ineficácia dos atos e negócios privados cujos efeitos repercutem na esfera tributária. Mas para que o Fisco se valha desta figura e declare a ineficácia dos atos e negócios jurídicos celebrados pelo contribuinte, com o objetivo de buscar os efeitos tributários decorrentes dessa declaração, é necessário que a autoridade fiscal, na motivação do ato de lançamento, aponte de forma clara e convincente os fatos que caracterizaram o abuso.

DIREITO DE IMAGEM. CESSÃO. TRIBUTAÇÃO.

A prestação de serviços de forma pessoal e individual, em face da cessão onerosa da imagem e do nome de treinador de futebol, fora do âmbito de uma sociedade de profissionais legalmente habilitados, deve ser tributada na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para intermediar a relação treinador/entidade esportiva.

Em seu voto, o Conselheiro Relator Marcelo Vasconcelos de Almeida fez menção expressa à ausência de “qualquer objetivo empresarial por parte da empresa” como razão de decidir para aplicar a teoria do abuso de direito, o que evidencia a aproximação da jurisprudência administrativa fiscal com a teoria do propósito negocial, já abordada anteriormente.

¹²⁵ RIBEIRO, *Op. cit.*, p. 154.

¹²⁶ Julgado pela 1ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento do CARF em 17/10/2012, por maioria.

A presença de propósito negocial, ou seja, de motivos extrafiscais para a celebração de negócios jurídicos é fator determinante inclusive na defesa do contribuinte, em prol da não aplicação da teoria do abuso de direito, como no acórdão nº 3403-002.854¹²⁷. Segue a ementa:

AUTO DE INFRAÇÃO. ABUSO DE DIREITO. SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES ECONÔMICAS. REQUISITOS.

A segregação de diferentes atividades econômicas em duas entidades é admissível, mesmo que dela decorra economia tributária, quando realizada previamente à ocorrência dos fatos geradores e revelar evidentes ganhos extrafiscais decorrentes do efetivo desenvolvimento dessas atividades separadamente e em estruturas independentes e com administração, corpo de funcionários e instalações próprios.

Mesmo com a aplicação do abuso de direito a casos práticos, esta figura não oferece um critério concreto e objetivo que demonstre o limite entre o planejamento tributário legítimo e o abusivo. Essa análise é feita caso a caso e depende da interpretação dos aplicadores do direito.

3.3. Abuso de Forma

Ao contrário do abuso de direito, figura incorporada e regulamentada pelo direito civil no que tange os atos ilícitos, o abuso de forma não foi recepcionado pelo ordenamento jurídico brasileiro¹²⁸.

Sua utilização no âmbito tributário vem do direito alemão, no qual foi criado como instrumento para repelir o planejamento fiscal abusivo. Dessa forma, é equivocada a afirmação de que o abuso de formas é vício do negócio jurídico pertencente ao campo do direito privado, visto que nunca foi assimilado pelo ordenamento brasileiro. A respeito da diferença entre abuso de direito e de forma, Alberto Xavier assim se posicionou:

O conceito de ‘abuso de formas’, tal como surgiu no direito alemão, não se refere ao instituto do abuso de direito, de raiz francesa, mas ao fenômeno que ocorre quando se utiliza um tipo ou modelo negocial (denominado impropriamente ‘forma’), não para realizar a sua causa-função típica, mas para atingir fins que não se harmonizam com aquela causa (como sucede nos negócios indiretos) ou quando a causa-função típica é um meio que excede aos fins a que as partes visam (como sucede nos negócios fiduciários).¹²⁹

Conforme as lições de Rubens Gomes de Sousa, não seria cabível falar-se em abuso de forma no Brasil, assim como formulado no contexto da teoria da interpretação econômica do direito alemão, pois não havia qualquer previsão para tanto em nosso ordenamento. Por isso,

¹²⁷ Julgado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF em 26/03/2014, à unanimidade.

¹²⁸ NISHIOKA, Alexandre Naoki. *Planejamento Fiscal e Elusão Tributária na Constituição e Gestão de Sociedades*: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. Tese de Doutorado em Direito Tributário – USP: São Paulo, 2010, p. 81.

¹²⁹ XAVIER, *Op. cit.*, p. 92-93.

mesmo que se tentasse aplicar a interpretação econômica, seria ilegítima a conduta elisiva somente nos casos de simulação¹³⁰.

Conforme o dispositivo do § 42¹³¹ do Código Tributário alemão (*Abgabenordnung AO*)¹³², a incidência tributária não pode ser evitada em função do abuso de formas, de maneira que, configurado o abuso, a obrigação tributária surgirá de acordo com a realidade econômica dos fatos que teriam se verificado se tivesse sido utilizada a forma jurídica adequada. O abuso, portanto, se configura quando o contribuinte se utiliza de uma forma jurídica inadequada, quando comparada ao ônus fiscal da forma considerada adequada, para obter uma vantagem não prevista em lei, a menos que consiga demonstrar razões extrafiscais relevantes.

Tal dispositivo, em sua versão atual, ostenta redação ampla e dotada de conceitos abertos, e atribui ao Tribunal Federal Fiscal alemão¹³³ a incumbência de definir o sentido das expressões “forma jurídica adequada” e “razões extrafiscais relevantes”, de forma a coibir eventuais aplicações abusivas do dispositivo pela administração pública, em prol da validade desse enunciado.

Noutro giro, a respeito do abuso de forma no direito alemão, Schoueri esclarece que a aplicação da norma do “§ 42 AO é uma hipótese de ocorrência de analogia”¹³⁴ admitida pelo direito, e que pode fundamentar a imposição fiscal, conforme o entendimento da Corte Fiscal alemã.

Por isso, a aplicação da figura do abuso de forma no Brasil, conforme o conceito construído pelo direito alemão, encontraria impedimento no art. 108, § 1º, do CTN, que proíbe a integração analógica para viabilizar a imposição da obrigação tributária, além da vedação constitucional fundada nos princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada.

Como resultado, ao abuso de forma são atribuídos os mais variados significados no campo da doutrina. Como já mencionado anteriormente, Alberto Xavier considera o abuso de

¹³⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres-3 – Imposto de Renda*. Ed. Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 220. *Apud* PEREIRA. *Op. cit.*, p. 61.

¹³¹ Conforme a tradução utilizada por Luís Flávio Neto, a redação atual desse dispositivo é a seguinte: “§ 42 Abuso de formas jurídicas: (1) O abuso de formas jurídicas não pode ser utilizado para evitar norma tributária. Se se verifica a hipótese de incidência de uma norma específica de controle ao planejamento tributário abusivo, tal dispositivo revela a finalidade da consequência jurídica. Se ocorre o abuso, a pretensão fiscal será exercida de acordo com os efeitos da jurídica adequada à verdadeira situação econômica. (2) Haverá um abuso se, adotada uma forma jurídica inadequada, aproveite um contribuinte ou um terceiro, comparando-se com a forma jurídica adequada, uma vantagem fiscal não prevista em lei. O abuso será excluído se o contribuinte demonstrar que a forma jurídica foi adotada por razões extrafiscais, que pareçam relevantes diante da situação específica.” (FLÁVIO NETO, *Op. cit.*, p. 161).

¹³² BARRETO, *Op. cit.*, p. 199.

¹³³ FLÁVIO NETO, *Op. cit.*, p. 162.

¹³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação: treaty shopping*. São Paulo: RT, 1995, p. 72. *Apud* BARRETO, *Op. cit.*, p. 199.

forma alemão equivalente ao negócio jurídico indireto ou o negócio fiduciário no direito brasileiro, estes dois últimos lícitos e legítimos no direito tributário. Já Ricardo Lodi Ribeiro considera o abuso de forma como espécie do gênero abuso de direito, da mesma forma que a fraude à lei, não sendo possível a distinção entre as duas modalidades¹³⁵, mas que ambas podem ocasionar a requalificação dos negócios jurídicos celebrados pelo contribuinte a partir da teoria da consideração econômica. No entanto, converge com a opinião de Alberto Xavier quando diz que o abuso de forma é ato perfeitamente válido no direito privado, assim como é o caso dos negócios jurídicos indiretos e fiduciários. Paulo Ayres Barreto e Humberto Ávila¹³⁶ não consideram que o abuso de forma no âmbito fiscal, assim como o abuso de direito, macule o planejamento feito por meios lícitos. Sua utilidade seria somente como indício de dissimulação, esta entendida apenas como espécie de simulação, e que não engloba os ilícitos atípicos.

Para Alexandre Nishioka, a lacuna da figura do abuso de forma teria sido preenchida com a edição da Lei Complementar nº 104/2001, que introduziu o conceito originário do direito alemão, excetuando a proibição da integração analógica do art. 108, § 1º, do CTN, o que justificaria a desconsideração dos negócios jurídicos com o intuito de “dissimular a ocorrência do fato gerador ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária”¹³⁷. O termo “dissimulação”, portanto, seria interpretado de forma mais abrangente para englobar os ilícitos atípicos, sem se referir especificamente à simulação.

A partir da vigência do Parágrafo Único do art. 116 do CTN, então, o negócio indireto não seria mais admitido de forma irrestrita, devendo observar os limites impostos pela doutrina do abuso de formas de direito privado, de origem alemã, agora acolhido pelo ordenamento brasileiro.

De fato, o abuso de forma foi mencionado na exposição de motivos da LC 104/2001, e na exposição de motivos da MP nº 66/2002, que tentou regulamentar o Parágrafo Único do art. 116 do CTN, como hipótese de “atos e negócios que são passíveis de desconsideração”, conjuntamente com a falta de propósito negocial.

No entanto, toda a regulamentação da norma geral antielisiva foi expressamente rejeitada pelo Congresso Nacional quando da apreciação dessa Medida Provisória, de forma que a aplicação do conceito de “dissimulação” foi inviabilizado para os ilícitos atípicos, restando somente sua ligação à figura da simulação.

¹³⁵ RIBEIRO, *Op. cit.*, p. 151-152.

¹³⁶ ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In: GRUMPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito Tributário e novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 75-77. *Apud* FLÁVIO NETO, *Op. cit.*, p. 172.

¹³⁷ NISHIOKA, *Op. cit.*, p. 84-85.

Não obstante a falta de regulamentação dos ilícitos atípicos e a não recepção do abuso de forma pelo direito brasileiro, a jurisprudência administrativa utiliza esse conceito para repelir as hipóteses de negócios jurídicos indiretos que almejem a obtenção de vantagens fiscais.

Exemplo claro de aplicação do abuso de forma na jurisprudência administrativa é o acórdão nº 204-02.895¹³⁸, julgado pelo então Segundo Conselho de Contribuintes, conforme a seguinte ementa:

IOF. CRÉDITO SOBRE MÚTUO. ABUSO DE FORMA. Provado o abuso, deve o Fisco desqualificar o negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.

Nesse caso, era discutido se a natureza dos adiantamentos efetuados pela empresa atuada às empresas controladas durante vários anos seria para futuro aumento de capital ou mútuo, caracterizado pelo destino dos recursos alocados.

Conforme os fatos relatados, a empresa havia realizado aportes de capital entre 2000 e 2001 a duas controladas suas, com o intuito de efetivamente aumentar o capital social, mas que esse aumento foi formalizado somente em 2005. Ademais, não foi apresentado nenhum contrato ou comprovante documental referente ao período entre os aportes e o aumento de capital que demonstrasse o compromisso de que tais recursos com o futuro aumento de capital. Verificou-se que, entre 2001 e 2005, os recursos aportados foram destinados à amortização de empréstimos e aplicações financeiras, o que demonstraria o desvio de finalidade.

Concluiu-se então que o aporte a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC) foi desvirtuado, tratando-se em verdade de mútuo, o que se enquadra na hipótese de incidência do IOF-crédito.

Em seu voto, o Conselheiro Relator Jorge Freire afirmou expressamente que “houve abuso de forma para elidir-se do pagamento do IOF crédito”, e que o fisco apenas afastou “os efeitos fiscais do negócio jurídico, mas não o desqualificou como negócio jurídico para todos os demais efeitos”. No entanto, ao mesmo tempo que se falava em abuso de forma pela acepção inspirada no direito alemão¹³⁹, mencionava-se abuso de direito como gênero mais abrangente.

O abuso de formas no direito privado foi efetivamente mencionado pelas exposições de motivos da LC 104/2001 e da MP 66/2002, tendo aparentemente seguido a linha da norma geral antielisiva alemã, e seu conceito é aplicado na jurisprudência administrativa mesmo sem

¹³⁸ Julgado pelo Segundo Conselho de Contribuintes em 21/11/2007, à unanimidade.

¹³⁹ O Conselheiro Relator fez citação direta à obra de Hermes Marcelo Huck, na qual referia-se ao abuso de direito como “uso indevido de formas jurídicas inadequadas ou ainda pelo abandono do uso da forma jurídica típica” (*Evasão e Elisão Fiscal – Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 144-150), significado este similar ao conceito do abuso de forma conforme o Código Tributário alemão.

previsão legal expressa. No entanto, seu delineamento em relação aos demais ilícitos atípicos ainda é questão a ser respondida.

3.4. Fraude à Lei

A fraude à lei, em síntese, é figura incorporada pelo direito civil, assim como o abuso de direito, e representa vício do negócio jurídico e causa de sua nulidade, conforme o art. 166, inciso VI, do CC: “É nulo o negócio jurídico quando: [...] VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;”. Por isso, a sua configuração impede que o negócio produza seus efeitos, mas não configura hipótese de ato ilícito.

No entanto, não se pode confundir a fraude à lei com o termo fraude utilizado no sentido penal, para se referir às condutas dolosas e ardilosas que violem diretamente a norma jurídica, com o intuito de obter vantagem ilícita por meio fraudulento, assim como nos tipos previstos na lei dos crimes contra a ordem tributária (Lei 8.137/1990). Este, portanto, é o sentido empregado ao termo “fraude” mencionado no art. 149 do CTN, assim como aquele descrito no art. 72¹⁴⁰ da Lei 4.502/64.

Essa diferenciação se mostra importante porque, no âmbito tributário, a mesma palavra é usada nos dois sentidos, mas que implicam respostas diferentes do ordenamento, no que tange as normas aplicáveis ao caso e as sanções cabíveis.

A figura da fraude à lei foi criada no direito espanhol em 1963, quando foi aprovada a Lei Tributária Geral espanhola (*Ley Gerenal Tributaria*), tendo sido integrada ao Código Civil espanhol em 1973. Sua aplicação era voltada aos atos e negócios jurídicos realizados com o propósito de elidir a incidência da norma fiscal utilizando-se de outra norma, esta não necessariamente tributária, mas com finalidade distinta, para tentar produzir resultado econômico equivalente ao da norma fraudada¹⁴¹.

Dessa forma, a fraude à lei é efetiva quando o agente adota um determinado comportamento protegido por uma norma específica, chamada de norma de contorno, para conseguir um resultado análogo ao da hipótese da norma contornada, mas sem entrar em seu campo de incidência.

¹⁴⁰ “Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

¹⁴¹ GODOI, Marciano Seabra de. A figura da "fraude à Lei tributária" prevista no art. 116, parágrafo único do CNT. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 68, 2001, p. 113-114.

Nesse caso, a aplicação da norma contornada é frustrada, mas não é diretamente violada, dado que a conduta do agente encontra apoio na norma de contorno, razão pela qual não há que se falar em ilicitude.

No entanto, apesar da conduta não violar seu conteúdo literal, viola seu espírito¹⁴², utilizando-se de um caminho indireto para se alcançar o fim proibido. A fraude à lei se dá por caminhos lícitos, respaldados por norma específica, a fim de alcançar resultados que não seriam alcançados se o ordenamento jurídico fosse considerado como um todo.

Exemplo da aplicação da fraude à lei no Brasil foram os casos referentes ao RE nº 60.287, RE nº 60.438 e RE nº 61.434, julgados pela Suprema Corte no final da década de 60, quando era proibida a importação de automóveis, a fim de se proteger a indústria automobilística nacional que se formava. Havia, no entanto, previsão de que poderiam ser importadas peças para a manutenção de carros que já estivessem em circulação no país. O ocorrido foi que o contribuinte importou diversas peças e partes de um carro, com fulcro na segunda norma, que o permitia expressamente de realizar aquela conduta, mas o fez de forma a obter todas as partes necessárias e montar o carro no Brasil.

Perceba-se, portanto, que a conduta era lícita, visto que o ato proibido era a importação do carro, e não de suas peças. No entanto, a norma de contorno foi utilizada para atingir finalidade diversa (importar veículo) daquela pela qual foi elaborada (manutenção da frota já em circulação), de forma a violar o espírito da norma proibitiva.

Nesse caso, não se pode dizer que o agente praticou abuso de direito, visto que não excedeu o direito que a norma de contorno lhe concedia. O que fez foi usá-la para escapar da norma proibitiva e atingir indiretamente o resultado que o legislador pretendia coibir. O STF reconheceu, portanto, a fraude à lei e deu provimento aos recursos da União, conforme as ementas respectivas:

Importação de veículos. Constitui fraude à lei específica importar peças para subseqüente montagem do carro em território brasileiro. Extraordinário conhecido e provido.¹⁴³

Importação fraudulenta de veículos, como se fossem peças para revenda indiscriminada. Extraordinário conhecido e provido.¹⁴⁴

Importação. Peças de automóveis licenciadas como autônomas, mas integrando veículos apenas desmontados. Fraude. Efeitos. Aplicação dos arts. 1º e 59 da Lei nº 3.244/1957 e 528 e 530 da N.C.L. A.M. R. Recurso parcialmente conhecido e provido.¹⁴⁵

¹⁴² BARRETO, *Op. cit.*, p. 146.

¹⁴³ RE nº 60.287, Ministro Relator Antônio Villas Boas, 2ª Turma, julgado em 06/09/1966, publicado 19/10/1966.

¹⁴⁴ RE nº 60.438, Ministro Relator Antônio Villas Boas, 2ª Turma, julgado em 06/09/1966, publicado 19/10/1966.

¹⁴⁵ RE nº 61.434, Ministro Relator Thompson Flores, 3ª Turma, julgado em 22/11/1968, publicado em 14/03/1969.

Há, no entanto, um impasse conceitual que dificulta a aplicação da fraude à lei aos casos de elisão fiscal. Conforme se verifica na redação do art. 166, inciso VI, do CC, a norma contornada pela fraude deve ser imperativa, o que significa que deve proibir ou prescrever um determinado comportamento.

Essa, no entanto, não é a conformação das normas que preveem hipóteses de incidência de tributos. Estas são formadas por imperativos condicionados, que elegem determinados fatos reais ou jurídicos que, se realizados, dão origem à obrigação tributária. No entanto, não proíbem ou obrigam a realização dos fatos nelas previstos.

As normas de incidência seguem a mesma lógica dos tipos penais, formados pela relação entre pressuposto e consequência¹⁴⁶. Se um determinado fato jurídico é praticado e se subsume à hipótese da norma, surge a respectiva consequência, que no caso da norma de incidência é a obrigação de pagar tributo, enquanto que no tipo penal é sanção a ser aplicada ao agente. A propósito, esse é o entendimento positivado pelo art. 114 do CTN, segundo o qual o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Entender de forma contrária levaria à conclusão de que o fato jurídico previsto na norma de incidência é por ela imposto, de forma que o contribuinte seria sempre obrigado a realizar qualquer fato gerador, o que não é o caso. Isso não significa que não seja possível a fraude à lei tributária, mas esta não deve ser aplicada em relação às normas condicionadas, assim como são as hipóteses de incidência, somente às imperativas puras.

Por outro lado, Marco Aurélio Greco defende a aplicação mais ampla da fraude à lei no direito tributário, argumentando que o contribuinte não tem a opção de pagar ou não pagar o tributo uma vez que realiza o seu fato gerador, razão pela qual a norma de incidência não deixa de ser imperativa. Por isso, caso o contribuinte alcance fim contrário ao espírito da lei, a fraude deve ser reconhecida¹⁴⁷.

A jurisprudência administrativa segue a última linha supra, de forma a aplicar o conceito de fraude à lei de maneira mais ampla, alcançando as normas de incidência. Foi esse o caso do acórdão nº 1401-000.582, apreciado pela Primeira Seção de Julgamento do CARF.

O contribuinte realizou compra e venda de ações travestida de operação de reorganização societária, pela qual a empresa compradora integralizou capital com ágio na empresa controlada, referente a ações recém emitidas, tornando-se sócia das duas outras sociedades controladoras que detinham a totalidade do controle do capital social.

¹⁴⁶ XAVIER. *Op. cit.*, p. 100-101.

¹⁴⁷ GRECO, *Op. cit.*, p. 253-256.

Logo após o aporte, foi formalizada a cisão parcial da companhia, pela qual a empresa vendedora se tornou única sócia da empresa originada pela cisão, cujo capital social era composto do aporte realizado pela empresa compradora, enquanto esta assumiu o lugar da empresa vendedora na sociedade controlada antiga. Confira-se a ementa:

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. OPERAÇÃO CASA SEPARA. A subscrição de novas ações de uma sociedade anônima, com a sua integralização em dinheiro e registro de ágio, para subseqüente retirada da sociedade da sócia originária, com resgate das ações para guarda e posterior cancelamento caracteriza negócio jurídico indireto de venda da participação societária.

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. INOPONIBILIDADE AO FISCO. O fato de ser um negócio jurídico indireto não traz a consequência direta de tornar eficaz o procedimento da interessada, pois essa figura não é oponível ao fisco quando, como é o caso concreto, sem propósito negocial algum, visto de seu todo, visar apenas a mera economia de tributos. No caso concreto, houve por conseguinte fraude à lei do imposto de renda que comanda a tributação do ganho de capital na alienação de bens do ativo permanente através da utilização de norma de cobertura.

No acórdão, o entendimento fixado foi o de que o negócio indireto do contribuinte havia sido maculado pela configuração de fraude à lei, razão pela qual seria inoponível perante o fisco. Em seu voto, o Relator mencionou o seguinte:

Fraude à lei é conjunto de medidas que frustram a aplicação da lei tributária mediante a utilização de uma “norma de cobertura”, que protegeria a conduta realizada. Outra perspectiva de enxergar a fraude à lei, no ensinamento do ex-Ministro do STF, Moreira Alves, quando se respeita a literalidade da lei, desvirtuando, fraudando o seu espírito.

Considerando-se o trecho supramencionado, fica claro que a jurisprudência reconhece duas vertentes distintas para compreender a fraude à lei, e que a mais abrangente é aquela que se utiliza para desconsiderar os planejamentos julgados abusivos. De fato, não houve menção a qualquer “norma de cobertura” utilizada pelo contribuinte. Noutra giro, o conceito de fraude à lei é utilizado de maneira corriqueira na jurisprudência administrativa, sem a adoção de um conceito uniforme, de forma que muitas vezes é confundida com a simulação.

3.5. Simulação

A simulação é hipótese de infração fiscal propriamente dita. Ao contrário dos outros vícios já mencionados, que são atos ilícitos cíveis, como o abuso de direito, causas de nulidade do negócio jurídico, como a fraude à lei, ou outros conceitos não positivados, como o abuso de forma e a falta de propósito negocial, a simulação está expressamente prevista no CTN como ato passível de desconsideração pelo fisco.

A simulação, acompanhada do dolo e fraude, é mencionada em diversos dispositivos do Código Fiscal, como no art. 149, inciso VII, a fim de autorizar o fisco a efetuar e rever os lançamentos de ofício; no art. 150, § 4º, que altera o termo inicial da contagem do prazo decadencial para que o fisco homologue expressamente o lançamento do contribuinte; no art. 154, parágrafo único, no qual a “moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele”; e no art. 180, inciso I, que trata sobre a vedação da concessão de anistia nos casos de dolo, fraude ou simulação, além dos “atos qualificados em lei como crimes ou contravenções”.

As expressões “dolo, fraude e simulação”, portanto, se referem ao conjunto de vícios que, produzidos intencionalmente pelo contribuinte, criam uma situação falsa ou de mera aparência, que “inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou posterga-la”¹⁴⁸. Cabe então destrinchar cada um deles e verificar exatamente o que significam.

O dolo, para o direito civil, tem seu significado originado dos delitos civis romanos. A concepção abstrata de ato ilícito não chegou a ser elaborada pelo direito romano, de forma que os atos que tinham o condão de gerar o dever de indenizar eram especificamente denominados e caracterizados, quais eram o furto, dano e injúria (“*furtum, noxia et iniuria*”)¹⁴⁹.

Dessa forma, os ilícitos eram atos típicos que, uma vez consumados, desencadeavam a responsabilidade civil *ex delicto*. No entanto, os ilícitos civis não conseguiam conter todas as hipóteses que pudessem gerar o dever de indenizar, razão pela qual outras situações diversas começaram a demandar reparação de danos como se fossem delitos. A responsabilidade decorrente desses atos foi então tratada como se fosse um “quase delito”, convertido em um ente genérico¹⁵⁰. O dolo, portanto, ficou conceituado no direito civil como “infração consciente do dever preexistente ou a infração da norma com a consciência do resultado”¹⁵¹.

Para Pontes de Miranda, o dolo no direito civil é “ato, positivo, ou negativo, com que, conscientemente, se induz, se mantém, se confirme outrem em representação errônea”¹⁵². Por isso, o dolo tem a ver com enganar conscientemente alguém para celebrar algum negócio.

¹⁴⁸ BOZZA, *Op. cit.*, p. 199.

¹⁴⁹ PEREIRA, Caio Mário S. *Op. cit.*, p. 549-551.

¹⁵⁰ *Ibidem*, p. 549-551.

¹⁵¹ PEREIRA, *Op. cit.*, p. 550-551.

¹⁵² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, t. IV, p. 326.

Já no direito penal, o dolo significa “o motivo, vontade e intenção de praticar um juízo negativo de valor, reprovado pela lei penal e atingir o resultado típico, previamente planejado”¹⁵³, de forma similar o dolo civil, diferindo quanto ao modo de tutelar o bem jurídico.

Essa noção de dolo não coincide com o significado do termo utilizado pelo CTN. No âmbito tributário, o dolo não está presente em qualquer infração, se referindo mais especificamente à conduta artilosa¹⁵⁴ e intencional do contribuinte para cometer o ilícito fiscal.

Ademais, o dolo, por si só, não configura infração fiscal, e não se presta como motivo suficiente para autorizar a desconsideração dos atos, negócios ou pessoas jurídicas. Segundo Heleno Tôrres, o dolo faz papel de mero reforço linguístico para a conformação das modalidades evasivas que o acompanham (simulação e fraude), “de tal sorte que a fraude ou simulação fosse considerada independentemente de dolo ou qualificada por este, quando caberia, inclusive, perquirição penal”¹⁵⁵.

Resta evidente, portanto, que a simulação e a fraude, quando no sentido de simples fraude à lei, não exigem o dolo para que possam ser caracterizadas, mas nada impede que este seja levado em conta quando da avaliação daquelas condutas, especialmente nos casos de evasão fiscal e crimes contra a ordem tributária, o que pode inclusive definir a gravidade da penalidade a ser aplicada.

A fraude, assim como o dolo, não é diretamente associada a alguma figura de direito privado. O termo “fraude” utilizado no art. 149 do CTN costuma ser atribuído à definição do art. 72 da Lei 4.502/1964, o qual é oportuno reproduzir:

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

Conforme a redação do dispositivo supracitado, a fraude fiscal pode ocorrer tanto antes do fato gerador, impedindo ou retardando sua ocorrência, como após o surgimento da obrigação tributária, alterando suas características essenciais. No entanto, independentemente do que se verifique pela aplicação do critério cronológico, a fraude sempre será hipótese de evasão fiscal, dado que, por definição, é perpetrada por meios ilícitos. Tais são eles como a falsidade documental ou o registro de fatos inverídicos a fim de criar uma aparência inverídica perante o fisco e evadir-se do cumprimento da obrigação¹⁵⁶.

¹⁵³ CAMARGO, Antônio Luiz Chaves. *Motivo, Vontade, Intenção, Dolo*. Tese de livre-docência apresentada à Faculdade de Direito da USP. São Paulo, 1986, p. 118.

¹⁵⁴ BOZZA, *Op. cit.*, p. 200.

¹⁵⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 353-354.

¹⁵⁶ DÓRIA, *Op. cit.*, p. 57-61.

Alberto Xavier entende que o impedimento ou retardamento ao qual se refere o conceito de fraude não pode ser interpretado literalmente, dado que, se assim fosse, qualquer ato ou negócio que não praticasse o fato gerador do tributo seria qualificado como fraudulento. O dispositivo, em verdade, se refere às situações em que a ocorrência em si ou o momento da ocorrência do fato gerador é ocultada “sob o manto de ato enganoso”¹⁵⁷.

A simulação, ao contrário do dolo e da fraude, é figura do direito tributário que é associada pela maior parte da doutrina ao mesmo instituto que informa o direito civil, conforme seu regramento no Código Civil. No entanto, o delineamento dessa figura no âmbito cível não é uníssona.

A aceção mais tradicional de simulação é calcada na teoria subjetiva do negócio jurídico, conforme a qual este é, antes de tudo, uma manifestação de vontade determinada a criar certos efeitos¹⁵⁸. A partir desse conceito, a simulação é considerada como “um dos vícios que afetam o elemento vontade dos atos ou negócios jurídicos, a par do erro, do dolo, da coação ou reserva mental”¹⁵⁹.

Para essa corrente, a manifestação de vontade é subdividida em dois elementos: vontade e declaração, de forma que, em um negócio jurídico normal, estes elementos estão sempre em harmonia, ou seja, não há divergência entre a vontade íntima das partes e a declaração por elas feita ao celebrar o negócio jurídico.

Para Savigny, desenvolvedor da teoria voluntarista, a vontade e a declaração não seriam elementos independentes do negócio jurídico, e estão ligados “por um vínculo natural de dependência”¹⁶⁰, visto que a vontade necessita da declaração para ser expressada no meio exterior. No entanto, se houvesse descompasso entre vontade e declaração, o negócio jurídico seria ineficaz, dada a maior importância da vontade real em detrimento da declaração feita no ato negocial. Essa corrente teórica se difundiu pelo Brasil, tendo sido adotada por doutrinadores como Pontes de Miranda, Washington de Barros Monteiro e João Franzen de Lima¹⁶¹.

Conforme a teoria voluntarista, a simulação seria então a divergência consciente e intencional entre a vontade real das partes, ou seja, aquilo que realmente almejavam em seu íntimo, e a declaração externada no ato ou negócio celebrado. Conforme Clóvis Beviláqua, a

¹⁵⁷ XAVIER, *Op. cit.*, p. 79.

¹⁵⁸ MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. *A simulação no direito civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 1-2.

¹⁵⁹ *Idem*, p. 52.

¹⁶⁰ SANTOS, José Beleza dos. *A simulação em direito civil*. São Paulo: Lejus, 1999, p. 8. *Apud* GODOI, Marciano Seabra; FERRAZ, Andréa Karla. Planejamento Tributário e Simulação: estudo e análise dos casos REXNORD e JOSAPAR. *Revista Direito GV*. São Paulo, nº 8 (1), 2012, p. 363-367.

¹⁶¹ *Ibidem*.

“simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado”¹⁶². No mesmo sentido, Luiz da Cunha Gonçalves fala que “na simulação verifica-se um propositado desencontro entre a vontade real e a vontade declarada, tendo esta por fim a realização daquela, mas sem o conhecimento de terceiros ou das autoridades e oficiais públicos, que intervêm no ato ostensivo”¹⁶³.

Já Renan Lofuto chama atenção para o aspecto de que a simulação não é a conjugação do negócio externado com aquilo que realmente se quer, assim como no negócio jurídico indireto, mas sim a rejeição dos efeitos do negócio simulado. Conforme o autor, “alguém, por meio de uma falsa aparência, encobre a verdadeira feição do negócio jurídico. Na simulação, objetiva-se o que não é explícito e rejeita-se o que efetivamente aparece”¹⁶⁴.

A respeito desse assunto, Francisco Ferrara apresenta o seguinte conceito:

Negócio simulado é o que tem uma aparência contrária à realidade, ou porque não existe em absoluto ou porque é diferente da sua aparência. Entre a forma extrínseca e a essência íntima há contraste flagrante: o negócio que, aparentemente, é sério e eficaz, é, em si, mentiroso e fictício, ou constitui uma máscara para ocultar um negócio diferente.¹⁶⁵

A partir desse conceito, é possível extrair os requisitos que, para os expoentes da teoria voluntarista, configuram a simulação, quais sejam (i) o acordo entre as partes, firmado, em desconformidade com sua real intenção, (ii) de forma deliberada e intencional, com o (iii) objetivo de enganar ou iludir terceiros¹⁶⁶.

No que tange sua natureza, a simulação pode ser absoluta ou relativa, categorização esta que foi adotada pelo Código Civil de 2002, no art. 167, que diz que “é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma”.

A simulação absoluta é aquela totalmente fictícia, ou seja, na qual o negócio simulado não tem nada de real. Trata-se de aparência pura, sem ocultar negócio jurídico algum. Conforme esclarece Emilio Betti, “em se tratando de simulação absoluta, o negócio combinado é estranho à função da autonomia privada. A intenção prática das partes não é dirigida, em verdade, a qualquer negócio jurídico”¹⁶⁷. Por isso, pela simulação absoluta as partes não desejam criar

¹⁶² BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*. 11 ed. Rio de Janeiro: Francisco Alvez, 1956, p. 283.

¹⁶³ GONÇALVES, Luiz da Cunha. *Tratado de Direito Civil em Comentário ao Código Civil Português*. 2 ed., atualizada e aumentada, e 1ª ed. brasileira. São Paulo: Max Limonad, 1956, vo. 5, t. 2, p. 851.

¹⁶⁴ LOTUFO, Renan. *Código Civil Comentado: parte geral* (arts. 1º a 232). 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, vol. 1, p. 463-464.

¹⁶⁵ FERRARA, Francisco. *A Simulação dos Negócios Jurídicos*. Tradução de A. Bossa. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 51.

¹⁶⁶ GODOI; FERRAZ, *Op. cit.*, p. 364.

¹⁶⁷ BETTI, Emilio. *Teoria Geral do Negócio Jurídico*. Trad. Fernando de Miranda. Coimbra: Ed. Coimbra, 1969, t. 2, p. 379-380. *Apud* GAINO, Itamar. *A Simulação dos Negócios Jurídicos*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 77.

nenhuma relação jurídica nova, nem realizar qualquer efeito do negócio, as relações permanecem aquelas que existiam antes do negócio. O único intuito da simulação absoluta é de que terceiros à relação entre as partes pensem que foi criado um negócio verdadeiro, apesar de não haver nada.

Por isso, a simulação absoluta é normalmente destinada a alcançar fins ilícitos, como os negócios que tendem à diminuição do patrimônio ou ao aumento do passivo, com o intuito de prejudicar credores. Instrumentos como vendas fictícias, doações, comodatos, depósitos ou outras formas contratuais podem ser utilizadas para embaraçar a satisfação de um crédito cobrado em execução judicial, por exemplo.

Por meio de um contrato simulado antedatado a momento anterior à execução ou à própria dívida, evita-se que o patrimônio objeto deste negócio seja alcançado por uma eventual penhora, visto que o simulador-comprador intervém no processo por meio de embargos de terceiro, alegando que aqueles bens penhorados lhe pertencem.

Noutro giro, a simulação relativa acontece quando se realiza aparentemente um negócio jurídico, mas querendo e levando-se a efeito outro diferente. Existe, portanto, um negócio jurídico verdadeiro, chamado de negócio dissimulado, que é ocultado por uma forma jurídica diversa, exteriorizada pelo contrato simulado. Este, portanto, é o único negócio que existe entre as partes perante terceiros.

A simulação relativa, ao contrário da absoluta, tem o condão de alterar a relação jurídica entre as partes, considerando-se que o negócio dissimulado é efetivamente realizado. A dissimulação, portanto, pode ser considerada válida, dado que existe um negócio verdadeiro ocultado pelo contrato simulado. A tarefa do intérprete, então, não termina após constatar-se a simulação, o aparecimento do negócio dissimulado inicia a segunda parte do problema, que é a sua valoração.

São exemplos de simulações relativas a doação com aparência de compra e venda, a fim de frustrar eventuais pretensões dos herdeiros do vendedor; venda com preço declarado irreal, com o objetivo de fraude ao fisco para minorar o imposto de transferência da propriedade; venda mediante interposta pessoa (testa de ferro), para ocultar o verdadeiro adquirente, que deseja ocultar seu patrimônio para evadir-se de seus credores ou que o bem não integre o acervo comum de seu casamento¹⁶⁸.

Após a decretação da nulidade do contrato simulado, o negócio dissimulado então deve ser analisado conforme os requisitos gerais de validade, no que tange a matéria e forma de

¹⁶⁸ GAINO, *Op. cit.*, p. 80-83.

qualquer outro negócio jurídico, conforme a legislação civil. Por isso, o negócio dissimulado pode ser tanto lícito como ilícito, conclusão esta que determinará sua validade.

A simulação é procedimento complexo e se compõe de dois elementos distintos nos casos de simulação absoluta, sendo estes o acordo simulatório e o contrato simulado, e três elementos no caso da simulação relativa, sendo estes os dois que compõem a simulação absoluta, além do negócio dissimulado.

O acordo simulatório é o primeiro elemento que surge para formar a simulação, firmado entre o declarante e o destinatário. Dessa forma, faz-se a primeira promessa, que é necessária para a realização dos outros elementos, e que significa a conjugação da vontade das partes em conferir aparência a determinado negócio, quando na realidade nenhum negócio será celebrado (simulação absoluta), ou em dar aparência a um negócio que em verdade encobrirá aquele que as partes realmente desejam celebrar (simulação relativa). O acordo simulatório, portanto, é o acordo de entendimento entre as partes para proceder na simulação, como se fosse seu ato preparatório.

O desvio comportamental previsto no acordo simulatório, conseqüentemente, se consuma em simulação por interposição fictícia de pessoa, condição ou cláusula não verdadeira, ou no que se refere à data posta no documento, assim como consta nas hipóteses do Código Civil.

A ausência de acordo simulatório implica a caracterização de outra figura, visto que não haverá entendimento entre as partes acerca da divergência entre a vontade subjetiva e declarada, podendo configurar erro obstativo – quando vontade e declaração coincidem, mas esta é feita de maneira errônea – ou reserva mental – quando o sujeito declara uma vontade com o propósito oculto de não querer se obrigar.

O acordo simulatório é sempre prévio e autônomo em relação à celebração do negócio simulado, dado o caráter intencional da simulação em criar a divergência entre o negócio simulado e o resultado que as partes realmente desejam.

A partir daí, verifica-se somente o contrato simulado, nos casos de simulação absoluta, dado que este não pretende encobrir negócio jurídico algum. No entanto, o caso da simulação relativa é mais complexo. A partir do momento em que as partes concordam entre si a respeito de celebrar um contrato simulado, há de se entrar em acordo também a respeito do contrato dissimulado, que é aquele que será encoberto pela simulação. É neste último contrato em que se revela a verdadeira intenção das partes, de maneira divergente ao que foi simulado.

Tanto o acordo simulatório, para ambos os tipos de simulação, quanto o contrato dissimulado, especificamente para a simulação relativa, são negócios internos que balizam

somente a relação entre as partes. O contrato externado, que terá a aparência de negócio jurídico efetivamente celebrado perante terceiros, é o contrato simulado.

No âmbito tributário, o conceito voluntarista de simulação foi amplamente aceito desde a edição do CTN por vários autores que defendem a corrente clássica do planejamento tributário.

Nesse sentido, Alberto Xavier fala que a simulação fiscal pode afetar qualquer dos elementos da obrigação tributária, quais sejam o fato gerador, a base de cálculo ou o sujeito passivo. Essa seria, portanto, a classificação à qual o parágrafo único do art. 116 do CTN se refere quando liga a dissimulação à “ocorrência do fato gerador do tributo” ou à “natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”¹⁶⁹.

Para que a simulação recaia sobre o fato gerador, esta deve ser necessariamente relativa, dado que a vontade real das partes é realizar o negócio jurídico tipificado na norma da hipótese de incidência como fato constituidor da obrigação tributária. Dessa forma, as partes dissimulam o negócio que realiza o fato gerador, para encobri-lo com outro diverso que não corresponde à sua vontade real e cuja natureza é distinta do negócio tipificado, evadindo-se então do tributo que neste recairia.

Já a simulação incidente sobre a base de cálculo pode ser relativa ou absoluta, visando a supressão do aspecto quantitativo da obrigação tributária. Uma escritura de compra e venda de imóveis com preço declarado inferior ao efetivamente pago é exemplo de simulação relativa que diminui a base de cálculo dos impostos incidentes sobre a operação. Noutro giro, é absoluta a simulação feita por meio da criação de obrigações aparentes, que não são relativas a nenhuma operação real, mas que são declaradas e deduzidas da base de cálculo de impostos incidentes sobre a atividade do contribuinte.

A simulação relativa por interposição fictícia de pessoas também é relevante do ponto de vista tributário. Se a lei prevê tributação mais branda caso uma operação seja realizada pela empresa coligada ou controlada ao invés da empresa controladora ou independente, a interposição de pessoa servirá para viabilizar o negócio de forma a ocultar o verdadeiro beneficiário. Outro exemplo é o caso da sociedade principal fragmentar sua atividade em outras pessoas jurídicas, a fim de que a receita de cada uma fique abaixo do limite de elegibilidade de regimes de tributação mais brandos.

¹⁶⁹ XAVIER, *Op. cit.*, p. 56-58.

Outra hipótese de simulação relevante para o âmbito fiscal, tanto em sua forma relativa quanto absoluta, é aquela que trabalha os atos e negócios jurídicos que constituem pressupostos de benefícios fiscais, tais como as isenções, entre outros.

Em contraponto à visão voluntarista, a teoria causalista da simulação, oriunda da concepção objetiva do negócio jurídico, vem ganhando força no âmbito da jurisprudência administrativa nos últimos 20 anos, apesar da adesão minoritária da doutrina tributária.

A concepção causalista procura colocar em primeiro plano a função econômico-social do negócio jurídico, no lugar do aspecto subjetivo da vontade. Isso se deve ao fato de que, quando o negócio se realiza, o objetivo final da vontade das partes já foi alcançado, qual seja, a sua própria concretização. Cabe então à ordem jurídica, a partir desse momento, determinar os efeitos dessa declaração em conformidade com a função do negócio¹⁷⁰.

O negócio jurídico deve ser entendido como instrumento dinâmico posto à disposição dos particulares para exercer seu direito de auto organização e autonomia privada, e não a declaração destinada a produzir o efeitos jurídicos da vontade das partes. O seu objetivo, portanto, passa a ser a sua função econômico-social típica (causa), da forma com a qual é tutelada juridicamente.

Presume-se que a teoria causalista se aplica aos negócios típicos, ou seja, aqueles em que seu objetivo final abstrato (causa típica) é definido pelo ordenamento, e deve coincidir com a sua destinação concreta.

No entanto, conforme afirma Emilio Betti, os negócios atípicos também podem ser contemplados, desde que sua causa tenha relevância social. Se for possível demonstrar que o negócio foi inspirado em finalidades sociais, não será possível afirmar que este é destituído de causa, mesmo que não positivada. Assim, para que o negócio atípico seja tutelado pelo direito, deve conter função econômico-social¹⁷¹.

Nesse contexto, a simulação significa a divergência consciente entre a causa típica abstrata do negócio jurídico e a sua determinação causal, ou seja, a intenção prática concretamente procurada¹⁷². Ou seja, o contrato é celebrado de acordo com a forma típica, mas a causa típica não é a intenção concreta das partes, e sim uma outra intenção prática.

¹⁷⁰ GODOI; FERRAZ, *Op. cit.*, p. 365.

¹⁷¹ BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Campinas: LZN, 2003, t. 2, p. 271-272. *Apud* GODOI; FERRAZ, *Op. cit.*, p. 366.

¹⁷² *Ibidem*, p. 366.

A simulação, conforme a teoria causalista, não faz mais alusão às figuras da mentira e da enganação, que são carregadas de sentido pejorativo, ligadas ao um defeito ético. Conforme leciona Tércio Sampaio:

O negócio simulado não é mais inválido porque mentiroso ou porque não corresponde ao que as partes verdadeiramente queriam. É inválido porque o negócio simulado, objetivamente considerado, não cumpre com os requisitos de validade impostos pela lei; apenas aparenta cumpri-los.¹⁷³

De acordo com o pensamento desse autor, as referências à aparência ou à inveracidade feitas nos incisos do § 1º do art. 167 do Código Civil na realidade deve ser interpretadas como divergência entre a causa típica (finalidade abstrata) e a causa concreta (finalidade concretizada pelas partes).

Muito importante foi a ressalva feita por Marciano Seabra de Godoi¹⁷⁴, e mencionada por Fábio Bozza¹⁷⁵, a respeito a diferença de amplitude do alcance do conceito de simulação para as teorias voluntarista e causalista.

O conceito voluntarista acaba desembocando em um sentido de simulação mais estrito, no qual a sua configuração depende da prática de atos ocultos, subterrâneos e escusos em relação aos termos do negócio simulado, e que criam a divergência entre a vontade real e a vontade declarada das partes. Nesse sentido, são elementos essenciais o fingimento ou a manipulação dos fatos praticados, gerando a divergência entre a forma do negócio e a substância jurídica dos atos efetivamente praticados pelas partes. Por outro lado, o cumprimento dos termos do contrato simulado e a ausência de atos ocultos, que nele não estejam previstos, impede a identificação da simulação.

Esse é o significado que mais se assemelha à chamada “simulação fraudulenta” ou “simulação maliciosa”, da qual falou Alberto Xavier¹⁷⁶ a respeito dos negócios enganosos praticados com a intenção de prejudicar terceiros, e que se aproximam do conceito de fraude do art. 72 da Lei 4.502/1964, quando se oculta o fato gerador já consumado ou algum dos elementos da obrigação tributária.

¹⁷³ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Simulação e Negócio Indireto no Direito Tributário e à Luz do Novo Código Civil. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Fórum: Belo Horizonte, ano 8, n. 48, 2010, p. 9-25.

¹⁷⁴ GODOI, Marciano Seabra de. Dois Conceitos de Simulação e suas Consequências para os Limites da Elisão Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 294-296.

¹⁷⁵ BOZZA, *Op. cit.*, p. 210-213.

¹⁷⁶ XAVIER, *Op. cit.*, p. 79.

Caso o negócio não tenha a intenção de prejudicar, mas somente enganar terceiros, chama-se de simulação inocente. Nas palavras do autor, “não tendo o dolo tido por objeto direto a lesão dos interesses do Fisco, não pode falar-se, em tal caso, em evidente intuito de fraude”¹⁷⁷.

Já a visão causalista da simulação tem sentido mais largo, e alcança uma gama de casos não contemplados pela simulação em sentido estrito. Nesses casos, o negócio simulado não está adstrito somente ao fingimento e à manipulação com o intuito de enganar terceiros; passa a corresponder então ao desvio de finalidade prática subjacente ao tipo negocial escolhido pelas partes.

Nesse escopo, a simulação passa a alcançar os casos em que as partes praticam todos os atos e negócios às claras, sem esconder qualquer aspecto do negócio perante terceiros, e cumprem todas as disposições dos contratos celebrados, mas a estrutura negocial escolhida acaba por atingir resultados práticos incompatíveis com sua causa típica. A partir dessa perspectiva, a engenhosidade da simulação está na estruturação dos negócios da operação em si, que se revestem de um formato típico específico, mas que na realidade se propõem a realizar um fim que lhe é estranho.

Essa diferença entre simulação em sentido amplo ou sentido estrito é questão controversa da jurisprudência administrativa. É comum haver casos em que o conceito de simulação mencionado expressamente seja o vício de vontade, referente à visão voluntarista, mas que ao longo da fundamentação se revela mais amplo, alcançando casos em que não há obscuridade em volta do negócio simulado, mas apenas divergência entre a causa típica da forma contratual escolhida e a finalidade prática verificada no caso concreto.

O § 1º do art. 167 do Código Civil lista as hipóteses pelas quais se verifica o negócio simulado. Preceitua:

§ 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.

Essas hipóteses devem ser verificadas no negócio simulado, não havendo que se falar nesses vícios no acordo simulatório ou no negócio dissimulado, que representam a real intenção das partes.

¹⁷⁷ *Ibidem*, p. 79.

O inciso I, como já mencionado anteriormente, trata da interposição fictícia de pessoa, que é incluída no negócio somente para viabilizá-lo, sem participar dele de verdade. É a simulação *ad personam* ou simulação relativa objetiva¹⁷⁸.

Nesse tipo de simulação, o negócio jurídico é real, recaindo a simulação sobre o sujeito beneficiário. A pessoa interposta, comumente conhecida como “testa de ferro”, é estranha à relação das partes no negócio dissimulado, e somente é incluída para servir de ponte para o verdadeiro beneficiário.

Por esse motivo, a função do acordo simulatório é somente de estabelecer quem é o efetivo contraente, no lugar da pessoa interposta indicada no contrato. Sem o acordo simulatório, a pessoa interposta não é fictícia, mas sim efetivo contraente, razão pela qual a simulação deve conter as três partes (contraente efetivo, contraente aparente e contraparte).

O inciso II se refere ao negócio que as partes, na realidade, nunca desejaram celebrar, no que se refere à simulação absoluta, como em casos de alienação fictícia do patrimônio para fraudar credores, ou quando confessa-se uma dívida que nunca foi contraída. Esse dispositivo também trata de quando declara-se um contrato, mas, em verdade, deseja-se outro, hipótese de simulação relativa, como uma doação travestida de compra e venda. Nesses casos, assim como mencionado no dispositivo, a declaração feita pelas partes no instrumento do negócio jurídico é inteiramente inverídica.

Há também as hipóteses de simulação de condição ou cláusula não verdadeira, que se referem à simulação relativa parcial¹⁷⁹. Nesta hipótese, o vício atinge somente uma ou algumas cláusulas do negócio, sendo regular o restante do contrato. No caso da simulação por condição, insere-se cláusula fictícia que preveja algum acontecimento futuro e incerto, que fará com que o negócio não surta seus efeitos, tanto no caso de condição suspensiva como na condição resolutiva.

Em se tratando de negócios típicos, há cláusulas que são obrigatórias por imposição legal. Mesmo assim, as partes têm liberdade para desenharem o instrumento contratual que pretendem utilizar, podendo adicionar outras especificidades, com fulcro no exercício de sua autonomia privada. Essa liberdade é ainda mais evidente quando se trata de negócios atípicos, justamente porque não existe uma estrutura previamente concebida. No entanto, para que as cláusulas de um determinado negócio sejam válidas, têm de ser pertinentes no que tange a disciplina da relação jurídica entre as partes.

¹⁷⁸ GAINO, *Op. cit.*, p. 85.

¹⁷⁹ GAINO, *Op. cit.*, p. 83-84; 90-91.

Nas hipóteses de simulação parcial, todavia, a nulidade não alcança o negócio jurídico inteiro. A invalidade somente será reconhecida em relação à parte do contrato que tenha sido simulada, de forma que o restante surte seus efeitos típicos práticos.

Por fim, o inciso III trata da simulação via antedata e pós-data. Trata-se de hipótese em que as partes inserem falsa data no instrumento do contrato, consubstanciado em simulação relativa, visto que por trás da data falsa há data verdadeira. Nesse caso, a simulação pode ser relativa parcial, caso falsa seja somente a data, como pode também ser uma simulação absoluta, como nos casos em que o contribuinte forja recibos de consultas médicas referentes ao ano-calendário anterior para deduzi-los como despesas com saúde da base de cálculo do imposto de renda.

Apesar das hipóteses de configuração da simulação estarem previstas no art. 167 do CC, sua comprovação se mostra tarefa árdua para a fiscalização. Considerando-se que o modo com o qual a simulação é construída pelas partes é definido no acordo simulatório, trazer à tona este ato seria o modo ideal de comprovar diretamente a preordenação de uma aparência diversa da realidade¹⁸⁰. Essa tarefa, no entanto, não é de fácil execução, dado que são raras as vezes em que esse ato está registrado em documento que aflore claramente a intenção dos simuladores.

Pela dificuldade de se produzir prova direta a respeito da simulação, admite-se a prova indireta, por meio de indícios e presunções¹⁸¹, colhida das circunstâncias do ambiente no qual os atos e negócios jurídicos foram produzidos.

Os indícios são fatos conhecidos dos quais se deduzem outros fatos, assim como mostra o Código de Processo Penal, em seu art. 239: “considera-se indício a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias”. Dessa forma, a pluralidade de indícios pode gerar um encadeamento entre os fatos conhecidos, que permita compor o fato que se queira provar, seja por meio de testemunhas, documentos, escrituração contábil, entre outros. Segundo Heleno Tôrres, “o ‘fato’ será o resultado linguístico, a significação, alcançado pela cadeia dos significados dos indícios, colhidos como eventos no mundo das coisas”¹⁸².

A presunção, por sua vez, é o raciocínio voltado a construir o nexos lógico entre um fato comprovado, ou de notório conhecimento, e o fato que se pretende provar, por uma relação de verossimilhança. Trata-se de uma atividade intelectual de construção de significados, que parte

¹⁸⁰ BOZZA, *Op. cit.*, p. 191.

¹⁸¹ TÔRRES, *Op. cit.*, p. 395.

¹⁸² *Ibidem*, p. 397.

de um conjunto de indícios para qualificar um outro fato que lhes seja de algum modo relacionado.

Como ponto de partida, é importante determinar a *causa simulandi*, que significa o interesse que leva as partes a realizarem a simulação, ou seja, os motivos íntimos que levaram as a celebrarem o negócio de forma distorcida. Esse motivo, no entanto, não se confunde com a causa final (efeito prático) do negócio celebrado ou o próprio acordo simulatório, por meio do qual as partes estabelecem as condições segundo as quais se dará a simulação. São exemplos de *causa simulandi* a intenção do devedor de fazer seu patrimônio inatingível perante credores, face a uma execução iminente, ou a de encobrir a verdadeira natureza de um contrato, a fim de escapar das suas consequências legais, como a incidência tributária.

4. A Multa de Ofício Qualificada

Como se verifica em relação a qualquer norma programática, existe sempre a possibilidade de que o destinatário descumpra seus preceitos, pelos mais variados motivos. No caso da legislação tributária não é diferente.

Do outro lado da obrigação tributária está a infração, que enseja a aplicação das respectivas coerções legais para recompor a situação desejada pelo direito, que ora pode ser a reparação pelo dano causado ao direito alheio, ou a punição do comportamento ilícito mediante um castigo¹⁸³.

No âmbito fiscal, há diversas espécies de sanções possíveis, dependendo da espécie da infração e sua gravidade. No entanto, considerando-se o caráter pecuniário das obrigações tributárias principais, é normal que a maior parte das sanções seja pecuniária, na forma de multas.

O CTN dispõe de maneira geral sobre as normas em matéria de sanções tributárias, estabelecendo os contornos que deve haver o tema. No entanto, admite-se que cada ente tributante disponha especificamente sobre as sanções pecuniárias aplicáveis no âmbito de sua própria competência tributária constitucional, desde que respeitando as regras gerais previamente delineadas.

Com o intuito de se delimitar o âmbito do estudo, as penalidades às quais se fará referência serão apenas as previstas na legislação federal, o que não exclui as peculiaridades que possam existir na legislação estadual e municipal.

A respeito da sanções pecuniárias no âmbito de competência da União, é possível classificá-las de acordo com algumas características que lhes são comuns¹⁸⁴. Por ora, os critérios de classificação que serão relevantes são referentes ao procedimento de aplicação da multa, podendo ser automáticas ou de ofício, e quanto ao tipo de infração cometida, podendo ser decorrente de simples falta de pagamento de tributo, ou do não pagamento por omissão culposa, ou ainda da infração dolosa, referente à fraude ou sonegação.

As multas automáticas são aquelas cuja aplicação não necessita de um lançamento, sendo exigíveis a partir da realização de sua hipótese de incidência. Na esfera federal, a multa que se enquadra nessa classificação é aquela do art. 61¹⁸⁵ da Lei 9.430/1996, que prevê a

¹⁸³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 461-462.

¹⁸⁴ FAJERSTAJN, Bruno. *Multas Tributárias – regime jurídico, fundamentação e limites*. Dissertação de mestrado em direito tributário. São Paulo: USP, 2016, p. 202.

¹⁸⁵ “Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos

aplicação de sanção pecuniária pela mora no não pagamento de tributos administrados pela Receita Federal dentro do prazo previsto na lei, no valor de 0,33% por dia de atraso até a data de seu pagamento, limitados a 20% do valor do tributo devido.

A partir da identificação do atraso no pagamento, o tributo é exigível já com o acréscimo de juros e multa de mora, sem a necessidade de lançamento de ofício, bastando que o tributo correspondente tenha o respectivo crédito constituído.

Com exceção da multa de mora, as demais multas são constituídas mediante lançamento de ofício, como as por falta do recolhimento do tributo ou de seu adiantamento, conforme o art. 44¹⁸⁶ da Lei 9.430/1996. Há também os casos de multas aplicáveis em função do descumprimento de obrigações acessórias, que não estão necessariamente ligadas ao valor do tributo em si.

O lançamento da multa deve conter todos os elementos de identificação da obrigação, assim como a indicação da infração cometida, comprovando sua prática, além de outras circunstâncias relevantes e, por fim, a sua quantificação, conforme o art. 142¹⁸⁷ do CTN.

Contra o auto de infração, cabe impugnação por parte do sujeito passivo, em atenção ao contraditório e ampla defesa, com direito à produção de provas, ampla discussão em relação aos pressupostos fáticos e jurídicos da autuação, e a suspensão da exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151, inciso III¹⁸⁸, do CTN.

Já no que tange o tipo da infração praticada, aquelas decorrentes da falta de recolhimento por conduta culposa, do recolhimento em atraso, da compensação indevida ou do descumprimento de obrigação acessória, são aquelas regidas pelo dispositivo do art. 136 do

na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.”

¹⁸⁶ “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

¹⁸⁷ “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

¹⁸⁸ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;”

CTN, que preceitua que, “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Mesmo nos casos em que o não recolhimento do tributo se deve a equívocos cometidos pelo contribuinte no ato de interpretar a legislação e calcular o valor devido, a sanção é análoga às infrações por não pagamento. As multas culposas são normalmente decorrentes dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no qual o contribuinte deve calcular o valor do imposto, realizar o lançamento e efetuar o pagamento.

Da disposição do art. 136 do CTN, percebe-se que a responsabilidade pelas infrações fiscais culposas é objetiva, dado que não considera o elemento subjetivo do infrator para fins de aplicação da penalidade, assim como na multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/1996, que corresponde a 75% do valor do tributo devido.

Além da categoria das penalidades por infrações culposas, há também aquelas oriundas da falta de recolhimento por infrações dolosas. O elemento volitivo do agente, nestes casos, isto é, a intenção deliberada de cometer a infração é o que determina a sanção aplicável. Conforme Ives Gandra Martins, esse tipo de penalidade, em função de sua gravidade, a função de coibir a conduta dolosa e evitar a sua reincidência¹⁸⁹.

O § 1º do art. 44 da Lei 9.430/1996 prevê as hipóteses em que a multa de ofício de 75% pelo não recolhimento do tributo é qualificada, em razão da valoração do aspecto subjetivo da conduta do contribuinte, *verbis*:

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

O art. 71 da Lei 4.502/1964¹⁹⁰ se refere à sonegação fiscal como toda ação ou omissão dolosa que impede ou retarda o conhecimento da autoridade fiscal a respeito da ocorrência do fato gerador ou de seus elementos. Já o art. 72 trata da fraude que, assim como já mencionado

¹⁸⁹ MARTINS, *Op. cit.*, p. 66-67.

¹⁹⁰ “Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

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

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

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

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

anteriormente, alcança os atos que, por meios ilícitos, evitem a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou excluam ou modifiquem suas características essenciais. O conluio, por fim, nada mais é do que o acerto entre duas ou mais pessoas para cometer fraude ou sonegação, conforme o art. 73.

O elemento que diferencia essas infrações das demais enquadradas no art. 136 do CTN é o dolo. Não basta que o contribuinte atinja as hipóteses das normas mencionadas acima, há de se identificar o aspecto volitivo que norteou a conduta do sujeito. A respeito dessa espécie de infração, diz o art. 137, em seu inciso II, que a responsabilidade é pessoal ao agente “quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar”.

Vale ressaltar novamente que a interpretação que deve ser dada ao art. 72 é restritiva, de modo que a ação do contribuinte deve ser, antes de tudo, ilícita, e deve ter como finalidade enganar terceiros, dado que a fraude pressupõe a conduta artilosa e de má-fé. Fraude se verifica quando o contribuinte programa suas atividades de forma ilícita, ou seja, a própria estrutura de seus negócios jurídicos viola norma jurídica. Esse diferencial é fundamental quando se compara a fraude aos casos de planejamento tributário considerado abusivo, visto que, nestes, o resultado fiscal da operação é desconsiderado, mas o negócio jurídico em si permanece válido.

O dolo deve ser entendido como artifício, manha, engano ou manejo astucioso, e consiste em estado de espírito que se manifesta por atos ou omissões com a intenção de praticar ato ilícito. Não há que se falar em dolo quando o agente atua sem malícia, sem o objetivo de violar preceito jurídico, ou sem a intenção de induzir terceiros a erro¹⁹¹. A fraude e a sonegação devem envolver necessariamente a tentativa de se criar embaraço para que o fisco tome conhecimento da realidade dos fatos, por meio de omissões ou declarações falsas.

Há diversas hipóteses em que o contribuinte age com a intenção de diminuir a carga tributária, mas o faz acreditando na licitude da operação. Essa motivação, no entanto, não autoriza, por si só, o enquadramento da infração como fraude ou sonegação, ainda que o Fisco venha a discordar da interpretação dada à lei pelo contribuinte.

Marco Aurélio Greco, a respeito da multa de ofício qualificada, pontua que sua aplicação deve ser a “exceção da exceção”¹⁹², no sentido de que, via de regra, o descumprimento de obrigação tributária, que atrai a aplicação de multas de 75%, já é a exceção à regra, e que o agravamento dessa penalidade deve ser reservado apenas para condutas com maior grau de reprovação. Por isso, sua aplicação só deve se dar nos casos em que se verifique de maneira

¹⁹¹ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Vol. II. 2ª Ed. São Paulo/Rio de Janeiro: Forense. 1967. p. 563. *Apud* FAJERSTAJN, *Op. cit.*, p. 210.

¹⁹² GRECO, *Op. cit.*, 260-264.

inequívoca todos os elementos descritos na norma, especialmente o dolo. A respeito desse assunto, vale mencionar o acórdão nº 104-20.595, no qual foi evidenciada infração do contribuinte em ocultar rendimentos e a prestação de informações inexatas ao fisco:

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida, divergente de dados constantes em escritura pública, não atesta o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996.¹⁹³

O dolo, como elemento subjetivo das infrações de fraude e sonegação, tem o mesmo papel que o dolo específico dos tipos penais, sendo necessária a vontade de violar a norma proibitiva, o chamado evidente intuito de fraude, o que não se confunde com a intenção de economizar tributo.

Por isso, nos casos de planejamento tributário abusivo, quando se verificam o abuso de direito, fraude à lei, ou ausência de propósito negocial, mas mediante a prática de atos negociais lícitos, não há que se falar em qualificação da multa de ofício. Por esse mesmo motivo é que o elemento doloso nos casos de qualificação da multa justifica a instauração de procedimento penal para a apuração de crime contra a ordem tributária, nos termos da Lei 8.137/1990.

¹⁹³ Acórdão nº 104-20.595, Conselheiro Relator Nelson Mallmann, Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 14/04/2005, por maioria.

5. A Evolução da Jurisprudência do CARF

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem sua origem histórica na criação dos primeiros Conselhos de Contribuintes de Imposto de Renda¹⁹⁴, que eram órgãos vinculados ao Ministério da Fazenda e tinham a competência de julgar recursos administrativos no que se referiam às controvérsias acerca do Imposto de Renda, no âmbito do processo administrativo fiscal federal. Poucos anos depois, a abrangência das matérias analisadas pelos Conselhos dos Contribuintes foi alargada, com a criação de outros órgãos cuja competência era definida pelos tributos por eles analisados. Foi relevante também a criação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão de vértice responsável por apreciar os recursos especiais anteriormente dirigidos ao Ministro da Fazenda, contra as decisões dos Conselhos.

O CARF, assim como é conhecido hoje, foi criado em 2008, e resultou da unificação da estrutura dos Conselhos de Contribuintes em um único órgão, mantendo a mesma finalidade, realizando julgamentos por meio de órgãos colegiados e paritários, e integrante da estrutura do Ministério da Fazenda. A função do CARF é julgar recursos de ofício (fisco) e voluntários (contribuinte) de decisões administrativas de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Receita Federal.

Ao longo de sua história, esse conjunto de órgãos se tornou referência em sua atribuição de solucionar os conflitos entre os contribuintes e o fisco no que tange a aplicação da legislação tributária federal. No que se refere ao tema do planejamento tributário, o CARF foi palco das principais discussões a respeito do tema, a nível nacional, nas últimas décadas. Por isso, revela-se oportuno abordar de forma breve as principais mudanças no entendimento e qual a relação com as visões teóricas ora abordadas.

O que se verifica na jurisprudência administrativa consolidada pelo CARF nas últimas três décadas é uma alteração do paradigma que define a olhar do fisco para os casos de planejamento tributário do contribuinte.

Até o final da década de 1990, o entendimento em casos de planejamento fiscal era marcado pela aplicação da doutrina clássica, pela qual considerava-se preponderante o conjunto de elementos formais dos negócios jurídicos submetidos ao crivo do fisco, de forma que bastava

¹⁹⁴ CARF. Memória Institucional. Publicado em 12/05/2015, última modificação em 15/12/2015. Disponível em <https://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/memoria-institucional>, acesso em 28/05/2018.

a licitude dos meios, a ausência de simulação em sentido estrito e subsunção do fato à norma para que o planejamento fosse considerado legítimo e oponível¹⁹⁵.

Nessa fase, o propósito negocial não era elemento relevante para definir a elisão fiscal, de forma que os planejamentos que tinham como único intuito a economia de tributos eram considerados válidos, não havendo a necessidade de se atender a exigências substanciais dos atos negociais realizados. Transcreve-se, a título exemplificativo, a ementa do seguinte precedente:

IRPF - GANHOS DE CAPITAL - SIMULAÇÃO - Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumentos de capital, a efetivação de incorporação e decisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.¹⁹⁶

Trata-se de caso em que se discutia a incidência de imposto de operação que tinha a finalidade de alienação de quotas representativas do capital de empresa controlada por meio de sucessivas alterações no contrato social, integralização de capital e posterior cisão parcial, findando com a destinação de uma empresa apenas para o quotista fundador, com capital representado apenas por moeda corrente.

Essa operação é usualmente chamada de “casa – separa”, por meio da qual os antigos acionistas de uma determinada empresa alienam a totalidade da sua participação social a uma outra empresa, por meio de uma reestruturação societária, com o fim de evitar a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital oriundo da venda quotas ou ações¹⁹⁷.

A operação realizada, apesar de não ter nenhum propósito extrafiscal, e de não atribuir nenhuma utilidade para todas as alterações contratuais das empresas que não a transferência das quotas e o isolamento do capital integralizado como pagamento, era considerada válida e oponível, visto que não configurava simulação.

Nota-se que a aceção de simulação utilizada no caso é restrita, referente ao vício de vontade dos sujeitos, e que não se configura a não ser pela ilicitude dos atos praticados,

¹⁹⁵ QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius Nichele. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. In: *Revista Jurídica da Presidência*, v. 17, n. 113. Brasília, Out. 2015/Jan. 2016, p. 579-604.

¹⁹⁶ Acórdão nº 106-09.343, Conselheiro Relator Genésio Deschamps, Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 18/09/1997, por maioria.

¹⁹⁷ ANGELO, Carlos Eduardo Peroba. Aplicação dos Conceitos de Planejamento Tributário na Jurisprudência do Antigo Conselho de Contribuintes e na Doutrina. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*: mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 502.

revelando-se simulação maliciosa. Ao longo do voto do Relator, foi enaltecido o fato de que todas as estipulações do contrato foram cumpridas e de que o negócio supostamente dissimulado seria lícito, o que não logra êxito em caracterizar a simulação alegada pela autoridade administrativa.

O conceito restrito de simulação pode ser verificado em julgados que envolvam outras operações, como na ementa seguinte:

IRPJ – CSLL – SIMULAÇÃO – OPERAÇÕES DE SWAP – Para que se possa caracterizar a simulação relativa é indispensável que o ato praticado, que se pretende dissimular sob o manto do ato ostensivamente praticado, não pudesse ser realizado por vedação legal ou qualquer outra razão. Se as partes queriam e realizaram negócio sob a estrutura de swap para atingir indiretamente economia de tributos não restou caracterizada a declaração enganosa de vontade, essencial na simulação.¹⁹⁸

Cabe ressaltar novamente que o requisito de ilicitude do negócio dissimulado não era critério relevante para a configuração da simulação, mesmo para os adeptos da visão voluntarista, mas foi aplicado no âmbito da jurisprudência administrativa.

Outro exemplo relevante a respeito de operação sem propósito negocial que costumavam ser aceitas pela jurisprudência administrativa, afastando-se a alegação de simulação, era a chamada “incorporação às avessas”. Essa operação é marcada pela peculiaridade de a sociedade controladora ser incorporada pela sociedade controlada, esta que possui prejuízos fiscais acumulados, visto que se a sociedade superavitária absorvesse a deficitária (incorporação direta), esses prejuízos não poderiam ser compensados para diminuir a incidência tributária.

No entanto, o que se verifica na prática é que a empresa resultante da operação mantém as características da empresa incorporada, preservando sua estrutura, denominação social, objeto social, endereço, entre outros elementos que demonstram que o verdadeiro intuito do negócio era que a empresa absorvida, na realidade, incorporasse a sociedade que permaneceu formalmente ativa.

Essa operação já era analisada a partir da perspectiva formalista dos negócios jurídicos durante a primeira fase da jurisprudência do CARF, assim como se verifica no seguinte precedente:

IRPJ – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO – Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação: não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados

¹⁹⁸ Acórdão nº 101-93.616, Conselheiro Relator Sandra Maria Faroni, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 20/09/2001, por unanimidade.

com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.

Pode-se dizer que era característico dos precedentes desse período, fora raras exceções¹⁹⁹, a concepção restrita de simulação, caracterizada pela divergência entre vontade interna e vontade declarada das partes, bem como pela necessidade da ocorrência de atos obscuros, feitos às escondidas, e marcados pela ilicitude.

Os precedentes supracitados demonstram que a caracterização da simulação na primeira fase da jurisprudência era hipótese remota, e dependia de que o contrato celebrado entre as partes fosse desrespeitado de forma obscura dando lugar para a realização efetiva de outro negócio distinto, este realmente desejado, mas ilícito ou juridicamente impossível por sua própria natureza.

No que tange a multa de ofício qualificada, ainda não se verificava a aplicação dessa penalidade mais gravosa a casos de evasão que não envolvessem fraude ou sonegação fiscal. Os vícios que comprovavam o evidente intuito de fraude eram verificados em casos que envolviam falhas na escrituração contábil, falsidade documental, omissões de receitas recorrentes, entre outros métodos para ocultar ou dificultar a compreensão dos negócios realizados. Serve como exemplo o seguinte caso:

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – NOTAS FISCAIS PARALELAS – Demonstrado que o sujeito passivo emitia notas fiscais paralelas, sem escriturá-las nos livros fiscais e comerciais, para subtrair receitas do crivo de tributos e contribuições, o lançamento deve ser mantido com a multa qualificada. As mercadorias constantes das notas fiscais paralelas eram entregues por transportadoras mediante a emissão de Conhecimento de Transporte de Cargas e eram cobradas através de estabelecimentos bancários (cobrança bancária e ordens de pagamentos).²⁰⁰

Noutro giro, a configuração de simulação não era fato determinante para a aplicação da multa de ofício qualificada. É o que mostra o acórdão nº 101-93.209, no qual a empresa fiscalizada celebrou dois instrumentos contratuais a respeito do mesmo fato, com o intuito de manipular o valor envolvido na operação e diminuir o montante do imposto devido. Confira-se:

IRPJ - GANHOS DE CAPITAL - SIMULAÇÃO - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - Caracteriza simulação a transferência pela

¹⁹⁹ Confira-se o Acórdão CSRF/01-01.756, Conselheiro Relator Carlos Emmanuel dos Santos Paiva, Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 17/10/1994, por maioria.

²⁰⁰ Acórdão nº 101-92.999, Conselheiro Relator Kazuki Shiobara, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado 14/03/2000, por unanimidade. No mesmo sentido, Acórdão nº 101-93.204, Conselheiro Relator Kazuki Shiobara, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 17/10/2000, por unanimidade; Acórdão nº 203-07.153, Conselheiro Relator Otávio Dantas Cartaxo, Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, julgado em 20/03/2001, por unanimidade; Acórdão nº 107-06.076, Conselheiro Relator Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 17/10/2000, por unanimidade.

controladora para a controlada, de ações da controlada, e desta para a verdadeira compradora, quando a aquisição de suas próprias ações pela controlada para permanência em tesouraria não preenche os requisitos estabelecidos no artigo 30 e seus parágrafos da Lei das Sociedades Anônimas. No caso dos autos, as ações da controlada foram alienadas pela controladora diretamente para a compradora, como consta de Acordo e ratificado em Protocolo firmado pelas partes e, também, em virtude de os pagamentos terem sido efetuados e contabilizados pela compradora validando os ajustes firmados.²⁰¹

Mesmo com a duplicidade dos instrumentos contratuais, a omissão de ganhos de capital, a inexistência da escrituração contábil, e a ocultação de documentos pedidos no ato da fiscalização, a simulação configurada no caso não teve o condão de qualificar a multa, que permaneceu no valor de 75% do tributo devido.

Ainda não se cogitava a desqualificação dos efeitos fiscais de planejamentos considerados abusivos mediante ilícitos atípicos, como o abuso de direito, abuso de forma e a fraude à lei, tampouco pela aplicação da teoria do propósito negocial e a exigência de motivação extrafiscal. A única figura evasiva que aparentava licitude dos atos praticados era a simulação.

Houve, no entanto, um caso que, em meio ao âmago da aplicação da doutrina clássica e da valorização do positivismo formalista, excepcionou-se da regra e se tornou precedente que protagonizaria a mudança de entendimento para o paradigma pós-positivista na jurisprudência administrativa fiscal: o caso da empresa Rexnord:

IRPJ – ‘INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS’ - MATÉRIA DE PROVA - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – A definição legal do fato gerador é interpretada abstraíndo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Se a documentação acostada aos autos comprova de forma inequívoca que a declaração de vontade expressa nos atas de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziram, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes.²⁰²

O caso envolvia uma série de operações de incorporação às avessas, na qual, como de costume, as empresas deficitárias incorporaram formalmente a outra superavitária, mas preservaram as características da pessoa jurídica absorvida no final da operação. O benefício fiscal auferido após a concretização do negócio fez com que a empresa não tivesse que pagar imposto de renda durante cinco exercícios financeiros.

No entanto, o entendimento adotado pela Câmara Superior foi distinto daquele usual que se seguia nos Conselhos dos Contribuintes. Aquele órgão considerou que a operação realizada pela empresa autuada configurava hipótese de simulação justamente pelo fato de que as sociedades incorporadoras preservaram todas as características da incorporada, inclusive o

²⁰¹ Acórdão nº 101-93.209, Conselheiro Relator Kazuki Shiobara, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 17/10/2000, por unanimidade.

²⁰² Acórdão CSRF/01-02.107, Conselheiro Relator Verinaldo Henrique da Silva, Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 02/12/1996, por maioria.

mesmo endereço. Dessa forma, o resultado prático do negócio revelou que a vontade declarada do contribuinte não coadunava com a vontade real das partes de que a incorporada absorvesse as incorporadoras.

Além disso, foi considerado elemento forte para a caracterização da simulação o fato de que a empresa incorporada havia pagado pela aquisição do controle societário das empresas que posteriormente figurariam formalmente como incorporadoras.

O Conselheiro Relator Verinaldo Henrique da Silva, em suas razões, mencionou que o intérprete da legislação tributária deveria buscar o “substrato econômico” da operação, e que não estaria limitado ao aspecto formal do negócio jurídico. Por isso, “pode o intérprete abstrair-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, para considerar os verdadeiros efeitos econômicos subjacentes nesses atos e que se procuram mascarar”.

A conclusão a que se chegou foi a de que a empresa superavitária (“Rexnord”) jamais deixou de existir ou interrompeu suas atividades, apesar de ter sido formalmente absorvida em diversas operações de incorporação pelas chamadas “empresas pobres”, e que, por isso, “não se pode homologar a simulação [...], sob pena de afronta aos princípios mais elementares do direito”.

Esse precedente foi pioneiro em aplicar a simulação de forma mais abrangente e considerar o propósito negocial da operação para fins de desqualificação do planejamento. Conforme apurado ao longo do processo administrativo, os atos praticados pelas empresas, por si só, não eram ilícitos, bem como tudo aquilo que estipulado nos instrumentos contratuais havia sido cumprido às claras, de forma pública. Ademais, a operação dissimulada (incorporação direta das deficitárias pela superavitária) era perfeitamente possível, o que afasta o entendimento até então adotado segundo o qual a simulação só seria caracterizada se o objeto do negócio dissimulado fosse juridicamente impossível.

A segunda fase da jurisprudência do CARF a respeito do planejamento tributário foi então definida pela análise da substância das operações construídas pelos contribuintes, desconsiderando assim os efeitos fiscais de qualquer negócio que não tivesse propósito extrafiscal. Essa fase pode ser chamada de pós-positivismo valorativo²⁰³. A respeito do assunto, a seguinte ementa é representativa:

SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto.

²⁰³ QUINTINO; MACEI, *Op. cit.*

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - SIMULAÇÃO - MULTA QUALIFICADA - Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996).²⁰⁴

A mudança de entendimento coincidiu com a inserção do parágrafo único no art. 116 do CTN. Apesar da MP 66/2002 – que regulamentava o procedimento para a desconsideração de operações mediante a aplicação da norma geral antielisiva – nunca ter chegado a vigorar, os conceitos de falta de propósito negocial e abuso de forma lá embutidos representaram esforço por parte do legislador de coibir o planejamento tributário, o que foi assimilado pela jurisprudência administrativa em âmbito federal. Passou-se a analisar as operações como um todo, de forma a julgar sua validade a partir do conjunto de negócios celebrados e seus respectivos efeitos, ao invés de analisar-se cada ato separadamente.

Esse novo posicionamento foi bem exposto pelo Conselheiro Relator do acórdão nº 1401-000.868, caso em que foi avaliada a chamada “*step transaction*”, operação estruturada em várias etapas, na qual cada uma delas corresponde a “um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com a etapa subsequente. Cada etapa dessa cadeia de operações estruturadas só faz sentido caso exista a etapa anterior e caso seja também deflagrada a operação posterior”. Por esse motivo, considerou-se imprescindível analisar os efeitos da operação de forma geral, conforme a seguinte passagem do voto:

“No caso examinado, nenhum motivo autônomo se apresenta nos autos que venha a justificar a realização de cada uma das etapas da operação. Isto é, não existia uma finalidade diferente para cada etapa das operações. A finalidade era uma única e somente seria obtida ao término de todas as etapas. Tais circunstâncias exigem que a operação seja apreciada como um todo sem que se perca de vista, no entanto, as peculiaridades de cada etapa que integra a operação global.”²⁰⁵

O caso envolvia a constituição de empresa veículo, com a integralização de imóveis ao capital social, com o intuito de vendê-los posteriormente. A alienação de imóveis, por meio da sociedade criada somente com esse propósito, estaria sujeita a tributação de ganho de capital mais branda do que se fosse feita pela pessoa de seus sócios. No entanto, a operação foi

²⁰⁴ Acórdão nº 104-21.498, Conselheira Relatora Maria Helena Cotta Cardozo, Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 23/03/2006, por maioria.

²⁰⁵ Acórdão nº 1401-000.868, Conselheiro Relator Fernando Luiz Gomes de Mattos, Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 13/09/2012, por unanimidade.

qualificada como simulação relativa, dado que a compra e venda dos imóveis foi real, mas sua viabilização por empresa veículo não teve nenhum outro propósito se não a economia de tributos.

Nessa tendência de desconsiderar os negócios que fossem realizados com a finalidade de economizar tributos, os ilícitos atípicos passaram a ser aplicados de forma ampla nos julgados do CARF. A partir do início dos anos 2000, observou-se um grande número de julgados requalificarem os efeitos fiscais de operações consideradas abusivas em função de abusos de direito²⁰⁶, fraude à lei²⁰⁷ e abuso de forma²⁰⁸. No entanto, essa aplicação se deu de forma desordenada, sem que houvesse cuidado a respeito da diferença conceitual entre essas patologias, o que deu origem a um cenário de insegurança jurídica.

A respeito dessa imprecisão conceitual, Marco Aurélio Greco²⁰⁹ teceu comentário a respeito da jurisprudência administrativa a partir da segunda fase no sentido de que o debate conceitual a respeito de qual patologia específica seria mais adequada ao caso teria ficado em segundo plano. A partir dessa constatação, o autor afirmou que todas essas patologias poderiam ser resumidas em um tipo de defeito genérico chamado de “distorção”, relativo às divergências de vontades, objetivos, formas, substância, entre outros vocábulos utilizados na jurisprudência como *ratio decidendi* para apontar anomalias na estrutura negocial do contribuinte e justificar sua desconsideração.

²⁰⁶ A respeito da aplicação da figura do abuso de direito na jurisprudência do CARF, confira-se: “A constituição de empresa da espécie é um cristalino abuso de direito, que tem o único fim de perseguir uma tributação menos gravosa em face daquela que incidiria sobre os rendimentos do trabalho. O que une tais sócios não é a prestação de uma atividade econômica, mas uma pretensa redução de carga tributária. Assim, é tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados, de natureza não comercial e personalíssima, com ou sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que lhe seja atribuída.” (Acórdão nº 2102-00.447, Conselheiro Relator Giovanni Christian Nunes Campos, 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, julgado em 04/12/2009, por maioria). No mesmo sentido, Acórdão nº 1301-000.711, Conselheiro Relator Valmir Sandri, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, julgado 19/10/2011, por unanimidade.

²⁰⁷ A respeito da aplicação da figura da fraude à lei na jurisprudência do CARF, confira-se: “A ilicitude do objeto ou o objetivo de fraudar a lei imperativa não se confundem com a intenção de economizar tributos através de procedimentos lícitos, pois a elisão fiscal é direito que promana da Constituição Federal.” (Acórdão nº 101-95.028, Conselheiro Relator Sebastião Rodrigues Cabral, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 16/06/2005, por unanimidade).

²⁰⁸ A respeito da aplicação da figura do abuso de forma na jurisprudência do CARF, confira-se: “Se a entidade financeira concede empréstimo, representado por Cédula de Crédito Comercial, a concessionárias de veículos, mas de fato o que houve foi financiamento para compra de veículo por pessoa física, resta caracterizado o abuso de forma com o fito de pagar menos tributo. Provado o abuso, deve o Fisco desqualificar o negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.” (Acórdão nº 202-15765, Conselheiro Relator Jorge Freire, Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, julgado em 14/09/2004, por maioria).

²⁰⁹ GRECO, *Op. cit.*, p. 286-287.

Luís Eduardo Schoueri²¹⁰ desenvolveu relevante estudo no qual analisou vários acórdãos dos Conselhos dos Contribuintes de 2002 a 2008 para tentar formular o critério objetivo de análise efetivamente adotado para validar ou não os planejamentos submetidos ao seu crivo de julgamento.

O resultado da pesquisa comprovou os argumentos já reproduzidos pela doutrina no sentido de que não havia uniformidade em relação ao conceito dos vícios utilizados como razão de decidir para desqualificar os planejamentos abusivos. No entanto, foram formuladas questões que, aplicadas aos precedentes reunidos pelo estudo, conseguiam entregar com certo grau de certeza os indícios que eram observados para analisar os planejamentos tributários.

A presença de propósito negocial, como esperado, se mostrou ponto crucial da análise, de forma que 67% dos acórdãos contabilizados pelo estudo continham análises expressas dos motivos extrafiscais das operações. Subsequentemente, foi verificado que 83% dos acórdãos em que se julgava não haver finalidade extrafiscal desqualificaram o planejamento analisado, ao mesmo tempo em que 9 de 10 planejamentos com razões extratributárias foram considerados válidos.

Noutro giro, foi observado que, em todos esses acórdãos que tratavam da motivação extrafiscal do planejamento, havia pelo menos um de três indícios que eram sempre considerados.

O primeiro deles era a duração do intervalo entre os atos e negócios jurídicos realizados nas etapas das “*step transactions*”. Foi possível afirmar que a adequação do espaço de tempo entre as operações era relevante para determinar a ausência de motivos extrafiscais, de forma que operações com intervalos de tempo inadequados aumentariam o risco do contribuinte. Não foi possível, no entanto, quantificar o tempo adequado entre as operações, visto que esse indício não era utilizado de maneira objetiva pelos julgadores. Essa constatação corrobora com o entendimento de que, em casos que envolvem sucessivas alterações de contrato social e seguidas operações societárias como cisões, fusões e alienações de controle societário, a proximidade entre as etapas da transação lhe dá um certo aspecto de artificialidade.

A relevância desse tipo de fato como indício para a validação de hipóteses de planejamento fica clara no acórdão nº 104-21.729, no qual o Conselheiro responsável pelo voto vencedor deu ênfase à questão do tempo apropriado entre as operações para validar o planejamento do contribuinte. Em suas palavras, “o exame da sequência de atos, praticados em

²¹⁰ ANGELO, *Op. cit.*, p. 425-440.

três anos-calendários, não indica tentativas de ‘desfazer’ os efeitos indesejáveis dos primeiros atos”²¹¹.

O julgador também chamou a atenção para precedentes de hipóteses diversas da do caso analisado, nas quais os contribuintes realizaram as transações com espaço de tempo ínfimo entre as etapas, de forma que seria inevitável reconhecer sua artificialidade, conforme a seguinte passagem:

É a ausência dessa coerência, por exemplo, que tem motivado esta C. Câmara a considerar simuladas estruturas que envolvem contratos de associação de duração efêmera (muitas vezes de horas), adotadas para evitar a tributação sobre o ganho de capital na alienação de bens, em que as circunstâncias de fato indicam que a substância do ato praticado não era de um contrato de sociedade, tendo em vista a ausência do elemento subjetivo a ele inerente — a *affectio societatis*. O que macula o ato nesse caso, a meu ver, não é a intenção de reduzir a carga tributária aplicável, mas a evidente não assunção das consequências da forma adotada ao se desfazer a associação imediatamente após a sua constituição.

Além do tempo adequado entre as operações, outro indício observado com frequência na jurisprudência administrativa federal é se as partes envolvidas são independentes. Fatos que demonstram a dependência entre as empresas que participam da operação, como a semelhança de sócios, a coincidência de endereços, objetos sociais, entre outros, configuram indícios relevantes para se concluir pela ineficácia dos planejamentos. Esse critério, por exemplo, tem relação com a ausência de motivos extrafiscais nas operações em que uma empresa divide sua atividade em várias pessoas jurídicas, a fim de diminuir o faturamento total de cada uma delas e poder ter acesso a regimes de tributação mais vantajosos. Caso haja dependência entre as empresas que dividem a atividade, há tendência de que a operação seja considerada ilegítima.

O terceiro critério relevante apontado por Schoueri para se determinar a falta de motivação extrafiscal no planejamento é a coerência entre as operações realizadas e a atividade empresarial desenvolvida. É o que ocorreu no acórdão nº 101-93.616²¹², em que se discutia o enquadramento de operações de *swap* entre instituições financeiras do mesmo grupo como simulação, em função de encobrir, na realidade, doação por pagamento sem causa, sem que fosse possível identificar qualquer motivação para a transação se não a economia de tributos.

A autoridade administrativa apontou que as operações de *swap* que permitem a dedução dos respectivos prejuízos são aquelas realizadas com a finalidade de *hedge*, pelas quais duas instituições financeiras procuram mitigar os riscos pela troca de ativos de naturezas diversas.

²¹¹ Acórdão nº 104-21.729, Conselheiro Relator Pedro Paulo Pereira Barbosa, Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 26/07/2006, por unanimidade.

²¹² Acórdão nº 101-93.616, Conselheiro Relator Sandra Maria Faroni, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 20/09/2001, por unanimidade.

No entanto, a transferência de ativos dentro de empresas coligadas, que compartilham do mesmo patrimônio, não tem o condão de protegê-las de qualquer risco, sendo a operação puramente especulativa. Por isso, os *swaps* dentro do mesmo patrimônio não correspondem a despesas dedutíveis, mas sim transferências de recursos, mediante simulação, com o intuito de pagar menos tributos.

Prevaleceu, todavia, o entendimento de que as operações de *swap* com finalidade puramente especulativa não eram vedadas pelo ordenamento, e representavam motivo legítimo das instituições financeiras para desejarem realizar esse negócio e todos os efeitos típicos deles decorrentes. A intenção do contribuinte de reduzir sua carga tributária, então, não autorizaria a desqualificação do planejamento, dada a presença de alguma finalidade extratributária. A hipótese de simulação foi descartada e reconhecida a prática de negócio indireto legítimo, dada a compatibilidade entre o propósito negocial adotado pelas partes e a finalidade indireta de economia fiscal.

Com relação aos motivos extrafiscais em si, vários fatos foram considerados como relevantes para a validação do planejamento tributário em diversos tipos de operações, conforme se depreende da lista a seguir transcrita:

- a) a finalidade de *hedge* em operações de *swap* entre companhias do mesmo conglomerado financeiro (Acórdão 101-93616); b) o aumento da taxa interna de retorno do investimento, no caso de emissão de debêntures por uma companhia (Acórdão 101-95365); c) a conjugação de esforços para reduzir as despesas operacionais, no caso de incorporação de pessoas jurídicas (Acórdão 105-15822); d) a necessidade de liquidez da controladora, em caso de empréstimos feitos pela controlada (Acórdão 101-94399); e) a necessidade de melhorar o balanço da controladora para participar de concorrências públicas, em caso de mútuos entre empresas ligadas (Acórdão 101-08034); f) os desígnios de reorganização societária, em caso de incorporação reversa (Acórdão 101-94127).²¹³

Os critérios elaborados no estudo de Luís Eduardo Shoueri não são absolutos, não foi verificado nenhum indício que fosse aplicado de maneira uniforme em todos os casos analisados. No entanto, as conclusões ali deduzidas demonstraram de forma compreensiva o tipo de fato que é levado em conta para se determinar a presença ou ausência de propósito negocial em casos de planejamento tributário na jurisprudência do CARF.

A segunda fase da jurisprudência do CARF foi marcada pela transição da aplicação da teoria voluntarista para a causalista em matéria de simulação. Seu conceito foi alargado em vários casos nos quais o julgadores passaram a não mais exigir os critérios que vigoravam durante a fase formalista, como a necessidade de realização de atos e negócios às escuras, o descumprimento do contrato simulado ou a antijuridicidade do negócio dissimulado.

²¹³ ANGELO, *Op. cit.*, p. 432.

A título exemplificativo, confira-se o acórdão nº 103-21.046 (caso Josapar), que bem representa a aplicação da teoria causalista de simulação em caso de “incorporação às avessas”, no mesmo sentido do caso Rexnord mencionado anteriormente:

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, aí não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo.²¹⁴

A jurisprudência administrativa federal nesse segundo período construiu um conceito de simulação sem muita precisão teórica, mas que tentou conciliar as diferentes preferências pessoais dos julgadores e alcançar os casos em que se pretendia desconsiderar o planejamento²¹⁵.

Notáveis foram os casos em que o entendimento adotado no acórdão acabava por misturar elementos objetivos e subjetivos no conceito de simulação, com o intuito de ampliar o seu sentido. Apesar da fundamentação ser construída de forma a identificar os elementos da teoria causalista, ainda sofria influência voluntarista no que tange os termos utilizados na fundamentação das decisões. Esse sincretismo de conceitos fica claro na passagem seguinte, retirada da ementa do acórdão nº 101-95.409:

SIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.²¹⁶

A aplicação da teoria causalista amadureceu e pôde ser identificada com mais consistência no cenário pós segunda fase da jurisprudência administrativa, que iniciou sua mudança posteriormente a 2006. A alusão ao elemento da vontade deixou de ser adotada na fundamentação dos precedentes, e deu espaço para a diferença objetiva, incompatível e intencional entre o negócio declarado e o efetivamente executado. Identifica-se nessa fase a referência expressa à causa típica dos negócios jurídicos, de forma que o descompasso com o negócio efetivamente praticado configura a simulação, e que isso pode ocorrer tanto quando o negócio efetivo é feito de maneira obscura ou às claras.

²¹⁴ Acórdão nº 103-21.046, Conselheiro Relator Paschoal Raucci, Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 16/10/2002, por unanimidade.

²¹⁵ BOZZA, *Op. cit.*, p. 224.

²¹⁶ Acórdão nº 101-95.409, Conselheiro Relator Valmir Sandri, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 23/02/2006, por unanimidade.

A divergência entre causa típica abstrata e causa prática final do negócio foi expressamente invocada pelo Conselheiro Relator do acórdão nº 1103-001.052, no qual discutiu-se a ocorrência de simulação em caso sobre uma sociedade em conta de participação (SCP) e a figura do sócio ostensivo e oculto em relação à causa típica da modalidade empresarial. Confira-se:

Na causa típica de uma SCP estão presentes o fortalecimento do empreendimento do sócio ostensivo, enquanto tal, com os investimentos feitos pelo(s) sócio(s) oculto(s), e a repartição dos resultados entre ambas as categorias de sócios. [...] A insinceridade da causa da SCP se desnuda. Ou, ainda, em outras palavras, fica demonstrada a incompatibilidade entre a causa intentada ou fim concreto e a causa típica da SCP. É muito claro, portanto, que a SCP em questão não é uma sociedade em conta de participação, ou seja, a SCP é simulada. Caso de simulação relativa, como ficará mais claro adiante.²¹⁷

As transições jurisprudenciais não são fenômenos lineares, dado que é impossível compartimentar suas fases em períodos de características absolutas. Essa mudança é constante, ao longo da qual se pode identificar tendências predominantes dos julgadores em adotar um determinado conjunto de entendimentos a respeito de um tema específico, em oposição ao posicionamento adotado com mais frequência em momentos anteriores.

Pode-se dizer, portanto, que o momento atual se situa na transição da segunda para uma terceira fase da jurisprudência do CARF a respeito dos limites do planejamento fiscal. Nesse cenário, é possível perceber que o tema do propósito comercial já não é mais aplicado com a mesma intensidade do que os julgados da primeira década dos anos 2000.

A desconsideração do planejamento com base na ausência de propósitos extrafiscais, bem como a aplicação de ilícitos atípicos, tem sido feita com mais parcimônia. Ao mesmo tempo, a utilização da simulação de forma mais conceitualmente consistente vem diminuindo a frequência dos casos em que é vista como instrumento abrangente de combate à elisão fiscal, para voltar ao papel de infração fiscal típica²¹⁸. Veja-se o seguinte exemplo:

²¹⁷ Acórdão nº 1103-001.052, Conselheiro Relator Marcos Shigueo Takata, Terceira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Sessão de Julgamento, julgado em 07/05/2014, por unanimidade. No mesmo sentido, Acórdão nº 202-17274, Conselheiro Relator Antonio Zomer, Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, julgado em 23/08/2006, por unanimidade; Acórdão nº 101-96523, Conselheiro Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 23/01/2008, por unanimidade; Acórdão nº 107-09587, Conselheiro Relator Luiz Martins Valero, Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 17/12/2008, por unanimidade; Acórdão nº 108-09793, Conselheiro Relator Valéria Cabral Géó Verçoza, Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 18/12/2008, por maioria.

²¹⁸ FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Planejamento Tributário – entre o Positivismo Formalista e o Pós-positivismo Valorativo: a nova fase da jurisprudência administrativa e os limites para a desconsideração dos negócios jurídicos. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 223. Dialética, São Paulo, 2014, p. 38-55.

DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. AFASTAMENTO DA NÃO INCIDÊNCIA PELA AUTORIDADE FISCAL. LANÇAMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há base no sistema jurídico brasileiro para a autoridade fiscal afastar a não incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão legal para autoridade fiscal utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS. SUBSTANCIA DOS ATOS.

O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito negocial, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la. Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.²¹⁹

Ao mesmo tempo que se percebe o refinamento do conceito de simulação, em uma acepção mais técnica de incompatibilidade da causa típica com o negócio realizado, há uma retração do uso da teoria do abuso para desqualificar os planejamentos tidos como ilegítimos. Nessa esteira, merece menção o comentário feito pelo Conselheiro Relator do Acórdão nº 1302-001150, que, em seu voto, se pronunciou energicamente a respeito da desconsideração de operações de planejamento para fins de incidência fiscal com base em vícios não expressamente previstos na lei fiscal:

Os julgadores do CARF prestarão um grande serviço ao Estado e à sociedade brasileira se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, evitando que suas decisões fiquem ao sabor lotérico do entendimento de cada conselheiro sobre conceitos vagos não positivados como, por exemplo, 'falta de propósito negocial', que não passa de uma construção jurisprudencial alienígena sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio.²²⁰

Isso não significa que a jurisprudência esteja revertendo seu entendimento de volta para a primeira fase, referente ao formalismo positivista. O caminho adiante parece ser o do equilíbrio entre os dois extremos do espectro principiológico, no qual se afasta a preconcepção de que qualquer operação elisiva é ilegítima, bem como a de que qualquer negócio é válido, independentemente de haver substância ou não. O embate entre o fisco e o contribuinte deve ser pautado pela existência ou não de simulação ou fraude em determinado negócio jurídico, o que deve ser concluído a partir das provas carreadas no processo, sem a invocação de figuras destituídas de fundamento legal²²¹.

²¹⁹ Acórdão nº 2202-002.187, Conselheiro Relator Nelson Mallmann, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Sessão de Julgamento, julgado em 20/02/2013, por maioria.

²²⁰ Acórdão nº 1302-001150, Conselheiro Relator Alberto Pinto Souza Júnior, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Sessão de Julgamento, julgado em 07/08/2013, por unanimidade.

²²¹ FAJERSZTAJN; SANTOS, *Op. cit.*

Nesse sentido, a intenção que se verifica na terceira fase da jurisprudência administrativa é a tentativa de continuar dando a maior eficácia possível aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, coibindo aqueles planejamentos tributários manifestamente ilegítimos, mas sem negar vigência às demais regras estabelecidas pelo próprio texto constitucional, em relação a temas aos quais entendeu o constituinte que cabia regramento mais objetivo e menos abstrato. Pretende-se encontrar um meio termo para o embate principiológico, sem conferir supereficácia²²² aos princípios que auxiliam na desconsideração das operações realizadas pelo contribuinte, e subeficácia aos que servem para protegê-las da arbitrariedade da administração pública.

No entanto, essa moderação da resposta do CARF às operações elisivas não se verifica quando o assunto é a aplicação da multa de ofício qualificada. Desde o período entre 2000 e 2006, com o aumento da incidência da aplicação dos ilícitos atípicos, a punição aplicada aos casos de planejamento fiscal tem sido mais severa.

A jurisprudência se limitou a ampliar a qualificação da multa somente aos casos de simulação, deixando as demais hipóteses de evasão fiscal não fraudulenta para a multa de ofício comum, referente a 75% do valor do tributo. Dessa forma, a falta de motivos extrafiscais para as operações analisadas não foi equiparada às infrações dolosas. É o que se extrai da ementa do Acórdão nº 107-09.601, de 2008, assim como dos mais recentes, como o Acórdão nº 1402-002.325 de 2016 e o Acórdão nº 1402-002.513 de 2017, todos a respeito da dedução de verbas pagas a título de debêntures a empresas coligadas:

MULTA QUALIFICADA. Ainda que se possa vislumbrar nas condutas da autuada as figuras doutrinárias, e hoje positivadas na legislação civil, da fraude à lei e do abuso de direito, se os atos negociais foram devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando foi dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, porque não provadas as figuras delituosas requeridas pela lei que autoriza a exasperação da penalidade.²²³

OPERAÇÕES COM DEBÊNTURES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. ABUSO DE DIREITO. INDEDUTIBILIDADE.

O fato de os atos ou negócios jurídicos virem a ser executados de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial, não garante por si só, a dedutibilidade prevista na legislação tributária. Empréstimos entre coligadas e emissão de debêntures, com utilização de empresa veículo, quando o negócio substancialmente realizado teria sido o de subscrição e integralização de capital, visando a redução da carga tributária, condutas articuladas antes mesmo da ocorrência do fato gerador, implica em planejamento tributário abusivo, mais especificamente, elisão abusiva.

[...]

²²² BARRETO, *Op. cit.*, p. 88-89.

²²³ Acórdão nº 107-09.601, Conselheiro Relator Luiz Martins Valero, Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 17/12/2008, por unanimidade.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. CABIMENTO.

É cabível a qualificação da multa no caso de sonegação, fraude e conluio caracterizados pela comprovação de atos simulados.²²⁴

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. FRAUDE À LEI. ABUSO DE DIREITO.

Os institutos do abuso de direito e da fraude à lei, embora previstos na lei civil, não foram eleitos pelos legislador tributário para qualificação da penalidade. Aspecto relevante que deve ser considerado na aplicação da multa qualificada aos planejamentos diz respeito aos atos que constituem a conduta evasiva. Se nenhum desses atos foi falso, se tudo estava às claras para a fiscalização e não exigiu qualquer esforço para a aplicação dos efeitos tributários, não há razão para se qualificar a multa.²²⁵

A jurisprudência se moldou de tal forma a aplicar a multa qualificada de maneira irrestrita aos casos em que ficasse configurada a simulação. Essa presunção, no entanto, é feita, por vezes, sem a observância da necessidade de comprovação de todos os elementos do tipo do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996.

A simulação é infração fiscal cuja configuração não necessita do elemento volitivo do dolo. Assim como demonstra o art. 167 do CC, a simulação é causa de nulidade do negócio jurídico que depende apenas da realização objetiva de uma das hipóteses dos incisos do § 1º desse dispositivo. Da mesma forma, o art. 149, inciso VII, do CTN, permite a qualificação do dolo na simulação fiscal, mas não exige que aquele ocorra para que esta exista. Há de se concluir que a simulação, por si só, é infração fiscal comum, sujeita à responsabilidade objetiva do agente, conforme o art. 136 do CTN.

Por outro lado, assim como já exposto anteriormente, a multa qualificada pressupõe fraude ou sonegação, que são infrações dolosas, semelhantes àquelas dos tipos penais dos crimes contra a ordem tributária. Dessa forma, só se configuram se provado que o agente tinha o intuito específico de fraudar o Fisco.

A equiparação da simulação com a fraude, portanto, depende da presença do elemento subjetivo do tipo da multa, constatação esta que não é presumida, e depende de farta comprovação dos fatos que a autorizam. É esse o caso do Acórdão nº 9101-000.286, no qual se discutia a omissão de receitas de empresa que se utilizou de outras empresas “fantasma” para escoar parte de seu faturamento, conforme a ementa a seguir:

MULTA QUALIFICADA. A multa de ofício qualificada deve ser mantida se comprovada a fraude realizada pelo Contribuinte, constatados a divergência entre a verdade real e a verdade declarada pelo Contribuinte, e seus motivos simulatórios. Se

²²⁴ Acórdão nº 1402-002.325, Conselheiro Relator Demetrius Nichele Macei, 2º Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Sessão de Julgamento, julgado em 04/10/2016, por unanimidade.

²²⁵ Acórdão nº 1402-002.513, Conselheiro Relator Luiz Augusto de Souza Gonçalves, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Sessão de Julgamento, julgado em 17/05/2017, por maioria.

a empresa não existe de fato, servindo tão somente para acobertar as operações praticadas por outra empresa, deve ser mantida a multa de ofício qualificada.²²⁶

Apesar da ênfase da ementa no vício de vontade praticado pelos fiscalizados, há de se perceber que o caso não trata de simples simulação. Conforme foi apurado pela fiscalização, a sociedade fictícia envolvida não tinha sede fixa, era administrada por “laranjas”, apresentava o mesmo quadro societário da empresa principal, endereço falso, entre outras falsidades e informações ocultadas pelo contribuinte perante a fiscalização.

A partir desse quadro fático, os atos do contribuinte que se utilizaram de falsidade, por meio de negócios feitos às escuras, fazem com que transpareça o intuito de fraude que qualifica a simulação. Assim, mostra-se adequada a aplicação da multa de 150%.

No entanto, não é essa a regra que se verifica da análise da jurisprudência administrativa atual. Tornou-se comum o surgimento de precedentes, especialmente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que aplicam a multa qualificada a casos de simulação relativa caracterizada por operações feitas às claras, de forma pública, sem a intenção de embaraçar o conhecimento dos atos praticados por parte do Fisco. Confira-se o precedente:

MULTA QUALIFICADA. Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada.²²⁷

A simulação passou a ser tratada como sinônimo de intuito de fraude, de forma que a constatação de negócio simulado, seja ele em sentido abrangente ou restrito, permitiria a qualificação da multa de ofício.

Problemáticos são os casos de operações de reestruturação societária para viabilizar a alienação onerosa de controle societário em que, apesar de constatada a simulação relativa, as operações são feitas de forma lícita, o objeto do negócio dissimulado é lícito, e todos os atos feitos de forma pública, e ainda assim a multa qualificada é aplicada, mesmo sem comprovação cabal do dolo dos agentes. Confira-se exemplo de precedente firmado no Acórdão nº 106-17.149²²⁸:

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS. SIMULAÇÃO
Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado.

²²⁶ Acórdão nº 9101-000.286, Conselheiro Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 24/08/2009, por maioria.

²²⁷ Acórdão nº 9101-001.876, Conselheiro Relator Marcos Aurélio Pereira Valadão, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 19/03/2014, por maioria.

²²⁸ Acórdão nº 106-17.149, Conselheira Relatora Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 05/11/2008, por maioria.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. LEGALIDADE

A realização de operações estruturadas em sequência, embora individualmente ostentem legalidade do ponto de vista formal, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

[...]

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA

A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos da legislação de regência.

A equivalência da simulação com o intuito de fraude começou a ser aplicada de forma tão corriqueira que deu vazão para o surgimento de aberrações nas quais a infração que justificava a multa qualificada sequer estava ligada à outra infração que baseava a cobrança do tributo não pago.

No caso do Acórdão nº 9101-001.364, também da Câmara Superior, discutiu-se o arbitramento do lucro do contribuinte em função de omissão de receitas, mediante a falta de apresentação dos livros e documentos contábeis à autoridade fiscal.

Ao longo da fiscalização, constatou-se a interposição de pessoa na figura de sócio da empresa, enquanto o verdadeiro detentor do capital administrava a sociedade de maneira informal. No entanto, a razão da simulação por interposição de terceiro não tinha ligação com a omissão de receitas e a inexatidão dos registros contábeis da empresa. Na realidade, foi apurado que a *causa simulandi* da interposição de sócio fictício era a de evitar a constrição do patrimônio do verdadeiro sócio em caso de eventual execução fiscal.

É de se perceber que a simulação não tinha ligação com a infração que deu origem ao lançamento de ofício, mas foi utilizada como *ratio decidendi* para a qualificação da multa de maneira imprópria. Essa foi a fundamentação do voto do Conselheiro Relator, nos seguintes termos:

[...] a utilização do expediente de interpostas pessoas como sócios tem por fim frustrar eventual ação de execução fiscal, não configurando sonegação, que teria por objetivo esconder o fato gerador. Todavia, melhor refletindo, não me parece ser essa a leitura mais adequada da norma, eis que toda ação que objetiva impossibilitar a ação de execução afeta o crédito tributário correspondente.²²⁹

Ficou expresso no voto do Relator que não havia sonegação, visto que a interposição de pessoa, neste caso, não se prestava para ocultar o fato gerador. Dessa forma, a razão para a aplicação da multa qualificada foi mera possibilidade de fraude à execução fiscal, sem que esta infração tivesse sido consumada. Trata-se de punição do dolo sem a fraude, de infração em potencial, o que não tem fundamento legal.

²²⁹ Acórdão nº 9101-001.364, Conselheiro Relator Valmir Sandri, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 15/05/2012, por unanimidade.

É relevante chamar a atenção para os casos específicos que tratam do ágio interno, gerado por operações societárias com o intuito de reduzir a carga tributária da empresa, visto que a equiparação da simulação ao intuito de fraude para a qualificação da multa de ofício nessas situações se tornou praticamente automática, especialmente no âmbito da Câmara Superior. Confira-se ementa exemplificativa:

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.²³⁰

Verifica-se, portanto, que a aplicação da multa qualificada aos casos de simulação se tornou regra no CARF, mesmo sem a comprovação do elemento subjetivo que autoriza a qualificação.

As exceções a essa regra, todavia, são o que tem dado esperança aos patronos representantes dos contribuintes que atuam na Câmara Superior do CARF²³¹. A desqualificação da multa no caso Johnson & Johnson (Acórdão 9101-003.365), a respeito do ágio interno, julgado em 18/01/2018, reascendeu os ânimos dos que ali estavam em relação a uma possível mudança de entendimento em direção à aplicação da multa qualificada de forma mais cautelosa, com atenção às provas produzidas que demonstrem ou não de forma evidente o intuito de fraude. Eis a ementa do caso emblemático:

MULTA QUALIFICADA. A acusação de artificialismo de uma operação baseada na ausência de seu propósito negocial revelada pela geração de ágio interno e com uso de empresa veículo, sem a demonstração cabal de invalidades efetivas e do intuito de fraudar, sonegar ou atuar em conluio do sujeito passivo, com a devida subsunção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502/64 não autoriza a qualificação da multa de ofício,

²³⁰ Acórdão nº 9101-003.442, Conselheiro Relator Rafael Vidal de Araújo, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 06/03/2018, por unanimidade.

²³¹ Conforme aponta reportagem a respeito da sessão de julgamento do caso, “a decisão foi comemorada pelos advogados nos corredores do CARF por ser a única vitória dos contribuintes dentro do tema ágio, entre os diversos processos julgados naquele dia. Segundo advogados ouvidos pelo JOTA, o caso rompeu uma tendência da Câmara Superior de qualificar multas em caso de ágio interno, mas que o caso da Johnson&Johnson contou com a ‘robustez das provas apresentadas’. O entendimento é que, no cenário pós-Zelotes, o CARF continuou com uma postura rígida em torno de casos de ágio, mas também se manteve técnico em suas decisões.” (MENDES, Guilherme. *CARF afasta multa de 150% em caso de ágio da Johnson & Johnson*: Decisão envolveu transação de US\$1.5 bilhão para reorganizar companhia. JOTA: Brasília, 23/01/2018. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-multa-qualificada-agio-johnson-23012018>. Acesso em 28/05/2018).

independentemente do posicionamento que se tenha quanto à dedutibilidade do ágio na questão.²³²

Outra rara exceção foi o julgamento do Acórdão nº 9101-002.189, também da Câmara Superior, em que se discutia operação de emissão de debêntures pela sociedade controlada e compra, com pagamento do respectivo prêmio de aquisição, pela empresa controladora, o que seria em verdade um aporte de capital travestido de emissão de títulos de dívida, o que foi considerado simulação pela autoridade administrativa.

Conforme o voto vencedor, “Em resumo, a autuação fiscal concluiu que a emissão de debêntures em questão foi simulada e que tal fato, por si só, autorizaria a qualificação da multa de ofício. Ocorre que o artigo 44, II, da Lei 9.430/1996 não faz qualquer menção à simulação”. A fundamentação central para desqualificar a multa foi justamente o fato de que as circunstâncias da operação realizada permitiam concluir somente pela ocorrência de simulação, o que é diferente das práticas de sonegação, fraude ou conluio. Confira-se a ementa:

MULTA QUALIFICADA. Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).²³³

Por fim, cabe chamar atenção para o entendimento pacífico do CARF a respeito da aplicação de multa qualificada aos casos de omissão de receitas. Apesar de não ser tema ligado ao planejamento tributário propriamente dito, mostra-se importante indicador a respeito da qualificação das multas nos casos de infrações objetivas.

Assim como já mencionado anteriormente, o CARF pacificou o entendimento nas Súmulas nº 14 e 25, no sentido de que apuração de omissão de receitas ou rendimentos, bem como a presunção legal dessa omissão, não é capaz, por si só, de justificar a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do intuito de fraude do contribuinte.

Essas duas Súmulas nada mais fizeram do que tornar expresso o critério para a qualificação dolosa de infrações fiscais sujeitas à responsabilidade objetiva. Mostra-se mais uma vez que o intuito de fraude não se presume, e de que a prova cabal a respeito do dolo do agente é indispensável.

É curioso, contudo, que esse critério não seja aplicável aos casos de simulação em sua forma simples, feita por meio de atos lícitos, claros, públicos, sem o ardid e a malícia típicos da

²³² Acórdão nº 9101-003.365, Conselheira Relatora Daniele Souto Rodrigues Amadio, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 18/01/2018, por unanimidade.

²³³ Acórdão nº 9101-002.189, Conselheiro Relator Marcos Aurélio Pereira Valadão, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 21/01/2016, por maioria.

conduta fraudulenta. Esperar-se-ia que o critério para a qualificação da multa de ofício nos casos envolvendo simulação fosse o mesmo dos que envolvem outras infrações fiscais.

Não é o que se verifica na prática. Enquanto a omissão de receita continua a ensejar a multa de ofício simples, mesmo que de forma reiterada, a simulação é equiparada à fraude só pelo fato de ser simulação, na maioria dos casos, mesmo sem a verificação do elemento subjetivo.

O conceito causalista de simulação abrange diversos casos em que se verifica tranquilamente que o contribuinte não agiu de má-fé, por ter convicção da licitude de seus atos, mas que foram escolhidos de forma equivocada, esbarrando na simulação.

No entanto, não parece razoável admitir a qualificação da multa nesses casos. A conclusão a que se chega é a de que a jurisprudência do CARF a respeito da aplicação da multa qualificada aos casos de simulação ainda merece reflexão.

6. Conclusão

A doutrina a respeito do planejamento fiscal é dividida entre duas principais correntes, que definem a diferença entre elisão e evasão fiscal de maneiras distintas. Os autores clássicos adotam uma visão mais liberal, segundo a qual as operações do contribuinte só podem ser desconsideradas em função de infrações fiscais típicas, como a fraude e a simulação, e que o planejamento é permitido pela autonomia privada, que confere ao contribuinte a liberdade de se auto organizar da maneira que achar mais adequada.

Por outro lado, a vertente moderna da doutrina adota uma visão solidária a respeito do assunto, segundo a qual a elisão fiscal não é oponível quando em desacordo com o princípio da capacidade contributiva. As operações estruturadas pelo contribuinte com o intuito de economizar tributo devem ter propósito negocial, ou seja, algum motivo extrafiscal para serem realizadas. Dessa forma, outras patologias estariam aptas a causar a desconsideração do planejamento, mesmo que sem previsão legal expressa a respeito de sua aplicabilidade no âmbito fiscal.

Essa divergência doutrinária marcou a evolução do entendimento a respeito do tema na jurisprudência do CARF. Em um primeiro momento, a jurisprudência administrativa foi marcada pela aplicação da vertente clássica da doutrina, pela qual somente a simulação em sentido estrito, a fraude e a sonegação fiscais autorizavam a desqualificação do planejamento tributário.

No entanto, esse paradigma foi superado e deu espaço para a aplicação da vertente moderna na doutrina de forma ampla. O propósito negocial passou a ter papel central na análise das operações submetidas ao crivo do Fisco, de forma que todos os atos e negócios jurídicos sem motivação extratributária eram considerados inválidos. Observou-se que as patologias do planejamento, na realidade, não eram aplicadas com precisão conceitual, e assumiam feições distintas de um precedente para outro.

O aumento da repressão das estruturas negociais que não tivessem propósito negocial além da economia de tributos ocasionou respostas mais rigorosas dos julgadores, aumentando assim a aplicação da multa de ofício qualificada, destinada pela lei a infrações mais graves como a fraude e a sonegação fiscal.

Essa espécie de multa, no entanto, é típica das infrações fiscais dolosas, e somente é aplicável aos casos em que o elemento subjetivo do agente é comprovado por meio de ampla produção probatória, a fim de expor o intuito de fraude de forma explícita.

No entanto, o que se observou foi a aplicação da multa qualificada de maneira irrestrita, sem a devida atenção à necessidade de comprovação do dolo, especialmente nos casos que envolvem simulação.

Apesar da jurisprudência administrativa fiscal, no âmbito de competência do CARF, atualmente buscar reconhecer o equilíbrio entre a liberdade dos contribuintes de se auto organizarem e os limites formais que os arranjos negociais encontram na legislação tributária, a aplicação da multa de ofício qualificada não arrefeceu, sendo aplicada de forma vigorosa a todos os casos de simulação, fazendo a equivalência entre simulação e fraude fiscal.

Vale lembrar que o conceito de simulação tal qual aplicado atualmente é amplo, e se refere ao desvio entre a causa típica abstrata do negócio jurídico e os seus efeitos reais. Essa concepção de simulação é oriunda da teoria objetiva do negócio jurídico, que exclui o elemento subjetivo do contribuinte para que a simulação aconteça. Percebe-se, portanto, que a realização de negócio simulado, conforme a legislação, não depende, por si só, de dolo.

Quando se fala em desconsideração do planejamento tributário, existem certas inferências que podem ser feitas a partir da locução “se – portanto”, como por exemplo a os meios ilícitos e o dolo específico em relação à fraude, a ocorrência de simulação em relação à evasão fiscal, entre outros. São relações sobre as quais não paira dúvida, assim como definidas na legislação pertinente, e sempre foram pacíficas tanto na doutrina como na jurisprudência administrativa.

No entanto, a relação direta entre a simulação em qualquer de seus tipos e a aplicação da multa de ofício qualificada não é uma inferência que se pode fazer a partir do texto da lei, não há nada expresso nesse sentido.

De fato, os dispositivos que tratam da simulação, tanto no Código Civil quanto no Código Tributário Nacional, não exigem o dolo para a sua configuração, tampouco submetem seu regramento às normas referentes às infrações dolosas.

Pelo contrário, as condutas típicas dolosas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, bem como os crimes contra a ordem tributária da lei 8.137/1990, não fazem nenhuma referência à simulação. As condutas descritas nesses dispositivos são amplas, de forma a abranger qualquer infração, desde que haja dolo, mas sem se referirem a qualquer infração específica.

A redação dos dispositivos do CTN, que mencionam os institutos “dolo, fraude ou simulação” sempre de forma conjunta, pode dar a impressão de que essas figuras devem ser valoradas em pé de igualdade.

No entanto, assim como desenvolvido anteriormente, a simulação e a fraude têm conceitos distintos, delineados por normas diferentes, e que não correspondem à mesma coisa. Não se exclui a possibilidade de haver simulação fraudulenta ou fraude por simulação, mas essa conclusão não é automática.

No que tange o dolo, este é o elemento subjetivo que pode qualificar a simulação ou a fraude que o acompanham ao longo do Código, mas não se trata de figura autônoma, de forma que não configura, por si só, infração tributária ou sequer razão para a desqualificação de planejamento tributário por abuso. O resultado a que se chega é o de que a simulação não está necessariamente ligada ao dolo ou a fraude, essa ligação deve ser feita mediante prova cabal de intuito de fraude no processo administrativo fiscal.

Por isso, enaltecer os indícios que levaram o julgador a concluir pela configuração de simulação, sem a comprovação de nenhum fato que mostre o dolo do contribuinte de fraudar o fisco, não é prova que autorize a qualificação da multa de ofício.

Concluir-se pela manutenção da desconsideração da operação não é condição suficiente para justificar a qualificação da multa. É necessário formular critérios mais precisos para a aplicação dessa penalidade agravada.

Um critério interessante para orientar a análise dos julgadores a respeito desse assunto foi o exposto pela Conselheiro Relator no voto vencedor do Acórdão nº 101- 95.537²³⁴, no sentido de que a multa qualificada deve ser aplicada somente a casos de simulação absoluta.

A simulação em sua forma absoluta serve como ficção pura, que não encobre nenhum negócio efetivo entre as partes. Conforme o Relator, se a simulação fosse absoluta, feita por meio da interposição de pessoa ou a antedata dos instrumentos contratuais, tal infração seria sempre equivalente aos crimes de falsidade documental ou de falsidade ideológica, o que demonstraria o dolo do agente, autorizando a qualificação da multa.

Nos casos de simulação relativa, nos quais os negócios fossem devidamente informados pelo contribuinte, com as devidas declarações e registros contábeis, não haveria que se falar com qualificação da multa de ofício.

A esse tipo de caso, aplicar-se-ia a hipótese do denominado erro de proibição, afastando o dolo típico da infração qualificada “pela razoabilidade do desconhecimento da ilicitude do ato praticado”, mantendo-se somente a multa de ofício comum, referente a 75% do valor do tributo devido, em função da infração fiscal objetiva.

²³⁴ Acórdão nº 101- 95.537, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 24/05/2006, por maioria.

O erro sobre a ilicitude do fato significa que o agente supõe agir de forma lícita em função da perda da compreensão da ilicitude do fato, aplicável usualmente no âmbito do direito penal. Outrossim, observa-se que a presença do dolo específico que ostentam as infrações de fraude e sonegação fiscal é a mesma que autoriza a persecução penal por crime contra a ordem tributária, razão pela qual os princípios gerais de direito penal são aplicáveis à multa de ofício qualificada.

É difícil dizer que esse é um critério absoluto, dado que não se pode afirmar com certeza que a simulação relativa, em qualquer caso, seja praticada em função de o agente não compreender a ilicitude de sua conduta.

No entanto, a observância dessa formulação serve de bom indicativo para orientar a interpretação dos fatos no caso concreto. É perfeitamente possível que o contribuinte, determinado pela vontade de economizar tributos, desenhe estrutura comercial complexa para alcançar esse fim, feita de forma pública, amplamente divulgada e informada ao Fisco, e tenha pela convicção de sua licitude e legitimidade em relação ao ordenamento. Nesses casos, realmente, o intuito de fraude não fica evidente somente pelos indícios que configuram a simulação relativa.

A conclusão a qual se chega é de que o dolo de fraudar o Fisco tem que ser comprovado, e a simulação, por si só, não o demonstra. A tendência moderada de se aplicar a teoria do propósito comercial com parcimônia deve levar a uma nova reflexão a respeito da aplicação da multa de ofício qualificada aos casos de simulação no planejamento tributário.

A ausência de um critério consistente para definir como se identifica o elemento subjetivo autorizador da qualificação da multa de ofício traz inevitavelmente a insegurança jurídica, que atinge frontalmente o contribuinte, que não consegue saber qual entendimento lhe será aplicado.

Bibliografia

ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 192, 2011.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. Planejamento Tributário e Evasão. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Planejamento Fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995.

ANDRADE, Leonardo Aguirra. *Estrutura Elusiva de Atos e Negócios Jurídicos no Direito Tributário Brasileiro*: limites do planejamento tributário. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário – USP: São Paulo, 2014.

ANGELO, Carlos Eduardo Peroba. Aplicação dos Conceitos de Planejamento Tributário na Jurisprudência do Antigo Conselho de Contribuintes e na Doutrina. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*: mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de Incidência Tributária*. 6. ed. 16. tir. São Paulo: Malheiros, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*. 11. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alvez, 1956.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 6. ed., 1995.

BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1402-01.080, Conselheiro Relator Antônio José Praga de Souza, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, julgado em 14/06/2012.

_____. Acórdão nº 1103-00.501, Conselheiro Relator José Sérgio Gomes, 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, julgado em 30/06/2011.

_____. Acórdão nº 1102-001.080, Conselheiro Relator João Otávio Oppermann Thome, 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, julgado em 09/04/2014.

_____. Acórdão nº 2801-002.733, Conselheiro Relator Marcelo Vasconcelos de Almeida, 1ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento, julgado em 17/10/2012.

_____. Acórdão nº 3403-002.854, Conselheiro Relator Alexandre Kern, 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, julgado em 26/03/2014.

_____. Acórdão nº 204-02.895, Conselheiro Relator Jorge Freire, Segundo Conselho de Contribuintes, julgado em 21/11/2007.

_____. Acórdão nº 1401-000.582, Conselheiro Relator Antônio Bezerra Neto, 1ª Turma da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, julgado em 29/06/2011.

_____. Acórdão nº 104-20.595, Conselheiro Relator Nelson Mallmann, Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 14/04/2005.

_____. Acórdão nº 106-09.343, Conselheiro Relator Genésio Deschamps, Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 18/09/1997..

_____. Acórdão nº 101-93.616, Conselheiro Relator Sandra Maria Faroni, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 20/09/2001.

_____. Acórdão CSRF/01-01.756, Conselheiro Relator Carlos Emmanuel dos Santos Paiva, Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 17/10/1994.

_____. Acórdão nº 101-92.999, Conselheiro Relator Kazuki Shiobara, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado 14/03/2000.

_____. Acórdão nº 101-93.204, Conselheiro Relator Kazuki Shiobara, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 17/10/2000.

_____. Acórdão nº 203-07.153, Conselheiro Relator Otávio Dantas Cartaxo, Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, julgado em 20/03/2001.

_____. Acórdão nº 107-06.076, Conselheiro Relator Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 17/10/2000.

_____. Acórdão nº 101-93.209, Conselheiro Relator Kazuki Shiobara, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 17/10/2000.

_____. Acórdão CSRF/01-02.107, Conselheiro Relator Verinaldo Henrique da Silva, Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 02/12/1996.

_____. Acórdão nº 104-21.498, Conselheira Relatora Maria Helena Cotta Cardozo, Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 23/03/2006.

_____. Acórdão nº 1401-000.868, Conselheiro Relator Fernando Luiz Gomes de Mattos, Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 13/09/2012.

_____. Acórdão nº 2102-00.447, Conselheiro Relator Giovanni Christian Nunes Campos, 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, julgado em 04/12/2009.

_____. Acórdão nº 1301-000.711, Conselheiro Relator Valmir Sandri, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, julgado em 19/10/2011.

_____. Acórdão nº 101-95.028, Conselheiro Relator Sebastião Rodrigues Cabral, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 16/06/2005.

_____. Acórdão nº 202-15765, Conselheiro Relator Jorge Freire, Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, julgado em 14/09/2004.

_____. Acórdão nº 104-21.729, Conselheiro Relator Pedro Paulo Pereira Barbosa, Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 26/07/2006.

_____. Acórdão nº 101-93.616, Conselheiro Relator Sandra Maria Faroni, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 20/09/2001.

_____. Acórdão nº 103-21.046, Conselheiro Relator Paschoal Raucci, Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 16/10/2002.

_____. Acórdão nº 101-95.409, Conselheiro Relator Valmir Sandri, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 23/02/2006.

_____. Acórdão nº 1103-001.052, Conselheiro Relator Marcos Shiguelo Takata, Terceira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Sessão de Julgamento, julgado em 07/05/2014.

_____. Acórdão nº 202-17274, Conselheiro Relator Antonio Zomer, Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, julgado em 23/08/2006.

_____. Acórdão nº 101-96523, Conselheiro Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 23/01/2008.

_____. Acórdão nº 107-09587, Conselheiro Relator Luiz Martins Valero, Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 17/12/2008.

_____. Acórdão nº 108-09793, Conselheiro Relator Valéria Cabral Géo Verçoza, Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 18/12/2008.

_____. Acórdão nº 2202-002.187, Conselheiro Relator Nelson Mallmann, 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Segunda Sessão de Julgamento, julgado em 20/02/2013.

_____. Acórdão nº 1302-001150, Conselheiro Relator Alberto Pinto Souza Júnior, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Sessão de Julgamento, julgado em 07/08/2013.

_____. Acórdão nº 107-09.601, Conselheiro Relator Luiz Martins Valero, Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 17/12/2008.

_____. Acórdão nº 1402-002.325, Conselheiro Relator Demetrius Nichele Macei, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Sessão de Julgamento, julgado em 04/10/2016.

_____. Acórdão nº 1402-002.513, Conselheiro Relator Luiz Augusto de Souza Gonçalves, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Sessão de Julgamento, julgado em 17/05/2017.

_____. Acórdão nº 9101-000.286, Conselheiro Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 24/08/2009.

_____. Acórdão nº 9101-001.876, Conselheiro Relator Marcos Aurélio Pereira Valadão, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 19/03/2014.

_____. Acórdão nº 106-17.149, Conselheira Relatora Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 05/11/2008.

_____. Acórdão nº 9101-001.364, Conselheiro Relator Valmir Sandri, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 15/05/2012.

_____. Acórdão nº 9101-003.442, Conselheiro Relator Rafael Vidal de Araújo, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 06/03/2018.

_____. Acórdão nº 9101-003.365, Conselheira Relatora Daniele Souto Rodrigues Amadio, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 18/01/2018.

_____. Acórdão nº 101- 95.537, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, julgado em 24/05/2006.

_____. Acórdão nº 9101-002.189, Conselheiro Relator Marcos Aurélio Pereira Valadão, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 21/01/2016.

_____. Memória Institucional. Publicado em 12/05/2015, última modificação em 15/12/2015. Disponível em <https://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/memoria-institucional>, acesso em 28/05/2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo em RE nº 271.286/RS, Ministro Relator Celso de Mello, 2ª Turma, publicado no Diário Oficial em 24/11/2000.

_____. RE nº 60.287, Ministro Relator Antônio Villas Boas, 2ª Turma, julgado em 06/09/1966, publicado 19/10/1966.

_____. RE nº 60.438, Ministro Relator Antônio Villas Boas, 2ª Turma, julgado em 06/09/1966, publicado 19/10/1966.

_____. RE nº 61.434, Ministro Relator Thompson Flores, 3ª Turma, julgado em 22/11/1968, publicado em 14/03/1969.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 155.242/RJ, Ministro Relator Sálvio de Figueiredo Teixeira, 4ª Turma, julgado em 15/02/1999, publicado no Diário Oficial em 02/05/2000.

_____. Tribunal Federal de Recursos. Apelação Cível nº 115.478/RS, julgada pela 6ª Turma do Tribunal Federal de Recursos em 18/02/87, de relatoria do Ministro Américo Luz. Revista do Tribunal Federal de Recursos, nº 146, 1987.

CAMARGO, Antônio Luiz Chaves. *Motivo, Vontade, Intenção, Dolo*. Tese de livre-docência apresentada à Faculdade de Direito da USP. São Paulo, 1986.

CARVALHO, Ivo César Barreto. *Elisão Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro*. São Paulo: MP, 2007.

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

_____. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. Entre a forma e o conteúdo da desconstituição dos negócios jurídicos simulados. *Revista de Direito Tributário*. Vol. 14. São Paulo: Malheiros, 2011.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 218, 2013.

DANTAS, Felipe Dutra. *Planejamento Tributário*. Grupo Ibmec Educacional, 2016.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2ª ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

ELANI, André; ZILVETI, Fernando. Planejamento Tributário – resistência ao poder de tributar. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

FAJERSZTAJN, Bruno. Caso Josapar: Reflexão sobre a chamada incorporação às avessas à luz de um caso típico de simulação. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coord.). *Planejamento Tributário: Análise de Casos*. 3ª ed. São Paulo: MP Editora, v. 3, 2014.

_____. *Multas Tributárias – regime jurídico, fundamentação e limites*. Dissertação de mestrado em direito tributário. São Paulo: USP, 2016.

FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Planejamento Tributário – entre o Positivismo Formalista e o Pós-positivismo Valorativo: a nova fase da jurisprudência administrativa e os limites para a desconsideração dos negócios jurídicos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 223. Dialética, São Paulo, 2014.

FERRARA, Francisco. *A Simulação dos Negócios Jurídicos*. Tradução de A. Bossa. São Paulo: Saraiva, 1939.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Simulação e Negócio Indireto no Direito Tributário e à Luz do Novo Código Civil*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Fórum: Belo Horizonte, ano 8, n. 48, 2010.

FLÁVIO NETO, Luís. *Teorias do “abuso” no planejamento tributário*. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário – USP: 2011.

FOLLONI, André. Planejamento Tributário e Norma Antielisiva no Direito Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de Direito Administrativo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

GAINO, Itamar. *A Simulação dos Negócios Jurídicos*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GERMANO, Livia De Carli. *A Elisão Tributária e os Limites à Requalificação dos Negócios Jurídicos*. São Paulo: Dissertação de Mestrado em Direito Tributário - USP, 2010.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da "fraude à Lei tributária" prevista no art. 116, parágrafo único do CNT. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 68, 2001.

_____. Dois Conceitos de Simulação e suas Consequências para os Limites da Elisão Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v. 11. São Paulo: Dialética, 2007.

GODOI, Marciano Seabra de; FERRAZ, Andréa Karla. Planejamento Tributário e Simulação: estudo e análise dos casos REXNORD e JOSAPAR. *Revista Direito GV*. São Paulo, nº 8 (1), 2012.

GONÇALVES, Luiz da Cunha. *Tratado de Direito Civil em Comentário ao Código Civil Português*. 2 ed., atualizada e aumentada, e 1ª ed. brasileira. São Paulo: Max Limonad, 1956, vol. 5, t. 2.

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

GRECO, Rogério. *Curso de Direito Penal: parte geral*. 15. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário Jurídico Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2000.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. 6ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes. *A Evasão e a Fraude Fiscais Face à Teoria da Interpretação da Lei Fiscal*. Lisboa: Revista Fisco, n. 32, 1991.

LIMA, Otto de Sousa. *Negócio Fiduciário*. São Paulo: RT, 1962.

LOTUFO, Renan. *Código Civil Comentado: parte geral (arts. 1º a 232)*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, vol. 1.

MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

_____. Introdução ao Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Planejamento Fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995.

_____. Elisão e Evasão de Tributos. In: YAMASHITA, Douglas (org.). *Planejamento Tributário – à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007.

MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulamentação*. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONA, José Ruben. Elisão e Evasão de Tributos – estudo de casos. . In: YAMASHITA, Douglas (org.). *Planejamento Tributário – à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007.

MENDES, Guilherme. *CARF afasta multa de 150% em caso de ágio da Johnson & Johnson: Decisão envolveu transação de US\$1.5 bilhão para reorganizar companhia*. JOTA: Brasília, 23/01/2018. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-multa-qualificada-agio-johnson-23012018>. Acesso em 28/05/2018.

MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. *A Simulação no Direito Civil Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.

NETO, Luís Flávio. *Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário*. Dissertação de mestrado em direito tributário – USP: São Paulo, 2011.

NISHIOKA, Alexandre Naoki. *Planejamento Fiscal e Elusão Tributária na Constituição e Gestão de Sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração*. Tese de Doutorado em Direito Tributário – USP: São Paulo, 2010.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Leis Penais e Processuais Penais Comentadas*. 8. ed. Vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Vol. 1 – Introdução ao Direito Civil, Teoria Geral de Direito Civil. 26ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

PEREIRA, César Guimarães. *Elisão Tributária e Função Administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001.

PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves. O Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN e a Norma Antielisão. In: ANAN JR., Pedro (org.). *Planejamento Fiscal: aspectos teóricos e práticos*. Vol. II, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, t. IV.

QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius Nichele. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. *Revista Jurídica da Presidência*, v. 17, n. 113. Brasília, Out. 2015/Jan. 2016.

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

ROLIM, João Dácio; ROSENBLATT, Paulo. Dez Anos da Norma Geral Antielisiva no Brasil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 197, 2011.

ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. Caderno de Pesquisas Tributárias. Elisão e Evasão Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra (org.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Vol. 13. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário e Garantias dos Contribuintes: entre a norma geral Antielisiva portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire; GOMES, Fabio Luiz; CATARINO, João Ricardo (org.). *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário – Homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*: mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SOUZA, Hamilton Dias de. FUNARO, Hugo. A Insuficiência de Densidade Normativa da ‘Norma Antielisão’ (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). *Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 146. São Paulo: Dialética, 2007.

TENÓRIO, Igor. *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1973.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

VIOL, Andréa Lemgruger. *A Finalidade da Tributação a sua Difusão na Sociedade*. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acesso em 28/05/2018.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

YAMASHITA, Douglas. Limites à Economia de Tributos: da teoria legal à prática jurisprudencial. In: YAMASHITA, Douglas (org.). *Planejamento Tributário – à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007.