



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

GLEODES VICTOR DUARTE DE SOUZA

MITIGAÇÃO DO DIREITO À ECONOMIA DE TRIBUTOS PELA NORMA
GERAL ANTIELISIVA: DA INCONSTITUCIONALIDADE À
INSEGURANÇA JURÍDICA

BRASÍLIA/DF

2018

GLEODES VICTOR DUARTE DE SOUZA

MITIGAÇÃO DO DIREITO À ECONOMIA DE TRIBUTOS PELA NORMA
GERAL ANTIELISIVA: DA INCONSTITUCIONALIDADE À
INSEGURANÇA JURÍDICA

Trabalho de conclusão de curso apresentado como
requisito parcial à obtenção do título de bacharel em
Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de
Brasília - UnB.

Orientador: Prof. Dr. Antônio de Moura Borges.

BRASÍLIA

2018

Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

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

Gleodes Victor Duarte de Souza

BANCA EXAMINADORA

ANTONIO DE MOURA BORGES - ORIENTADOR

PhD em Direito pela Georgetown University Law Center e pela Universidad Complutense de Madrid

CLECIO SANTOS NUNES

Doutor em Direito Tributário pela Universidade de Brasília - UnB

RICARDO FERNANDES PAIXÃO

Doutor em Administração e Economia pela Universidade de São Paulo – USP

Brasília, 19 de junho de 2018.

AGRADECIMENTO

Serei eternamente grato àqueles que, antes de mim, envidaram esforços para garantir-me as oportunidades que tive, pois de nada valeria tamanho esforço pessoal se não houvesse uma base sólida e firme para estabelecer grandes feitos. Lourdes Martins Duarte de Souza e Gleoson Pereira de Souza, meus pais, acreditaram em mim e me proporcionaram muito mais que o necessário para que eu atingisse quaisquer objetivos que eu viesse a traçar. Nos momentos de indecisão, tive meu irmão, Gledson Kássius, sempre disposto a dar opiniões e ajudar. Agradeço ainda à minha tia Cláudia, que se dedicou a fazer parte da minha criação, e à minha avó Valdivina, que através de seus ensinamentos me fez ter a certeza de eu que havia feito a melhor escolha ao optar pelo caminho do Direito. Sou grato à minha namorada, Ilanna Moura, pelo companheirismo, pelo carinho, por me incentivar a crescer e por querer compartilhar seu futuro comigo. Deus me abençoou com a oportunidade de fazer parte desta família incrível e sou grato a ele por isso.

Agradeço ao meu professor orientador, Dr. Antônio de Moura Borges, pela compreensão, pela liberdade de desenvolvimento da pesquisa e por todo o saber transmitido, cujos conselhos (que iam muito além do Direito Tributário) levarei por toda a minha vida. Aos membros da banca examinadora de monografia, professores Dr. Ricardo Fernandes Paixão e Dr. Cleucio Santos Nunes pelas observações e elogios ao trabalho. Agradeço aos professores Dr. Ney de Barros Bello Filho, por ter me dado a compreensão do direito penal tal como ele é, ao professor Dr. Jorge Octávio Lavocat Galvão, por ter despertado o interesse pelo Direito Constitucional e por ter mostrado, durante o estágio supervisionado, juntamente com a professora Dra. Suzana Borges Viegas de Lima, como exercer advocacia de excelência independentemente do cliente a quem ela se destina.

Agradeço aos que foram mais do que colegas de trabalho e se tornaram verdadeiros amigos na Assessoria Jurídica da Valec – Engenharia, Construções e Ferrovias S.A., ambiente no qual tive meu primeiro contato com o direito e com pessoas nas quais me inspiro. Sou grato pela oportunidade de trabalhar na Defensoria Pública da União, onde pude colocar em prática o saber jurídico adquirido na universidade, bem como as competências de liderança ao me tornar supervisor de uma equipe brilhante que com certeza me fez aprender mais do que pude ensinar. E agradeço à minha atual chefe, Defensora Federal Luciana Grando Bregolin Ditz, pelo convite para ser assessor, dando meus primeiros passos na carreira jurídica como bacharel.

RESUMO

A elaboração de um dispositivo normativo cuja abrangência não é bem delimitada acarreta danos severos ao próprio ordenamento jurídico, principalmente quando se trata de norma dotada de instrumentos subjetivos e de aplicação genérica. O art. 116 do Código Tributário Nacional abre margem para que a autoridade administrativa atue de forma indistinta e sua aplicação demonstra a notória carência de mecanismos objetivos de tipificação para caracterização de obrigações tributárias. O poder discricionário sem balizas conferido à autoridade administrativa qualifica a norma geral antielisiva como dever geral de vedação à elisão fiscal, podendo obstar o exercício do direito subjetivo à economia de tributos, reduzir as garantias individuais perante o Estado ao suprimir a limitação ao poder de tributar e transformar o tributo em mecanismo de sanção contra atos elisivos.

Palavras-chave: Norma Geral Antielisiva, Planejamento Tributário, obscuridade, insegurança jurídica.

ABSTRACT

Drafting a normative device whose scope is not well designed entails severe damages to the legal system, above all when it comes richly endowed with subjective and generical enforcement tools. The article 116 of National Tax Code allows the administrative authority to act indistinctly and its application enhance a notorious lack of objective typification mechanisms for the characterization of tax obligations. The unrestricted discretionary power granted for the administrative authority qualifies the general anti-tax rule as a general duty to stave off tax avoidance, may preclude the exercise of the civil right to tax savings, reduce individual guarantees against the State by removing the limitation to the taxes and turn the tax into a mechanism of sanction against avoidance acts.

Keywords: Anti-Avoidance General Rule, Tax Planning, obscurity, legal insecurity.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. PONDERAÇÃO VALORATIVA E PRINCIPIOLÓGICA NA LEGITIMAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	13
1.1. LEGITIMAÇÃO E LIMITAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	
1.1.1. PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE FISCAL.....	14
1.1.2. PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE FISCAL	19
1.1.3. PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO SEGUNDO A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E ISONOMIA	20
1.1.4. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E ESPECIFICIDADE CONCEITUAL FECHADA (TIPICIDADE TRIBUTÁRIA)	25
2. ANÁLISE INTERPRETATIVA DA LEI TRIBUTÁRIA: ABORDAGEM CRÍTICA	
2.1. PROBLEMÁTICA CONCEITUAL	30
2.2. ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO	32
2.3. CRITÉRIOS DE QUALIFICAÇÃO	34
2.3.1. SIMULAÇÃO E NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO	37
2.3.2. PROPÓSITO NEGOCIAL E ABUSO DAS FORMAS	39
3. ANÁLISE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA (CARF)	43
4. ELISÃO FISCAL COMO DIREITO SUBJETIVO PÚBLICO ANTE À INSCONTITUCIONALIDADE DA NORMA GERAL ANTIELISIVA	54
4.1. NORMA GERAL ANTIELISIVA COMO DEVER GERAL DE VEDAÇÃO À ELISÃO FISCAL	58
4.2. MITIGAÇÃO DA LIBERDADE DE AÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	61
4.3. OBSCURIDADE NORMATIVA E PODER DISCRICIONÁRIO	64
5. CONCLUSÃO	68
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	71

INTRODUÇÃO

Historicamente, as ciências jurídicas costumam sofrer oscilações doutrinárias, jurisprudenciais e legislativas atreladas ao momento em que estão inseridas e às mudanças implementadas no ordenamento. Em alguns institutos, no entanto, o grau de incerteza é tal que a doutrina, a lei e a jurisprudência divergem fortemente entre si. A elisão tributária permanece válida segundo a doutrina majoritária, no entanto, a predileção do contribuinte por uma alternativa mais benéfica visando única e exclusivamente diminuir a carga tributária tem legitimado a desqualificação da elisão, segundo o CARF.

Nesse sentido, o presente trabalho aborda a insegurança jurídica e suas consequências como um entrave para o pleno exercício do direito à economia de tributos, corroborando os embates entre contribuinte e Fisco, uma vez que, em geral, a desqualificação ocorre através da uniformização de termos cujos significados são distintos entre si. E o que se mostra pendente é uma equalização das figuras que se assemelham – na forma – com a elisão fiscal, até que o legislador elimine as lacunas da lei.

Ao mesmo tempo em que a tributação se prova essencial para o exercício das funções do Estado, ela representa uma interferência direta no patrimônio do contribuinte. O Estado depende da arrecadação para seu pleno funcionamento, enquanto a prática comercial do contribuinte visa a obtenção do máximo de receitas, com o mínimo possível de despesas, visando a obtenção de lucro.

Por se tratar de uma necessidade para o desempenho de suas funções, o Estado pode e deve dispor do poder de instituir tributos. No contexto de um Estado Democrático de Direito, tal poder possui fundamentos e limitações expressos na Constituição Federal, ao passo que, firma-se na participação de cada indivíduo na manutenção e no exercício das funções da Administração Pública e é limitada pelas garantias constitucionais que protegem o contribuinte contra o arbítrio e abuso do ente tributante¹.

Tais garantias são capazes de reduzir o grau de rejeição social² às normas fiscais à medida em que se aumenta o grau de segurança jurídica, fundamental para que o contrato social seja reconhecido e cumprido em todas as suas esferas. Apesar de não constar de forma expressa no rol de princípios tributários, dela advém os fundamentos para as garantias do contribuinte

¹ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 34.

² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Elisão e Evasão Fiscal*. Revista dos Tribunais: Dezembro de 1988, p. 31.

na relação jurídico-tributária. Compreende, assim, a certeza do direito, a intangibilidade das relações jurídicas, a confiança no tráfico jurídico e a tutela jurisdicional.

Nesse contexto, o Direito Tributário incorpora valores e princípios que são tomados como diretrizes a fim de legitimar a imposição onerosa das obrigações tributárias perante o contribuinte por meio do compromisso coletivo perante o Estado, no desempenho de suas funções. Assim, a base de vários princípios constitucionais tributários dispostos na Constituição Federal de 1988, na Seção “Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, em especial os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade é a segurança jurídica.

Contudo, a sensação de segurança jurídica é prejudicada quando há carência substancial de definição, objetividade ou quando a divergência interpretativa é tamanha a ponto de não ser possível atribuir um sentido devidamente delimitado à uma norma. Nessa situação, onde deveria existir limitação passa a existir mera subsunção, o que reflete diretamente na interpretação normativa. E não há como afastar a importância da interpretação, principalmente sobre normas cujo conteúdo material não é demarcado o bastante para dirimir a possibilidade de interpretações múltiplas e dissonantes entre si.

Deste modo, a interpretação figura como mediadora entre o caráter geral do texto e sua aplicação particular, apontando para dois cenários opostos. Um tendendo à rigidez e privilegiando a liberdade individual, e o outro em direção à elasticidade por meio da interpretação e desenvolvimento do Direito.

Comparativamente, é imperiosa a noção de segurança jurídica nas demais áreas do ordenamento brasileiro, tal como ocorre no Direito Penal, onde há implícito um dever de compromisso com o contrato social, vez que as condutas são tipificadas mediante observância de valores como respeito à vida alheia, à propriedade, à liberdade, etc. Tal compromisso de lealdade está presente inclusive nas ocasiões em que os preceitos são descumpridos e o Estado se encarrega de utilizar os mecanismos que dispõe para impor a sanção penal no caso concreto e exercer correção e coerção ao valorar o bem jurídico violado³.

³ Cf. Fernando Capez: “Na medida em que o Estado se torna vagaroso ou omissivo, ou mesmo injusto, dando tratamento díspar a situações assemelhadas, acaba por incutir na consciência coletiva a pouca importância que dedica aos valores éticos e sociais, afetando a crença na justiça penal e propiciando que a sociedade deixe de respeitar tais valores, pois ele próprio se incumbiu de demonstrar sua pouca ou nenhuma vontade no acatamento a tais deveres, através de sua morosidade, ineficiência e omissão (...) De pouco adianta o recrudescimento e a draconização de leis penais, porque o indivíduo tenderá sempre ao descumprimento adotando postura individualista e canalizando sua força intelectual para subtrair-se aos mecanismos de coerção. O que era um dever ético absoluto passa a ser relativo em cada caso concreto, de onde se conclui que uma administração da justiça penal insegura em si mesma torna vacilante a vigência dos deveres sociais elementares, sacudindo todo o mundo do valor ético”. (CAPEZ, Fernando. *Curso de Direito Penal, Volume I, Parte Geral*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 20 et seq).

De forma hipotética, faz-se o seguinte questionamento: seria razoável que o Estado atribuísse à autoridade administrativa poder para julgar condutas que, apesar de não estarem tipificadas, pudessem ser caracterizadas dentro de algum ilícito punível? Ora, se o Poder Legislativo ainda não conseguiu estabelecer todas as possibilidades de crimes e contravenções penais, uma alternativa para preencher tais lacunas seria conferir poder decisório que, de forma discricionária, tipifique condutas no caso concreto.

Parece óbvio o fato de que o Estado jamais conseguirá, de antemão, provisionar cada conduta possível de ser praticada pelo cidadão e estabelecer sanção para cada uma delas, se for o caso. No entanto, o Direito Penal brasileiro não admite o uso de analogia em norma penal incriminadora (*in malam partem*), visto que fere o princípio da reserva legal ao considerar crime um fato não definido em lei⁴.

O referido princípio, posto em prática com o objetivo de garantir a segurança jurídica e conter o arbítrio, foi essencial para que o cidadão aceitasse deixar seu estado natural para viver em sociedade, com a garantia de que somente estaria sujeito à punição se incidisse nas hipóteses elencadas em leis objetivas e impessoais, de acordo com a Teoria do Contrato Social⁵. Ademais, somente as leis podem decretar penas dos delitos e tal autoridade deve residir no legislador⁶.

O princípio da reserva legal e o poder-dever do Estado na atividade legislativa fundamentam a segurança jurídica não somente no ramo do Direito Penal, mostrando-se cabível em todo o ordenamento do Estado Democrático de Direito. Daí o risco em se produzir uma norma tributária cujo conteúdo afronta diretamente estas bases, portanto. Primeiro, ao fazer uso de analogia *in malam partem* na caracterização de práticas ilícitas, segundo, ao delegar poder decisório à autoridade administrativa, para que interprete e decida através das lacunas legais.

Enfim, o imbróglio que envolve a segurança jurídica e a interpretação no direito positivo pode prejudicar o desempenho legítimo da liberdade, deixando o indivíduo à mercê da subjetividade e da ponderação irrestrita, tal como ocorre com normas de direito tributário.

Junto com publicação da LC 104, em 2001, foi incorporada ao Código Tributário Nacional a alteração disposta no art. 116, especificamente em seu parágrafo único, que disciplina o seguinte:

⁴ Predomina, na verdade, a fórmula *nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*, de Anselm von Feuerbach (1775-1833), disposto no Art 1º do Código Penal Brasileiro.

⁵ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato social*. Tradução de Lourdes Santos Machado. São Paulo: Nova Cultural. 1999, p. 51.

⁶ BECCARIA, Cesare. *Dos delitos e das penas*. Trad. A. Carlos Campanha. São Paulo: J. Bushatsky, 1978, p 29.

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

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.⁷

A problemática envolvendo este trecho do referido artigo se dá por conta da explícita limitação do direito à economia de tributos. O art. 116/CTN, por si só, tem a incumbência de abordar as características presentes para que se verifiquem as ocorrências do fato gerador de modo a fundamentar a aplicação de seus efeitos. Desta forma, infere-se que tais hipóteses poderiam ser previamente limitadas apenas à situação jurídica ou à situação de fato, como ocorre nos primeiros incisos, com a possibilidade de que novas situações posteriormente constituídas venham a surgir.

No entanto, o parágrafo único já elimina tal possibilidade de solução posterior, uma vez que concede poderes à autoridade administrativa para que ela, sob a observância dos procedimentos legais, proceda com a desconsideração dos atos jurídicos que visem desconstituir os elementos de uma obrigação tributária. Após uma análise das perspectivas possíveis para tal limitação, se sobressaem dois aspectos que obstam ao exercício pleno do direito ao planejamento tributário e que, de forma conjunta, tornam o parágrafo único do art. 116/CTN um “dever geral” de vedação à elisão fiscal⁸.

Inicialmente, tem-se, por conta da obscuridade da norma, a transferência de poderes em demasia à autoridade administrativa, o que ocasiona a perda de segurança jurídica por prejuízo na interpretação e, conseqüentemente, na atuação do contribuinte. Em seguida, surge o aspecto que aborda a mitigação dos direitos de escolha do contribuinte e traz como principal amparo jurídico o direito fundamental à liberdade na economia tributária garantida pela Constituição quando esta veda a exigência de tributos não previstos na lei (art. 150, I), quando elenca o fato gerador dos impostos e contribuições e quando imprime a limitação ao poder de tributar (art. 150, II). Além do dispositivo constitucional, o próprio Código Tributário Nacional veda expressamente a tributação por analogia, conforme disciplina o art. 108 § 1º, sendo cabível apenas ao legislador, e em momento algum à autoridade fiscal, a ampliação do campo de incidência de um tributo através da equiparação.

⁷ Código Tributário Nacional – Redação dada pela Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966.

⁸ DE PAULA, Daniel Giotti. *O dever geral de vedação à elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação brasileira e do direito comparado*. Revista PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2011. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/daniel.pdf>.

A carência de uniformização das decisões remete à ausência de norma reguladora específica que definisse os procedimentos a serem adotados para a fiscalização da elisão. A Medida Provisória n° 66 em 2002⁹ já previa tais definições, chegou a ser transformada em projeto de lei, mas, até o presente momento, sequer foi votada.

A partir destas colocações, o presente estudo visa apontar se a Norma Geral Antielisiva, na condição de dever geral de vedação à elisão fiscal, mitiga direitos individuais oponíveis perante o Estado, em especial a limitação ao poder de tributar, bem como se é inconstitucional.

⁹ MP n°66/2002 – “Procedimentos relativos à norma geral antielisão – Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes. Parágrafo único: O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

1. PONDERAÇÃO VALORATIVA E PRINCIPIOLÓGICA NA LEGITIMAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como demonstrado acima, os atos praticados pelo contribuinte deverão ser examinados sob três parâmetros para que se demonstre ocorrência ou não de patologias no negócio jurídico: marco temporal, licitude e legitimidade. Porém, a aplicação da norma geral antielisiva visa sopesar princípios capazes de limitar a liberdade de ação do indivíduo¹⁰.

Isto é, ainda que os atos sejam válidos em seus aspectos materiais, a liberdade acaba cerceada em face de princípios constitucionais tributários, tendo como diretriz mais influente o princípio da capacidade contributiva, destacado no art. 145 da CF/88¹¹.

Relaciona-se com a noção de justiça tributária, segundo a qual os encargos públicos gerados pela atividade estatal devem ser repartidos por toda a coletividade, já que, teoricamente, todos os indivíduos poderão usufruir dos serviços públicos disponibilizados pelo Estado, além de poder auferir lucro a partir da propriedade de meios de produção e exploração de atividade econômica dentro do território nacional. Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva visa agregar os valores de liberdade individual ao valor de solidariedade social.

Em geral, os princípios constitucionais não mais são considerados “subnormas” como foram outrora. Assim, não geram a consequente subeficácia constitucional. Com a mudança nas bases de caráter principiológico, a constituição passa a se valer de supereficácia normativa¹², da qual se extrai a máxima eficácia aos princípios. Nesse sentido, caso haja dúvida em relação à normas constitucionais, considera-se a que for, interpretativamente, dotada de maior eficácia¹³. Outrossim, incidência de valores e princípios torna a atividade fiscal menos instrumental¹⁴, repercutindo não somente na relação cidadão/Estado, mas também na relação dos cidadãos uns com os outros

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 15ª.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 31. Sobre o assunto, “tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência desta finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte” In. THEODORO JÚNIOR, Humberto. *A onda reformista do direito positivo e suas implicações com o princípio da segurança jurídica*. Porto Alegre: Revista IOB de Direito Civil e Processual Civil, n. 40, 2006, p. 25-53.

¹¹ Art. 145, CF/88 - § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

¹² BRITTO, Carlos Ayres. *Teoria da Constituição*, Forense, Rio de Janeiro, 2003, p. 181.

¹³ BRITTO, Carlos Ayres. *Op. Cit.* p. 182.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p.5.

Contudo, a ponderação de princípios não pode sobrepor princípios basilares da própria Constituição Federal, conforme disposto no preâmbulo, em referência àquilo que o Estado Democrático tem como objetivo: “assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social”¹⁵. Então, não há razão para que se admita a sobreposição do princípio da capacidade contributiva em relação ao exercício pleno da liberdade.

Os pressupostos utilizados tanto pelo legislador quanto pela autoridade fiscal estão amparados basicamente pelo princípio da solidariedade fiscal, do qual derivam outros princípios relevantes como o da capacidade contributiva, da neutralidade fiscal e da isonomia tributária. São diretrizes presentes no contrato social e que, incorporados pela noção paradigmática de Estado Democrático de Direito, são empregadas na mitigação das práticas elisivas.

1.1. LEGITIMAÇÃO E LIMITAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1.1. PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE FISCAL

Tal princípio faz parte do conteúdo constitucional presente no inciso I, do art. 3º da CF/88, que aborda os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, entre os quais, construir uma sociedade livre, justa e solidária. Com efeito, para a consecução deste objetivo fundamental foi preciso assegurar, de um lado, o caráter individualista como observado na propriedade privada e, do outro, o cunho solidarista, materializado na obediência à função social da propriedade¹⁶. Isto resulta em consequências diretas sobre as normas positivadas, inclusive com a avocação de direitos que emanam do próprio Estado em face do indivíduo, que passa a não dispor plenamente do direito à propriedade privada, uma vez que não poderá fazer uso à sua bel vontade¹⁷.

Esse arranjo constitucional propõe a ideia de solidariedade como dever, em vez de um mero valor social intrínseco, e supor uma combinação melhor não parece ser algo tangível,

¹⁵ Constituição da República Federativa do Brasil/1988 – Preâmbulo.

¹⁶ JELINEK, Rochelle. *O princípio da função social da propriedade e sua repercussão sobre o sistema do código civil*. Porto Alegre, 2006. p. 5.

¹⁷ A propriedade não mais corresponde a um direito absoluto e inviolável do particular “*de la manière plus absolue*”, mas uma situação subjetiva complexa que abarca direitos e ônus, não apenas em caráter negativo, mas também positivo, atribuídos ao titular (Cf. SCHREIBER, Anderson. *Função social da propriedade na prática jurisprudencial brasileira*. Revista Trimestral de Direito Civil, Rio de Janeiro, v. 6, 2001, p. 4).

tendo em vista a posição diametralmente oposta, que, inexistindo o dever, também tenderia a deixar de existir como valor social.

Segundo Pierre-Joseph Proudhon, não haveria como equilibrar características de Estado mínimo com outras típicas de um Estado provedor. Defende que o Estado seria um arranjador social com a função de dirigir a sociedade civil sem obstar a autonomia dos indivíduos que a compõem. Em vez de assimilar o Estado como interventor, refletindo a oposição entre Estado e sociedade civil, o coloca como Estado de solidariedade, no qual não há oposição, mas complementação. Assim, definiu a ordem política entre os princípios da autoridade e da liberdade:

Para que o contrato político possa cumprir a condição sinalagmática e comutativa que sugere a ideia de democracia; para que, encerrando-se em limites corretos, ele continue vantajoso e cômodo para todos, é preciso que o cidadão, entrando na associação, primeiro tenha a receber do Estado como o que lhe sacrifica; segundo, que conserve toda a sua liberdade, soberania e iniciativa, menos o que é relativo ao objeto especial para o qual o contrato foi feito e para o qual se pede a garantia do Estado. Assim regulado e compreendido, o contrato político é o que eu chamo uma federação.¹⁸

Assim, concilia os conceitos de autoridade e liberdade: o primeiro direciona e o segundo garante o cumprimento dos deveres sociais. É nesse sentido que Marco Aurélio Greco, ao diferenciar o caráter da Constituição Federal de 1967 - que se mostra uma mera realização da vontade do Congresso Nacional sem comprometimento com valores humanos ou sociais -, da Constituição Federal de 1988 - em que a menção à assembleia constituinte tinha por fim instituir um regime democrático -, argumenta que o Estado é um produto advindo da própria assembleia constituinte¹⁹. Assim, os princípios enumerados ali, bem como os valores supremos que a permeiam, são anteriores ao próprio Estado e servem como diretrizes à interpretação das normas que serão criadas durante a vigência da Carta Magna:

O Estado assim constituído é instrumento para a plenitude dos valores supremos ali enumerados. Ou seja, logicamente os valores supremos preexistem ao Estado e dão as direções que deve seguir, além de explicar o significado das normas que o regulam. Valores supremos são vistos como antecedentes à própria ideia de Estado e justificam-se a instituição deste apenas como meio para alcançar o fim desejado pela sociedade. A Constituição que daí resulta (...) é a descrição da tessitura social dentro da qual o Estado surge como um dos elementos concebidos para viabilizar o atingimento dos objetivos almejados pela Assembleia Nacional Constituinte²⁰.

Inclusive, aponta as mudanças no desenho do texto constitucional para embasar o teor protetivo da CF/88 em relação aos Direitos e Garantias Individuais. Na CF/67, este capítulo

¹⁸ PROUDHON, Pierre-Joseph. *O princípio federativo*. São Paulo: Imaginário, 2001, p. 46.

¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 283.

²⁰ *Ibid.* Loc. Cit.. p. 283.

está alocado após os dispositivos que regulamentam o funcionamento dos poderes e do próprio Estado, enquanto que, na CF/88, a referida matéria aparece logo após os princípios fundamentais. Isto é, apesar de alguns considerarem não haver hierarquia entre normas do mesmo grau, o desenho do texto constitucional evidencia uma técnica legislativa que salientou a importância dos artigos na ordem em que se encontram²¹.

Ao fim e ao cabo, argumenta que o Estado foi instituído pela própria Constituição a fim de assegurar primeiramente direitos e valores fundamentais da sociedade, em função dos quais devem ser exercidas as competências do Poder Público. Sob a ótica do Princípio da Solidariedade Tributária, o planejamento tributário, como sendo um instituto cuja finalidade de pagar menos tributos visa o bem-estar do próprio contribuinte em detrimento do coletivo, diminui a arrecadação estatal e onera os demais contribuintes.

Pois bem, não há nada incongruente nisto, até que se procure concluir que o texto constitucional abandonou a perspectiva de confronto entre Fisco e contribuinte (na qual as normas constitucionais eram limitadoras do poder do Estado) adotando uma nova perspectiva com vistas a viabilizar a solidariedade no custeio do próprio Estado e, com base nisso, alegar que a capacidade contributiva foi alçada à condição de princípio geral do sistema tributário²². Parece equivocado dizer que houve essa ruptura entre os textos, pois a Constituição atual também traz limitações ao poder do Estado (ainda maiores do que nos textos anteriores) e proteções ao patrimônio individual.

Isto é, a mera expansão do caráter coletivista e de proteção social gerada pelo poder constituinte de 1988 não pode ser traduzida em privilégio de solidariedade em detrimento ao patrimônio individual. Do contrário, a passagem de Constituição do Estado para Constituição da Sociedade, como denominada por Greco, representaria a minoração dos direitos e garantias individuais de uma para outra. Ora, o próprio defensor da primazia do princípio da capacidade contributiva em relação aos princípios da livre iniciativa se contradiz ao alegar o seguinte:

O sistema tributário não é bastante em si, não existe isolado do contexto, não é núcleo da Constituição. É parte inegavelmente relevante que encontra seu significado quando visto de fora (à luz do conjunto dos valores constitucionais) e da repercussão que a Constituição como um todo traz para este campo específico²³.

²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1991, p. 59-62.

²² GRECO, Marco Aurélio. *Crise do formalismo no direito tributário brasileiro*. Revista da PGFN, v. 1, n. 1, 2011, p. 9-18.

²³ GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit.* p. 11.

De fato, na perspectiva do estado social a tributação é mais do que a técnica arrecadatória, inclui ainda a proteção social trazida pela ideia de solidariedade²⁴. O ato de fazer parte, pertencer ou participar de um meio em comum, por si só, justifica a contribuição²⁵. Ou seja, o objetivo de solidariedade, conforme disposto no art. 3º, I, não exige que a tributação seja totalmente tendente a observar as necessidades sociais para solucioná-las sob o pretexto do objetivo de solidariedade, mas exige que as normas tributárias não contenham preceitos que o contrariem.

Assim, apesar de a solidariedade apresentar-se como valor e como princípio estrutural, dotado de um caráter normativo e vinculativo que permite a compreensão dos princípios que dela decorrem, convém pensar na interpretação dos princípios constitucionais também como diretrizes limitadoras da atuação do administrador público²⁶. Em resumo, os princípios devem orientar a atuação do intérprete, do Estado e da sociedade e, inclusive, limitá-la. Portanto, ainda que o referido objetivo fundamental enunciado pela Constituição seja dotado de eficácia normativa e não somente uma mera diretriz política²⁷, entende-se aqui que também não é o caso de considerar a eficácia imediata, mas sim um critério, dentre tantos outros, que mediam a orientação interpretativa.

É necessário encontrar um ponto de equilíbrio, ao passo que seja possível interpretar as disposições constitucionais de forma integral, não abdicando do contexto por conta de uma análise isolada. Vale ressaltar que, durante o processo de elaboração do texto constitucional de 1988, foram intensos os embates entre as forças progressistas e as liberais clássicas, no entanto, foram incorporados ao texto tanto os valores protetivos e individuais do Estado de Direito, quanto os valores modificativos do Estado Social. Novamente, a existência de um ambiente de tributação justa e solidária dependerá da devida ponderação dos princípios e dos valores sociais e da liberdade.

1.1.2. PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE FISCAL

²⁴ SACCHETTO, Cláudio, *O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano*, 2005, in: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.), *Solidariedade social e tributação*, São Paulo: Dialética, 2005, p. 11.

²⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. Porto Alegre: TRF – 4ª Região Caderno de Direito Tributário. 2006, p. 8.

²⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2006, p. 159-160.

²⁷ Cf. SARMENTO, Daniel. “Assim, é possível afirmar que quando a Constituição estabelece como um dos objetivos fundamentais da República brasileira “construir uma sociedade justa, livre e solidária”, ela não está apenas enunciando uma diretriz política desvestida de qualquer eficácia normativa. Pelo contrário, ela expressa um princípio jurídico, que, apesar de sua abertura e indeterminação semântica, é dotado de algum grau de eficácia imediata e que pode atuar, no mínimo, como vetor interpretativo da ordem jurídica como um todo.” In. *Direitos fundamentais e relações privadas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006, p. 295.

Outro princípio empregado para legitimar a obrigação tributária e que, tal como o dever de solidariedade, se opõe ao exercício das liberdades individuais é o Princípio da Neutralidade Fiscal. A presente explanação visa demonstrar que se trata de um disfarce não intervencionista para a regulação em nome da arrecadação.

Como exposto no Capítulo 1, após os movimentos revolucionários do século XVIII, as bases constitucionais absorveram concepções do estado liberal clássico, através da ideia de não intervenção nas atividades promovidas pelos agentes econômicos. Os ideais propagados de igualdade e liberdade, no entanto, deram espaço ao campo social, principalmente após as crises do capitalismo clássico no século XX.

Desde então, o Estado deixou de ser somente um espectador das dinâmicas de mercado e foi alçado à condição de protetor dos direitos sociais²⁸. Posteriormente, a intervenção do Estado na economia passou a ser admissível não apenas para direcionar e equilibrar as atividades de mercado, mas também para regular e intervir em função dos direitos sociais.

De forma resumida, o Princípio da Neutralidade Fiscal, conforme expõe Paulo Caliendo, reflete a ideia de que o tributo deve interferir o mínimo possível nas decisões de agentes econômicos, contanto que esse parâmetro não-intervencionista esteja relacionado à promoção dos direitos fundamentais e com um sistema tributário dotado de eficiência econômica. Isto é, trata-se de um dever negativo de intervenção no mercado, inclusive como meio para o desestímulo da elisão fiscal.

As obrigações tributárias deverão ser entendidas como normas jurídicas possuidoras de homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica. Mas não se preencherá a estrutura semântica de forma livre. Dentro da composição normativa, se verificará, dentre as diversas possibilidades de proposições prescritivas, qual a que mais se aproxima da ética material, da justiça fiscal²⁹.

Conceitualmente, portanto, o princípio da neutralidade não mais representa a menor interferência possível da tributação nas escolhas dos agentes econômicos. Num Estado Social Democrático de Direito, o conceito aponta que o tributo deve influir da forma mais branda possível nas decisões dos contribuintes, desde que não reste prejudicado o pleno financiamento das políticas públicas, a eficiência econômica e a promoção dos direitos fundamentais. Estaria

²⁸ A Ideia evolutiva do Estado Liberal para o Estado Social. ELALI, André. *Algumas considerações sobre neutralidade e não-discriminação em matéria de tributação*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 85, 2009, p. 26.

²⁹ CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Livraria da Travessa. 2009, p. 99.

enquadrado, desta forma, no que Caliendo denomina sistema tributário ótimo, em que a não interferência nas escolhas econômicas não impeça a realização das funções de financiamento das políticas públicas através da tributação.

Notam-se, portanto, dois sentidos para a neutralidade fiscal. O primeiro abarca a ideia de que a tributação não deve permitir que grupos específicos se valham dos tributos para benefício econômico próprio e, conseqüentemente, influenciar o equilíbrio concorrencial de mercado. Por outro caminho, a ideia de neutralidade sugere que a tributação deve intervir para dirimir as disparidades de mercado, com a mesma finalidade, que é garantir o equilíbrio concorrencial. Ou seja, em ambos os sentidos, o dever de neutralidade fiscal requer diretamente a atuação estatal na atividade dos contribuintes ou dos próprios entes governamentais (nos casos combate à guerra fiscal, por exemplo).

A neutralidade, nestes termos, se aproxima mais ao conceito de equidade do que ao significado de não intervenção, como se observa nos objetivos de evitar que tributos onerem mais um contribuinte em relação ao outro e de buscar a igualdade de oportunidade em detrimento da igualdade de resultado³⁰. Para tanto, o Estado se utiliza de seu poder de tributar tanto para adotar diretrizes tributárias genéricas a fim de inibir distorções regionais, quanto para conceder incentivos fiscais, subsídios e isenções, amenizando as distorções.

Instrumentos fiscais são um mecanismo válido e eficaz do Estado para fomentar o desenvolvimento social e econômico. Inclusive, deve-se considerar as hipóteses de extrafiscalidade, ainda que sejam exceção, e os objetivos de neutralidade fiscal em nível global (o objetivo de neutralidade na importação e exportação). Contudo, o valor precípua da neutralidade fiscal, que seria a não influência da tributação nas decisões dos contribuintes, perde força e abre espaço para a intervenção estatal de forma ampla.

Daí, conclui-se correta a afirmação de que “os impostos, quaisquer que eles sejam, não são neutros do ponto de vista econômico e social”³¹. Num primeiro momento, neutralidade aparecia como um dever, em seguida, seu efeito é modulado para que seja um mero objetivo e, ao fim e ao cabo, neutralidade torna-se um motivo para a intervenção estatal do domínio econômico além do que é permitido no texto constitucional.

Assim, mesmo com a perspectiva garantidora que o Estado assumiu diante das políticas fiscais, o princípio da neutralidade, na forma como é conceituado, não está sendo cumprido com a aplicação de normas antielisivas. Uma das justificativas para a vedação às práticas

³⁰ TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2008, p.50, et seq.

³¹ CASALTA NABAIS, José. *Direito Fiscal*. 6ª ed., Coimbra: Almedina, 2010, p.99.

elisivas é justamente que ela tensiona o dever fundamental de pagar tributos favorecendo o contribuinte que dispõe de recursos para realizar planejamento tributário, o que, teoricamente, onera os demais contribuintes e, portanto, fere a neutralidade ao conceber que a tributação estaria, sim, influenciando na escolha dos agentes econômicos.

Contudo, há que frisar o fato de as práticas elisivas serem consideradas lícitas do ponto de vista da legalidade estrita, o que não deveria permitir a intervenção do Estado para coibir tais ações sob a máscara da justiça fiscal, pois aí o Estado estaria abdicando da neutralidade fiscal para minar o direito do contribuinte e, de um modo ou de outro, a tributação estaria tanto influenciando fortemente as escolhas dos agentes econômicos quanto ferindo garantias fundamentais.

1.1.3. PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO SEGUNDO A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E ISONOMIA

Para Greco, “a capacidade contributiva é princípio constitucional do sistema tributário brasileiro”³², tal como dispõe o Art. 145, §1º:

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

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

É definido por Alfredo Becker como uma regra de direito natural, corolário do princípio da igualdade: “capacidade contributiva é expressão equivalente à capacidade econômica, representando a aptidão da pessoa para participar das despesas públicas, isto é, para pagar tributos”³³.

Presente no texto constitucional brasileiro desde a Constituição de 1946³⁴, levou bastante tempo para que deixasse o campo doutrinário e passasse a repercutir na prática. Após cerca de 20 anos, o art. 25 da Emenda Constitucional nº 18/1965 fez suprimir o referido princípio ao revogar o art. 202. Durante este período, em outros países a discussão acerca da

³² GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit.* p. 285.

³³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Editora Saraiva, 2ª edição, 1972, p. 447.

³⁴ Brasil CF/46: “Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso fôr possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

capacidade contributiva ganhava cada vez mais espaço, até seu efetivo reconhecimento³⁵. Somente voltou a figurar na Carta Magna de 1988, na qual a assembleia constituinte fez uso de algumas das formulações italianas.

Acerca dessas formulações, Greco aponta diferenças conceituais na compreensão da capacidade contributiva entre a apresentada na Itália e a forma como esta foi acolhida no ordenamento brasileiro:

A ideia de capacidade contributiva, no artigo 53, vincula-se à participação do cidadão no rateio do custeio do Estado como aspecto da dimensão política da vida em sociedade(...) Nesse contexto, capacidade contributiva não é, exclusivamente, fundamento da tributação; corresponde a um critério a ser seguido pela tributação para assegurar a participação do cidadão no custeio do Estado(...) Na Itália, a tributação é uma das dimensões possíveis da participação política do cidadão. Em última análise, é como se tivesse dito: *Se o povo politicamente quis isto, politicamente suporta e participa do respectivo custeio.*

Diferentemente, no Brasil:

A Constituição situou a capacidade contributiva ao lado das espécies tributárias (art. 145), das normas gerais e estruturantes do sistema (art. 146), da neutralidade concorrencial da tributação (art. 146-A) e antes da enumeração das limitações constitucionais e dos impostos em espécie. Assim, não há referência expressa à ideia de custeio do serviço, ou de concorrer para as despesas públicas. O conceito básico – como regra³⁶ – não é o de despesa; o conceito que assume relevância é o do artigo 3º a CF/88, quando se refere à solidariedade social como contraponto da liberdade pura e de caráter individualista. No sistema brasileiro, a capacidade contributiva é desdobramento, no campo tributário, do princípio da solidariedade social e, portanto, é elemento necessário para construir uma sociedade justa (CF/88, artigo 3º, I) o que repercute na identificação da eficácia jurídica que deve ser-lhe reconhecida.³⁷

Diante da dificuldade em formular o conceito de capacidade contributiva, é ampla a discussão de caráter subjetivo. No entanto, ainda que a doutrina dissinta (ao alegar que seria uma definição impossível, que exige uma análise individual, ou que possui um conceito substancialmente vazio), não há como afastar a importância de se estabelecer concretamente um conceito, visto que se trata, na visão de Greco, de um “princípio informador do sistema tributário como um todo, uma diretriz positiva da sua conformação”³⁸. E conclui dizendo que a aplicação do princípio da capacidade contributiva é anterior ao princípio da igualdade tributária, pois aquele é parte da composição estrutural do sistema e este último se apresenta como limitação ao poder de tributar³⁹.

³⁵ Jurisprudência italiana de 1957 a 1983: *Fisco e costituzione* de Enrico de Mita, Giuffrè, Milano, 1984.

³⁶ Greco ressalva: “pois o elemento custeio aparece explicitamente consagrado no artigo 149-A que trata da contribuição relativa aos serviços de iluminação pública e cujo sentido e alcance ainda suscita muito debate”.

³⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit.* p. 289

³⁸ *Ibidem*, p. 292.

³⁹ *Ibidem*, p. 293.

A crítica a esta visão está baseada na ponderação valorativa aplicada. Veja, a justificativa dada é de que, primeiro o sistema se estrutura com base na capacidade contributiva e, só então, em atendimento à igualdade, são criados os impostos. Contudo, a igualdade é diretriz estrutural não somente no âmbito da tributação, mas do direito constitucional como um todo. É necessário aferir a capacidade contributiva para que seja tangível e possa dirigir a construção normativa. De outro modo, a observância da igualdade é inerente ao ordenamento e possui eficácia em quaisquer outras normas que surgirem a partir dele⁴⁰. Não exige mensuração quantitativa ou qualitativa. Os signatários do contrato social, respeitando o sistema tributário vigente, estarão assegurados de que a participação no custeio das funções públicas será equânime em relação a outros contribuintes que porventura dispuserem da mesma capacidade contributiva⁴¹.

Indo além, Greco defende que, na forma com que está disposto no § 1º do art. 145 da CF/88, o mencionado princípio possui eficácia positiva na aplicação do ordenamento, dirigida tanto à atividade legislativa como à interpretativa. O princípio, nestes moldes, definiria o alcance da lei tributária. Segundo o doutrinador, “trata-se de interpretar a lei não apenas à luz do desenho formal, não apenas da legalidade formal, mas examinar o ordenamento positivo e a realidade concreta irrigados com a ideia de capacidade contributiva”⁴².

Nessa perspectiva, o autor invoca a chamada teoria dos limites imanentes dos direitos fundamentais que, na concepção de Vieira de Andrade “são os limites máximos de conteúdo que se podem equiparar aos limites do objeto, isto é, aos que resultam da especificidade do bem que cada direito fundamental visa proteger, ou melhor, na parcela da realidade incluída na respectiva hipótese normativa”⁴³. Do contrário, seria admissível seu exercício de forma arbitrária, independentemente dos juízos de proporcionalidade e razoabilidade.

Ademais, argumenta que todas as normas constitucionais são dotadas de eficácia positiva, inclusive as programáticas. Pensar diferente disto seria considerar a capacidade contributiva como uma clássica norma programática sem força vinculante, munida apenas de eficácia negativa para a verificação de inconstitucionalidade tributária.

⁴⁰ Brasil CF/88: “Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (...)”

⁴¹ SACCHETTO, Claudio. *Perspectiva política da capacidade contributiva: Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, no volume *Dalle costituzioni nazionali alla costituzione europea*, Giuffrè, Milano, 2001, p. 233 et seq.

⁴² GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit.* p. 304.

⁴³ ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra, 1987, p. 215.

Contudo, não se tem aqui um parâmetro seguro (ou, razoavelmente rígido), no tocante às práticas elisivas. Inclusive, o próprio autor reconhece que uma das consequências é a possível inconstitucionalidade da tributação, no que diz respeito ao princípio da isonomia: “Se existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, sujeitas a tributações diferentes, não haverá tributação isonômica”⁴⁴. Conclui-se que haverá violação à isonomia sempre que a tributação onerar quem não manifestar capacidade contributiva e/ou quando deixar de onerar quem a demonstrar.

Isso remete ao princípio tratado no tópico anterior, pois ferir a isonomia acarreta prejuízo ao ambiente concorrencial de mercado pela quebra da neutralidade da tributação. O posicionamento desigual perante o Fisco beneficia duplamente o que não houver sido questionado sobre as práticas elisivas. Além da vantagem fiscal na utilização da própria lei tributária para o planejamento tributário, há a vantagem pela ausência de questionamento fiscal em relação ao concorrente. Contudo, nesse caso, a solução não está assentada na fiscalização. Antes disso, é preciso destacar a contraposição de Alberto Xavier, que sustenta que a Constituição brasileira sequer admite uma eficácia positiva da capacidade contributiva⁴⁵.

Em primeiro lugar, salienta que inexistem limites imanentes na Constituição brasileira⁴⁶, vez que a Constituição emprega caráter definitivo e de aplicação imediata às normas que definem direitos e garantias fundamentais⁴⁷. Ou seja, os princípios do Estado social não são capazes de restringir garantias e direitos individuais decorrentes do princípio da legalidade e da liberdade contratual. Indo além, as liberdades individuais não estão suscetíveis aos limites imanentes dos juízos de proporcionalidade ou razoabilidade. Nem mesmo estes princípios poderiam ser válidos para limitar a atuação dos particulares, mas sim para limitar a atuação do Estado, evitando “cargas coativas excessivas ou atos de ingerência desmedidos na esfera jurídica dos particulares”⁴⁸.

Em seguida, defende que não há conflito entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio constitucional da tipicidade, pelo simples fato de que ambos não atuam no mesmo plano, já que a legalidade e a tipicidade derivam objetivamente de uma regra enquanto que a capacidade contributiva resulta objetivamente de um princípio. Na perspectiva de Alexy, regras estabelecem exigências, proibições ou permissões em termos definitivos enquanto os princípios

⁴⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit.* p. 301.

⁴⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. Dialética. São Paulo, 2001. p. 123.

⁴⁶ *Ibidem.* p. 125.

⁴⁷ Brasil CF/88: “Art. 5º§1º - As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

⁴⁸ CANOTILHO, José Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ªed. Coimbra: Almedina. 2003, p. 273.

têm sua eficácia dentro das circunstâncias (reserva do possível), de modo a otimizar a efetivação de um direito⁴⁹. Para Paulo de Barros Carvalho:

Todo princípio atua para implantar valores. Há, contudo, conjuntos de princípios que operam para realizar, além dos respectivos conteúdos axiológicos, princípios de maior hierarquia, aos quais chamaremos de “sobreprincípios”. Se num determinado sistema jurídico tributário houver a consciência de diretrizes como a da legalidade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição, da anterioridade etc., dele diremos que abriga o sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária⁵⁰.

Daí decorre o impasse entre a legalidade e a diretriz pela capacidade contributiva, mas, ainda que houvesse conflito entre os princípios em questão, uma regra definitiva e categórica jamais poderia ser abdicada em face de um princípio circunstancial como o da capacidade contributiva⁵¹.

E por fim, a capacidade contributiva e a isonomia são mediadas pelos princípios da tipicidade e da legalidade. O legislador constitucional se vale do princípio da capacidade contributiva na instituição de tributos, porém, também está vinculado à regra da tipicidade ao ter que estabelecer, com exatidão, os fatos geradores do tributo. Assim, o texto constitucional abarca a tributação de forma igualitária, amparada, na medida do possível, pela capacidade contributiva, mas somente mediante reserva absoluta de lei típica. A capacidade contributiva, portanto, é mediada pelo princípio da legalidade, ao passo que a ordem estabelecida é meramente preceptiva de que, se possível, a instituição de um tributo deverá ser graduada conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Conclui-se aqui por concordar com Alberto Xavier quando este afirma que:

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva desempenham assim uma função negativa ou proibitiva: vedam ao poder legislativo uma tributação alheia à capacidade contributiva, bem como uma tributação discriminatória, arbitrária, ou desarrazoável *entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente* de idênticas manifestações de capacidade contributiva ou preceptiva de ordenas ao legislador a tributação de toda e qualquer manifestação de capacidade contributiva. Esta ordem simplesmente não existe na Constituição. O que existe de preceptivo na Constituição é uma ordem diferente: se o legislador infraconstitucional instituir um imposto, deverá *se possível* imprimir-lhe caráter pessoal e graduá-lo segundo a capacidade econômica do contribuinte.⁵²

⁴⁹ ALEXY, Robert. In. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. “O que ocorre é que um dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições. Sob outras condições a questão da precedência pode ser resolvida de forma oposta. Isso é o que se quer dizer quando se afirma que, nos casos concretos, os princípios têm pesos diferentes e que os princípios com o maior peso têm precedência”. p. 94.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva. 2007, p. 89.

⁵¹ Trata-se de um princípio circunstancial, como é possível concluir pelo: “Art. 145. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” (CF, 1988).

⁵² XAVIER, Alberto. *Op. Cit.* p. 129.

Assim, nota-se que a plena utilização destes princípios na interpretação normativa, em perspectivas distintas, gera a colisão dos princípios entre si. Isto é, a ideia de Planejamento Tributário estará diametralmente oposta a eles, haja vista que sua aplicação torna impraticável a elisão fiscal nos moldes do pleno exercício do direito à economia de tributos. Se for considerada a eficácia positiva da capacidade contributiva para legitimar a obrigação tributária, a solidariedade não será tida nem como dever nem como valor⁵³, mas como obrigação social⁵⁴. Em sequência, se a mera abstenção do Estado em combater a elisão fiscal, por si só, caracterizaria um incentivo ao planejamento tributário, a intervenção do Estado ao vedar os mecanismos de elisão estará ferindo o dever de neutralidade fiscal, enquanto a vedação ao planejamento tributário sob a justificativa da capacidade contributiva resvala na isonomia fiscal pois fere a participação equânime dos indivíduos no Contrato Social ao possibilitar que, com o devido amparo técnico, a incidência tributária seja menor.

Se válido for o dever de neutralidade fiscal, o critério de isonomia também não deve ser desconsiderado e isto significa que os instrumentos de fiscalização também não poderão, em hipótese alguma, admitir distorções. Contudo, num cenário de insegurança jurídica ocasionado pela inconsistência normativa e fiscalizatória, a elisão fiscal, munida de mecanismos contábeis e jurídicos, acabaria ferindo o contrato social ao permitir que indivíduos com alta capacidade contributiva pudessem reduzir sua carga tributária apoiando-se em instrumentos técnicos dos quais a grande maioria dos contribuintes não dispõe.

Por isso, para garantir segurança jurídica aos contribuintes e ao Fisco, bem como para garantir a coexistência e eficácia comum entre os princípios empregados é essencial a ponderação valorativa. Para tanto, os ditames da capacidade contributiva, solidariedade e neutralidade estão situados em planos distintos do primado da legalidade. É com base nisso que Sampaio Dória afirma que o princípio da legalidade, como vetor de segurança e certeza jurídica predomina sobre os da capacidade contributiva e igualdade⁵⁵.

1.1.4. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E ESPECIFICIDADE CONCEITUAL FECHADA (TIPICIDADE TRIBUTÁRIA)

⁵³ Adotado o conceito de valor intrínseco (*value*), diferentemente do valor representativo (*worth*), que determina quantitativamente a importância ou a carga do dispositivo em uma norma. RAWLS, John. *The basic structure as subject*. In: *Values and morals*. Springer, Dordrecht, 1978. p. 47-71.

⁵⁴ Menção aos imperativos de Kant, por intermédio dos quais é possível distinguir dever de obrigação com base em seu valor intrínseco. “Enquanto no dever sua assunção seria sempre incondicional, no caso da obrigação esta estaria condicionada à consecução de um objetivo”. In: CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de direito*. Livraria do Advogado Editora, 2018, p. 38.

⁵⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo, RT, 1977, p. 79

A problemática da ponderação de princípios avoca mais peso à medida em que aumenta a importância dos dispositivos comparados. Nesse contexto, o princípio da legalidade é, possivelmente, o mais emblemático no direito positivo, diferentemente da ótica jusnaturalista que atribui maior relevância aos direitos individuais inatos.

Contudo, o primado da legalidade está inserido, inclusive, nos direitos e garantias fundamentais do indivíduo, como ensina Hamilton Dias de Souza ao afirmar que o princípio da legalidade da tributação, oriundo dos direitos fundamentais do contribuinte, é o mais importante entre todos os princípios constitucionais⁵⁶. Tradicionalmente, o constitucionalismo clássico traz a noção de que o tributo somente pode ser instituído, ou ainda majorado, por meio de diretrizes constitucionais legítimas emanada de governo competente⁵⁷.

O art. 5º, II, da CF/88, dispõe sobre uma marca do Estado de Direito, que é a legalidade geral, qualificada pelo preceito de que, senão em virtude de lei, não haverá obrigação à conduta positiva ou negativa do indivíduo⁵⁸. O enunciado da legalidade, também conhecido como princípio da reserva legal, institui uma garantia de caráter genérico, não restrita a matérias específicas. Já no âmbito tributário, a legalidade deu suporte à exigência de lei para instituir ou majorar tributos.

Segundo o Art. 150 da CF/88: “ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Não se trata de um elemento recém incluso no texto constitucional. Permanece literalmente semelhante, quase que em sua totalidade, com o disposto na Constituição Federal de 1824:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos cidadãos brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte:
I - Nenhum cidadão pode ser obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de Lei.

Porém, somente em 1988 é que a legalidade estrita recebeu destaque em matéria tributária, como “princípio da reserva absoluta da lei formal”⁵⁹. Assim, compartilhando a

⁵⁶ DIAS DE SOUZA, Hamilton. In: *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 1, coord. Ives Gandra Martins. São Paulo: Saraiva, 1998.

⁵⁷ Juridicidade dos tributos segundo Albert Hensel na adequação à Teoria do Estado de Direito: “Il diritto d’imposta è un diritto di prelevamento disciplinato in base ai principi dello Stato di Diritto” in. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 301.

⁵⁸ HECK, Luís Afonso. *O Tribunal Constitucional Federal e o Desenvolvimento dos Princípios Constitucionais: contributo para uma compreensão da jurisdição Constitucional Federal Alemã*. Porto Alegre: Fabris, 1995.

⁵⁹ Legalidade estrita: denominado *princípio da reserva absoluta de lei formal* por Alberto Xavier, *princípio da*

concepção da doutrina majoritária, quer seja em sentido formal, quer seja em sentido material, a lei deve corresponder ao primado da legalidade. O princípio da legalidade *strictu sensu* demanda lei em sentido formal (oriundo da atividade legislativa) e material (regra genérica, coativa e impessoal)⁶⁰.

Tal disposição é ratificada pelo CTN em seu art. 3º, segundo o qual a prestação pecuniária compulsória classificada como tributo deve ser “instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

No âmbito do Direito Tributário, especificamente, a legalidade tributária tem o condão de proteger o contribuinte da tributação exacerbada, ao qual é essencial a definição prévia do fato que, se e quando ocorrido, legitimará a obrigação tributária. Daí a comparação entre o Direito Penal e o Tributário no que diz respeito à legalidade: o alto grau de especificidade legal, em ambos os casos, traduz-se como tipificação.

Postulado basilar do princípio da reserva legal, o “tipo”, na esfera penal, foi expressamente disposto no texto constitucional como: “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal” (CF/88 art. 5º, XXXIX), o que outorgou à lei a tarefa de descrever os crimes, ao mesmo tempo em que proibiu a definição genérica ou que estivesse carente de delimitação e precisão terminológica. Nesse sentido:

Uma lei genérica, amplamente genérica, seria suficiente para, respeitando o princípio da legalidade, definir-se como delito qualquer prejuízo ao patrimônio ou a outro bem jurídico. Não estaria, porém, resguardado, efetivamente, o direito de liberdade. Qualquer conduta que conduzisse àquele resultado estaria incluída no rol das infrações penais(...) O tipo exerce função de garantia. Logicamente, o tipo há de ser preciso para que a ação seja bem identificada⁶¹.

A partir da previsão legal detalhada e pormenorizada é que um fato material se torna um fato típico⁶². O primeiro existe independentemente de enquadramento ao modelo descritivo legal e o segundo existe após se amoldar aos elementos constantes no tipo. A dita “função de garantia” do princípio da tipificação tributária é o elemento que conduz à segurança de que a tributação, em sentido formal, material, pessoal, quantitativo, espacial e temporal, possui seu conteúdo circunstanciado em lei. Destarte, os tipos tributáveis, os quais ocorrerão mediante preenchimento dos requisitos e critérios de qualificação da obrigação tributária, devem ser

legalidade tributária, por Pinto Ferrera, e *princípio da estrita legalidade* para Geraldo Ataliba, Celso Ribeiro Bastos, Roque Antônio Carazza e Sacha Calmon.

⁶⁰ CARRAZA, *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1991, p. 171.

⁶¹ CERNICCHIARO, Luiz Vicente; COSTA JUNIOR, Paulo José, *Direito Penal na Constituição*. 3ª ed. Editora RT: São Paulo, 1995, p. 18

⁶² CAPEZ, Fernando. *Curso de Direito Penal, Volume I, Parte Geral*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

formulados de forma completa e taxativa, especificando os critérios de qualificação do tributo a serem aplicados aos fatos para posterior surgimento da obrigação tributária.

Não há que se pensar, portanto, em um pressuposto genérico de incidência, vez que a norma tributária deve ser compulsada em termos de implicação intensiva⁶³. Deste modo, o princípio da legalidade, na condição de mediador dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, não pode ser ferido pelos órgãos de aplicação do direito nos casos concretos mediante interpretação por analogia. Essencialmente, a aplicação analógica das cláusulas antielisiva é, nas palavras de Alberto Xavier, “uma usurpação de poder, um golpe de Estado inconstitucional”.

É imprescindível a restrição dos interesses do Estado aos precisos limites da lei. O Estado não possui direitos subjetivos, sendo indispensável o exercício de suas competências somente nos limites da lei, diferentemente do exercício das liberdades individuais do contribuinte, em que é admissível a manifestação volitiva plena, desde que não haja ofensa à lei. Daí a inconsistência da tese de Greco⁶⁴ em relação à extensão da lei para além da tipicidade tributária nos casos de ocorrência de fato extratípico:

Se a eficácia positiva da capacidade contributiva só se manifesta se o particular praticou um ato com o **fim exclusivo** de não pagar ou pagar menos imposto, a capacidade contributiva deixa de desempenhar uma função objetiva e igualitária, exclusivamente baseada na manifestação de riqueza, para funcionar como um fator inigualitário e discriminatório.⁶⁵

Nesse contexto, se fosse aplicada a cláusula geral antielisiva em dois negócios jurídicos equivalentes em resultado econômico e com igual manifestação de capacidade contributiva fossem, o primeiro visando vantagens empresariais e fiscais e o segundo com motivação meramente fiscal, somente o último seria atingido. Ou seja, tal premissa deveria atingir todas as manifestações de capacidade contributiva semelhantes entre si, independentemente dos meios utilizados e dos fins pretendidos, independentemente de estarem tipificadas ou não.

Ademais, o presente estudo vai adiante para defender que, no âmbito do direito tributário, a tipicidade formal, por si só, não é suficiente. É preciso distingui-la do conceito de adequação típica, que possui uma definição mais ampla do que a mera concordância objetiva entre a descrição típica e o fato. A adequação típica vai além do aspecto formal do fato,

⁶³ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.* p. 131.

⁶⁴ O autor defende a potencialização da Norma de Incidência: “Se há manifestação de capacidade contributiva e se a legislação quer que ela sirva como pressuposto da arrecadação, temos de encontrar sua máxima eficácia” (GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit.* p. 313)

⁶⁵ XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, p. 134 (grifo nosso).

conferindo relevância à finalidade ou vontade do contribuinte. A análise da finalística e volitiva na execução de negócios jurídicos pode ajudar a solucionar a problemática da incompletude da norma tributária.

A legalidade tributária (reserva absoluta de lei) suscita a verificação das referências necessárias, em todos os aspectos da norma tributária impositiva (material, pessoal, quantitativo, espacial e temporal), para assegurar a certeza do direito⁶⁶. Entretanto, estes aspectos não constam expressamente em todas as previsões legais, mesmo porque, isto parece ser inexecuível. Nas situações de notória ausência de disposição clara e expressa da lei, é possível deduzi-la “implicitamente ou à luz da respectiva norma de competência”. Nessa acepção, o ilustre desembargador infere que⁶⁷:

A conclusão sobre a completude da norma tributária impositiva depende, pois, não de uma análise simplesmente literal da lei, mas, isto sim, da possibilidade de se determinar os seus diversos aspectos ainda que mediante análise mais cuidadosa do seu texto e da consideração do tipo de fato gerador, da competência do ente tributante e dos demais elementos de que se disponha em lei, desde que seja desnecessário recorrer a atos normativos infralegais.

Tipos abertos e conceitos jurídicos indeterminados, apontados como soluções alternativas e admissíveis no direito tributário brasileiro, não garantem a devida segurança jurídica e, por vezes, possuem o condão de delegar competências normativas ao Executivo. Muito embora seja inadmissível a integração normativa pelo executivo em norma tributária em branco, a utilização desta é permitida quando, para sua aplicação, for necessária a consideração de simples dados fáticos ou técnicos⁶⁸.

Partindo de uma interpretação sistemática do texto constitucional e do CTN, tem-se que pelo princípio da legalidade não se admite delegar ao Poder Executivo a complementação de aspectos da relação jurídico-tributária, o alcance e os efeitos da lei. Isto significa pôr em risco o direito do contribuinte à economia de tributos, bastando que o Executivo manifeste a vontade

⁶⁶ Cf. MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 13-14: “segurança material consistente na plena previsibilidade das regras de tributação, o que se logra tão-somente através da observância formal e material da reserva absoluta de lei, do princípio da estrita legalidade que se desdobra na tipicidade em matéria tributária (art. 150 e seus diversos parágrafos e incisos, da CF/88). Segurança formal que se expressa no modus operandi administrativo revelado pelo procedimento de fiscalização e lançamento. Segurança processual revelada pela qualidade do procedural *due process of law* que baliza a atuação dos julgadores administrativos e judiciais, para a lide fiscal (art. 5º, diversos incisos, da CF/88) ”.

⁶⁷ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: completo*. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 97.

⁶⁸ (RE 343.446/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, 20.032003) As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, CF, 5º, II, e da legalidade tributária, CF, art. 150, I.

subjetiva do Estado em majorar a arrecadação por meio de decretos. Assim, a problemática da insegurança jurídica repousa no fato de o Poder Legislativo manifestar se eximir da tarefa legislativa, deferindo-a à autoridade fiscal e insurge sempre que a definição em abstrato destoa da definição em concreto, no momento da aplicação.

2. ANÁLISE INTERPRETATIVA DA LEI TRIBUTÁRIA: ABORDAGEM CRÍTICA

2.1. PROBLEMÁTICA CONCEITUAL

Para além da dimensão valorativa dos princípios, o estudo do Planejamento Tributário envolve distinguir expressões similares de tal sorte que elas não se difiram na forma em que os juristas em geral dão como significado. Elisão, evasão, elusão, fraude à lei, negócio jurídico indireto, entre outros vocábulos correlatos necessitam de uma distinção apropriada para fins interpretativos⁶⁹.

Para uma melhor compreensão dos institutos seria interessante o que Hans-Georg Gadamer chama de “acordo semântico”, assumindo que as ideias apreendidas e representadas na linguagem remetem a processos hermenêuticos promovidos pelo próprio sujeito, sendo inevitável, para a compreensão crítica do texto jurídico, que esta seja mediada pela hermenêutica⁷⁰. Esta é apenas uma técnica a ser utilizada para fornecimento dos métodos de interpretação, que são diversos: gramatical, lógico-sistemático, histórico, sociológico e teleológico. Segundo Lênio Luiz Streck, interpretar seria a atividade de reconhecer o significado que o autor foi capaz de elaborar⁷¹, a partir disso, é possível se chegar à vontade do legislador, à vontade da lei ou à convicção do juiz. O ponto relevante, portanto, é que uma forma objetivada e metódica da compreensão jurídica permite ao intérprete a descoberta do conteúdo real da norma jurídica com base na mediação entre lei e fato⁷².

⁶⁹ Cf. HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. 1997, p. 325. O autor salienta a dificuldade de distinção e definição entre evasão ilegal e elisão lícita, por inexistir coesão doutrinária nem jurisprudencial, “pois não só as definições entre os conceitos divergem, como não há coincidência terminológica”.

⁷⁰ Segundo Heidegger (1997, p. 172), hermenêutica deriva do grego *hermeneuein*, que remete ao deus Hermes, o mensageiro dos deuses. Hermes era conhecido como aquele que descobriu o objeto utilizado pela compreensão humana para alcançar o significado das coisas e para transmiti-lo às outras pessoas. O deus Hermes era vinculado a uma função de transmutação, ou seja, transformava aquilo que a compreensão humana não alcançava em algo que esta compreensão conseguisse compreender.

⁷¹ STRECK, Lênio. *Hermenêutica jurídica em crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 110.

⁷² FERRARA, Francesco. *Como aplicar e interpretar as leis*. Belo Horizonte: Líder, 2002, p.24.

A inexistência, contudo, de um conceito claro a respeito do que seria cada um dos conceitos apresentados tem motivado diversas discussões doutrinárias. Trata-se de uma obscuridade na definição destes institutos que repercute diretamente na jurisprudência dos tribunais, que sofrem as consequências desses desarranjos ao descrever equivocadamente os conceitos e aplicá-los de forma indevida, acarretando em uma imprevisibilidade ainda mais latente àqueles que se aventuram na prática de planejamento tributário.

Eis que a divergência doutrinária começa com a figura da elisão, compreendendo a influência deste em todos os demais conceitos correlatos. A clareza conceitual contribuiria substancialmente com o aperfeiçoamento das decisões proferidas pelas instâncias judiciais e administrativas.

Embora a definição de elisão consista, segundo a corrente majoritária, no planejamento elaborado por meio de atos lícitos, anteriores à ocorrência do fato gerador do tributo, com vistas à redução da carga tributária, é pertinente fazer valer o uso do conceito de forma plena. Considera-se, portanto, a elisão como sendo o efeito da prática de planejamento tributário. Essa distinção é necessária para que não haja dissidência em relação aos termos que a contrapõem e que serão de extrema relevância para fins interpretativos.

Desde já, sua principal contraposição está no conceito de evasão fiscal, na qual os mecanismos de ação são ilícitos e posteriores à ocorrência do fato gerador. Trocando em miúdos, concerne à mera sonegação, ao passo que a conduta ilícita tem por fim obstar, no todo ou em parte, o conhecimento da Fazenda Pública sobre a ocorrência do fato gerador.

Curiosamente, alguns autores, consideram equivocadas as denominações “elisão e evasão”, Hugo de Brito Machado, por exemplo, sugere a comutação dos referidos termos, pela qual elisão marca o emprego de formas ilegítimas de afanar o pagamento de tributos, enquanto que o termo “evasão” serviria para apontar a postura lícita do contribuinte⁷³.

Sob outra perspectiva, inclusive, Heleno Torres considera inapropriado o termo elisão com base na etimologia do vocábulo de origem latina (*elisione*) que significa *ato ou efeito de elidir; eliminar, suprimir*. Em seu lugar, sugere a utilização do termo elusão, de mesma origem (*eludere*), que se traduz como *ato de evitar ou esquivar-se com destreza, furtar-se com astúcia ao poder ou influência de outrem*. Assim, aplica a ideia de “elusão tributária” ao fenômeno por meio do qual o contribuinte usufrui dos meios disponíveis para afastar a tipificação dos atos que constituiriam a obrigação tributária⁷⁴.

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito et al. *A norma antielisão e o Princípio da Legalidade—Análise crítica do parágrafo único do Art. 116 do CTN. O planejamento tributário e a lei complementar*, v. 104, 2002, p. 115.

⁷⁴ TORRES, Heleno. *Limites ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 332.

2.2. ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO

A falta de unanimidade doutrinária gera múltiplos significados para elisão fiscal, porém, a doutrina majoritária tende a utilizar o termo elisão para caracterizar o comportamento lícito do contribuinte, ao passo que evasão englobe as condutas ilícitas visando evitar o pagamento de tributos. Além destes termos, Heleno Tôrres traz uma terceira classificação, a elusão:

É imperioso registrar, contudo, que o termo "elisão" não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor linguístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termo "elusão". "Elisão", do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. "Eludir", do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem. Elusivo é aquele que tende a escapular, a furtar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim, cogitamos da "elusão tributária" como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei.⁷⁵

Elusão engloba os negócios jurídicos que, apesar de não representarem descumprimento legal direto, são efetuados por meio de artefatos que conduzem à economia de tributos. Diferencia-se da evasão justamente por não haver descumprimento legal. E diferencia-se da elisão pelo fato de a licitude ser apenas aparente, ferindo indiretamente o ordenamento.

A elisão tem seu significado aproximado com o de "tax avoidance" pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), para a qual a evasão, por sua vez, é representada pelo termo "tax evasion"⁷⁶. A fim de eliminar o impasse da expressão ser exatamente a mesma para designar tanto as práticas elisivas quanto as elusivas, foi criado o termo "tax avoision"⁷⁷, através do qual foi possível compilar as ideias de elisão e evasão em apenas um termo, indicando uma prática formalmente legal, mas que, materialmente, ofende a lei⁷⁸.

⁷⁵ TÔRRES, Heleno. *Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas* (normas gerais e normas preventivas). LC 104/01: uma norma anti-Simulação (não publicado). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 2001, p. 113. In: OKUMA, Alessandra de Souza. *Normas anti-elusivas domésticas e internacionais no direito tributário internacional*. 2009, p. 3.

⁷⁶ OCDE. *Glossary of Tax Terms*. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#G>

⁷⁷ Termo referenciado por Arthur Seldon no estudo "Avoision: *The Moral Blurring of a Legal Distinction Without na Economic Difference*" apresentado em Simpósio sobre elisão e evasão fiscal do Institute of Economic Affairs (IEA) em 1979.

⁷⁸ GERMANO, Lívia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 35. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-083302/en.php>.

A evasão fiscal se materializa nas práticas de sonegação, fraude, e também, pela prática de simulação. Esta última, mais fácil de ser identificada pode ser absoluta ou relativa, que ocorre quando há, respectivamente, o disfarce de não existência ou a existência de outro negócio jurídico sendo praticado em oculto.

Sob a ótica de Misabel Derzi, “a simulação absoluta exprime ato jurídico inexistente, ilusório, fictício ou que não corresponde à realidade, total ou parcialmente, mas a uma declaração de vontade falsa. É o caso de um contribuinte que abate despesas inexistentes, relativas a dívidas fictícias. Ela se diz relativa, se atrás do negócio simulado existe outro dissimulado”⁷⁹. Ou seja, há a ocorrência de dois negócios, sendo que apenas um é real e encoberto, com vistas à validade *inter partes* enquanto que o outro, aparente e simulado possui validade somente perante terceiros na relação jurídica.

Na dissimulação (simulação relativa), a intenção das partes é lesar o Fisco. No exemplo clássico de compra e venda de imóvel por constituição de sociedade, em que uma das partes possui o dinheiro e a outra possui o bem, o propósito é não tornar aparente a vontade real em transferir a propriedade sem a incidência do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis. Apesar de os negócios realizados (constituição da sociedade e transferência do bem) serem considerados legítimos e anteriores à incidência da concretização do fato gerador, são desprovidos de licitude por conta da dissonância entre a *intentio facti* e a *intentio juris*.

Toda a discussão gira em torno da vontade expressa pelas partes. Segundo Clóvis Beviláqua (1927, p. 343), simulação é “a declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito jurídico diverso do ostensivamente indicado”⁸⁰. É necessária, portanto, a identificação da vontade das partes pela autoridade fiscal para que se possa desconsiderar ato ou negócio jurídico, vinculando as partes a um ato ou negócio mediante o qual poderá ser constituído um fato que admita a incidência tributária. Incoerente seria, no entanto, permitir que a autoridade fiscal pudesse desconsiderar atos e negócios jurídicos desprovidos de vícios ou sem lastro probatório, afastando a validade da própria norma.

Para além da mera observância da vontade, Tipke e Lang afirmam que no Direito Tributário é válida a distinção entre as consequências jurídicas visadas pelo negócio jurídico e as consequências econômicas efetivas do negócio⁸¹. Em outras palavras, o que gera efeitos no

⁷⁹ DERZI, Mizabel Abreu Machado. *A desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios Segundo a Lei Complementar n° 104 de 2001*. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética 2001, p. 214.

⁸⁰ BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*, Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1927, p. 343.

⁸¹ TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Steuerrecht*, Köln, Trad. Tradutor: Luiz Dória Furquim. 18ª ed. Porto Alegre: Fabris Editora. 2008, p. 109.

direito tributário não é a oposição da vontade simulada em vista à vontade real, mas a oposição entre o resultado simulado e o resultado econômico real.

Antônio de Moura Borges, ao diferenciar os termos evasão e Elisão, sugere que ambas ferem a legalidade de forma direta e indireta, respectivamente. Enquanto que, na primeira, deixar de realizar o pagamento da obrigação tributária instituída é o suficiente para caracterizar a violação da lei, na segunda, é possível reduzir o montante a ser pago ou retardar o surgimento da obrigação tributária sem desrespeitar diretamente a lei⁸².

Outrossim, o autor sustenta que a redução do valor do tributo a ser pago através de atividades perfeitamente legais refere-se à economia (minimização) tributária, justificando a distinção com base no critério de intenção do legislador. Isto é, as formas de efetivação da economia de tributo foram desejadas pelo legislador, em contraste com as práticas elisivas, que “não foram pretendidas pelo legislador, ou não poderiam ter sido, caso o assunto lhe tivesse sido apresentado”⁸³. Para todos os efeitos, o termo “economia de tributos” será mais explorado adiante, no que concerne aos direitos subjetivos públicos.

2.3. CRITÉRIOS DE QUALIFICAÇÃO

Considerando o conceito na forma com que foi apresentado desde o início do presente estudo, o imbróglio da aceção do termo “elisão” refere-se à distinção de aspectos (ou parâmetros analíticos) que caracterizem a legitimidade da economia de tributos.

Majoritariamente, a doutrina traz essa distinção com base nos critérios de licitude dos atos e aspecto temporal (cronológico). Para Sampaio Dória, se o meio utilizado for ilícito, já é possível considerar, de antemão, a ilicitude do resultado. Por outro lado, se os meios forem lícitos, será necessário investigar os respectivos resultados⁸⁴. Nessa perspectiva, ele considera que primeiramente deve ser verificada a licitude para, posteriormente, investigar o momento da utilização, a compatibilidade da forma com o conteúdo e a produção dos resultados.

Há certa obscuridade ao se identificar a licitude ou ilicitude do ato praticado. Determinado ato pode assumir aparência de ato lícito quando não é, estando somente camuflado

⁸² MOURA BORGES, Antônio de. *Formas de Minimização do Encargo Tributário nas Operações Internacionais e Planejamento Tributário Internacional*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, n° 13. Jan/fev. Belo Horizonte: Editora Fórum. 2005, p. 28-30.

⁸³ *Ibidem*, p. 32.

⁸⁴ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2ª ed. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1977.

por outro ato cuja forma é admitida em lei. Nesse caso, trata-se de uma elisão abusiva, também conhecida como elusão fiscal ou ainda, simulação.

Paralelamente, os contornos que distinguem os conceitos estão fundamentados também no critério temporal, que visam identificar se a prática de atos, lícitos ou não, ocorre antes ou após a incidência tributária. Ainda que não seja tão eficiente, à medida em que é possível mascarar ou ocultar fatos antes da ocorrência do fato gerador. Contudo, a finalidade aqui é verificar se as práticas foram no sentido de ocultar um fato gerador ocorrido ou evitar a ocorrência de forma antecipada.

Segundo Rubens Gomes de Souza, o critério mais confiável de distinção entre elisão e fraude é a identificação do momento em que os atos foram praticados em relação ao fato gerador. Se anteriores, elisão fiscal. Se posteriores, fraude fiscal⁸⁵. No entanto, a utilização do critério temporal não pode ser ocorrer em sua forma isolada. Por isso é que sua aplicação deve ser paralela à verificação da licitude. Isto posto, a prática simultânea ou posterior à incidência tributária caracteriza evasão fiscal, que se dá através de meios ilícitos que livrem o contribuinte do pagamento de tributos.

Em regra, os atos elisivos visam evitar que o fato previsto na norma ocorra, vez que a obrigação tributária surge unicamente com a ocorrência do fato gerador. Nesta situação, considerando o emprego de formas lícitas e anteriores à concretização da hipótese de incidência tributária, o Estado não terá o direito de tributar o contribuinte, visto que não houve prática do ato que qualifica o dever de pagar o tributo, segundo a lei. Portanto, seguindo o critério cronológico, os atos serão considerados elisivos e dotados de licitude, se antecederem à ocorrência da hipótese de incidência.

Os atos praticados pelo contribuinte somente estarão adequadamente em consonância com o ordenamento se dotados de licitude, além do aspecto temporal. É considerada lícita toda conduta praticada pelo contribuinte, contanto que não seja vedada pela lei. Este entendimento tem por base os princípios da legalidade e da especificidade conceitual fechada. Pelo primeiro, faz-se necessária, para a instituição de um tributo, a vigência de lei, podendo ser ordinária, complementar ou ato normativo com força de lei (medida provisória).

⁸⁵ Para distinguir fraude de elisão, segundo Rubens Gomes de Souza, o critério adequado é “verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal” (Cf. DE SOUZA, Rubens Gomes. *Compêndio de Legislação Tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1960, p. 113).

A elisão oriunda de instrumentos jurídicos válidos é sempre lícita, de modo que, não havendo abuso de direito, o planejamento fiscal como forma de economizar está de acordo com a jurisprudência dos valores e o pós-positivismo, segundo Ricardo Lobo Torres⁸⁶.

O desafio, diante do questionamento da compatibilidade dos negócios jurídicos com o ordenamento⁸⁷ é apresentado por Livia de Carli Germano como:

(...) encontrar uma maneira de, sem chegar ao ponto de atribuir eficácia positiva aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva em detrimento da legalidade, nem transpor para o direito tributário conceitos inaplicáveis (como o abuso do direito), estabelecer os critérios para a interpretação das normas (princípios e regras) e qualificação dos fatos, abandonando a atitude formalista em prol de uma concepção hermenêutica de interpretação.

Não é simples dirimir estas questões, para tanto as teorias de interpretação do direito tributário são de grande utilidade, principalmente quando não se tem um posicionamento firmado entre os aplicadores do direito.

Diante da enorme divergência doutrinária quanto aos conceitos relativos ao Direito Tributário, o Direito Civil tem influenciado a definição no núcleo conceitual dos institutos, admitindo uma interpretação por similaridade com ampliação para aplicações semelhantes⁸⁸. Nesse sentido o Direito Civil pode ser considerado somente um corretivo geral, como também pode ser tomado como um conteúdo conceitual com os quais a interpretação tributária deve estar em conformidade e, em uma terceira linha, o intérprete deve procurar o conteúdo em um conceito do Direito Civil para que a lei tributária o acolha como fim⁸⁹.

O Art. 109 do Código Tributário Nacional dispõe o seguinte: “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”.

É possível notar do dispositivo em questão, o nítido intuito de esclarecer as relações do Direito Tributário com o Direito Civil, bem como apartar o caráter supletivo do direito privado na matéria tributária. Isto é, não é cabível a utilização dos dispositivos de direito privado para aumentar o alcance da lei tributária e seus respectivos efeitos, apesar de ser admissível a busca do conteúdo em direito privado para que a lei tributária o acolha como seu fim.

⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Atualizada até a publicação da Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12. 2003. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

⁸⁷ GERMANO, Livia de Carli. *Op. Cit.* p. 30.

⁸⁸ TEPEDINO, Gustavo. *Crise de fontes normativas e técnica legislativa na parte geral do Código Civil de 2002. A parte geral do novo código civil: estudos na perspectiva civil constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 12.

⁸⁹ TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Op. Cit.*, p. 101 et seq.

Sob o ponto de vista de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, “os conceitos civis, na lei tributária, devem ser considerados em função do contexto em que são por ela assumidos⁹⁰. Daí o surgimento de dissonâncias entre a conduta econômica e a situação jurídica, ao passo em que se discute a admissibilidade de negócios jurídicos legítimos utilizados com finalidades atípicas, tal como para ocultação de finalidades ilícitas. Estas duas finalidades descritas são referentes aos institutos do negócio jurídico indireto e ao da simulação, respectivamente.

2.3.1. SIMULAÇÃO E NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO

A simulação é apresentada no Código Civil de 2002 entre o título dos negócios jurídicos, mais precisamente no Capítulo V, que trata da invalidade do negócio jurídico, como dispõe o art. 167: “é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma”. A comprovação da conduta é exigida para que a autoridade administrativa possa efetuar ou rever o lançamento quando, com base no art. 149, VII, do CTN, “se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Qualificar um negócio jurídico aparentemente simulado requer comprovação, que em geral é apurada com base na vontade e intenção das partes que celebram o negócio. Trata-se, então, de uma ação tendente a incorporar a um negócio inválido, características de um negócio jurídico legítimo para ocultar fins ilícitos.

Na acepção de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, simular “tem a ver com fazer algo que tem uma aparência, que se parece com aquilo que aparece, mas, na verdade (plano empírico dos fatos) é outra coisa, isto é, outro fato”⁹¹. O código civil em vigor não mais admite a possibilidade de distinção entre simulação inocente (mero erro) de simulação autêntica como ocorria no Código Civil de 1916 ao não a considerar defeituosa caso não haja intenção de prejudicar terceiros. Atualmente, não há anulabilidade, não se leva em consideração precipuamente a vontade, mas sim os requisitos de validade, tornando o negócio jurídico simulado nulo.

Contudo, o CC/2002 manteve uma distinção presente no código anterior, que diz respeito à relatividade da simulação. Isto permite que, ainda que constatada má-fé, seja possível identificar, no próprio negócio jurídico inválido, um ato cujas partes realmente visavam e torna-

⁹⁰ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Simulação e negócio jurídico indireto: no direito tributário e à luz do novo Código Civil*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, nov/dez. 2010, p. 9-25.

⁹¹ *Ibidem*, p. 11.

lo eficaz. Assim, os terceiros de boa-fé que vierem a ser prejudicados por negócios simulados estarão resguardados por lei, ainda que o negócio seja considerado nulo. Pelo art. 167, *caput*: “subsistirá o que se dissimulou se válido for na substância e na forma”. Pelo CC/1916, a dissimulação teria dois negócios, um simulado (que viria a ser anulado) e um dissimulado, que continuaria a produzir efeitos. Nas palavras de Ferraz Júnior:

O novo Código, ao falar em validade e não em defeito, em nulidade (por invalidade) e não em anulabilidade (por vício na manifestação da vontade), mantém a distinção entre simulação absoluta e relativa, mas altera a premissa de seu fundamento. Não se tratando de vício de vontade, mas de invalidade, ou o ato é inválido ou é válido. Se é inválido, nada subsiste. Mas se, sob a máscara da simulação, está um ato válido, este haverá de subsistir. Mas o negócio dissimulado subsiste não porque o negócio dissimulado preenche os requisitos de validade. É a validade na substância e na forma que dá ao negócio dissimulado a sua substância jurídica. Ou seja, o problema não está na vontade séria, mas na causa, substancial e formal, do negócio: o “vício” não está na vontade, mas na causa do negócio. Por consequência, a subsistência do negócio dissimulado também não está na vontade real (séria) das partes, mas na causa que motivou o negócio e que, nessa condição, obedece aos requisitos de validade.⁹²

Dissimulado é o negócio que as partes ocultam por meio da simulação. Deste modo, a proteção ao terceiro de boa-fé é o que legitima o Fisco a manter lançamentos considerando o fato dissimulado, não apenas por correspondência a um vício de vontade, mas também sobre o fim correspondente à sua causa. Para Greco, se as partes declaram o que realmente não querem, logo visam obter resultado diverso da causa típica, apesar de não pretenderem o negócio que praticam⁹³. Se não visa fraudar a lei, não há motivo para coibir a obtenção de um fim distinto ao da causa típica⁹⁴. Ou seja, como aponta Greco: “identificar a finalidade e a causa do negócio é o parâmetro para aferir a ocorrência ou não da simulação”⁹⁵, o que seria útil para a identificação de um negócio jurídico indireto com fito de simular outro negócio.

No negócio indireto, as partes efetivamente desejam o negócio realizado e não querem submeter-se à uma disciplina jurídica diversa, bem como desejam os efeitos típicos do negócio adotado, sem o qual não alcançariam o objetivo pretendido, que apesar de não ter identificação com tais efeitos, necessariamente os pressupõe, conforme explica Túlio Ascarelli⁹⁶.

Na concepção de Orlando Gomes, no negócio indireto as partes se valem de um tipo negocial para obter resultado a que não é adequado. Possuem real vontade no negócio, se utilizam de meio impróprio, mas não dissimulam a distorção entre tipo e resultado pois os fins

⁹² *Ibidem*, p. 13.

⁹³ GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento Tributário*, São Paulo: Dialética, 2004, p. 241

⁹⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Op. Cit.*, p. 15.

⁹⁵ GRECO, Marco Aurélio, *Op. Cit.*, p. 243.

⁹⁶ ASCARELLI, Túlio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Bookseller, 2001, p. 156 et seq.

são compatíveis, apesar de diferentes. Isto é, negócio jurídico indireto é diferente do negócio simulado pelo fato de que, neste último, “as partes aparentam conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas a quem, realmente, conferem ou transmitem, ou fazem declaração, ou confissão não verdadeira”. O negócio simulado aparenta ser real, no entanto não é verdadeiro, servindo como um disfarce para a ocultação de um negócio diferente, enquanto que o negócio indireto é querido pelas partes.

São relevantes, portanto, o elemento volitivo e a causa (justificativa pelo interesse e o fim pretendido). Mais influente que a identificação de finalidade e da causa do negócio, o que difere o negócio jurídico do simulado é a vontade das partes. Como ensina Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

Se, de um lado a causa do negócio é imutável, de outro, é possível que determinado tipo de negócio seja utilizado para a consecução de fim não correspondente exatamente à sua causa. Não é verdade que mera alteração da causa equivalha à simulação. Para que esta ocorra, é decisivo que as partes não pretendam o negócio que praticam⁹⁷.

Consequentemente, se pelo art. 149, VII do CTN, a simulação de parte do sujeito deve ser comprovada pela autoridade administrativa que a alega, não é razoável aceitar que, diante de qualquer negócio jurídico indireto, a investigação de fraude seja pré-requisito da admissibilidade do negócio, presumindo que todo negócio indireto contenha simulação fraudulenta.

2.3.2. PROPÓSITO NEGOCIAL E ABUSO DAS FORMAS

Em um estudo sistemático acerca dos casos de planejamento tributário julgados pelo CARF, Valter Pedrosa Barreto Junior concluiu que, na maior parte dos julgados foi possível notar um instituto que unia um instituto híbrido entre a simulação oriunda da ausência de propósito negocial e/ou do descompasso entre a forma e a sua substância⁹⁸. Foi possível constatar a criação de limites aos planejamentos tributários por autoridades administrativas e com posterior positivação. Estas alterações serão mostradas mais adiante, mas vale destacar,

⁹⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Op. Cit.* p. 17.

⁹⁸ BARRETTO JUNIOR, Valter Pedrosa. *Planejamento tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica*. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito e Desenvolvimento) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2010 Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/8377>.

desde logo, que um dos fatores foi a adoção da perspectiva finalística de caracterização dos negócios com base na forma e no propósito⁹⁹.

Segundo Hugo Machado de Brito, “entende-se por ‘propósito comercial’ o que os americanos chamam *business purpose* – expressão com a qual designam o propósito ou motivação que ordinariamente está presente, porque enseja a atividade empresarial”. Trata-se do propósito relacionado aos objetivos visados pela empresa.

A ausência dessa ligação poderia ser acolhida pela autoridade da Administração Tributária como motivo para desconsiderar o ato ou negócio jurídico do qual resultasse a exclusão ou a redução de um tributo ou a postergação do prazo para seu pagamento. As empresas teriam de desenvolver suas atividades sem qualquer influência dos tributos sobre suas decisões. Não poderiam optar por um negócio jurídico em vez de outro para evitar, reduzir ou postergar um tributo.¹⁰⁰

Além de se verificar o caráter finalístico das ações elisivas¹⁰¹, verifica-se também a presença de abuso de direito, abuso de forma, simulação, fraude à lei, dolo, negócio indireto e dissimulação como elementos que compõem planejamentos tributários quando não há propósito comercial e que serão desconstituídos pela autoridade tributária competente¹⁰².

O conceito de norma geral antielisiva incorporado no ordenamento brasileiro pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN invoca a discussão acerca do alcance e do conteúdo do planejamento tributário legítimo. A regulação da matéria era o objeto da Medida provisória n° 66 de 2002, que foi rejeitada¹⁰³ e tinha por escopo a exigência de propósito comercial para que o planejamento tributário legítimo fosse válido, além de não admitir abuso de forma. Continua sendo utilizado pelo CARF como critério para validade das práticas elisivas, apesar de a MP não ter sido convertida em lei.

Contudo, o fato de ter sido rejeitada e criticada por juristas influentes no ramo tributário contribuiu para instaurar a situação de insegurança jurídica que prevalece até hoje. O teor do que era disposto pela Medida Provisória poderia ter sido aperfeiçoado, com abrandamento em

⁹⁹ DE GODOI, Marciano Seabra; FERRAZ, Andréa Karla. *Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar*. Revista Direito GV, v. 8, n. 1, 2012, p. 367.

¹⁰⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao planejamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 115-116.

¹⁰¹ Segundo Orlando Gomes, “no esquema legal de cada tipo de negócio encontra-se a causa que o legitima, inalterável ao arbítrio de quem o pratica” (GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. Rio de Janeiro, 1974. p. 381).

¹⁰² QUINTINO, Jessica Priscilla; MACEI, Demetrius Nichele. *O propósito comercial no planejamento tributário sob a ótica do CARF*. Revista Jurídica da Presidência, v. 17, n. 113, 2016, p. 584.

¹⁰³ Atualmente encontra-se em tramitação o PL do Senado n°537 de 2015: Estabelece os procedimentos a serem observados pela autoridade administrativa para desconsideração de atos ou negócios jurídicos para fins tributários previsto no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966).

alguns pontos, restrições em outros, de modo a, no geral, permitir que a autoridade tributária estivesse apta a desqualificar com precisão os negócios jurídicos não elisivos.

Como argumento de defesa à aplicabilidade da norma geral antielisiva, tem-se que o cumprimento da obrigação tributária não é opção dos contribuintes, inclusive dos que se valem de estruturas complexas de planejamentos fiscais para reduzir, eliminar ou postergar tributos devidos. Nesse sentido,

A maior parte da discussão acerca do parágrafo único do art. 116 do CTN decorre da sua má-técnica legislativa. O ideal seria seguir o exemplo de inúmeros países estrangeiros – e adentrar no estudo da experiência desses países na redação, aplicação e discussão judicial dessa norma ao longo das décadas – para substituir o texto ineficiente, vago e equívoco por um mais claro e objetivo. Até que isto ocorra, no entanto, os entes federados poderão aplicar a norma geral antielisiva existente, com ou sem regulamentação pela via da lei ordinária própria, utilizando-se a sua legislação de processo administrativo fiscal, por meio de uma interpretação sistemática dessas normas. No entanto, recomenda-se fortemente que os Estados regulamentem o dispositivo, como determina a parte final do parágrafo único do art. 116 do CTN, sobretudo para conferir clareza e uniformidade na sua aplicação, bem como para assegurar ao contribuinte o exercício da ampla defesa e contraditório.¹⁰⁴

Ocorre que a os efeitos práticos foram diferentes dos pretendidos, uma vez que a pena aplicada ao contribuinte deixou de ser apenas a aplicação de juros e multa de mora sobre o valor do tributo evitado por abuso, mas sim a aplicação de multa agravada para 150%, além da respectiva ação penal por sonegação, em autos de infração lavrados pela autoridade tributária nos casos dotados de fraude à lei, abuso de direito e abuso das formas¹⁰⁵.

É claro e evidente o grave equívoco cometido na elaboração do dispositivo legal de vedação à elisão. O exercício da função legislativa deve conduzir à implementação do Estado Democrático de Direito, e não a um ambiente de caos social em que a sanção é a regra e o poder punitivo não admite limites.

Agindo de modo correto, o legislador fixaria de forma clara os permissivos e proibitivos da norma, e deixaria espaço para que o vácuo legislativo fosse preenchido conforme a criatividade negocial promovida pela Constituição¹⁰⁶. A existência de estruturas jurídicas sólidas e legítimas propiciam, entre outras coisas, carga fiscal menor:

¹⁰⁴ ROSENBLATT, Paulo. A possibilidade de aplicação imediata pelos Estados da norma geral antielisiva (Artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional). XXXIX Congresso Nacional dos Procuradores De Estado. 2014, p. 19. Disponível em: <http://anape.org.br/site/wp-content/uploads/2014/01/TESE-1-AUTOR-Paulo-Rosenblatt.pdf>. Acesso em: 30/05/2018.

¹⁰⁵ YAMASHITA, Douglas. *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. Edições Aduaneiras, 2007.

¹⁰⁶ COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. *O planejamento tributário como decorrência do direito fundamental à autonomia privada e a restrição do parágrafo único do art. 116 do CTN*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 109, mar/abr. 2013, p. 269-277.

Esta busca da menor carga tributária legalmente possível envolve o uso de uma liberdade individual prestigiada pela Constituição; seja na liberdade de iniciativa (CF/88, artigo 1º, IV e artigo 170, caput), seja na livre concorrência (artigo 170, IV), seja nas puras liberdades do artigo 5º, encontra-se a liberdade de cada um organizar sua vida que se expressa, predominantemente, no exercício da liberdade contratual. Enfim, o ordenamento constitucional consagra uma liberdade para o cidadão e o chamado planejamento tributário surge a partir da ideia de exercício de uma liberdade de montar os próprios negócios, organizar a própria vida de modo a pagar o menor tributo legalmente possível.¹⁰⁷

Ora, se o texto constitucional prevê uma esfera de autonomia privada na qual o poder público não poderá intervir senão nas hipóteses definidas em lei, é inadmissível que sejam conferidas permissões genéricas para o Estado regular tais hipóteses.

Atualmente, o CTN possui duas diretrizes utilizadas pelo Fisco para constatar a eficácia dos negócios jurídicos firmados: a primeira nos moldes do artigo 149, VII, aplicado quando houver ilicitude ou vício de validade, em que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”; e, também, nos moldes do parágrafo único do artigo 116, pelo qual a desconsideração de negócios jurídicos se dá mediante dissimulação do fato gerador, em negócios que, apesar de válidos, não possuam propósito negocial. Nas palavras de Cláudio Colnago:

Vários aspectos de hermenêutica levam à conclusão pela coexistência dos citados regimes jurídicos. Com efeito, o artigo 149, VII do CTN integra o sistema desde a entrada em vigor do CTN, de forma que desde 1º de janeiro de 1967 já se permitia ao Fisco realizar lançamento de ofício quando estivesse comprovada, segundo meios jurídicos cabíveis, a invalidade material de negócios jurídicos firmados intencionalmente pelo Contribuinte. Ademais, a LC 104/2001 derivou de uma necessidade vislumbrada pelo Poder Executivo de vir e intervir em negócios jurídicos praticados de forma válida (ao contrário do regime então existente), mas sem propósito negocial, a saber, com abuso de direito.¹⁰⁸

A edição da Medida Provisória 66 de 2002 já elencava o motivo da desconsideração de negócios jurídicos, ainda que lícitos. No texto, a justificativa é de que alguns atos ou negócios jurídicos, embora lícitos, seriam passíveis de desconsideração por buscar tratamento tributário favorecido e configurar abuso de forma ou ausência de propósito negocial. Porém, a edição de lei ordinária é uma exigência, para que a partir dela seja instituído o procedimento a ser seguido pela autoridade administrativa.

Diante de tal exigência, é inconstitucional desconsiderar os negócios jurídicos com base em um suposto abuso de direito ou falta de propósito negocial enquanto não houver norma

¹⁰⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit.* p. 109.

¹⁰⁸ COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. *Op. Cit.* p. 274.

competente para regulamentar tal procedimento, restando indevida a intervenção na esfera de autonomia do particular. A única possibilidade constitucional de invalidação é, portanto, a demonstrada nos casos de dolo, fraude ou simulação, como disposto no art. 149, VII do CTN. A admissibilidade da desconsideração de negócios jurídicos sem edição de lei ordinária não qualifica constitucionalidade, haja vista sua restrição desproporcional e desnecessária na liberdade privada.

3. ANÁLISE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA (CARF)

Em um sistema jurídico tradicionalmente de *civil law*, é fundamental que a fonte assecuratória do Estado de Direito seja a lei, pura e simples. E à medida em que se integram dispositivos de tipificação, mais importante se torna a discussão sobre as imprecisões da lei (brechas, vagezas ou lacunas, como aponta Alberto Xavier¹⁰⁹). Como apontado no Capítulo II, a hermenêutica, na condição de teoria interpretativa se propõe a solucionar alguns desacertos na aplicação da norma aos atos e fatos do sistema jurídico. Entretanto, não basta que a metodologia aplicada seja a mesma para os conceitos dissonantes quando os próprios embates principiológicos geram tensões, entre si e entre as regras constitucionais.

Ainda que seja conferida eficácia normativa aos princípios constitucionais, estes se relacionam entre si e, em maior ou menor grau, serão alvo de sopesamentos abstratos, uma vez que a Constituição não positivou quais devem prevalecer em caso de juízos de ponderação. Nesse contexto, a jurisprudência assume enorme relevância, semelhante ao que ocorre nos ordenamentos de tradição *commom law*, a despeito de esbarrar na não vinculação aos precedentes e no livre convencimento, o que faz total diferença quando se observa a ausência de uniformização e coerência nas decisões de casos similares.

Um modelo jurisprudencial incoerente e desajustado compromete a segurança jurídica e pode acarretar prejuízos ao ambiente concorrencial, em se tratando de decisões que afetam diretamente as empresas. Um planejamento eficaz depende de certeza e solidez nas análises e, no caso do planejamento tributário, se for considerada a instabilidade e incerteza gerada pela ausência de regulamentação específica, a margem de liberdade decisória dos contribuintes se torna bastante restritiva.

¹⁰⁹ Alberto Xavier elucida a existência de lacunas como o local no qual o aplicador do direito tem o dever de decidir, porém, sem se valer da “elasticidade normativa”: o “fechamento do sistema é algo que se opera de modo gradual e caso a caso, por obra do juiz, e não em função de uma regra geral preexistente” (*Op. Cit.*, p. 140).

Num sistema normativo bem estruturado os limites devem estar claramente definidos e as decisões fundamentadas em critérios coerentes de aplicação, mediante observância dos casos análogos. As leis devem estar em harmonia com os princípios constitucionais, que por sua vez devem servir como diretriz jurisprudencial e, conseqüentemente, conferir segurança jurídica e previsibilidade aos signatários do contrato social.

Como exemplo, tem-se a seguinte situação: dada empresa sob a forma de Sociedade Anônima com capital fechado e de aporte estrangeiro pretende realizar planejamento tributário para o próximo exercício fiscal visando alterar a modalidade de lucro real para a de lucro presumido. Para tanto, deve alterar o modelo de constituição para Sociedade Limitada, visto que o formato S.A. não admite regime tributário outro senão o de lucro real. Todos os procedimentos adotados com vistas à mudança devem ser executados previamente, com clareza e com o registro de todos os atos e fatos, a fim de que não incorra em presunção de fraude na operação.

Teoricamente, se obedecidos os requisitos para a alteração do regime, levando em consideração principalmente o faturamento anual da empresa, não deveria existir receio de qualificação fraudulenta por parte do Fisco. Os impostos federais incidentes sobre o faturamento (PIS, COFINS, CSLL e IRPJ) possuem carga menor em comparação ao regime de lucro presumido.

Contudo, não há presença aqui, de propósito comercial senão pela mera economia tributária. A alteração da constituição empresarial de S.A. para Ltda. não seria de interesse dos administradores, não fosse a perspectiva de redução da carga tributária. Além de dispor de uma equipe contábil competente, a sociedade deverá dispor de forte aparato jurídico para não incorrer em equívocos ou, em caso de desqualificação por aparência de ilegalidade, poder recorrer e discutir o direito à prática elisiva.

O planejamento tributário é um mero instrumento jurídico para o exercício de um direito¹¹⁰. A intenção é otimizar a carga tributária incidente através de medidas fiscais, contábeis e societárias. Não é o caso de definir se a prática elisiva advém de um objetivo principal ou acessório, o que interessa é que, inegavelmente, entre as causas para tal planejamento está a redução de tributos devidos pelo contribuinte.

¹¹⁰ Planejamento Tributário é como uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos fiscais inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiantamento do ônus fiscal. (Cf. BORGES, Humberto B. *Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002 p. 152)

O Fisco não tolera tal prática e, em muitos casos, se vale de parâmetros meramente intuitivos do agente fiscal para desqualificar negócios jurídicos. E isto só ocorre por não haver norma expressa que defina os procedimentos a serem empregados na fiscalização dos negócios jurídicos. Os lançamentos feitos pelos órgãos fiscais em âmbito federal, municipal ou estadual são baseados nos entendimentos jurisprudenciais do CARF, que, em diversas situações, considerou a necessidade de propósito negocial para qualificar a elisão lícita.

Não obstante, o próprio CARF já considerou que a intenção de economia de tributos evidencia, em si mesma, o propósito negocial e preenche o critério para validar o planejamento tributário e otimizar o desempenho empresarial:

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. INOCORRÊNCIA NAS REDUÇÕES DE CAPITAL MEDIANTE ENTREGA DE BENS OU DIREITOS, PELO VALOR PATRIMONIAL A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 9.249/1995. Constitui propósito negocial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como não visem gerar economia de tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios. A partir da vigência do art. 22 da Lei 9.249/1995, a redução de capital mediante entrega de bens ou direitos, pelo valor patrimonial, não mais constituiu hipótese de distribuição disfarçada de lucros, por expressa determinação legal. Recurso Provido. (CARF. RECURSO VOLUNTÁRIO. Acórdão nº 1402-001.252 Relator: Leonardo de Andrade Couto. nov/2012)

Assim, resta ao contribuinte saber em qual sentido será aplicado o critério de verificação do propósito negocial, visto que a empresa é dotada de liberdade negocial para decidir qual a alternativa lícita mais conveniente ao seu desempenho financeiro.

Nesse sentido, vale destacar o Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF, referente ao período de 2000 a 2015, relacionado especificamente ao Planejamento Tributário, sob a coordenação de Ana Cláudia Utumi¹¹¹, para o qual foram analisados 112 acórdãos cujo objeto tenha versado sobre as práticas elisivas e os respectivos Atos de Infração e Imposição de Multa - AIIMs. Dentre todos os tópicos elencados na pesquisa, o que mais chamou a atenção para a dissonância jurisprudencial foi o que tratou do Planejamento Tributário *stricto sensu* e o propósito negocial.

Nos casos avaliados pelo estudo, “a Fiscalização entendeu que a ausência de propósito que transcenda a economia de tributos conduziria necessariamente à conclusão de que o negócio jurídico está desprovido de propósito negocial que o justifique e o fundamente”¹¹². Assim, a

¹¹¹ UTUMI, Ana Cláudia (coord.); GUIDONI FILHO, Antônio Carlos; DIAS, Karem Jureidini. *Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF – 2000 a 2015 – Tema 07: Planejamento Tributário*. Pesquisa desenvolvida no âmbito do núcleo de Estudos Fiscais da FGV/SP. São Paulo: Max Limonad. 2016.

¹¹² *Ibid.* p. 45.

autuação dos contribuintes por suposta simulação, utilização de negócio jurídico indireto ou abuso de direito seria legítima.

Com base na análise, foi possível constatar uma significativa mudança nos critérios de aceitação do propósito meramente fiscal das operações. Sob o fundamento de que não haveria vedação legal na estruturação de operações tendentes à economia de tributos, os contribuintes promoviam sua defesa. Contudo, posteriormente os acórdãos não mais se atinham à verificação da existência de propósito negocial, se comprovada a presença, o planejamento era validado, se não, era considerado inválido.

Sob essa orientação, a economia tributária deveria ser sempre mero reflexo ou consequência do conjunto de operações e não o seu fim. Os acórdãos, via de regra, preocupam-se com a análise das particularidades do caso concreto e, nelas, buscam encontrar “propósito negocial”. Não se percebe, nos acórdãos selecionados, preocupação com a fixação de standard de comportamento para nortear a conduta dos contribuintes em situações análogas.¹¹³

Em outra pesquisa similar, Luís Eduardo Schoueri questionou o tratamento jurídico do planejamento tributário, que vem sendo paulatinamente limitado por meio de alterações legislativas e jurisprudenciais¹¹⁴. Nesse contexto, como não houve alteração legislativa relevante após 2001, a jurisprudência administrativa passou a rejeitar estruturas tendentes a afastar a incidência tributária.

Em tempo, tentou promover uma análise das decisões do CARF (antigo Conselho de Contribuintes) através dos conceitos de abuso das formas, fraude à lei, negócio indireto, simulação, entre outros. Contudo, não foi possível sequer catalogar os julgados, visto que os julgadores faziam referência aos institutos sem uniformidade¹¹⁵. “Noutras palavras, um mesmo instituto era mencionado por diversos julgadores em situações em nada comparáveis, enquanto situações bastante assemelhadas eram qualificadas de modo diverso, conforme o julgador”.¹¹⁶

Sem um arcabouço objetivo, a indagação passou a ser a de que as circunstâncias que tornam válido um planejamento adotado por um contribuinte perpassa por motivações não tributárias, pela desconsideração de fatos descritos pelo contribuinte e pela observância de

¹¹³ *Loc. Cit., Ibid.* p. 45.

¹¹⁴ Sobre o tema: “do ponto de vista do arcabouço legislativo, a única mudança significativa, neste campo, parece ter sido a inserção do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional (...) Na ocasião de sua edição, surgiu muita expectativa quanto à MP 66. Entretanto, a rejeição desta pelo Congresso Nacional acabou por ver frustradas as expectativas de aplicação daquele dispositivo inserido no Código Tributário Nacional” (SHOUERI, Luis Eduardo. *Planejamento Tributário e o Propósito Negocial: mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2010, p. 15).

¹¹⁵ SHOUERI, Luis Eduardo. *Planejamento Tributário e o Propósito Negocial: mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil. 2010, p. 16.

¹¹⁶ *Ibid.*, p. 16

regras cogentes não-tributárias. Os demais fatores foram a desconsideração dos planejamentos fiscais “quando ficasse evidenciado que a transação ganhou determinada forma exclusivamente por razões fiscais, ou ainda, que do ponto de vista empresarial, a transação não faria sentido sem considerar seus benefícios tributários”¹¹⁷ e nos casos em que os fatos narrados pelo contribuinte aparentemente não correspondiam à realidade:

Não surpreende, por isso, que a análise dos casos levantados tenha revelado resultados contraditórios, nem sempre se recusando a operação diante da falta de motivos extra tributários. Curiosamente, embora a falta do propósito se revelasse como efetiva razão para a recusa do planejamento, os julgadores procuravam justificar sua decisão com base em teorias como o abuso do direito, a fraude à lei, o negócio indireto e quejandas, chegando-se à situação paradoxal de que circunstâncias semelhantes eram afastadas, por fundamentos diversos. Evidentemente, o antigo Conselho de Contribuintes não se sentia à vontade para revelar que, em verdade, aplicava a doutrina desenvolvida no *common law*, não obstante a ausência de previsão legal.¹¹⁸

Ademais, outras análises feitas com parâmetros semelhantes chegaram à conclusões parecidas, sempre ressaltando a falta de uniformidade e coerência na jurisprudência do CARF. É o que concluiu Mary Elbe Queiroz:

O manejo abusivo do planejamento tributário fez brotar o ativismo administrativo, tal qual já aconteceu nos demais países(...) Só que, enquanto nos demais países se buscou um critério próprio, que guardasse conexão com o respectivo sistema jurídico, inclusive estabelecendo procedimentos específicos, tudo dentro de um contexto e depois tipificado em lei, a opção brasileira foi importar, de forma acrítica, todos os critérios utilizados em vários países e passar a aplicar indiscriminadamente todas as figuras existentes (...) Essa cópia, muitas vezes cometendo os mesmos equívocos já corrigidos alhures, deu-se por meio do pinçamento de figuras apartadas do contexto do sistema em que estavam situadas.¹¹⁹

Esta pesquisa procurou apresentar a falta de legitimidade do CARF em regulamentar uma norma geral antiabuso com base nos precedentes, o que sugere a falta de critério para justificar a existência, ou não, de um planejamento fiscal abusivo.

Para tanto, examinou especificamente as operações de: dedutibilidade do ágio na aquisição de participação societária, operação de casa e separa e empréstimo desproporcional com o capital social. E, além destas, apontou exemplos de acórdãos do CARF que “utilizaram indiscriminadamente e sem uniformidade, contra e a favor do contribuinte, várias formas jurídicas e critérios adotados por outros países para a rejeição de atos e de negócios abusivos, sem que exista uma previsão correspondente na lei tributária brasileira”¹²⁰.

¹¹⁷ *Loc. Cit., Ibid.*, p. 17.

¹¹⁸ *Ibid.*, p. 18.

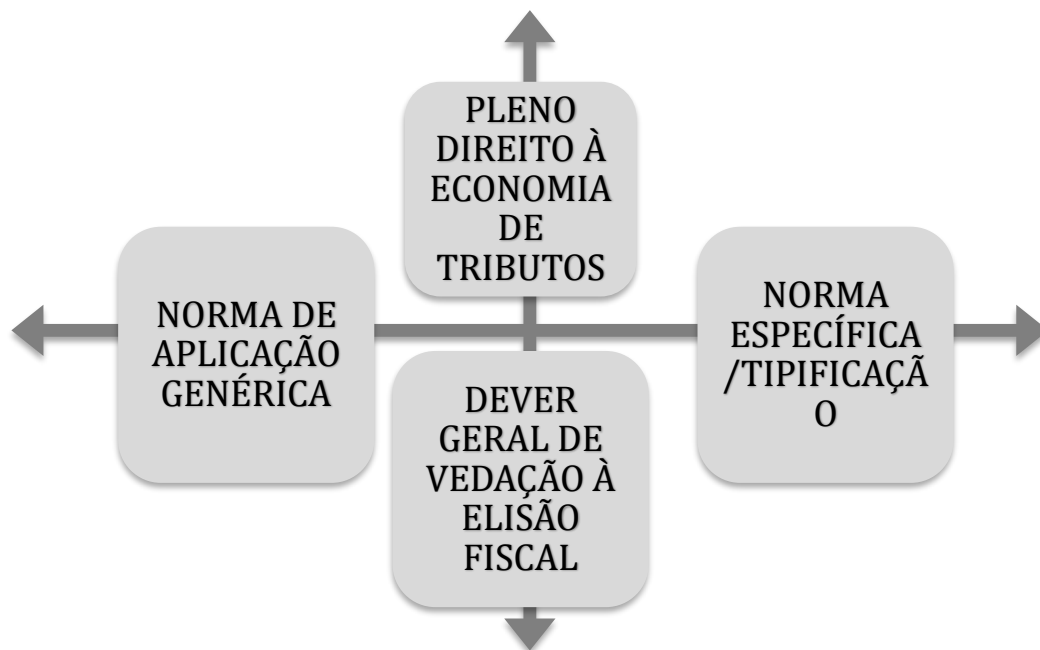
¹¹⁹ QUEIROZ, Mary Elbe. *O Planejamento Tributário: Procedimentos Lícitos, o Abuso, a Fraude e a Simulação*. 2011, p. 479.

¹²⁰ *Ibidem*, p. 488.

Ao fim, apresenta como solução a edição de uma Norma Geral Antiabuso para o Brasil. Não é, no entanto, a solução vislumbrada quando se critica exatamente a existência de dispositivos genéricos de regulamentação. Aqui, o intuito é demonstrar os prejuízos decorrentes de dispositivos de aplicação geral, justamente por estes serem falhos e não conseguirem abarcar completamente todo o espectro de atuação do contribuinte.

Para tanto, o presente estudo buscou compreender os critérios utilizados nos acórdãos¹²¹ a fim de compreender quais os limites para o planejamento tributário no Brasil e situá-los no espectro de atuação do contribuinte. Com tamanha subjetividade, não foi possível estabelecer de forma cartesiana (x: segurança jurídica, y: liberdade negocial) qual a posição do contribuinte na situação atual, com a aplicação da norma geral antielisiva e com a ausência de lei regulamentadora específica.

Por definição, o referido plano abarcaria todo o espectro de atuação do contribuinte, que requer algum grau de segurança jurídica: quanto maior for, menor a incidência da norma geral antielisiva; quanto menor a liberdade negocial, mais mitigado será o direito à economia de tributos. Ilustrativamente:



Ainda que não seja possível situar com precisão os limites do planejamento tributário no Brasil, é possível notar a mudanças nos parâmetros a partir de estatísticas simples, obtidas a

¹²¹ Acórdãos referentes ao propósito negocial e planejamento tributário em sentido estrito: 107-07596, 1401-00155/2010, 9202-01.194, 3403-002.519, 1202-001.076, 1202-001060, 2202-002732, 104-21.498/2006, 103-23.290/2007, 107-09.423/2008, 01-05911/2008, 101-95.442/2006, 104-21.675/2006, 1102-00.408/2011.

partir das decisões de manutenção ou cancelamento dos AIIMs nos acórdãos do CARF, no período compreendido entre 2000 e 2015.

Dentre os acórdãos analisados relativos ao planejamento tributário, nos primeiros anos, de 2000 a 2005, o número de AIIM cancelados representou 53% do total, enquanto que os mantidos foram 28% e 18% os parcialmente cancelados. Após 2005, o percentual dos Atos de Infração cancelados diminuiu para 22,9%, enquanto que os que foram mantidos passaram a representar 67,5% e os que foram parcialmente cancelados representaram uma pequena parte, de 9% do total.

Ou seja, notadamente o Conselho assumiu uma postura mais rígida na validação dos negócios jurídicos apontados pela autoridade administrativa como inválidos, ilícitos ou ilegítimos. Isto significa maior consideração ao dever geral de vedação à elisão fiscal, visto que, ao longo dos anos, a ausência de norma específica condiciona o contribuinte ao procedimento definido pelo Fisco, cuja análise compreende somente os aspectos relevantes para a autoridade administrativa. Para Ives Gandra da Silva Martins, trata-se de insegurança jurídica:

Admitir que o agente fiscal possa desconsiderar uma operação legítima, praticada pelo contribuinte por entende-la com a solução mais eficiente, do ponto de vista econômico e empresarial, apenas porque, para o Fisco, o melhor seria que o contribuinte tivesse praticado uma outra operação que garantisse aos cofres públicos maior arrecadação, é gerar, **permanentemente**, a insegurança jurídica. É fazer com que o contribuinte viva em constante estado de incerteza, podendo ser surpreendido, a qualquer tempo, durante o lapso decadencial – ou além dele – pela desconsideração de seus atos fundada em mero palpite da fiscalização, em violação manifesta à estabilidade das relações jurídicas e da ordem social e econômica, queridas pela lei suprema, a julgar pelas normas nela plasmadas.¹²²

A edição de normas específicas, a exemplo das normas tipificadas são bastante úteis para resolver boa parte dos embates envolvendo incoerências terminológicas, como se observa no comparativo feito com base nos acórdãos a seguir, nos quais o critério consignado é o de substância sob a forma, um dos mais controversos na jurisprudência administrativa:

EMENTA: DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO - Não basta a simples suspeita de fraude, conluio ou simulação para que o negócio jurídico realizado seja desconsiderado pela autoridade administrativa, mister se faz provar que o ato negocial praticado se deu em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN). 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 e a natureza do fato gerador, efetivamente, realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo

¹²² SILVA MARTINS, Ives Gandra da. *Norma antielisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n° 119, ago. 2005, p. 131. (Grifos no original)

agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO – Configura-se negócio jurídico indireto, quando um contribuinte se utiliza de um determinado negócio, típico ou atípico, para obtenção de uma finalidade diversa daquela que constitui a sua própria causa, em que as partes querem efetivamente o negócio e os efeitos típicos dele realizado e submete-se a sua disciplina jurídica. Recurso provido.

(CARF. ACÓRDÃO N° 101-94.340. Relator: Valmir Sandri. Data da sessão: 09/09/2003. Publicado em: 17/10/2003)

Neste acórdão, emblemático e muito útil como precedente para validar o direito ao planejamento tributário, o Relator considera insuficientes os indícios da prática de simulação, vez que foram apontados apenas indícios de que haveria uma intenção em alcançar indiretamente, por meio dos atos realizados, os efeitos práticos (econômicos) de uma compra e venda. Essa intenção, no entanto, ainda que comprovada, não conduz à conclusão de ter havido simulação. Indicaria apenas ter ocorrido, no máximo, planejamento fiscal. Segundo afirma o Relator, “não se pode admitir que considerações ou interpretações subjetivas da autoridade fiscal possam descaracterizar operações legítimas e revestidas de licitude praticadas pelos contribuintes com total amparo da lei”.

Assim, não pode o aplicador da lei afirmar que determinada operação fosse realizada de modo diverso, no qual haveria maior tributação, para que não fossem evidenciados os fins econômicos efetivamente desejados. É mera presunção subjetiva desconsiderar operações formalmente legítimas para exigir tributo supondo que a operação não é real e isso não pode prosperar. No entendimento do Relator, é possível supor que a referida operação se trate de Planejamento tributário mediante negócio jurídico indireto, o que se diferencia da simulação pelo fato desta ser a discordância entre a vontade das partes e a declaração formal. Assim, aponta Valmir Sandri:

Desta forma, se de tal operação resultou em lucro substancial que não é alcançado por tributação, por não existir nenhuma previsão normativa nesse sentido, não cabe à autoridade administrativa, por faltar-lhe competência, poder descaracterizar fatos válidos e lícitos que se encontram acobertados e previstos pelas leis civis, comerciais e fiscais, para exigir imposto onde não existe hipótese de incidência e, por absoluta impossibilidade fática, não poderá ocorrer o fato gerador tributário. Mesmo que considerados a operação ora questionada como negócio jurídico indireto, não haveria o que tributar, por absoluta falta de previsão legal, porquanto, se foram lícitos os meios e os processos utilizados, se a intenção das partes é alcançar o fim prático por meio do negócio adotado e declarado, e por conseguinte não está presente a simulação, é absolutamente lícito e legítimo o negócio jurídico indireto visando à economia fiscal.¹²³

¹²³ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n° 101-94.340. Relator: Valmir Sandri. 2013. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/jsf>. Acesso em: 24/04/2018.

Por semelhante modo, em outro acórdão foi negado o recurso com base em critérios substancialmente semelhantes, no tocante à economia de tributos:

EMENTA: 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. IRPJ – GANHOS E PERDAS DE CAPITAL – Deve ser adicionado ao lucro líquido do exercício, para efeito de apuração do lucro real, a perda apurada na baixa de investimento decorrente de suposta compra e venda de ações por valor simbólico, liberalidade essa não passível de dedução. IRPJ – EXCLUSÕES INDEVIDAS – Cabe ao contribuinte demonstrar e comprovar com documentos hábeis e idôneos, que as exclusões por ele efetuado na apuração do lucro real, havia sido incluído no lucro líquido e que por determinação legal deveriam ser excluídos na apuração do lucro real. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LIMITE DE 30% – A partir do ano-calendário 1995, para efeito de apuração do lucro real, a compensação de prejuízos fiscais é limitada a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões determinadas na legislação de regência. LANÇAMENTOS DECORRENTES – CSLL E PIS - Tratando-se de exigência fundamentada na irregularidade apurada em ação fiscal realizada no âmbito do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o decidido quanto àquele lançamento é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente. Recurso Negado. (CARF. ACÓRDÃO N° 101-95.409. Relator: Valmir Sandri. Data da sessão: 23/03/2006. Publicado em: 28/03/2006)

No acórdão acima, foi negado provimento ao recurso com base na constatação de que ficou caracterizada a declaração enganosa de vontade, visto que o fato revelado no documento negocial ocultou outro propósito negocial, que era apenas o de transferir para a empresa “A” as ações que a recorrente possuía na empresa “B”, sem que a primeira desembolsasse o efetivo valor das ações e a recorrente pudesse abater do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, o total do investimento escriturado no ativo permanente relativo às supostas ações alienadas. Nessa situação, restou evidente, para o Relator, que o negócio jurídico de compra e venda utilizado tinha por finalidade tão somente a economia tributária, com vistas a modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, consistente numa discordância entre a vontade real e a vontade declarada.

Ocorre que, pelos mesmos fundamentos, no primeiro caso o Relator considerou que os eventos acontecidos no mundo real, efetivamente guardam inteira consonância com a intenção e desejo querido e realizado pela Recorrente, pelo que não se identificava ocorrência de simulação. Além disso, considerou o fato de as operações e transações estarem devidamente registradas em escrituração comercial, não havendo tentativa de ocultação dos fatos, bem como foram cumpridas junto à Secretaria da Receita Federal e aos demais órgãos públicos e privados, todas as formalidades próprias dos atos e operações praticados.

Ora, se na segunda situação estavam presentes as mesmas características e com os atos devidamente formalizados, não havia razão para a manutenção da desqualificação.

Ademais, há outra incoerência latente nos dois casos. No primeiro, a autoridade fiscal questionou a precificação das ações, o que foi desconsiderado pelo relator, que, pela acusação da autoridade fiscal que considerou o preço da operação como elevado, não é cabível respaldo legal, visto que a Lei das S/A, no art. 170, prevê a justificativa que autoriza o preço de emissão ser superior ao valor nominal, “como se constata na hipótese em foco, com base na perspectiva de rentabilidade da companhia, circunstância essa que realmente aconteceu a posteriori, com a grande valorização da empresa no mercado internacional”¹²⁴.

E abordou a ausência de laudo de avaliação e memória de cálculo que avaliou o valor econômico da empresa para efeito de referida subscrição alegando que, mais uma vez, a Lei das S/A., art. 13, “não impõe quaisquer restrições ou impõe necessidades de laudos para o caso de o preço de emissão superar o valor nominal da ação, a não ser no caso da integralização se dar pela realização de bens”.

Já no segundo caso, as alegações da recorrente se deram pela justificativa de que a situação econômica das empresas conduziria àquela situação. Contudo, o relator inferiu que o preço das ações pactuado entre as partes foi fixado em decorrência da situação econômico-financeira da empresa “B”, que possuía patrimônio líquido positivo, não se justificando, portanto, na ausência de um laudo circunstanciado atribuindo o valor pela qual as ações foram alienadas, que se fosse aplicado um valor simbólico pela transação, não se aplicando, ao menos no caso, o valor patrimonial da ação para o estabelecimento do seu preço de venda, o que demonstra a intenção da recorrente em transferir as ações que possuía a empresa “B” para “A” sem qualquer ônus.

Em geral, a verificação de validade do planejamento tributário pelo CARF perpassa pela averiguação de motivos não-tributários. Nesse contexto, segundo Schoueri e Freitas foram identificados três critérios basilares: a existência de intervalo temporal entre as operações, a independência entre as partes envolvidas e a coerência entre a operação e as atividades empresariais das partes¹²⁵.

Com base neste último, percebeu-se que “o critério relevante para desconsiderá-los foi a falta de motivos extra tributários para as estruturas negociais”¹²⁶. Contudo, não foi possível

¹²⁴ Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n° 101-95.409. Relator: Valmir Sandri. 2006. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/.jsf> Acesso em: 24/04/2018.

¹²⁵ SHOUERI, Luis Eduardo. *Op. Cit*, p. 436.

¹²⁶ *Ibidem*, p. 440.

constatar se para o Conselho a falta de motivos é um critério suficiente para desqualificar o planejamento ou se é somente empregado como indício de simulação. Contudo, a análise finalística (*business purpose*) nos moldes originais¹²⁷, não aponta a impossibilidade de se efetuar um planejamento fiscal com o intuito único e exclusivo de reduzir a carga tributária.

Pelo contrário, a ideia trazida é de somente desconstituir ato simulado e tributar o ato que efetivamente se dissimulou. Assim, é injustificável desconsiderar o planejamento por conta deste ter afastado ou reduzido a incidência de um tributo. Destarte, as decisões do CARF não mais estão baseadas na concepção original do propósito negocial, dado que a mera pretensão de planejar as atividades empresariais de forma a não arcar com o máximo de ônus tributário é o bastante para ensejar sua desconsideração.

Em suma, os autores concluíram que a ausência de motivos não-tributários (propósitos negociais ligados ao objeto social da empresa ou extra tributários) é um dos principais motivos considerados pelo CARF como fundamentos para a invalidação do planejamento.

¹²⁷ Cf. TILEY, John; LOUTZENHISER, Glen. *Revenue Law: Introduction to UK tax law; Income tax; Capital gains tax; Inheritance tax*. Bloomsbury Publishing, 2012. Destaca o julgamento, pela Suprema Corte Norte-americana do caso *Gregory v. Helvering*, no qual foi aplicado o modelo de interpretação econômica do direito tributário, a partir do propósito negocial e da primazia da substância sobre a forma (*Courts looks to facts, not labels*).

4. ELISÃO FISCAL COMO DIREITO SUBJETIVO PÚBLICO ANTE À INSCONTITUCIONALIDADE DA NORMA GERAL ANTIELISIVA

A discussão acerca dos direitos subjetivos corre desde Kelsen¹²⁸, quando a atribuição de seu conceito foi muito bem lapidada, e permanece acesa até os dias atuais, ainda mais carregada de pormenores. O intuito é trazer os argumentos de existência e validade de direito subjetivo público para a esfera da elisão fiscal.

De início, faz-se necessário se apropriar da lógica formulada por Alexy a respeito dos direitos subjetivos¹²⁹, segundo o qual na teoria estrutural dos direitos fundamentais o que importa são sobretudo questões analíticas, de modo que “saber se uma norma confere ou não um direito subjetivo é um problema normativo. Esse problema surge quando o texto normativo deixa essa questão “em aberto” como ocorre quando, pelo teor literal da norma, o Estado está obrigado a realizar determinada ação, mas não define se o indivíduo tem um direito à realização dessa ação estatal.

Uma das causas apontadas para a interminável discussão sobre o conceito de direito subjetivo é a ausência de clareza na distinção entre três critérios basilares, que seriam: a finalidade dos direitos subjetivos, as posições e relações jurídicas e a exigibilidade jurídica dos direitos subjetivos¹³⁰. Em geral, normas de conteúdo subjetivo dependem não apenas do contexto em que estão inseridas, mas também da própria estrutura do ordenamento. Assim, conforme Alexy faz se o seguinte questionamento: só faz parte do ordenamento jurídico aquilo que pode ser exigido judicialmente?

A questão apresentada aqui já estava sendo tratada em 1984 por Diva Prestes Marcondes Malerbi, à época em seus estudos de mestrado, em seu livro *Elisão Tributária*. Sua tese foi utilizada como diretriz argumentativa que serviu de base para todo o presente estudo,

¹²⁸ Cf. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes. 1999, p. 88: “O entendimento da essência do direito subjetivo é dificultado pelo fato de com esta palavra serem designadas várias situações muito diferentes umas das outras. A uma delas se refere a afirmação de que um indivíduo tem o direito de se conduzir de determinada maneira.

¹²⁹ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 5ª ed. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo, Malheiros. 2006, p. 181.

¹³⁰ Formulação clássica em Windscheid e Jhering. Segundo Windscheid, o direito subjetivo é um poder ou um domínio da vontade, outorgado pelo ordenamento jurídico” (Bernhard Windscheid, *Lehrbuch des Pandektenrechts*, p. 156); segundo Jhering, direitos subjetivos são “interesses juridicamente protegidos” (Rudolf v. Jhering. *Geist des römischen Rechts*, Parte 3, p. 339). A discussão sobre essas teorias conduziu a inúmeras teorias combinadas (cf., sobre isso, Ludwig Enneccerus/Hans C. Nipperdey, *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts*, 15ª ed., t. I, Tübingen: Mohr, 1959, pp. 428-429: “Conceitualmente, o direito subjetivo é um poder jurídico, conferido ao indivíduo pelo ordenamento jurídico, cuja finalidade é ser um meio para a satisfação de interesses humanos”; e Georg Jellinek, *System der subjektiven öffentlichen Rechte*, 2 ed., Tübingen: Mohr, 1905, p. 44: “O direito subjetivo é, portanto, um poder da vontade humana, reconhecido e protegido pelo ordenamento jurídico e dirigido a um bem ou interesse”).

permitindo sustentar que o planejamento tributário é o exercício pleno do direito subjetivo à economia de tributos, e esta prática é instrumentalizada pela elisão tributária.

Deveras, desde a publicação da referida obra, não houve mudanças significativas no sistema tributário nacional no tocante à elisão fiscal. Nem a promulgação da Constituição Federal de 1988, nem a edição da Lei Complementar 104 de 2001 foram suficientes para dirimir os conflitos na relação entre o Fisco e o contribuinte. Apesar de o tema ser tratado sob a égide de outro Texto Maior (CF/1967), o dilema da ausência de disposição normativa precisamente delimitada ainda persiste, inclusive, com impacto muito maior do que outrora.

Àquela altura, Malerbi (1984) sustentava que normas constitucionais munidas de vedações e proibições possuem eficácia plena e concebem direitos subjetivos que, em caso de descumprimento, ensejam julgamentos de inconstitucionalidade. Nesse sentido, mencionava a latente inconstitucionalidade da lei ordinária que, mesmo competente para imposição, autorizasse por via administrativa ou judicial, a previsão de novas situações tributáveis¹³¹.

Para tanto, dispunha do art. 153 da CF/1967, esfera de proteção jurídica do particular, de onde emanam os direitos individuais oponíveis ao Estado, e principalmente o que trata da limitação do poder estatal de tributar, no §29:

Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 29 Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, em cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição. (Redação da pela Emenda Constitucional nº 8, de 1977).

Conceitualmente, respeitadas as limitações constitucionais, seria imprescindível a apresentação, pela lei tributária, de um quadro composto pelo rol de situações tributáveis, não sendo cabível exigência alguma que não as medidas dos respectivos tributos. Nessa perspectiva, corrobora com um derivativo da legalidade, o princípio da tipicidade:

Quer isto dizer que, no momento de aplicação das normas tributárias, não pode haver qualquer discricionariedade, seja na configuração dos efeitos tributários delas decorrentes, de onde resulta, peremptória e categoricamente, a proibição de o órgão aplicador do direito (administrador ou juiz) de exigir tributo por via de analogia ou por via de igual razão de decidir (isonomia ou capacidade contributiva), por tal empreendimento levaria inexoravelmente à previsão de novas situações tributáveis para além do rol das hipóteses descritas legislativamente.¹³²

¹³¹ MALERBI, Diva Prestes. *Elisão Tributária*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984, p. 70.

¹³² *Ibidem*, p. 71.

Logo, a prática elisiva não poderia sequer ser questionada, dado que realizada nos parâmetros livres de tributação. Isto é, a prática elisiva decorre do exercício pleno e regular do que é descrito por Santi Romano como um legítimo direito subjetivo público¹³³. Esta categoria engloba os direitos que, por sua ação, são reconhecidos pela autolimitação do Estado, tornando-o sujeito de obrigações tais como os indivíduos que sob seu ordenamento estão inseridos.

De modo diverso, Antônio de Moura Borges defende que as práticas perfeitamente legais tendentes a evitar os encargos ou reduzir seu valor consistem na economia de tributos, de sorte que a elisão tributária se configura como violação de lei, tal como a evasão¹³⁴. Todavia, reconhece a existência da economia de tributo como uma possibilidade a ser exercida pelo contribuinte, com vistas a organizar suas atividades empresariais atraindo a menor incidência de tributos possível.

A delimitação da ação estatal da tributação é constitucional, e deriva da necessidade de se assegurar a não ofensa aos direitos de liberdade e propriedade do particular. Qualquer ingerência estatal na imputação de tributos estará lesando diretamente os direitos individuais do contribuinte.

O teor assecuratório da limitação constitucional ao poder de tributar tem origem no princípio da legalidade em matéria tributária (*nullum tributum sine lege*) e fundamenta-se na competência legislativa exclusiva de criar definições para condutas impostas (tributação) e condutas proibidas (punibilidade), que qualificam e legitimam o caráter impositivo do direito tributário¹³⁵. As que estiverem fora do escopo legislativo das situações tributáveis encontram-se em campo livre de tributação e são, portanto, permissivos da elisão tributária.

Isto posto, o ordenamento jurídico brasileiro permite e protege o campo de liberdade na tributação. O fato de o Estado não poder interferir além do limite legal evidencia, em si mesmo, a elisão tributária como um direito constitucional de liberdade em face do dever de não interferência do Estado. Malerbi justifica esse posicionamento pela rigidez do sistema constitucional brasileiro, diferentemente de outros sistemas onde há maior flexibilização na alteração constitucional. As garantias e normas constitucionais que estabelecem as relações

¹³³ ROMANO, Santi. *Princípios de Direito Constitucional Geral*. Trad. Maria Helena Diniz, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1977.

¹³⁴ MOURA BORGES, Antônio de. *Op. Cit.* p, 38.

¹³⁵ OLIVEIRA JÚNIOR, Dario da Silva. Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 52, in. VIOLA, Ricardo Rocha. *Delineamento do conteúdo jurídico do princípio constitucional tributário da capacidade contributiva*. Revista Idea, v. 3, n. 1, 2012, p. 10.

entre o Estado e o particular estão cunhadas na Constituição e é dela que decorrem os direitos subjetivos públicos dos contribuintes em face da tributação.

A tutela dos direitos denotados no ordenamento ocorre mediante interpretação normativa, a cargo da autoridade jurisdicional. Contudo, “esse dever de fazer prevalecer o ordenamento não é um dever que o Poder Judiciário tem para com os particulares, mas sim para com o Estado, que, entretanto, está correlacionado com o poder que o particular tem de provocar a emanção obrigatória dos atos jurisdicionais”¹³⁶.

Deste modo, a declaração de existência de um fato típico só pode ocorrer caso sejam confirmados todos os aspectos da hipótese de incidência e possa ser presumida a alguma das situações tributáveis descritas na lei. Segundo afirma a autora em questão, não deveria estar adstrito ao intérprete o poder de nortear-se além dos parâmetros legais. Contudo, é o que ocorre com o disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN. A margem de liberdade ou discricionariedade conferida às autoridades administrativa e judicial não deveria ser admitidas para fins interpretativos da lei tributária, com base nos princípios já elencados de estrita legalidade e da especificidade conceitual fechada, como defende Alberto Xavier¹³⁷.

A adoção da tese de que a elisão tributária compõe um direito subjetivo à economia de tributos poderia ser utilizada como fundamento à inconstitucionalidade da norma geral antielisiva, pelo que seja considerado um direito negativo, prerrogativa de condutas omissivas pelo Estado, o qual não poderia interferir no âmbito de liberdade reservado aos particulares. Assim, o direito subjetivo público em que se manifesta a elisão tributária é “um direito relativo a uma liberdade constitucionalmente assegurada e que se traduz na pretensão de que o Estado não interfira numa esfera definida pela lei como de não ingerência estatal no fenômeno da tributação”¹³⁸.

Em caso de ofensa a este direito, caberia invocar os órgãos judiciários competentes para exigir a referida conduta omissiva por parte do Estado. Contudo, em dados momentos o questionamento sequer poderia ocorrer, como é no caso do planejamento tributário.

Daí a importância de não se confundirem os termos elisão tributária e planejamento tributário, embora ambos conduzam ao exercício do direito à economia de tributos. Elisão é a prática efetiva do ato lícito que visa minimizar o montante dos tributos, a técnica utilizada é que se denomina planejamento tributário, como leciona Heleno Tôrres¹³⁹: “com a expressão

¹³⁶ MALERBI, Diva Prestes Marcondes, *Op. Cit.* p. 79

¹³⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação. Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética. 2001, p. 130.

¹³⁸ MALERBI, Diva Prestes. *Op. Cit.* p. 81.

¹³⁹ TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São

‘planejamento tributário’ deve-se designar (...) a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos”. Esta distinção merece atenção porque somente um dos institutos é passível de questionamento pelo Fisco.

Sob a ótica de Tôres, a realização do planejamento tributário, por si só, não garante a efetiva prática dos atos planejados. Isto significa que, não importa se os atos planejados conduziram a práticas ilícitas, enquanto a prática elisiva não for consumada, não será cabível onerar o que não se materializou:

Somente quando constituídos os atos jurídicos pretendidos pelo sujeito, ou verificada a sua omissão na constituição dos fatos, por meio da linguagem competente, é que poderá o fisco controlar a operação para determinar sua liceidade (legítima economia de tributos) ou ilicitude e precisar se houve evasão, elusão de tributos ou negócio indireto legítimo e válido que atenda a uma lícita economia de tributos. De nenhum ilícito se pode cogitar antes que se ponha em prática os atos planejados¹⁴⁰.

Adiante, após a efetiva prática elisiva, caso a autoridade fiscal insurja contra o particular e este seja sucumbente na via administrativa, resta a utilização dos instrumentos jurídicos, tais como: ação anulatória de débitos fiscais, ação de repetição do indébito, ação declaratória de inexistência da relação jurídico-tributária, ação de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mandado de segurança, entre outros, de caráter preventivo ou corretivo, no intuito de garantir a eficácia do direito que o contribuinte tem à elisão tributária.

4.1. NORMA GERAL ANTIELISIVA COMO DEVER GERAL DE VEDAÇÃO À ELISÃO FISCAL

Após toda a explanação acerca dos desafios do Planejamento Tributário no Brasil, assimilar algumas premissas lógicas basta para compreender, de uma vez por todas, qual o problema das práticas elisivas diante da inconsistência doutrinária, legislativa, jurisprudencial e administrativa.

Pois bem, de início, a obrigação de pagar tributo advém da ocorrência do fato gerador. Caso o contribuinte busque evitar a ocorrência do fato gerador, pode fazê-lo em momento anterior a esta, a fim de qualificar a elisão válida. Caso haja a prática efetiva do fato gerador, mas houver ocultação sob o disfarce de outra forma jurídica, será caracterizado o abuso da forma e, conseqüentemente, revelada a evasão fiscal. E assim o parágrafo único do art. 116 do CTN consagra o poder da autoridade administrativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos

Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 37.

¹⁴⁰ *Ibidem*, p. 38.

praticados com a finalidade de dissimular a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária ou a ocorrência do fato gerador.

A distinção aqui é de ordem finalística, atribuindo-se importância ao intuito dos atos ou negócios jurídicos¹⁴¹. Como apontado no item 3.2.1 acerca da adequação típica, ainda que o escopo normativo da lei tributária possua tipicidade formal, o escopo interpretativo das normas em questão requer mecanismos de adequação do tipo com base na manifestação de vontade do agente e finalidade dos atos ou negócios praticados.

As exigências do artigo 116 são apenas duas: a primeira, o ato deve ter sido praticado com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador e, a segunda, o ato deve ter como efeito a ocultação dos elementos que caracterizam a hipótese de incidência, cabendo ao Fisco o poder de desconsideração. Porém, a decisão de desconsideração deve ser motivada e justificada, sendo preciso demonstrar que houve tal finalidade com o respectivo efeito. A fundamentação deveria estar pautada em lei, como é de praxe em sistemas positivistas de *Civil Law*¹⁴² (ainda que no *Common Law*, a fundamentação deveria emanar de alguma decisão vinculante).

Entretanto, requer ainda a observância de procedimentos definidos em lei ordinária, o que indica não se tratar de um dispositivo autoaplicável¹⁴³. E esta definição em lei ordinária sequer existe!

Ora, como é possível a doutrina considerar lícita a prática elisiva ante à vigência de uma norma antielisiva genérica, sendo que os parâmetros a serem observados em lei específica sequer foram estabelecidos? Mais do que isso, as decisões de (des)consideração de negócios jurídicos com fins elisivos estão sendo proferidas pela instância administrativa sem o devido respaldo legal. E este tem sido, sem dúvidas, o maior entrave à segurança jurídica na prática do Planejamento Tributário. A edição normativa de que carece o direito tributário, com o reconhecimento do conteúdo e do alcance do dispositivo, poderá sanar este imbróglio

¹⁴¹ BERNARDES, Flávio Couto; AZEVEDO BRANCO, Luiz Gustavo Faria de. *Os limites do planejamento tributário em face do dever fundamental de pagar impostos*. Publicado nos Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em São Paulo – SP. Novembro de 2009.

¹⁴² Cf. FORTES, Cylmar Pitelli Teixeira. *Uma análise crítica do papel da jurisprudência no planejamento tributário: tensões principiológicas e desafios à uniformidade*. Tese de Doutorado. 2015, p. 55. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/1399>: “Neste diapasão, tendo em conta o papel crescente que a jurisprudência vem assumindo entre nós, a aspiração por segurança jurídica, pautada pela proteção da confiança na lei fiscal e na previsibilidade da ação estatal, evidencia a crescente importância de se pesquisar a aproximação do sistema *civil law* brasileiro à sistemática e institutos próprios do *common law*, e a contemporaneidade do tema da valorização dos precedentes, sob o prisma da segurança jurídica e isonomia, corolários diretos da estabilidade e uniformidade dos pronunciamentos emitidos pelos órgãos judicantes”.

¹⁴³ PAULSEN, Leandro. *Op. Cit.* p. 151.

esclarecendo o que significa “dissimular o fato gerador” e quais procedimentos de fiscalização serão adotados pela Receita Federal¹⁴⁴.

De fato, o parágrafo único do art. 116 do CTN instrumentalizou a exigência do pagamento de impostos mesmo nos casos em que as práticas elisivas foram utilizadas para planejamento tributário e tornou mais restrita a realização do planejamento entre os contribuintes em virtude de o significado de dissimulação não ter sido delimitado. No entendimento de Alexandre Naoki Nishioka, se a interpretação sugere que simulação e dissimulação têm o mesmo significado, equivalente à fraude, a edição da LC 104 não teria razão de existir, uma vez que o inciso 7 do artigo 149 do CTN já considera dolo, fraude ou simulação para o lançamento do crédito tributário de ofício. Ademais, sustenta que “com essa interpretação, a LC ‘chove no molhado’. O que se observa é que o legislador não é jurista e, às vezes, ao editar as leis, ficam essas brechas de interpretação na legislação”¹⁴⁵.

Sua percepção é pertinente, afinal, ninguém mais apropriado a opinar sobre o assunto do que os advogados que lidam diariamente com o CARF e suas decisões contraditórias. Uma das contradições apontadas por Nishioka é que, como a norma geral antielisiva está carente de regulamentação, a via administrativa não possui uma multa qualificadora específica, muito embora executem os procedimentos necessários para vedar o planejamento tributário ilícito. Assim, apenas a regulamentação legal será capaz de distinguir, em definitivo, os termos elisão, evasão e elusão fiscal.

Ao demonstrar interesse em regulamentar a norma, o Fisco reconhece que existe uma diferença entre dissimulação e simulação, o que é muito positivo (...) A partir disso, o contribuinte saberá, de fato, o que será permitido para fazer o planejamento tributário e terá garantido o direito ao contraditório e à ampla defesa¹⁴⁶.

Diante da evidente necessidade de se regulamentar uma norma cujo teor é, há muito, motivo de discussão entre os teóricos do direito tributário, nota-se grave ofensa aos princípios garantidores de proteção ao polo passivo da obrigação fiscal¹⁴⁷.

¹⁴⁴ LOPES, Roberto Salles. *O Fisco e os contribuintes precisam discutir a relação: Sistema Tributário é um só para ambos. É preciso maior diálogo*. JOTA, 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-fisco-e-os-contribuintes-precisam-discutir-a-relacao-16112017#sdfootnote3anc>.

¹⁴⁵ NISHIOKA, Alexandre Naoki. *Dissimulação de fato gerador deve ser esclarecida*. Entrevista concedida à Ludmila Santos, Revista Consultor Jurídico – Conjur, novembro de 2010. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-nov-01/regulamentacao-norma-antielisiva-poe-fim-duvida-dissimulacao>. Acesso em: 13/05/2018.

¹⁴⁶ NISHIOKA, Alexandre Naoki. *Loc. Cit.*

¹⁴⁷ BRITO, Mirella Barros Conceição. *Segurança jurídico-tributária e proteção da confiança do contribuinte no Estado de Direito*. Direito UNIFACS–Debate Virtual, n. 131, 2011, p. 15: “Na medida em que o Estado deve obedecer a determinados proclames objetivos de conduta, oriundos da segurança jurídica, gera-se nos cidadãos expectativas legítimas em relação a determinadas pautas, que devem ser resguardadas pelo Direito. Esta dimensão subjetiva da segurança é, precisamente, o que se identifica como o princípio da proteção da confiança”.

4.2. MITIGACÃO DA LIBERDADE DE AÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Novamente, o direito penal merece atenção enquanto serve de contraponto ao problema em questão. Ali, o primado da legalidade (reserva absoluta da lei) jamais seria ferido para dar vez à uma norma genérica de alcance absoluto sob o fundamento da ausência de regulamentação por lei ordinária. Naquela situação, o direito tem como missão tutelar bens jurídicos (valores fundamentais para a subsistência do corpo social, tais como a vida, a saúde, a liberdade, a propriedade etc.)¹⁴⁸. Para tanto, o ordenamento tutela um direito, consubstanciando o dever ético-social de proibir que este seja lesado e, valendo-se de seus instrumentos sancionatórios, evidencia o valor que o bem jurídico tutelado possui para o Estado.

Do contrário, conforme argumenta Capez:

Na medida em que o Estado se torna vagaroso ou omissivo, ou mesmo injusto, dando tratamento dispar a situações semelhantes, acaba por inculcar na consciência coletiva a pouca importância que dedica aos valores éticos e sociais, afetando a crença na justiça penal e propiciando que a sociedade deixe de respeitar tais valores, pois ele próprio se incumbiu de demonstrar sua pouca ou nenhuma vontade no acatamento a tais deveres.¹⁴⁹

O cenário descrito condiz com a situação atual de aparente omissão e obscuridade normativa a que estão inseridos os contribuintes que pretendam realizar planejamento tributário. Inadmissível seria, portanto, a adoção de mecanismos paliativos que permitissem, provisoriamente, relativizar todas as normas com conteúdo semelhante a fim de estender seus efeitos por todo o espectro de atuação do indivíduo com vistas a dirimir as lacunas legais e impedir a prática de atos que, embora não estejam previstos na lei, possam lesar bens jurídicos tutelados pelo Estado. Assim, se tal situação ocorre no direito tributário, as consequências ao cenário descrito acima também irão se adequar perfeitamente ao momento atual.

O que era um dever ético absoluto passa a ser relativo em cada caso concreto, de onde se conclui que uma administração da justiça penal insegura em si mesma torna vacilante a vigência dos deveres sociais elementares, sacudindo todo o mundo do valor ético.¹⁵⁰

Enfim, a tendência não poderia ser outra senão a de propagar insegurança jurídica entre os contribuintes. Mais do que isso, um ambiente de incerteza generalizada privilegia os que se arrisquem a burlar o sistema tributário e obter vantagem por conta da situação de instabilidade

¹⁴⁸ WELZEL, Hans. *Derecho Penal Alemán*, 11ª ed., trad. Juan Bustos Ramírez e Sergio Yañez Pérez, Ed. Jurídica de Chile, 1997, p. 3.

¹⁴⁹ CAPEZ, Fernando. *Op. Cit.* 2015, p. 18.

¹⁵⁰ *Ibidem*, p. 19.

jurídica já instaurada. Fato é que a possibilidade que o contribuinte tem de optar por um caminho que lhe seja menos oneroso e mais eficiente do ponto de vista econômico tem previsão constitucional¹⁵¹ e, quando dotado de mecanismos jurídicos lícitos, o comportamento propenso a melhor resultado econômico não se restringe nem pode ser censurado sob o aspecto da legitimidade, legalidade ou moralidade.

Em termos práticos, é possível utilizar como exemplo os casos das pessoas jurídicas, para as quais um dos métodos mais comumente utilizados de planejamento tributário é através da escolha pelo regime tributário mais favorável às atividades desenvolvidas. A partir dos requisitos legais de cada regime, é possível avaliar a possibilidade de enquadramento conforme a incidência e a base de cálculo dos impostos.

Em estudo acerca do planejamento tributário nas empresas optantes pelo lucro real¹⁵², foi apresentado, com descrição quantitativa detalhada, um caso no qual é possível notar a significativa redução da carga tributária de uma empresa no regime de lucro real em comparação com o de lucro presumido. Para tanto, apurou valores a recolher em tributos federais incidentes sobre o faturamento que, na modalidade de lucro presumido, representaria 54% a mais do que fora recolhido no regime de lucro real.

Além de minuciosa análise da situação contábil, o planejamento tributário engloba o planejamento administrativo da empresa, a fim de saber quais as perspectivas de mercado, estratégias, investimentos, entre outros. Na hipótese de um investimento vultoso, que venha a comprometer o saldo positivo de lucro no período, é preciso se atentar para as peculiaridades de cada regime, antes de iniciado o exercício fiscal. Por exemplo, diferentemente do que ocorre no regime por lucro real, no regime por lucro presumido a empresa deve recolher IRPJ e CSLL mesmo quando houver prejuízo acumulado no exercício.

Tal como o exemplo apresentado anteriormente, acerca da empresa sob a forma de Sociedade Anônima de capital fechado com aporte estrangeiro, a mudança na constituição empresarial a fim de alterar o regime tributário não é dotada de propósito negocial (na forma com que a doutrina o conceitua). Mesmo obedecendo aos requisitos legais, a finalidade do negócio, nestes casos, é a mera economia tributária.

¹⁵¹ 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: IV - livre concorrência”.

¹⁵² A pesquisa visa demonstrar o quanto se pode minimizar os custos com tributação a partir da definição do regime tributário a ser praticado. Cf. SANTOS, Adiléia; OLIVEIRA, Rúbia Carla Mendes de. *Planejamento tributário com ênfase em empresas optantes pelo lucro real*. 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. 2008, p. 9.

Nessa perspectiva, a ideia de Planejamento Tributário encontra-se em oposição aos métodos de aplicação da Norma Geral Antielisiva instituída pelo parágrafo único do Art.116 do Código Tributário Nacional. A lógica se perfaz seguindo a premissa de que a aplicação da norma, sem a existência de parâmetros objetivos, mitiga as possibilidades da prática de elisão, tal como “a norma impositiva incompleta, por insuficiência de dados, não assegura ao contribuinte a certeza quanto ao surgimento ou ao conteúdo da sua suposta obrigação tributária, sendo, pois, incapaz de implicar o surgimento da obrigação tributária”¹⁵³, sendo inadmissível, ainda, que seja suplementada por dispositivos infralegais em virtude da reserva legal.

Por parte do contribuinte, não se vislumbram tomadas de decisões contraproducentes quando houver a possibilidade de se optar por diferentes caminhos lícitos para atingir o mesmo resultado, inexistindo razão para que optasse pelo modo mais oneroso¹⁵⁴. Deste modo, se para excluir ou reduzir o tributo o contribuinte utiliza de meios lícitos antes da ocorrência do fato gerador, a prática elisiva não admite contestação, de modo que a utilização destes meios não torna o ato ilegítimo¹⁵⁵.

Deste modo, contando apenas com a discricionariedade dos órgãos fiscais, o contribuinte tende a optar por se abster do direito a economizar tributos para não se arriscar a incorrer num enquadramento por fraude fiscal.

Como contraponto, para que o direito à economia tributária seja exercido, é preciso tipificar as condutas elisivas de modo a vincular às punições apenas as que qualificarem evasão fiscal. Pois bem, percebe-se que tais aplicações estão opostas em um eixo que, ao passo que a aplicação da norma adquire prevalência e abrange o escopo de atuação do contribuinte, a prática do planejamento deixa de ser vantajosa e abre espaço para ações voltadas a abdicação aos negócios¹⁵⁶.

Historicamente, os países interessados em fomentar seu desenvolvimento industrial e econômico prestam auxílios e concedem incentivos às práticas empresariais, principalmente com incentivos tributários¹⁵⁷. Claramente, esse ponto de vista contém um viés liberal que muitas

¹⁵³ PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. UFRS. 2005. p. 82 Disponível em: <http://hdl.handle.net/10183/7317>

¹⁵⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Editora Saraiva, 2ª edição, 1972, p. 122.

¹⁵⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elementos de Direito Tributário*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978, p. 455.

¹⁵⁶ Há aqui a noção do eixo demarcando o espectro de condutas do contribuinte onde se tem, em um extremo, a plena segurança jurídica e liberdade negocial conforme dispositivos legais claros e explícitos e, no outro extremo, a prevalência de dispositivo genérico de vedação à elisão fiscal e rigidez na liberdade de ação do contribuinte.

¹⁵⁷ VARSANO, Ricardo. Sistema tributário para o desenvolvimento. In: CASTRO, Ana Célia (Org.). *Desenvolvimento em debate*. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social: Mauad,

vezes não é tomado como parâmetro pelo governo. No entanto, é cabível discutir os efeitos de ações contrárias a isso, concluindo que vedar a prática elisiva e imputar a incidência tributária sem margem para escolhas é um incentivo ao abandono da atividade empresária no país.¹⁵⁸

Simplificando, o Estado que tanto declara seu interesse em ampliar suas receitas é o maior prejudicado ao coibir a prática da economia tributária, quando esta seria apenas a efetivação de um direito pleno e justificar tal vedação com base no argumento de que a grande maioria dos indivíduos não dispõe da técnica necessária para a prática elisiva é mitigar um direito de uns por conta da impossibilidade ampla de acesso aos meios para tal. Isto não soa como a decisão mais acertada, mas é nesse sentido que a legislação brasileira tem avançado ao proceder com a aplicação da norma geral antielisiva como um dever geral de vedação à elisão fiscal.

4.3. OBSCURIDADE NORMATIVA E DISCRICIONARIEDADE

Pelo texto do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN, a princípio, o que deveria ser considerada uma restrição somente à dissimulação do fato gerador, passou a ser uma restrição indistinta que alcança a transformação da natureza constitutiva da obrigação tributária. Os conceitos de dissimulação e transformação não expressam diferenças de forma nítida, e essa obscuridade é o que permite que a atuação da autoridade administrativa, capaz de desconsiderar atos ou negócios que aparentem dissimular o fato gerador, não fique restrita apenas à sonegação fiscal.

Nota-se que a grande dificuldade na dicotomia proposta está justamente na definição dos limites entre o que seria uma elisão e uma evasão fiscal. Quando o planejamento tributário seria lícito e quando a interpretação proposta pelo contribuinte extrapolaria o campo da licitude, mesmo que a intenção não seja fraudulenta, mas ingressa na esfera do ilícito. Registre-se que nesta situação há a exposição real do fato jurídico à administração fazendária, sem qualquer tentativa de simular (distorcer a realidade para auferir vantagem tributária) ou de encobrir o fato (fraude). O eventual ilícito, nesta situação, está adstrito exclusivamente na divergência da aplicação da interpretação da legislação tributária vigente ao caso concreto em exame, sobretudo pautado nos pressupostos finalísticos do negócio jurídico empreendido.¹⁵⁹

2002. v. 2, p. 231-250.

¹⁵⁸ BRITO, Mirella Barros Conceição. *Segurança jurídico-tributária e proteção da confiança do contribuinte no Estado de Direito*. Direito Revista Unifacs, n. 131, 2011. Disponível em: <http://www.revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/1483/1164> Acesso em: 29/04/2018.

¹⁵⁹ BERNARDES, Flávio Couto; DE AZEVEDO BRANCO, Luiz Gustavo Faria. *Os limites do planejamento tributário em face do dever fundamental de pagar impostos*, 2009, p. 11

A esta altura, cabe deixar claro que o Art. 167 do Código Civil estabelece as ocorrências das simulações em negócios jurídicos, evidenciando que a evasão fiscal se difere do planejamento lícito justamente por conta de seu aspecto não-fictício.¹⁶⁰

Pois bem, quando o caso concreto abarca uma situação em que seja clara e evidente a classificação como prática fiscal evasiva ou elisiva, não existem dúvidas quanto ao procedimento a ser aplicado. O problema, no entanto, ocorre quando a configuração do caso estiver apenas implícita e carente de definição/regulamentação normativa¹⁶¹. Num destes casos, pode ocorrer de o enquadramento indicar um limiar entre a prática lícita e a punível. E se, em caso de evasão fiscal houver erro na aplicação da norma e for enquadrado como prática elisiva, haverá prejuízo ao fisco e, em seguida, imputação da responsabilidade ao agente. Ou, do contrário, quando uma prática elisiva não-fictícia, não dissimulada e lícita sofrer punição, o ônus pela obscuridade da norma estará recaindo sobre o contribuinte, ainda que este possua instâncias recursais no órgão administrativo competente.

Assim, a prática da autoridade administrativa, ao não proceder com a devida distinção aos termos, faz com que a elisão fiscal beire a ilicitude. Com vistas a não permitir perdas de arrecadação ao erário, os órgãos administrativos responsáveis pela arrecadação emitem orientações para que a fiscalização atue de modo a inibir as práticas elisivas¹⁶². Daí a expressão do dever geral de vedação à elisão fiscal.

Como dito, devido ao grau de incerteza e nebulosidade, existem diversas situações específicas que se enquadram num limiar entre a transformação do fato gerador para alcançar um regime de tributação mais vantajoso e as dissimulações com fito de economizar por meio da evasão. É notório que o legislador levou isto em consideração ao propor uma norma geral

¹⁶⁰ Não há ficção no planejamento tributário lícito, com base no que não se poderá aplicar o disposto no Art. 167, dado que o pressuposto é a simulação, evidentemente ficta. Cf. Art. 167 CC: É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

¹⁶¹ MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 38. Apud: NISHIOKA, Alexandre Naoki. *Planejamento fiscal e elisão tributaria*. 2010: “a normatividade comprova-se apenas na regulamentação de questões jurídicas concretas (...) Uma norma não é (apenas) carente de interpretação porque e à medida que ela não é ‘unívoca’, ‘evidente’, porque e à medida que ela é ‘destituída de clareza’ – mas sobretudo porque ela deve ser aplicada a um caso (real ou fictício)”.

¹⁶² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 681: “O art. 116, parágrafo único, e norma anti-simulatoria genérica, implicando sempre a ilicitude (o contribuinte fraudula ou simula absolutamente ou encobre um negócio real por outro aparente, praticando a chamada simulação relativa). A regra do art. 116, parágrafo único, do CTN, permite ao Fisco desclassificar as formas simuladas, colocando-lhe os ônus da prova”.

de combate à ocultação de fatos geradores, no entanto, a prática fiscalizatória demonstra que os apontamentos apenas aos fatos oponíveis à evasão não são devidamente aplicáveis.

Isto leva a crer que a atuação administrativa visa exercer um poder-dever na fiscalização tributária de modo a não admitir estratégias que permitam tanto a ocultação ou a descaracterização dos fatos tributáveis, quanto as que propiciem economia a partir de meios lícitos de planejamento tributário.

Em meio a essas complicações, o fisco não consegue abranger todo o espectro de atuação dos contribuintes, ao passo que não se percebe claramente o propósito negocial das operações¹⁶³. De fato, não existem critérios objetivos aptos a definir quais são ações com viés evasivo, e quais visam apenas a economia lícita de tributos através de planejamento tributário. Portanto, é de extrema importância o estabelecimento de critérios objetivos a fim de dirimir erros cometidos pelo fisco, quer seja por perda de receita, quer seja por ganho de receita através de incidência indevida ao planejamento.

Sem previsibilidade legal, não há segurança jurídica¹⁶⁴. A observância de critérios objetivos assegura à autoridade administrativa o poder-dever de agir de forma determinada em hipóteses bem definidas e com uma margem menor de erro, bem como permite a atuação com base no valor constitucional da segurança jurídica pelo contribuinte¹⁶⁵.

O escopo da norma, quando dotado de conteúdo jurídico assecuratório, permite que tanto o fisco quanto o contribuinte decidam entre agir ou não, definindo momentos adequados e modos adequados de atuação. De um lado, o órgão fiscalizador, com vistas a coibir perdas de

¹⁶³ Novamente, a noção de um eixo demarcando o espectro de condutas do contribuinte. Nos extremos, a segurança jurídica e liberdade negocial conferida por dispositivos legais claros e explícitos em oposição à prevalência de dispositivo genérico de vedação à elisão fiscal.

¹⁶⁴ Segundo Humberto Theodoro Júnior, nos casos do legislador se valer de "conceitos indeterminados" ou de "cláusulas gerais", se faz necessário que, para restringir, suprimir ou modificar direitos, liberdades ou garantias, e sempre que autorizar ação discricionária da Administração, "deverá, necessariamente, fazê-lo por meio de lei que compreenda um *minimum* de critérios objetivos, que possam servir de limites da liberdade de escolha da Administração (e da Justiça), de tal modo que os cidadãos possam contar com um quadro legal, claro e seguro quanto à previsibilidade das opções da Administração e, ao mesmo tempo, que os tribunais possam ter elementos objetivos suficientes para emitir um julgamento sobre a legalidade das decisões administrativas". (ALMEIDA, Luís Nunes de. Relatório na XV Mesa Redonda Internacional realizada em Aix-en-Provence, em setembro/1999, sobre o tema "Constitution et sécurité-juridique". In: *Annuaire International de Justice Constitutionnelle*, XV, 1999. Paris: Economica, 2000, p. 254. In: JÚNIOR, Humberto Theodoro. *A onda reformista do direito positivo e suas implicações com o princípio da segurança jurídica*. Porto Alegre: Revista IOB de Direito Civil e Processual Civil, n. 40, p. 25-53, 2006). Na doutrina, é elucidado pela professora Odete Madauar no artigo *Segurança jurídica e confiança legítima*, em Cadernos da Escolas de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil, jan/jul. 2008; DELGADO, José Augusto. O princípio da segurança jurídica. Supremacia constitucional;

¹⁶⁵ POLICHUK, Renata. *Precedente e segurança jurídica: a previsibilidade. A força dos precedentes: estudos dos cursos de mestrado e doutorado em direito processual civil da UFPR*, In MARINONI, Luiz Guilherme. (Organizador). *A Força dos Precedentes*. Salvador: Juspodivm, 2010, v.1, p. 77-90.

receitas, do outro, o administrador, no intuito de afastar ou minimizar a incidência de tributos dentro na estrita legalidade.

Segundo a perspectiva interpretativa de Kelsen, o enunciado normativo, enquanto texto, seria somente a moldura da norma, tendo sua compreensão incorporada pelo intérprete que, na aplicação, constrói a norma¹⁶⁶. Isto é, é construída no curso do processo de concretização do Direito, não somente com elementos do texto, mas sim com a integração dos dados da realidade na qual o texto deva ser aplicado¹⁶⁷. Não se pode dizer, contudo, que estabelecer normas positivadas e objetivas seja tarefa fácil. Além disso, a mera avaliação casuística pode ser complexa, caso não se tenha com clareza a existência de propósito negocial¹⁶⁸.

Para se medir a complexidade das análises, pode-se usar um dos clássicos casos de compra e venda, por exemplo, quando o comprador e o vendedor de um imóvel promovem a constituição de uma sociedade com base na junção do valor com a propriedade imobiliária. Em seguida, a fim de burlar os custos com ITBI e IR, desfaz-se tal arranjo societário e cada um dos membros retoma sua cota de participação.

Evidentemente, o propósito negocial não se apresenta de forma explícita, sendo assim, justifica-se a prevalência da norma geral para controle, consulta e fiscalização de estratégias de planejamento tributário. Porém, há brechas para equívocos na via administrativa, uma vez que a possibilidade de recursos é bastante limitada. Quando o contribuinte ingressa na via judicial, nem sempre está sendo amparado por um órgão especializado, assim, a probabilidade de perdas é iminente, em face da complexidade material e da urgência na prestação da tutela jurisdicional.

¹⁶⁶ Cf. KELSEN, Hans. *Op. Cit.* p. 171: “A norma jurídica geral é sempre uma simples moldura dentro da qual há de ser produzida a norma jurídica individual. Mas esta moldura pode ser mais larga ou mais estreita. Ela é o mais larga possível quando a norma jurídica geral positiva apenas contém a atribuição de poder ou competência para a produção da norma jurídica individual, sem preestabelecer o seu conteúdo”.

¹⁶⁷ GRAU, Eros. *Conferência - Interpretação da Lei Tributária e Segurança Jurídica*. XXIV Congresso de Direito Tributário. Revista de Direito Tributário – 113, 2010, p. 222.

¹⁶⁸ Sobre o tema: “Segundo a doutrina do propósito negocial, a solução para a análise da legalidade de um planejamento tributário está em definir se se pode ou não falar em abuso de direito ou se o pleno exercício de um direito pode ser desconsiderado quando gera a redução dos tributos” FULGINITI, Bruno Capelli. *A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária*. Porto Alegre: IBET. 2009.

5. CONCLUSÃO

Como demonstrado, a sensação de segurança jurídica se esvai quando não há clareza, objetividade ou quando, por conta das divergências interpretativas, não for possível atribuir um sentido devidamente delimitado a uma norma. Não é razoável atribuir pleno poder à autoridade administrativa para julgar condutas não tipificadas e qualifica-las como ilícitas.

Aliás, é incoerente adotar mecanismos que permitam relativizar normas com conteúdo semelhante a fim de ter seus efeitos expandidos a todo o espectro de atuação do contribuinte, com vistas a dirimir as lacunas legais e impedir a prática de atos que, embora não estejam previstos na lei, possam lesar bens jurídicos tutelados pelo Estado, pois o contribuinte também possui amparo constitucional contra a lesão a direitos individuais.

Nesse sentido, pelo fato da técnica normativa não ser capaz de abranger todo o espectro de conduta do contribuinte, bem como não ser praticável a análise caso-a-caso de forma incidental, opta-se por não delimitar taxativamente as condutas e confere-se poderes de fiscalização dotados de discricionariedade para, conforme o caso, lhe atribuir uma sanção. Enfim, tais aspectos inviabilizam ao contribuinte não apenas o direito de escolha, mas também o direito de interpretação ao definir qual seu leque de ações, visto que não há garantia suficiente para permitir a distinção entre a licitude e o ilícito punível. Tal junção de fatores faz com que o cumprimento do contrato social seja prejudicado simplesmente por não estar devidamente claro para os que o mantêm.

Enquanto o Poder Legislativo não estabelecer quais práticas elisivas considera abusivas, tal tarefa não deve, de modo algum, ser atribuída indistintamente ao ente fiscal sem a devida positivação dos procedimentos a serem adotados na desqualificação dos negócios jurídicos. O Estado não deve abster-se do poder-dever de legislar, pois tal função é essencial para garantir a segurança jurídica ao contribuinte e ao Fisco.

Para tanto, a partir da perspectiva principiológica, defende-se que os princípios devem orientar e limitar a atuação do intérprete, do Estado e da sociedade. Contudo, caso colidam entre si, ainda que sejam dotados de eficácia normativa (não sendo somente uma mera diretriz política), o princípio da legalidade se sobrepõe aos princípios da capacidade contributiva e solidariedade, enquanto vetor máximo de segurança jurídica. Isto é, o primado da legalidade atua como mediador da eficácia normativa dos demais, que mediam a orientação interpretativa.

Por isso, é fundamental a ponderação valorativa na garantia da plena coexistência entre os princípios do Direito Tributário, não admitindo, portanto, um pressuposto genérico de

incidência, devendo a norma tributária deve ser compulsada em termos de implicação intensiva. Deste modo, o princípio da legalidade não pode ser desobedecido na aplicação do direito aos casos concretos mediante interpretação por analogia.

Ainda que os conceitos utilizados para distinguir a elisão, a evasão e a elusão sejam variáveis e de difícil acordo doutrinário, cabe ao legislador definir as hipóteses de ocorrência de cada uma. Caso contrário, se conferidas permissões genéricas ao Estado, a perda da liberdade negocial vai de encontro à proteção constitucional da esfera de autonomia privada.

O mesmo ocorre com a exigência de se demonstrar propósito outro, que não seja o de mera economia tributária. Conclui-se por inconstitucional, enquanto não houver norma competente de regulamentação, o procedimento de desconsideração dos negócios jurídicos com base em suposições de abuso de direito ou ausência de propósito negocial, ressalvando os casos de dolo, fraude ou simulação, como disposto no art. 149, VII do CTN. A inconstitucionalidade se justifica por ser indevida, desproporcional, e desnecessária a intervenção restritiva na esfera de liberdade do particular através da admissibilidade da desconsideração de negócios jurídicos sem edição de lei ordinária.

O exercício da autonomia privada e da liberdade negocial inclui o direito subjetivo público à economia de tributos, efetivado pela realização do planejamento tributário, instrumentalizado pela elisão tributária (desde que lícita, legítima e anterior a ocorrência fato gerador). De forma residual, o que não caracterizar condutas impostas (tributação) ou condutas proibidas (punibilidade) não constitui o escopo legislativo das situações tributáveis em campo livre de tributação e são permissivos da elisão tributária.

O disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN tem força para apenas evitar a evasão fiscal instrumentalizada pela simulação ou dissimulação. Não há, portanto, que se falar em desconsideração de atos jurídicos praticados mediante planejamento tributário. Noutra modo, trata-se de norma antievasiva e não antielisiva, porquanto é incompatível com a tentativa de mitigar o direito do contribuinte na economia de tributos. Além do que, se fosse, de fato, uma norma geral antielisiva, estaria em dissonância com a Constituição e com o Código Tributário Nacional, conforme foi apontado no presente estudo.

Conclui-se então que, acerca do parágrafo único do art.116/CTN, a solução que aparenta ser mais coerente é a de aplicação da norma a partir de parâmetros objetivos preferencialmente num rol taxativo. Quanto aos casos que escaparem às delimitações objetivas, incide-se a análise casuística pelo órgão fiscalizador, ressalvando que está sendo aplicada a exceção. Que a regra

seja, portanto, o enquadramento a partir de tipos objetivos de caracterização dos elementos que constituem uma obrigação tributária.

Do ponto de vista político, a noção estabelecida nas fundamentações dos órgãos julgadores é a de que a elisão fiscal é um componente lícito, porém imoral. Tal concepção é conflitante com o interesse coletivo, ao passo que não se deveria restringir o planejamento tributário exercido pela minoria com base na impossibilidade geral de se dispor de meios necessários para tal prática. O que se tem, na verdade, é o benefício amplo de difusão da prática empresarial e que, gradualmente, se prolifera nos demais nichos.

A exigência de lei expressa para legitimar a cobrança fiscal é incompatível com a introdução de uma norma antielisiva de caráter genérico, visto que está baseada meramente na intenção do contribuinte e não nos atos praticados. Isto, por si só, afasta a aplicação da teoria do propósito negocial e da interpretação econômica.

Por fim, nota-se três desdobramentos: o Poder Legislativo, ao não regulamentar o dispositivo, manifesta-se eximir da tarefa legislativa, deferindo-a à autoridade fiscal. Conseqüentemente, o modelo proposto, na forma como está, transfere ao contribuinte os ônus da correta atribuição do juízo de valor na interpretação da lei tributária. Conclusivamente, a exigência de propósito negocial e formas não abusivas para validade do planejamento tributário será inconstitucional enquanto não houver lei ordinária específica que regule o procedimento.

O presente estudo não teve a pretensão de buscar de respaldo legal à uma desmensurada minimização da carga tributária, aliás, preconizou-se o compromisso fiscal com o custeio do Estado. A discussão permanece em torno da necessária clareza nas disposições legais a fim de garantir a segurança jurídica aos que compõem a relação jurídico-tributária. A partir destas colocações, defende-se a tese de que a Norma Geral Antielisiva, na condição de dever geral de vedação à elisão fiscal e dotada de inconstitucionalidade, mitiga direitos individuais oponíveis perante o Estado, em especial a limitação ao poder de tributar.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 5ª ed. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo, Malheiros, 2006.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra, 1987. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11022015-134547/en.php> Acesso em 20/05/2018.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no direito tributário brasileiro: limites ao planejamento tributário*. 2014. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

ASCARELLI, Túlio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. 1ª ed., Bookseller, 2001.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 2.ed., São Paulo, Saraiva, 2006.

BARRETTO JUNIOR, Valter Pedrosa. Planejamento tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: desafios de uma pesquisa empírica. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito e Desenvolvimento) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2010.

BECCARIA, Cesare. Dos delitos e das penas, trad. A. Carlos Campanha, São Paulo: J. Bushatsky, 1978.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Editora Saraiva, 2ª edição, 1972

BERNARDES, Flávio Couto; AZEVEDO BRANCO, Luiz Gustavo Faria de. *Os limites do planejamento tributário em face do dever fundamental de pagar impostos*. Publicado nos Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em São Paulo – SP. Novembro de 2009.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*, Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1927.

BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. (Acesso em 07/02/2018)

_____. *Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. (Acesso em 07/02/2018)

_____. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. (Acesso em 07/02/2018)

_____. *Medida Provisória nº 66 de 29 de agosto de 2002*. Revogada. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/66.htm (Acesso em 20/02/2018)

BRITO, Mirella Barros Conceição. *Segurança jurídico-tributária e proteção da confiança do contribuinte no Estado de Direito*. Direito UNIFACS–Debate Virtual, n. 131, 2011.

BRITTO, Carlos Ayres. *Teoria da Constituição*, Forense, Rio de Janeiro, 2003.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. 2009

CANOTILHO, José Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ªed. Coimbra: Almedina. 2003.

CAPEZ, Fernando. *Curso de Direito Penal, Volume I, Parte Geral*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de direito*. Livraria do Advogado Editora, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1991.

CASALTA NABAIS, José. *Direito Fiscal*. 6ª ed., Coimbra: Almedina, 2010.

CERNICCHIARO, Luiz Vicente; COSTA JUNIOR, Paulo José, *Direito Penal na Constituição*, Editora RT, 3. ed., São Paulo, 1995.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007

COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. *O planejamento tributário como decorrência do direito fundamental à autonomia privada e a restrição do parágrafo único do art. 116 do CTN*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 109, pp. 269-277, mar/abr. 2013.

DA SILVA, Daniel Henrique Ferreira et al. *As operações de fusão, incorporação e cisão e o planejamento tributário*. 2004.

DE GODOI, Marciano Seabra; FERRAZ, Andréa Karla. *Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar*. *Revista Direito GV*, v. 8, n. 1, 2012.

DE PAULA, Daniel Giotti. *O dever geral de vedação à elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação brasileira e do direito comparado*. *Revista PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*, 2011. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/daniel.pdf>. (acesso em 20/11/2017)

DE SOUZA, Rubens Gomes. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edições Financeiras S.A. Rio de Janeiro. 2ª ed., 1954.

DELGADO, José Augusto. *A supremacia dos princípios nas garantias processuais do cidadão*. In: *Revista de Processo*, São Paulo, *Revista dos Tribunais*. 1992. p. 89-103.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. *A desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios Segundo a Lei Complementar nº 104 de 2001*. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética 2001.

DIAS DE SOUZA, Hamilton. In: *Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 1, coord. Ives Gandra Martins*. São Paulo: Saraiva, 1998.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elementos de Direito Tributário*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2ª ed. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1977.

FERRARA, Francesco. *Como aplicar e interpretar as leis*. Belo Horizonte: Líder. 2002, p.24

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Simulação e negócio jurídico indireto: no direito tributário e à luz do novo Código Civil*. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, p. 9-25, nov/dez. 2010.

FULGINITI, Bruno Capelli. *A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária*. Porto Alegre: IBET. 2009. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Bruno-Capelli-Fulginiti-A-aus%C3%A2ncia-de-prop%C3%B3sito-negocial-como-fundamento-para-a-imposi%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria.pdf> (Acesso em: 29/05/2018)

GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva. 2013. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-083302/en.php>. (Acesso em: 20/04/2018)

GRAU, Eros. *Conferência - Interpretação da Lei Tributária e Segurança Jurídica*. XXIV Congresso de Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário – 113*.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. Revista da PGFN, v. 1, n. 1, p. 9-18, 2011.

_____. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética. 2004.

_____. *Solidariedade Social e Tributação*. Porto Alegre: TRF – 4ª Região, 2006. Caderno de Direito Tributário: módulo. p. 8.

HECK, Luís Afonso. *O Tribunal Constitucional Federal e o Desenvolvimento dos Princípios Constitucionais: contributo para uma compreensão da jurisdição Constitucional Federal Alemã*. Porto Alegre: Fabris, 1995.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. cit., 1997.

JELINEK, Rochelle. *O princípio da função social da propriedade e sua repercussão sobre o sistema do código civil*. Porto Alegre, 2006.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes. 1999

LUKIC, Melina Rocha, em sua compilação sobre o Planejamento Tributário (Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro 01/2017), analisa os aspectos quantitativos da carga tributária e explana o referido questionamento. Disponível em: https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u1882/planejamento_tributario_2017-1.pdf

MACHADO, Hugo de Brito et al. A norma antielisão e o Princípio da Legalidade—Análise crítica do parágrafo único do Art. 116 do CTN. O planejamento tributário e a lei complementar, v. 104, 2002.

_____. Curso de direito tributário. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MADAUAR, Odete. *Segurança jurídica e confiança legítima*. Cadernos da Escolas de Direito e Relações Internacionais - UniBrasil, jan/jul. 2008

MALERBI, Diva Prestes. *Elisão Tributária*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984.

MARINS, James. Elisão tributária e sua regulação. São Paulo: Dialética, 2002,

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Elisão e Evasão Fiscal*. Revista dos Tribunais: Dezembro de 1988.

MOURA BORGES, Antônio de. *Formas de Minimização do Encargo Tributário nas Operações Internacionais e Planejamento Tributário Internacional*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, n° 13. Jan/fev. Belo Horizonte: Editora Fórum. 2005.

MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

NAHRA FILHO, Willian Robert. *Norma geral antielisiva encartada no Código Tributário Nacional o confronto entre o princípio da capacidade contributiva e a regra da tipicidade fechada e a pretensa tributação por analogia*. Revista do Direito Público, v. 1, n. 2, p. 102, 2006.

NISHIOKA, Alexandre Naoki. *Dissimulação de fato gerador deve ser esclarecida*. Entrevista à Ludmila Santos, Revista Consultor Jurídico – Conjur, em novembro de 2010. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-nov-01/regulamentacao-norma-antielisiva-poe-fim-duvida-dissimulacao> (Acesso em 20/03/2018)

_____. *Planejamento fiscal e elisão tributaria*. Biblioteca Digital de Teses e Dissertações da USP, São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-07122010-084143/pt-br.php> (Acesso em 20/03/2018)

OKUMA, Alessandra de Souza. Normas anti-elusivas domésticas e internacionais no direito tributário internacional. 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/8826> (Acesso em 02/04/2018)

OLIVEIRA JÚNIOR, Dario da Silva. Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 52, in. VIOLA, Ricardo Rocha. *Delineamento do conteúdo jurídico do princípio constitucional tributário da capacidade contributiva*. Revista Idea, v. 3, n. 1, 2012.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: completo*. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

_____. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

_____. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. UFRS. 2005. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10183/7317>

POLICHUK, Renata. *Precedente e segurança jurídica: a previsibilidade. A força dos precedentes: estudos dos cursos de mestrado e doutorado em direito processual civil da UFPR*, In MARINONI, Luiz Guilherme. (Organizador). *A Força dos Precedentes*. Salvador: Juspodivm, 2010. Disponível em: <http://www.anima-opet.com.br/pdf/anima13/4-Anima13-COPET-precedente-marques.pdf> (acesso em 23/04/2018)

POPP, Carlyle. *Liberdade negocial e dignidade da pessoa humana: aspectos relevantes*. Revista Jurídica, v. 21, n. 5, 2011. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/115> (Acesso em 29/05/2018)

QUEIROZ, Mary Elbe. *O Planejamento Tributário: Procedimentos Lícitos, o Abuso, a Fraude e a Simulação*. 2011

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, 2016. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/download/1173/1120> (acesso em 20/04/2018).

RAWLS, John. *The basic structure as subject*. In: *Values and morals*. Springer, Dordrecht, 1978.

RIBEIRO, Fernando José Armando. *A aplicação do direito na perspectiva, hermenêutica de Hans-Georg Gadamer*. 2008. Disponível em: http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/160157/Aplica%C3%A7%C3%A3o_direito_perspectiva_hermeneutica_177.pdf (acesso em 20/04/2018)

ROMANO, Santi. *Princípios de Direito Constitucional Geral*. Trad. Maria Helena Diniz, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1977.

ROSENBLATT, Paulo. *A possibilidade de aplicação imediata pelos Estados da norma geral antielisiva (Artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional)*. XXXIX Congresso Nacional dos Procuradores De Estado. 2014, p. 19. Disponível em: <http://anape.org.br/site/wp-content/uploads/2014/01/TESE-1-AUTOR-Paulo-Rosenblatt.pdf>. Acesso em: 30/05/2018.

SACCHETTO, Cláudio, *O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano*, 2005,

SARMENTO, Daniel. *Direitos fundamentais e relações privadas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

SCHREIBER, Anderson. *Função social da propriedade na prática jurisprudencial brasileira*. Revista Trimestral de Direito Civil, Rio de Janeiro, v. 6, 2001.

SHOUEI, Luis Eduardo. *Planejamento Tributário e o Propósito Negocial: mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil. 2010.

STRECK, Lenio. *Hermenêutica jurídica em crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

TEPEDINO, Gustavo. *Crise de fontes normativas e técnica legislativa na parte geral do Código Civil de 2002. A parte geral do novo código civil: estudos na perspectiva civil constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

JÚNIOR, Humberto Theodoro. *A onda reformista do direito positivo e suas implicações com o princípio da segurança jurídica*. Porto Alegre: Revista IOB de Direito Civil e Processual Civil, n. 40, p. 25-53, 2006) Disponível em: http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista35/revista35_15.pdf (Acesso em 04/04/2018);

TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Stewerrecht*, Koln, 13ª ed. 1991.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. *Limites ao Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 16ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 5.

VARSANO, Ricardo. *Sistema tributário para o desenvolvimento*. In: CASTRO, Ana Célia (Org.). *Desenvolvimento em debate*. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social: Mauad, 2002. v. 2, p. 231-250. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/11916> (acesso em 20/04/2018).

WEISS, Fernando Lemme. *Princípios Tributários e Financeiros*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. Dialética. São Paulo, 2001.

YAMASHITA, Douglas. *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. Edições Aduaneiras, 2007.