

UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA “JÚLIO DE MESQUITA FILHO”

FACULDADE DE DIREITO

ENZO YOSIRO TAKAHASHI MIZUMUKAI

**CRITÉRIOS DE CARACTERIZAÇÃO DE ELUSÃO FISCAL PERANTE A
JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA BRASILEIRA**

FRANCA

2021

ENZO YOSIRO TAKAHASHI MIZUMUKAI

**CRITÉRIOS DE CARACTERIZAÇÃO DE ELUSÃO FISCAL PERANTE A
JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA BRASILEIRA**

Dissertação apresentada à Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, *Campus* de Franca, como pré-requisito para obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: A Cidadania na Dimensão Internacional.

FRANCA

2021

Mizumukai, Enzo Y. T.

Critérios de caracterização de Elusão fiscal perante a jurisprudência administrativa brasileira. / Enzo Yosiro Takahashi Mizumukai. – Franca: [s.n.], 2021. 129 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Estadual Paulista. Faculdade de Ciências Humanas e Sociais.

Orientador: Marcos Simão Figueiras

1. Planejamento tributário. 2. Elusão fiscal. 3. Critérios jurídicos. 4. Jurisprudência administrativa federal. I. Título.

CDD – 341.39

ENZO YOSIRO TAKAHASHI MIZUMUKAI

**CRITÉRIOS DE CARACTERIZAÇÃO DE ELUSÃO FISCAL PERANTE A
JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA BRASILEIRA**

Dissertação apresentada à Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, como pré-requisito para a obtenção do Título de Mestre em Direito. Área de concentração: A Cidadania na dimensão internacional.

BANCA EXAMINADORA

Presidente: _____

Prof. Dr. Marcos Simão Figueiras

1ºExaminador: _____

2ºExaminador: _____

Franca, __, de _____ de 2021

Ao meu pai, por toda a alegria que me proporcionou
e tão cedo nos deixou, *in memoriam*.

AGRADECIMENTOS

À minha mãe Tieko, pelo apoio e carinho inigualável.

À Gabi e ao meu filho Lorenzo pela alegria da companhia diária.

Ao professor Marcos Simão Figueiras, meu orientador, pela oportunidade, confiança e pelos valiosos ensinamentos durante a orientação.

Aos colegas de sala de aula, professores e funcionários da Unesp *Campus* de Franca, pelos agradáveis momentos e conhecimentos adquiridos em ambiente acadêmico durante o curso de Mestrado.

RESUMO

A dissertação analisa o planejamento tributário e os limites normativos no âmbito do sistema jurídico brasileiro. Objetiva-se analisar os limites da eficácia do comportamento do contribuinte, no que tange aos critérios ou fundamentos para invalidação de atos e negócios jurídicos em planejamento tributário. A princípio, apresentam-se os elementos fundamentais do planejamento tributário, as definições e as noções de Elisão fiscal, Elusão fiscal e Evasão fiscal, dissertando-se sobre os princípios mais relevantes sobre o tema de planejamento tributários: o da Legalidade, o da Autonomia da vontade, o da Isonomia, o da Capacidade Contributiva, o da Solidariedade, o da Boa-Fé e o da Segurança jurídica, apontando as questões e os pontos mais relevantes para o estudo do tema. Apresentam-se noções tangentes à hermenêutica do Direito Tributário, integração do Direito Privado com o Direito Tributário, uma vez que o estudo dos atos e negócios jurídicos no âmbito cível geram repercussões e estão ligadas ao Direito Tributário, tornando-se imprescindíveis nessa integração. Em seguida, abordam-se a relevância e características dos vícios ou defeitos jurídicos, quanto à forma e ao conteúdo material nos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes; analisa-se o negócio jurídico indireto como instrumento, os institutos da simulação, da fraude à lei e do abuso de direito e a teoria do propósito negocial (*business purpose*). Após, analisa-se como os critérios que caracterizam a Elusão fiscal são utilizados em países estrangeiros: França, Espanha, Estados Unidos da América e Alemanha. Por fim, verifica-se como os critérios de caracterização da Elusão fiscal estão sendo aplicados pela jurisprudência administrativa brasileira sob uma perspectiva acadêmica, apresentando críticas pertinentes ao tema. Foi utilizado preponderantemente o método dedutivo a partir de pesquisas bibliográficas e jurisprudencial, bem como o método indutivo ocasionalmente, seguindo as normas da ABNT e as da UNESP.

Palavras-chave: planejamento tributário; Elusão fiscal; critérios jurídicos; jurisprudência administrativa federal.

ABSTRACT

The present addresses the issue of tax planning and normative limits within the scope of the Brazilian legal system. It aims to analyze the limits of the effectiveness of the taxpayer's behavior, with regard to the criteria or grounds for invalidating legal acts and business in tax planning. First, fundamental elements of tax planning are addressed, seeking definition and notions about Tax Avoidance, Tax Sheltering and Tax Evasion; talking about the most relevant principles on the subject of tax planning: legality, autonomy of will, isonomy, contributory capacity, solidarity, good faith and legal security. Pointing out the questions the most relevant points for the study of the theme. Notions tangent to the hermeneutics of Tax Law are presented, integration of private law with tax law, since the study of legal acts and business in the civil scope generates repercussions and are linked to Tax Law, becoming unnecessary of this integration. Then, approaches the relevance and characteristics of legal defects or defects, as to the form and material content in the legal acts and business carried out by taxpayers, the Indirect Legal Business as an instrument is analyzed, the titles of Simulation, Fraud to Law, Abuse of Law and the theory of Business Purpose. After, analyze the criteria that characterize the Tax Sheltering that are used in foreign countries in France, Spain, the United States of America and Germany. Finally, it is analyzed how the criteria for characterizing the Tax Sheltering are being applied by Brazilian administrative jurisprudence from an academic perspective, presenting relevant criticisms to the issue. The deductive method was used mainly from bibliographic and jurisprudential research, as well as the inductive method occasionally, following the norms of ABNT and UNESP.

Keywords: tax planning; tax sheltering; legal criteria; federal administrative jurisprudence.

ABREVIATURAS UTILIZADAS

Ac – Acórdão

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AIIM – Auto de Infração e Imposição de Multa

Art – Artigo

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda

CC – Código Civil brasileiro de 2002 (Lei nº 10.406, de 10 de jan. de 2002)

CF/88 – Constituição Federal de 1988

Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais

CTN – Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de out. de 1966)

EUA – Estados Unidos da América

GAAR – *General Anti-Avoidance Rule*

IRS – *Internal Revenue Service*

LC – Lei Complementar

LGT – *Ley General Tributaria* espanhola

LPF – *Livre des Procédures Fiscales* francês

MP – Medida Provisória

PRORELIT – Programa de Redução de Litígios Tributários

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TRF 3ª Região – Tribunal Regional Federal da 3ª Região

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO E JUSTIFICATIVA.....	12
CAPÍTULO I.....	15
1.1 Terminologias atinentes ao planejamento tributário.....	15
1.2 Elusão tributária e os princípios no sistema constitucional brasileiro.....	18
<i>1.2.1 Entre princípios e regras.....</i>	<i>19</i>
<i>1.2.2 Princípio da Legalidade.....</i>	<i>21</i>
<i>1.2.3 Princípios da Autonomia Privada e Livre Iniciativa.....</i>	<i>27</i>
<i>1.2.4 Princípios da Isonomia, da Capacidade Contributiva e da Solidariedade.....</i>	<i>29</i>
<i>1.2.5 Princípio da Boa-Fé.....</i>	<i>33</i>
<i>1.2.6 Princípio da Segurança jurídica.....</i>	<i>34</i>
1.3 Critérios estruturantes da Elisão fiscal.....	35
<i>1.3.1 Critério cronológico ou da ocorrência do fato gerador.....</i>	<i>36</i>
<i>1.3.2 Critério da finalidade dos atos praticados pelo contribuinte.....</i>	<i>36</i>
<i>1.3.3 Critério dos vícios de atos e negócios jurídicos.....</i>	<i>37</i>
<i>1.3.4 Critério do confronto com princípios.....</i>	<i>38</i>
CAPÍTULO II.....	40
2.1 Considerações gerais sobre interpretação no Direito Tributário.....	40
2.2 Interpretação econômica no Direito Tributário.....	42
<i>2.2.1 A tentativa de inclusão da consideração econômica no anteprojeto do CTN.....</i>	<i>47</i>
<i>2.2.2 Expressões de Direito Privado utilizadas no âmbito do Direito Tributário.....</i>	<i>49</i>
2.3 A integração entre Direito Tributário e Direito Privado.....	51
2.4 Lei ordinária que trata a regra geral antielusiva brasileira.....	52
2.5 As medidas provisórias nº 66, de 2002, e nº 685, de 2015.....	53
CAPÍTULO III.....	57
3.1 Simulação, dissimulação e causa do negócio jurídico.....	57
3.2 Negócio jurídico indireto.....	62
3.3 Fraude à lei.....	63
3.4 Abuso de direito, abuso das formas e o propósito negocial.....	65
3.5 Natureza jurídica e desdobramentos do parágrafo único do art. 116 do CTN.....	74
CAPÍTULO IV.....	79
4.1 Critérios de sistemas jurídicos estrangeiros antielusivos.....	79
<i>4.1.1 Estados Unidos: teoria do business purpose.....</i>	<i>79</i>
<i>4.1.2 Alemanha: abuso da estruturação jurídica.....</i>	<i>81</i>

4.1.3 Espanha: fraude à lei.....	83
4.1.4 França: abuso de direito.....	85
4.2 Pontos em comum entre os critérios.....	87
4.3 Critérios utilizados na jurisprudência do CARF.....	87
4.4 Planejamento tributário: panorama e análise crítica da jurisprudência atual....	104
CONCLUSÕES.....	111
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	116

INTRODUÇÃO E JUSTIFICATIVA

É direito do contribuinte organizar suas atividades e patrimônio de maneira que possa reduzir a carga tributária. No entanto, o limite do direito à liberdade para reduzir a carga tributária gera debates acadêmicos e considerável número de litígios.

O desafio tem início na determinação dos limites estabelecidos para que o contribuinte possa exercer a liberdade de remanejar os atos e negócios jurídicos para reduzir a carga tributária no Brasil. O debate permanece acalorado entre os que possuem uma visão liberal e os que seguem uma visão solidária. As discussões são amplas e complexas, abrangendo a aplicação de princípios constitucionais, a influência de figuras antielisivas do sistema normativo brasileiro, bem como de sistemas estrangeiros, e a interferência do Direito Privado nesse tema que pertence preponderantemente ao Direito Tributário.

O resultado do debate é sentido na jurisprudência administrativa federal brasileira, com julgados oscilando entre limites diametralmente opostos, circunstância que gera insegurança tanto para o Fisco, que permanece carente de parâmetros claros para que efetue o lançamento de ofício para combater as estruturas evasivas, quanto para o contribuinte, que não consegue estabelecer as fronteiras de forma clara para a elaboração de planejamento tributário.

O presente estudo possui o objetivo de estudar a estruturação e caracterização da Elusão fiscal no Direito Tributário brasileiro. Analisam-se os limites do planejamento tributário a partir da caracterização da Elusão fiscal como sendo o conjunto de atos praticados pelo contribuinte para reduzir a carga tributária e que formal, individual e aparentemente são válidos e eficazes, porém a estruturação dos atos e negócios jurídicos contraria em alguma medida o ordenamento jurídico brasileiro, seja por um vício material na formação do seu conjunto ou mesmo por uma violação aos limites do direito à liberdade com aplicação de critérios ou fundamentos que invalidam determinado planejamento tributário.

Percebe-se que a jurisprudência administrativa brasileira utiliza critérios que não estão positivados perante o sistema tributário nacional. Por tal motivo o estudo busca analisar a estruturação elusiva à luz de fundamentos jurídicos do Direito Tributário brasileiro, examinando de maneira crítica a utilização de critérios não positivados pela doutrina brasileira, tais como a teoria do *propósito negocial* e o *abuso das formas e do direito*, de origem estrangeira, porém utilizadas com frequência pelo Fisco e em decisões administrativas.

O *problema* objeto do estudo, portanto, são os critérios incompatíveis com o Direito

Tributário brasileiro que o Fisco utiliza para caracterizar a Elusão fiscal no Brasil a fim de considerar um planejamento tributário abusivo. Diante disso, aprofunda-se o estudo das conjunturas teóricas pertinentes a esse tratamento, a fim de sugerir, ao final, uma sistematização dos parâmetros utilizados para tanto, bem como analisar de forma crítica e acadêmica tais critérios.

Para tanto, no início do trabalho, são examinados: (i) os princípios constitucionais tributários brasileiros, pertinentes ao planejamento tributário, (ii) as noções gerais de planejamento tributário, (iii) os conceitos de Elisão, Elusão e Evasão fiscal e (iv) os critérios que a doutrina brasileira tem apontado para identificação da validade do planejamento tributário perante o Direito Tributário nacional.

No segundo capítulo, passam a ser estudadas (i) considerações sobre interpretação no Direito Tributário e (ii) interpretação econômica no Direito Tributário. Após a análise das normas de interpretação e integração entre o Direito Tributário e o Direito Privado, estuda-se de forma minuciosa a norma geral antielusiva brasileira, demonstrando-se que as medidas provisórias nº 66, de 29 de agosto de 2002, e nº 685, de 21 de julho de 2015, que tentaram incluir a teoria do *business purpose* e *abuso das formas* no sistema tributário brasileiro, foram rejeitadas pelo Congresso Nacional, e por fim apontando-se as diversas perspectivas da doutrina brasileira no que tange à Elisão fiscal.

Em seguida, trata-se dos vícios e defeitos nos atos e negócios em planejamento tributário que permitem a invalidação do mesmo. Nesse exame, observa-se a importância do estudo da experiência internacional, examinando-se os critérios de invalidação do planejamento tributário, tais como a simulação e a dissimulação, apontando-se que o controle da “causa” não possui relação direta com simulação ou dissimulação e analisando-se os institutos do negócio jurídico indireto e da fraude à lei. São tratadas também as teorias de origem estrangeira, tais como o “abuso de forma”, à luz do ordenamento alemão; o “abuso do direito”, na França; a “fraude à lei”, na Espanha; e o “*business purpose test*”, nos Estados Unidos da América (EUA). Ainda no terceiro capítulo, põe-se em análise como é feita a prova da simulação e a natureza jurídica e apontamentos relevantes acerca do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional brasileiro (CTN), dispositivo que positivou o critério de invalidação do planejamento tributário via simulação ou dissimulação no ordenamento brasileiro.

No quarto capítulo, são apresentadas noções de quais são os critérios de caracterização da Elusão fiscal utilizados nos EUA, na Alemanha, na Espanha e na França. Apresentam-se

pontos em comum entre os critérios utilizados nos países supracitados. Em seguida, analisa-se como os critérios de invalidação dos atos e negócios jurídicos estão sendo aplicados pela jurisprudência administrativa brasileira e, após isso, são apresentadas críticas sob a perspectiva acadêmica sobre o sistema contemporâneo no que tange aos critérios de invalidação de planejamentos tributários pelo Fisco e pela jurisprudência administrativa brasileira.

Analisa-se, por fim, se as teorias estrangeiras tais como a do *business purpose test*, a teoria do abuso do direito e das formas e da fraude à lei podem ser utilizadas como fundamento para desqualificar atos e negócios jurídicos em planejamentos tributários e se a utilização desses critérios estrangeiros perante o sistema jurídico pátrio permanece em consonância com o direito constitucional tributário brasileiro.

O trabalho foi desenvolvido com intuito de apresentar uma contribuição acadêmica ao estudo dos critérios para a caracterização da Elusão fiscal de atos e negócios jurídicos no Brasil.

Foram seguidas as normas metodológicas, em especial as da ABNT e as da Unesp.

Tendo em vista o caráter teórico da pesquisa realizada, baseada em investigar o tema no ordenamento jurídico brasileiro, o material preponderantemente utilizado é bibliográfico. Assim, ao longo do desenvolvimento da pesquisa, são utilizadas obras bibliográficas que traduzem os aspectos teóricos do tema. Tem também amplo espaço no trabalho a utilização de artigos científicos recentemente publicados.

Para a necessária análise crítica que um trabalho científico demanda, é utilizado o método dedutivo. Por esse método, visa-se demonstrar e fundamentar uma proposição por meio de argumentos lógicos.

Também é utilizado o método indutivo, a partir da análise de casos concretos e de utilização da jurisprudência correlata para fundamentar os argumentos, apontando acórdãos, quando pertinente, para reforçar os argumentos. Ao final, são apresentadas as conclusões e as referências bibliográficas.

CAPÍTULO I

1.1 Terminologias atinentes ao planejamento tributário

O campo do estudo da linguagem e sua relação com a realidade e as múltiplas tipicidades que se encontram nas normas jurídicas é muito amplo. Qualquer tentativa de esgotamento sobre o tema seria provavelmente ineficaz, devido aos amplos debates e bibliografia, que extrapolam o objeto do presente estudo.

Percebe-se que os conceitos pertinentes ao tema planejamento tributário se modificam com o passar do tempo, bem como diversas terminologias são utilizadas variavelmente por estudiosos do Direito Tributário.

Marco Aurélio Greco¹ afirma que na relação entre universo (realidade) e uma parte dele (qualificada pela norma) é inerente a existência de um limite que corresponde ao ponto em que termina aquela determinada parte. Por isso, determina ou delimita até aonde vai algo. É “*de finire*”, ou seja, dar os fins, definir, seria o mesmo que dizer, dar limites hermenêuticos.

A definição deve ser tida com reserva, pois dificilmente se poderia definir algo de uma maneira exata, justamente por envolver a relação entre uma ideia abstrata (conceito) e uma certa realidade (objeto). Diante de tais circunstâncias, deve-se agir com cautela, pois não se sabe até que ponto o objeto está abrangido pelo limite de um conceito, mesmo porque toda palavra, ao evocar algo, apresenta um núcleo significativo nítido e, no entanto, ao mesmo tempo apresenta uma “borda” nebulosa².

Como já destacado, autores que escrevem sobre o tema nem sempre utilizaram o mesmo significado para palavras como Elisão, Elusão e Evasão tributária.

Geralmente a Elisão fiscal prescinde a ideia de “legítima economia de tributos”, realizada a partir de atos lícitos, sem que haja contornos da lei tributária³.

Hermes Marcelo Huck, em 1997, utilizava os termos “Elisão lícita” e “Elisão ilícita” para diferenciar o que atualmente é denominado pela doutrina, respectivamente “Elisão” e “Elusão”⁴. Huck ainda afirma que a “Elisão ilícita” ocorre anteriormente ao fato gerador; no

¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 72-73.

² CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do fato gerador – direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinaridade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; COSTA-CORRÊA, André L.; FERNANDES, Edison Carlos; FLORA, Luis Antonio (org.). **CTN: 50 anos com eficácia de lei complementar (1967-2017)**. São Paulo: Fecomércio-SP. 2017, p. 29-41.

³ NISHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades**: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. Orientador: Heleno Taveira Torres. 2010. 225 p. Tese (Doutorado em Direito econômico e financeiro) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 22.

⁴ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 61-70.

entanto, sua ilicitude resulta de práticas abusivas de direito e de formas por parte do contribuinte⁵.

Para aqueles que entendem ser possível a manipulação das formas jurídicas ou o desvirtuamento da causa do ato ou negócio jurídico, o planejamento fiscal lícito abrangeria a “Elusão” tributária.

Helena Tórres diferencia os termos Evasão, Elisão e Elusão da seguinte forma: a) Elisão como legítima economia de tributos; b) Evasão como descumprimento direto da legislação tributária e c) Elusão tributária como o planejamento tributário com utilização de negócios aparentemente válidos, mas constituídos com fraude à lei civil ou simulados, ou seja, que contenham algum vício em sua forma, e que geram o efeito de afastar-se do campo de incidência de tributos ou que coincidam com hipóteses de incidência menos onerosas⁶.

Contudo, entre os estudiosos da matéria, resta ausente um consenso quanto a uma exata denominação entre Evasão, Elisão e Elusão.

É um pacífico que o termo “Evasão” está mais relacionado a uma infração direta do ordenamento tributário, relacionado com crime fiscal ou infração fiscal. Nesse sentido, Gerd Willi Rothmann e Gaetano Paciello afirmam que “a Evasão é a realização do fato imponible ocultado ao Fisco, ou seja, o inadimplemento culposo da pretensão tributária, validamente nascida em decorrência da realização do pressuposto de fato”⁷.

Ricardo Lobo Torres defende as denominações Elisão lícita e Elisão ilícita. O doutrinador carioca utiliza a denominação da seguinte forma:

Elisão (*tax avoidance* em inglês; *Steuerumgehung* em alemão; *elusione* em italiano) pode ser lícita (= planejamento fiscal consistente) ou ilícita (= planejamento fiscal abusivo = *abusive tax avoidance*). No primeiro caso, é a economia de imposto alcançada por interpretação razoável da lei tributária; no segundo, é a economia do imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito. Os adeptos da interpretação lógico sistemática e do primado dos conceitos do direito civil defendem a licitude da Elisão: será lícita qualquer conceptualização jurídica do fato sujeito ao imposto, eis que à aptidão lógica do conceito para revestir juridicamente certos fatos repugna a ideia de abuso de forma jurídica [...]

A tese da ilicitude da Elusão, hoje em refluxo, defenderam-na os adeptos da consideração econômica do fato gerador e da Autonomia Privada do Direito Tributário, já que constituiria abuso da forma jurídica qualquer descoidência entre a roupagem exterior do negócio jurídico e o conteúdo econômico que lhe corresponde⁸.

Ricardo Lobo ainda afirma que é possível o planejamento tributário para economizar

⁵ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 47.

⁶ TÔRRES, Helena Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**: Autonomia Privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 173-174.

⁷ ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1988. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 13), p. 393-422.

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 8.

tributos desde que não haja abuso de direito; só a Elisão abusiva e planejamento tributário inconsistentes se tornam ilegais. Tal entendimento aos poucos foi sendo consolidado no Brasil. Posteriormente, houve a inserção do artigo 116, parágrafo único do CTN. Lobo aponta que no direito comparado há dois testes tradicionais para detecção de “Elisão abusiva”. O primeiro é o teste do propósito negocial (*business purpose test*), de origem norte-americana, de forma que é vedado se organizar a fim de economizar tributos e de modo que isso seja um fim em si mesmo. O segundo é o teste da “proporcionalidade” adotado pelo artigo 42 do código tributário alemão na reforma de 2008, que considera abuso de forma quando uma forma escolhida resulte numa vantagem não prevista em lei sem que o contribuinte comprove o fundamento não somente tributário da escolha de tal caminho⁹.

Quanto à diferenciação supracitada, Marco Aurélio Greco defende uma posição de que a Elisão tributária (imbuída de abuso de direito) se assemelha mais à Evasão tributária do que à Elisão *lato sensu*¹⁰.

Schoeuri aponta uma questão terminológica e entende ser mais conveniente utilizar o termo “Elusão” para o que Ricardo Lobos Torres e outros autores, tais como Hermes Marcelo Huck, denominam “Elisão lícita”¹¹. Uma vez que o termo “Elisão” é substantivo do verbo “elidir”, que significa “esconder”, o contribuinte que se desvia de fatos geradores não esconde a imposição, porém se elude, ou seja, “desvia-se” do fato gerador.

A Elusão pressupõe ser um fenômeno transparente. O procedimento elusivo não deve ser oculto, na medida em que o contribuinte revela o caminho que tomou a fim de economizar tributo ou reduzir a carga tributária.

Nesse sentido, considera-se Elusão no mesmo fluxo do que parte da doutrina denomina Elisão ilícita, no entanto, não se confundindo com Evasão.

O termo “Elusão fiscal”, apesar de não ser utilizado com frequência perante a

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 9.

¹⁰ “Depois do Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, a questão tributária é muito mais relevante, pois o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos ilícitos. Vale dizer, a configuração de um ato ilícito (por abusivo) implica não estarmos mais diante de um caso de elisão, mas sim de evasão.” (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p. 199).

¹¹ O autor afirma: “Do ponto de vista estritamente técnico, no comportamento deste contribuinte que se desvia de fatos geradores, o que ele faz é eludir o nascimento da obrigação tributária, daí porque parte da doutrina defende, acertadamente, que não há que se falar em elisão, e sim em elusão fiscal. Por quê? Porque elisão é substantivo do verbo elidir, que significar esconder. Aquele contribuinte que está desviando-se dos fatos geradores não esconde, não elide a obrigação tributária; ele a elude, ou seja, ele se desvia dela. Daí porque seria correto falar em elusão como contraponto da evasão fiscal. Mas correntemente se adotou o termo elisão e, portanto, nós aqui falaremos em elisão, já compreendendo que o fenômeno é de eludir, de desviar-se da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – simulação – abuso de forma – interpretação econômica – negócio jurídico indireto – norma antielisiva. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues (coord). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 289).

jurisprudência administrativa, vem sendo utilizado pela doutrina brasileira¹². Ele é categorizado como atos e negócios jurídicos que, individualmente, são inválidos ou ineficazes, de maneira que contém vícios de Direito Privado (tais como simulação, dissimulação, etc.) que repercutem no âmbito do Direito Tributário, outrossim como atos e negócios jurídicos que, individualmente, são válidos e eficazes, porém, ao serem analisados em conjunto com outras circunstâncias, ferem regras e princípios jurídicos.

A Elusão geralmente tem sua forma válida, ou ainda, tem sua estruturação lícita no direito civil; no entanto, ao ser analisada em âmbito do Direito Tributário, observa-se nela algum vício indireto, tais como “abuso de formas”, “fraude à lei”, “ausência de propósito negocial”.

Helena Tôrres aponta a Elusão como sendo uma figura autônoma no estudo do planejamento tributário, como sendo uma terminologia utilizada para qualificar a conduta dos sujeitos que, mediante a criação de um negócio jurídico lícito, buscam evitar de forma integral ou parcial a obrigação tributária, com violação direta da lei, por uma espécie de contorno ao seu campo material de incidência, o que, por tal motivo seria uma violação indireta da lei¹³.

Conhecida e estudada desde o início do século XX, a Elisão surge como fenômeno destacado no Direito Tributário. Os estudiosos internacionais organizaram diversos congressos que foram dispendidos com esforços nacionais de cada país. Desde então, começaram a surgir várias divergências e teorias a respeito do tema, o que até hoje gera controvérsias sobre sua avaliação, natureza e consequências.

A partir da década de 1970, o aparelhamento das máquinas fiscais dos Estados se tornou mais eficiente e se alertou quanto aos mecanismos para evitar uma redução da carga tributária arrecadada em decorrência de estruturas atípicas de negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. Com o passar dos anos, a diferença entre Elisão e Evasão se tornou mais sutil. Com um número cada vez maior de casos, houve necessidade de se formular estruturas jurídicas para tratar do assunto¹⁴.

1.2 Elisão tributária e os princípios no sistema constitucional brasileiro

Como se analisará mais adiante, um dos critérios para a estruturação da delimitação entre Elisão e Elusão em planejamento tributário é o confronto com princípios constitucionais

¹² TÔRRES, Helene Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**: Autonomia Privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 173-174.

¹³ *Ibid.*, p. 184.

¹⁴ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 62.

tributários.

A seguir, serão analisados os princípios constitucionais tributários, no entanto, com o viés de aprofundar o estudo do impacto que os princípios constitucionais tributários brasileiros possuem no momento da estruturação da Elusão fiscal perante o sistema normativo tributário brasileiro.

No estudo sobre o tema de planejamento tributário não é incomum a tensão entre princípios constitucionais que apontam para direções opostas: (i) Segurança jurídica, Legalidade, tipicidade, direito da propriedade e livre iniciativa, em contraposição à Isonomia, à Capacidade Contributiva e à Solidariedade social; (ii) o próprio embate da prevalência de princípios ou de regras constitucionais, a partir da exegese constitucional; e (iii) o conteúdo, sentido de alcance do princípio da separação dos Poderes. Vê-se, pois, que claro posicionamento sobre esses temas é fundamental¹⁵.

Analisaremos os princípios da Legalidade, da Autonomia Privada, da Capacidade Contributiva, da Isonomia, da Solidariedade e da Boa-Fé, conceituando cada um de maneira sucinta e relacionando-os com o direito constitucional tributário *lato sensu*, outrossim, tentando entrelaçá-los com as aplicações no estudo do planejamento tributário.

1.2.1 Entre princípios e regras

A estrutura do sistema tributário brasileiro tem como fonte matriz a Magna Carta, desdobrada por leis de caráter infraconstitucional, bem como por leis que vinculam exclusivamente as ordens parciais dos entes federativos.

O simples fato de haver vários entes federativos, regulamentos e tributos já aumenta as dificuldades para uma hermenêutica uniforme ou adequada.

A título ilustrativo, a tributação indireta no Brasil é competência de três entes federativos distintos — a União, os Estados e os Municípios —, e essa peculiaridade dificulta a harmonia da legislação tributária referente aos impostos indiretos¹⁶.

Nesse contexto, surge a necessidade de compatibilizar princípios e regras de natureza tributária estabelecidos nos diversos níveis das fontes normativas.

¹⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária: limites normativos**. 2008. 288. F. Tese (Livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro), Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 90.

¹⁶ “Sabemos que o ICM(S), o IPI e o ISS são o resultado da tripartição do imposto sobre o valor adicionado de origem europeia. Com a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 175-A, que vem sendo conduzida pelo Deputado Mussa Demes, busca-se um consenso no sentido da extinção do IPI, do ISS, do PIS e da Cofins e o alargamento da regra-matriz de incidência do nosso já tradicional ICMS, incluindo uma ampla gama de serviços, exatamente nos moldes do imposto europeu que lhe inspirou”. (FIGUEIRAS, Marco Simão. **MERCOSUL no contexto latino-americano**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 127).

Humberto Ávila distingue regras de princípios de forma peculiar:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios [...]

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção¹⁷.

Para Dworkin, a diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos apontam para decisões a serem tomadas acerca da obrigação jurídica em determinadas situações. No entanto, as regras são aplicáveis à maneira do “tudo ou nada”, dado o fato de que ou a regra é válida ou não é válida, tendo em vista a possibilidade de exceções às regras¹⁸.

A boa doutrina aponta o termo princípio como estrutura que direciona a solução dos conflitos.

Trazem-se observações de Celso Antônio Bandeira de Mello quanto ao tema:

Princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e Inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo¹⁹.

Os princípios, ao contrário das regras, possuem uma dimensão de peso que se exterioriza na hipótese de colisão, nesse caso o princípio com peso relativamente maior se sobrepõe ao outro, sem que este perca sua validade.

No caso de confronto entre um princípio e uma regra, sendo esta última o resultado mais detalhado da aplicação de um outro princípio que direciona o intérprete, parece mais correto concluir-se pela prevalência da regra. Defender-se o contrário significa optar pela prevalência do geral em face do especial, numa argumentação baseada na flexibilização das regras, premissa que já se demonstrou equivocada.

A regra é aplicada de forma específica, direta e detalhada, enquanto o princípio manifesta-se sob a forma de uma previsão geral ou de norma complementar.

Humberto Ávila aponta o seguinte sobre o confronto entre princípios e regras:

Descumprir o que se sabe dever cumprir é mais grave do que descumprir uma norma cujo conteúdo ainda carecia de maior complementação. Ou dito diretamente: descumprir uma regra é mais grave do que descumprir um princípio. No caso das regras, o grau de pretensão de decidibilidade é muito maior do que aquele presente

¹⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 102.

¹⁸ DWORKIN, Ronald Myles. **Taking rights seriously**. Cambridge Harvard: University Press, 1978, p. 25.

¹⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 948-949.

no caso dos princípios, tendo em vista ser a regra uma espécie de proposta de solução para um conflito de interesses conhecido ou antecipável pelo poder Legislativo²⁰.

Em caso de conflito entre regra e princípio, normalmente, a regra deve prevalecer, porém existem exceções; por exemplo, diante da declaração de inconstitucionalidade de determinado dispositivo que contém uma regra, pode prevalecer um princípio. No entanto, “o ônus de superar uma regra é maior do que aquele exigido para superar um princípio²¹.”

A primazia das regras para a solução dos casos concretos não é absoluta, pois existem conflitos entre regras e princípios que não são colisões, mas conflitos normativos em sentido estrito, os quais podem ser resolvidos por meio da declaração de invalidade das regras²².

Robert Alexy defende a estrutura tipicamente principiológica das normas de direitos fundamentais. A chamada “lei de colisão”, que representa um dos principais fundamentos da teoria dos princípios de Alexy, tem como característica a otimização dos princípios e da inexistência de prioridades absolutas entre eles. Através da ponderação de princípios, dissolve-se o conflito entre princípios e a regra em cada caso. Alexy os define como “mandamentos de otimização”, de realização *prima facie* na maior medida das possibilidades fáticas e jurídicas. Tal medida é definida pela máxima da proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito — ou sopesamento)²³.

1.2.2 Princípio da Legalidade

Parte da doutrina afirma que a relação entre Legalidade e tributação teve início na Inglaterra, em 1215, com a Magna Carta instituída por “João Sem-Terra”, prevalecendo a máxima segundo a qual não pode haver tributação sem autorização popular (*no taxation without representation*), feita por intermédio de seus representantes, nas casas legislativas²⁴.

No entanto, o professor Luís Eduardo Schoueri aponta que o direito de concordar com a tributação (e de controlar gastos) é uma das mais antigas reminiscências do sentimento do direito e dever de participar, oriundo das corporações de ofício; que desde o feudalismo existe

²⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 84.

²¹ *Ibid.*, p. 84.

²² URBAN, Renan Lucas Dutra. **Colisões entre regras e princípios, otimização e derrotabilidade**: o caráter definitivo das regras. 2017. 100 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2017.

²³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 165.

²⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária**: limites normativos. Tese (Livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 105.

a ideia de a tributação decorrer do consenso popular, sendo reconhecido mesmo em certas formas políticas de organização da sociedade que não se inspiram nos cânones do Estado de direito²⁵.

Outrossim, cita-se o Editto de Paris, do ano de 614, já com o mesmo princípio. O Editto de Paris foi um tratado entre reis francos, que se estendiam pela maior parte setentrional da Europa, cobrindo França, Países Baixos e Alemanha. Houve uma grande assembleia, que resultou no referido editto, segundo o qual “em qualquer lugar onde um novo tributo tenha sido dolosamente introduzido e incitado o povo à resistência, o assunto será investigado e o tributo bondosamente abolido, identificando a proibição contra um tributo inaudito (*exactio inaudita*)”²⁶.

A doutrina aponta que o princípio da Legalidade para tributação surge da ideia de que os contribuintes que sustentarão o Estado deverão ser consultados sobre os tributos que estão pagando. Revela-se na necessidade de que aqueles que suportarão a carga tributária sejam consultados a seu respeito. Tem-se que, na medida do possível, é necessária a concordância daqueles que serão atingidos pela tributação²⁷.

A maioria das constituições vigentes afirmam explicitamente que os tributos devem ser aprovados pelos seus respectivos órgãos legislativos. Tal mandamento tem conformidade com a origem da ideia de “autotributação”: o povo, por meio de seus representantes, determina qual a sua cota de sacrifício²⁸.

O Estado democrático de direito tem como condição *sine qua non* que o povo deve consentir com a instituição ou majoração do tributo, pois os representantes políticos devem obedecer a vontade do povo, legítimo detentor do poder. Nesse sentido, apresenta-se uma passagem do saudoso Geraldo Ataliba, *in verbis*:

Deveras, pelo princípio da Legalidade afirma-se, de modo solene e categórico, que, sendo o povo o titular da coisa pública e sendo esta gerida, governada e disposta a seu (do povo) talante — na forma da Constituição e como deliberado por seus representantes, mediante solenes atos legais —, os administradores, gestores e responsáveis pelos valores, bens e interesses considerados públicos são meros *administradores*, que, como tais, devem obedecer a vontade do dono, pondo-a em prática, na disposição cura, zelo desenvolvimento e demais atos de administração dos valores, bens e interesses considerados públicos (do povo)²⁹.

No Brasil, o inciso II do artigo 5º da Constituição Federal assegura ao cidadão o

²⁵ DREWES, Franz. Die steuerrechtliche Herkunft des Grundsatzes der gesetzmäßigen Verwaltung. Tese de Doutorado apresentada à Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel. Kiel: edição do autor, 1958, p. 4 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 286.

²⁶ ADAMS, Charles. For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization. 2. ed. New York: Lanham, Toronto: Plymouth Madison, 1999, p. 145 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 286.

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 287.

²⁸ BARTHOLINI, Salvatore. Il principio di legalità dei tributi in matéria di imposte. Padova: CEDAM, 1957, p. 176-177 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 287.

²⁹ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 125.

direito fundamental de só ser obrigado a fazer alguma coisa em virtude de lei. Já no artigo 37 do mesmo diploma, estabelece-se que a Administração Pública obedecerá ao princípio da Legalidade. No artigo 150, I, temos a garantia de que nenhum tributo será criado ou majorado sem lei estabelecendo tal mandamento.

Denomina-se de *reserva de lei* a característica de haver a necessidade de uma lei formal fundamentando, permitindo a tributação. No entanto, quanto ao princípio da Legalidade da tributação, não basta tão somente uma lei formal para que a instituição de um tributo seja válida, é necessária uma lei “qualificada”. Tal qualificação pode ser designada como “reserva absoluta de lei”, como afirma o português Alberto Xavier.

Reserva “absoluta” significa a exigência constitucional de que a lei deva conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto, ao invés do que sucede na “reserva relativa”, em que muito embora seja indispensável a lei como fundamento para as intervenções da Administração nas esferas de liberdade e propriedade dos cidadãos, ela não tem que fornecer necessariamente o critério de decisão no caso concreto, que o legislador pode confiar à livre valoração do órgão de aplicação do direito, administrador ou juiz³⁰.

Ressalta-se que anteriormente à edição da Emenda Constitucional 32/2001 existia um debate sobre a possibilidade de medidas provisórias criarem ou majorarem lei. Após, o próprio § 2º do artigo 62 da Constituição Federal passou a tratar da hipótese de medida provisória versar sobre majoração ou instituição de impostos, encerrando o debate.

No entanto, cabe apontar algumas ressalvas à possibilidade de medida provisória majorar ou instituir impostos. A primeira é que medida provisória não pode versar sobre matéria reservada à lei complementar. Deve-se respeitar o princípio da anterioridade nos casos previstos na Constituição.

Cabe citar julgados do STF:

“Os conceitos de relevância e de urgência a que se refere o art. 62 da Constituição, como pressupostos para edição de medidas provisórias, decorrem, em princípio, do juízo discricionário de oportunidade e de valor do Presidente da República, mas admitem o controle judiciário quanto ao excesso do poder de legislar, o que, no caso, não se evidencia de pronto.” (ADIn n. 162, rel. Min. Moreira Alves, j. 14-12-1989).

“Os requisitos de relevância e urgência para edição de medida provisória são de apreciação discricionária do Chefe do Poder Executivo, não cabendo, salvo os casos de excesso de poder, seu exame pelo Poder Judiciário. Entendimento assentado na jurisprudência do STF.” (ADIn 2.150-MC, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 23-03-2000).

Ressalta-se que, em que pese ser possível a majoração ou instituição de impostos via medida provisória, essa última é instituto diverso de Lei. Quanto à natureza, a medida provisória se assemelha a um decreto, é ato administrativo com força de lei, igualmente um ato oriundo do Poder Executivo. A competência em que ela se apoia não é legislativa em

³⁰ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17-18.

sentido técnico³¹.

A partir do princípio da Legalidade, a doutrina afirma que dele advém a “*tipicidade cerrada*”, sendo mister, por tal princípio, a rigidez na definição da hipótese tributária, de modo que ao aplicador da lei nada restaria de liberdade³².

A tipicidade consiste na “adequação da tributação com o fato gerador”, ou ainda na “exigência de que a tributação apenas ocorra se concretizados, no mundo fenomênico, todos os elementos concebidos abstratamente pelo legislador, na definição da hipótese de incidência tributária”³³.

O princípio da tipicidade cerrada, atualmente, é criticado pela doutrina. Nesse sentido, Misabel Derzi afirma ser inapropriada a utilização da expressão “princípio da tipicidade”, sendo mais conveniente utilizar a expressão “princípio da conceitualização normativa especificante”³⁴. Esclarece a doutrinadora mineira:

Identificar tipo a *Tatbestand*, de fato gerador é reduzir indevidamente seu alcance, sentido e aceção [...] Como sinônimo de *Tatbestand*, de fato gerador ou hipótese, o impropriamente chamado tipo não é uma ordem gradual, uma estrutura aberta, mas ao contrário, um conceito que guarda a pretensão de exatidão, rigidez e delimitação³⁵.

A Constituição de 1988 definiu o papel de lei complementar (LC) em matéria tributária. A alínea “a” do inciso III do art. 146 da Constituição Federal representa uma explicitação do princípio da Legalidade da tributação, prevista no artigo 150, inciso III do mesmo diploma. Trata-se de método “bifásico” de estabelecimento de tributo. Sendo a *regulação* via lei complementar e da sua instituição via lei ordinária³⁶.

Dessa forma, a lei complementar deve definir os elementos essenciais ou impor limitações dos contornos máximos dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Além disso, Alberto Xavier afirma que, para a efetividade do princípio da Legalidade e da tipicidade da tributação, é mister observar algumas “proibições” de métodos indiretos de criação do Direito Tributário pelos Poderes Executivo e Legislativo. Trata-se de norma de competência negativa ou do exercício de função excludente, devendo observar a:

a) Proibição da lei constitucional derivada (emenda

³¹ GRECO, Marco Aurélio. **Medidas Provisórias**. São Paulo: RT, 1991. p. 15.

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 302.

³³ BAYER, Hermann Wilfried. *Tatbestandsmäßigkeit*. Handwörterbuch des Steuerrechts: unter Einschluß von Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Finanzrecht, Finanzwissenschaft. Ins. D. Steuerberater u. Steuerbevollmächtigten, 1981, p. 1404-1408 (1404); KRUSE, Heinrich Wilhelman. *Lehrbuch des Steuerrechts*: Band I. Allgemeiner teil. München: Beck, 1991, p. 55 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 303.

³⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos tribunais, 1988, p. 48.

³⁵ *Ibid.*, p. 44.

³⁶ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 21.

constitucional), no que concerne à própria garantia em que os art. 150, I e 146, III, “a” se traduzem, como reflexo da “reserva de Constituição originária” em matéria de direitos e garantias fundamentais;

b) Proibição de regulamento independente, como reflexo da reserva de lei formal, sendo apenas permitido o regulamento executivo;

c) Proibição de reenvios, remissões ou delegações para fontes infralegais, como reflexo do princípio do exclusivismo;

d) Proibição de uso de conceitos indeterminados na formulação das leis tributárias, como reflexo do princípio da determinação ou da tipicidade fechada;

e) Proibição do método da cláusula geral na formulação das leis tributárias, como reflexo do princípio da seleção;

f) Proibição da discricionariedade administrativa como reflexo do princípio do exclusivismo;

g) Proibição da analogia como reflexo do princípio de *numerus clausus*³⁷.

Nesse contexto, quanto à proibição dos *conceitos indeterminados* e *cláusulas gerais*, o ideal seria que o legislador conseguisse definir com precisão e rigor hermenêutico a hipótese tributária. No entanto, sabemos que o legislador tem como instrumentos as palavras que exprimem ideias, e conseqüentemente qualquer tentativa de afastamento de vaguezas ou possibilidade de diversas interpretações seria em vão.

Não se pode esperar que o legislador empregue termos tão precisos de maneira que consiga suscitar todos os pontos das inúmeras situações da complexa sociedade contemporânea em que vivemos. A doutrina vem reconhecendo que a utilização de conceitos indeterminados e cláusulas gerais não fere o princípio da Legalidade. No entanto, devem ser utilizados de maneira razoável. Ressalta-se que mesmo os defensores ferrenhos do “princípio da tipicidade cerrada” assumem a inevitabilidade dos conceitos indeterminados³⁸.

Schoeuri ressalta que os conceitos indeterminados e cláusulas gerais somente podem ser empregados pelo legislador quando o mesmo não tenha outro modo mais preciso de

³⁷ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 25.

³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 308.

descrever a hipótese tributária e ao mesmo tempo se verifique que a rigidez do legislador poderia afastar a lei do seu objetivo. Deve-se, pois, avaliar cada caso conforme suas circunstâncias, tais como: poderia o legislador ter sido mais preciso? Tendo em vista a flexibilidade dos efeitos econômicos, a norma teria o mesmo efeito se fosse mais rígida³⁹?

Em que pese a possibilidade de utilização de conceitos indeterminados e cláusulas gerais pelo legislador, o princípio da Legalidade não aceita o exercício do juízo de conveniência e oportunidade. Como exposto anteriormente, ressalta-se que a administração é vinculada à lei. Nesse sentido, Eros Graus diferencia *discrecionariade* e aplicação de conceitos indeterminados:

No exercício da discrecionariade o sujeito cuida da emissão de juízos de oportunidade, na eleição entre indiferentes jurídicos; na aplicação de conceitos indeterminados, o sujeito cuida de emissão de juízos de Legalidade;⁴⁰

É importante, pois, ressaltar a distinção entre conceitos indeterminados (que se encontram em todos os ramos do direito) e a discrecionariade (vedada para o surgimento da obrigação tributária). Nesse sentido, no caso de conceitos jurídicos indeterminados, a administração não tem escolha discricionária, apenas é necessário que a administração efetue uma interpretação condizente com o que está na lei ou, ainda, adapte-as, sendo vedado, no entanto, o juízo de oportunidade e conveniência⁴¹.

Um ponto que merece comentário é a **vedação à analogia**.

Em que pese não haver na Constituição dispositivo vedando a analogia em matéria tributária, o CTN a proíbe categoricamente no art. 108, § 1º: “O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

A ideia de que a analogia no Direito Tributário é vedada vem da proximidade com os dispositivos do direito penal, pois assim como no direito penal há o princípio *nullum crimen sine lege*, existe no Direito Tributário o princípio *nullum tributum sine lege*⁴².

Marco Aurélio Greco defende a posição de que a interpretação extensiva difere da analogia e traz o raciocínio do “querer” versus “ser”. Defende que a interpretação da lei deve buscar primeiro o fato que realmente ocorreu, por exemplo pode ser que alguém queira fazer uma operação de cisão, no entanto, apesar dessa intenção, na verdade fez uma venda de participação societária. Essa última forma é a que prevalecerá.

O autor afirma que o raciocínio através da analogia é diferente, assim como na interpretação econômica, assim explicando:

³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 312.

⁴⁰ GRAU, Eros Roberto. **Conceitos indeterminados**: Justiça Tributária: direitos do Fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. I Congresso Internacional de Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. São Paulo: Max Limonad, 1988, p. 119.

⁴¹ SCHOUERI, *op. cit.*, p. 312-313.

⁴² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p. 162-168.

Na interpretação econômica, a análise do fato e pelas suas características econômicas vamos buscar a lei de incidência; verifica-se o perfil econômico do fato, que tipo de riqueza é gerada, transferida, absorvida, poupada, dispendida, etc.; a partir desta constatação procura-se a lei de incidência. Este é um processo semelhante ao da analogia, pois se parte da análise do fato e, como não se encontra uma lei específica, busca-se uma outra lei. Este é o modelo abstrato da analogia e interpretação econômica⁴³.

Greco ainda afirma que, partindo da substância ou do que realmente ocorreu no mundo fenomênico, e então aplicando a lei, permanece-se dentro do tipo. Nesse contexto, o Fisco tem um duplo ônus da prova: primeiro, tem que provar que o negócio jurídico feito pelo contribuinte não tem a qualificação jurídica declarada por esse mesmo contribuinte; segundo, deve comprovar que a qualificação jurídica correta é aquela pelo Fisco defendida. Não basta simplesmente “discordar” do que foi feito ou que a operação é esdrúxula ou incomum. O Fisco deve necessariamente comprovar o direito de afastar a qualificação feita pelo contribuinte e provar que aquele fato tem qualificação diversa⁴⁴.

Alfredo Becker distingue analogia por *compreensão* e analogia por *extensão*. Sobre a última, afirma o autor que “não há interpretação, mas criação de uma regra jurídica nova que, uma vez criada, incide sobre a hipótese de incidência”. Já na primeira, “a interpretação constata a incidência de regra jurídica que já existia”. Dessa forma o autor defende que a denominada “analogia por extensão” é proibida no sistema tributário brasileiro⁴⁵.

Ricardo Lobo Torres critica a posição de Becker e defende que a distinção entre analogia por compreensão e analogia por extensão é tão sutil que chega a ser inconveniente tal diferenciação, pois inexistente uma distinção plena entre analogia e interpretação extensiva⁴⁶.

1.2.3 Princípios da Autonomia Privada e Livre Iniciativa

A fim de manter a coesão da pesquisa e seu corte epistemológico, deixaremos de analisar aqui a evolução histórica no Direito Privado sobre o princípio da Autonomia Privada, bem como suas diversas teorias e conceitos apresentados pelo Direito Privado, tendo em vista que tal matéria não tem relação direta com o objetivo do trabalho.

No entanto, passa-se a discorrer sobre o princípio da Autonomia Privada no âmbito constitucional e civil, relacionando-o com matérias pertinentes à Elusão tributária.

Uma vez que um dos objetivos do presente estudo é tentar estruturar a Elusão

⁴³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p. 163.

⁴⁴ *Ibid.*, p. 166.

⁴⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 139-142.

⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 106.

tributária e analisar os limites entre a Elisão e a Elusão, é importante apontar o direito de os contribuintes praticarem planejamento tributário para reduzir a carga tributária, ou diferenciá-la, bem como apontar os limites para tanto.

Dentre outros fundamentos constitucionais para a Autonomia Privada, destacam-se os seguintes artigos da Constituição Federal de 1988:

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

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...]

XVII - é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar; [...]

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

Tem-se ainda o direito constitucional da propriedade previsto no inciso XXII do 5º da Constituição Federal. Nesse sentido, afirma Marco Aurélio Greco que o contribuinte possui o direito de compor seus negócios de maneira que lhe for mais conveniente, bem como o direito à propriedade que a constitui abrangeria o patrimônio como um todo e não apenas à propriedade em sentido estrito.

Assim, o mesmo autor sustenta que, em matéria tributária, a propriedade somente poderá ser atingida por lei expressa. Com base nesse direito, o contribuinte pode proteger e usar seu patrimônio como bem entender, salvo a existência de uma lei expressa proibindo determinada conduta. Por tal ótica, o patrimônio individual só poderá ser atingido pelo tributo se o for através de uma lei expressa que preveja a conduta realizada pelo contribuinte⁴⁷. Nesse sentido, entende Alberto Xavier:

Debilitada pela inexistência de qualquer suporte constitucional exposto, a doutrina do abuso do direito vê-se compelida a pedir socorro de um eventual “limite constitucional imanente”, sem o qual naturalmente soçobriaria toda a construção sobre o qual assenta aquela doutrina. Se a essência da tese é o caráter não absoluto, mas limitado do direito ou liberdade dos cidadãos se organizarem e contratarem, tal limite tem que decorrer da própria Constituição, já que direitos e garantias individuais não podem ser limitados por normas constitucionais⁴⁸.

Ressalta-se que, ao mesmo tempo em que a Constituição de 1988 garante o direito à propriedade, por outro lado contempla limites, tais como a) a Função social da propriedade (art. 5º, XXIII); b) a Solidariedade social prevista no artigo 3º; c) o princípio da Dignidade da pessoa humana contemplada no artigo 1º; d) a Capacidade Contributiva prevista no § 1º do art. 145; e) a Isonomia prevista no artigo 150, II; e f) a ilicitude do abuso de direito⁴⁹.

⁴⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p. 178.

⁴⁸ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 119).

⁴⁹ GRECO, *op. cit.*, p. 180.

Quanto ao abuso de direito, é hipótese de ilicitude do negócio jurídico, com profundas consequências no campo da interpretação e aplicação das normas tributárias pertinentes. Já a função social tem como desdobro de previsão constitucional o art. 142 do Código Civil. Ambos os temas terão serão discorridos de maneira mais aprofundada em capítulos específicos adiante neste trabalho.

O fundamento da validade das estruturas elisivas reside na liberdade individual de fazer o que a lei não proíbe. A Constituição Federal assegura não apenas a liberdade geral, como também a liberdade de exercício de atividade econômica (artigos 1º, inciso IV; 5º, inciso XIII e art. 170, *caput*⁵⁰). Da leitura desses dispositivos, percebe-se que a livre iniciativa foi erigida simultaneamente à condição de fundamento da Ordem Econômica e à de princípio constitucional fundamental da República Federativa do Brasil⁵¹.

No entanto, a liberdade de iniciativa não é absoluta. Tem-se a legalidade tributária e a livre iniciativa traçando o limite da liberdade a ser exercida pelo contribuinte. Não basta apenas a legalidade em sentido estrito para que a liberdade para elaboração de planejamento tributário seja assegurada ao contribuinte, é mister igualmente que haja segurança jurídica. A liberdade de iniciativa, para que não se transforme em mera figura retórica, pressupõe previsibilidade e segurança jurídica⁵². É necessário que o Estado permita a previsibilidade dos contornos entre a elisão e elusão a fim de garantir a liberdade de o contribuinte remanejar os atos e negócios jurídicos no que tange ao planejamento tributário.

1.2.4 Princípios da Isonomia, da Capacidade Contributiva e da Solidariedade

O princípio da igualdade tem resguardo constitucional no *caput* do artigo 5º da Constituição de 1988⁵³. Ressalta-se que a igualdade não é sinônimo de identidade. Nesse

⁵⁰ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; [...]

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

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer; [...]

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”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

⁵¹ BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: Perspectivas jurisprudenciais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (org.). **Grandes questões atuais de Direito Tributário**, v. 15. São Paulo: Dialética, 2010, p. 309.

⁵² ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 75.

⁵³ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade,” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

sentido, é necessário que se estabeleça critérios materiais para tratamentos adequados de grupos de pessoas, como assevera Klaus Tipke:

A ideia de generalidade do conceito de justiça fundamenta-se no Princípio da Igualdade. Por isso, o Princípio da Igualdade exige substancialmente consequência valorativa ou coerência. O legislador deve seguir até o fim os princípios materiais pelos quais ele se decidiu com coerência sistêmica ou valorativa; uma vez tendo ele tomado decisões valorativas, deve mantê-las coerentemente. Inconsequência é medir com duas medidas, é uma ruptura sistêmica e leva a tratamento desigual a grupos que se encontram em situações equivalente, se medidas de acordo com os critérios materiais que servem para a comparação⁵⁴.

Nesse sentido, Schoeuri aponta que o próprio legislador constituinte estabelece vários critérios para a aplicação do princípio da igualdade, como nos artigos 150, II, 151, 152, e 173 da Constituição Federal⁵⁵. Nesse contexto, o princípio da Capacidade Contributiva é tido como um dos parâmetros ou critérios materiais estabelecidos para a aplicação do princípio da igualdade.

Ao relacionar a Evasão com a Capacidade Contributiva, percebe-se que essa última se mostra como indicadora idônea para “identificar a fraude à lei tributária, concebida no descaso ao dever constitucional e na exigência lógica de se buscar a riqueza submetida ao tributo, onde a riqueza efetivamente se encontre”⁵⁶.

Na vigência da Constituição Federal de 1967, a Capacidade Contributiva tinha estrita relação com a Isonomia. Sendo aquela um subprincípio desdobrado da Isonomia ou do princípio da igualdade, dessa forma a tributação estaria pautada no princípio da Isonomia que se materializaria com a aplicação do princípio da Capacidade Contributiva⁵⁷.

Ao analisar o a relação entre o princípio da igualdade e o princípio da Capacidade Contributiva na vigência da Constituição de 1988, Marco Aurélio Greco entende que o princípio da Capacidade Contributiva assume papel de muito mais relevância do que teria na vigência da Constituição de 1967. O autor afirma:

[...] antes, eles se conjugavam de modo que, para haver igualdade tributária, se atenderia à capacidade contributiva; hoje, primeiro deve ser perquirida a existência de capacidade contributiva para que a tributação (ao menos em se tratando de impostos) se justifique e, depois, sendo cabível o imposto, este deverá ser instituído sem violação à igualdade⁵⁸.

Paulo Ayres Barreto tem o entendimento de que o princípio da Capacidade Contributiva deriva do primado da igualdade⁵⁹. Regina Helena Costa conceitua a capacidade

⁵⁴ TIPKE, Klaus. Die Steuerrechtsordnung. Vol. I. Köln: Otto Schmidt, 1993, p. 102 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 336.

⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 337.

⁵⁶ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 64.

⁵⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 145-146.

⁵⁸ *Ibid.*, p. 215-216.

⁵⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária: limites normativos**. 2008. 288. F. Tese (Livro docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro), Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 113.

contributiva como “a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”⁶⁰.

Nesse mesmo sentido, comparando o princípio da Capacidade Contributiva com o princípio da igualdade, conclui-se que aquele atende a esse último de maneira que permite que os desiguais sejam tratados de maneira diferente na medida de suas desigualdades, conferindo critério para a comparação dos contribuintes.

Fernando Aurélio Zilveti conceitua o princípio da Capacidade Contributiva “segundo o qual cada cidadão deve contribuir com os gastos públicos na exata proporção de sua capacidade contributiva”⁶¹.

O princípio da Solidariedade constitui um dos objetivos da república nos termos do art. 3º, I da Constituição Federal⁶². Decorre desse princípio a ideia da Capacidade Contributiva no sentido de que cada um colaborará com o sustento do Estado na proporção de suas riquezas. Uma pessoa que tem maior poder aquisitivo deverá contribuir mais e uma pessoa com menor poder aquisitivo deverá contribuir menos.

Casalta Nabais defende que o princípio da Solidariedade motiva o dever fundamental de pagar tributos, sendo um ato coercitivo de liberdade em prol de objetivos comuns⁶³.

Percebe-se que o princípio da Capacidade Contributiva é norma limitadora do poder de tributar, tornando-se garantia constitucional. Dessa forma, a Capacidade Contributiva sob forma isolada não pode ser fundamento para requalificação dos atos e negócios jurídicos nos termos do parágrafo único do artigo 116 do CTN. No entanto, deve ser tida tão somente como um dos requisitos para a incidência tributária.

Alberto Xavier defende a eficácia negativa do princípio da Capacidade Contributiva, no sentido de que tal princípio se manifesta como limitação ao poder de tributar, limitação ao Estado, servindo como critério de verificação da inconstitucionalidade das leis instituidoras de impostos, caso contrariem o princípio da Capacidade Contributiva, inclusive vedando a tributação do mínimo existencial⁶⁴.

Verifica-se na doutrina interessante posicionamento de Marco Aurélio Greco no sentido de que a Capacidade Contributiva tem *eficácia positiva*, de maneira que o princípio não se manifesta tão somente em sua *eficácia negativa*, pois na Constituição de 1988 obteve

⁶⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 101.

⁶¹ ZILVETTI, Fernando Aurélio. Capacidade Contributiva e o mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito Tributário**: estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 36-47 (38).

⁶² “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

⁶³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 64.

⁶⁴ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 121-123.

maior relevância, funcionando como um vetor do alcance da legislação⁶⁵.

Gomes Canotilho, analisando as normas programáticas com efeito positivo afirma existir a eficácia em três planos:

- (1) Vinculação do legislador, de forma permanente, à sua realização (imposição constitucional);
- (2) Vinculação positiva de todos os órgãos concretizadores, devendo estes tomá-la em consideração como diretivas materiais permanentes, em qualquer dos momentos de atividade concretizadora (legislação, execução, jurisdição);
- (3) Vinculação na qualidade de limites materiais negativos, dos poderes públicos, justificando a eventual censura, sob a forma de inconstitucionalidade, em relação aos atos que as contrariam⁶⁶.

Dessa forma, uma vez considerado o princípio da Capacidade Contributiva com atribuição de eficácia positiva, ele deve ser aplicado anteriormente ao princípio da igualdade, quando relacionado com este último. Primeiro, identifica-se a capacidade contributiva; após isso, aplica-se o princípio ou critérios de Isonomia:

Primeiro identifica-se a capacidade contributiva e, depois, atinge-se a capacidade contributiva isonomicamente. São dois momentos distintos: 1) identificar e 2) atingir o que foi identificado. Ora, se o legislador deve atingir isonomicamente a capacidade contributiva, deverá fazê-lo em relação a todas as suas manifestações: aqueles que tenham praticado em relação a todas as suas manifestações: aqueles que tenham praticado atos indicativos daquela aptidão devem ser atingidos pelo mesmo tributo. Se existirem idênticas manifestações da capacidade contributiva, sujeitas a tributações diferentes, não haverá tributação isonômica. Em última análise, a tributação estará se dando inconstitucionalmente⁶⁷.

Um ponto importante é buscar concretamente a plena eficácia do art. 145, parágrafo primeiro da Constituição. Deve-se atingir todas as manifestações da Capacidade Contributiva que a vontade da lei indica que devem ser obedecidas, abrindo-se a discussão sobre até que ponto chega a capacidade contributiva e qual a sua exata extensão, uma vez que, como regra, a tipicidade não pode ser afastada pelo princípio da Capacidade Contributiva e essa última, na vigência da Constituição, contém atribuição de efeito positivo. Trata-se de importante questionamento relativo à ao estudo do planejamento tributário.

Nesse sentido, a Capacidade Contributiva tem função estruturante do sistema tributário, da mesma forma que a Legalidade surge como condicionantes da ação do Fisco. No entanto, é importante ressaltar que o princípio da Legalidade, assim como o princípio da Solidariedade, por si só, não é e não deve ser fundamento para requalificação de atos e negócios jurídicos pelo Fisco, sendo o princípio da Capacidade Contributiva não apenas um limite à atuação do Fisco, mas também como um vetor com eficácia positiva que vincula toda a máquina estatal, bem como o próprio sistema jurídico tributário como um todo.

⁶⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 329-334.

⁶⁶ CANOTILHO, Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 184.

⁶⁷ GRECO, *op. cit.*, p. 334.

1.2.5 Princípio da Boa-Fé

No Direito Privado, a Boa-Fé é limitadora dos exercícios de direitos subjetivos. Conforme o art. 187 do Código Civil de 2002, a Boa-Fé pode ser entendida seja do ponto de vista psicológico ou *subjetivo*, seja do ponto de vista objetivo⁶⁸.

A respeito do tema, relevante apontamento foi feito por Moreira Alves:

O Projeto utiliza-se aí, inclusive, de um conceito que encontra emprego bastante amplo nele como cláusula geral, que é o conceito da *Boa-Fé objetiva*, que não se confunde com aquela *Boa-Fé subjetiva* que nada mais é do que a ignorância de não se estar ferindo direito alheio ou pelo menos a convicção de que não se está ferindo direito alheio. A Boa-Fé objetiva é a Boa-Fé normativa, ou seja, aquela Boa-Fé que implica a observância de certos deveres que não são expressos nos atos jurídicos, mas que são secundários ou instrumentais. Por exemplo: nas tratativas para a celebração de um contrato, e, portanto, antes da celebração deste, já há o dever de sigilo com relação ao conhecimento de fatos, por causa dessas tratativas, que digam respeito à outra parte que possam causar-lhe prejuízo⁶⁹.

Dessa forma, o abuso de direito pode ser considerado ilícito e antiético; no entanto, o abuso de direito em planejamento tributário encontra-se na esfera da Evasão fiscal, não permanecendo na seara da Elisão fiscal.

A Boa-Fé objetiva implica no dever ético a ser praticado pelos contribuintes pautados em:

- (i) *Dever de lealdade*, quando solicitadas justificativas para o Fisco o contribuinte teria o dever de prestar esclarecimentos, a fim de colaborar com o procedimento de fiscalização;
- (ii) *Dever de transparência* dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, com publicações e relatórios.
- (iii) *Dever de observância dos fins sociais e econômicos das formas jurídicas adotadas* para realização de atos e negócios jurídicos, de modo que respeitar a sua *causa*, refere-se ao princípio do “business purpose”, e que não sejam realizados atos e negócios jurídicos desnecessários, inadequados e desproporcionais (em sentido estrito)⁷⁰.

Ernest Höhn, relacionando a Boa-Fé com o planejamento tributário, afirma que as relações entre contribuintes e a lei e os parâmetros para a configuração da Elisão fiscal não podem ser julgadas pelo ponto de vista da Boa-Fé, no sentido de que não se pode submeter o contribuinte de Boa-Fé à tributação que o Fisco crê poder extrair da lei tributária⁷¹.

⁶⁸ AMARAL, Francisco. Os atos ilícitos. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; FRANCIULLI NETTO, Domingos (Coord.). **O novo código civil: estudos em homenagem ao Prof. Miguel Reali**. São Paulo: Ltr, 2003, p. 163.

⁶⁹ MOREIRA ALVES, José Carlos. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL, 2002, Brasília: ESAF, 2002, p. 61 *apud* YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos: planejamento tributário à luz do abuso do direito e da fraude à lei**. São Paulo: Lex, 2005, p. 125-126.

⁷⁰ REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da Boa-Fé e o planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 99.

⁷¹ HÖHN, Ernest. Evasão do imposto e tributação segundo os princípios do estado de direito. In: MACHADO,

Com certeza deve haver uma lealdade até para se atender aos princípios da Solidariedade e da Capacidade Contributiva. No entanto, questão delicada torna-se a aplicação do princípio da Boa-Fé nos planejamentos tributários, de maneira que o Fisco não tem uma definição concreta de distinção entre planejamento fiscal permitido e o proibido.

1.2.6 Princípio da Segurança jurídica

O princípio da Segurança jurídica se faz relevante aos estudos referentes ao planejamento tributário. Paulo Ayres Barreto apresenta a problemática nos seguintes termos:

Os contribuintes têm dificuldades de identificar os limites à possibilidade de estruturar seus negócios com intuito de obter a maior economia fiscal possível. As autoridades administrativas não têm parâmetros seguros para avaliar o cabimento, ou não, de lançamento de ofício que propugne pela descon sideração ou requalificação dos fatos relatados pelos contribuintes, com vistas à subsunção de outros fatos, construídos pelas próprias autoridades administrativas, as hipóteses normativas cuja incidência gera maior ônus tributário. O Poder Judiciário não tem dado ao tema um tratamento uniforme, não sendo possível sequer afirmar qual é a orientação dominante⁷².

Humberto Ávila afirma que a insegurança jurídica é um fato notório, que não precisa ao menos ser demonstrado. Ele aponta algumas situações que considera evidentes:

- 1) **Ausência de inteligibilidade do Direito.** Como as fontes de direitos são numerosas, bem como a diversidade dos órgãos que as provêm, o cidadão permanece sem ter um parâmetro correto do que seguir. Esse problema diz respeito à insegurança no tempo “presente”.
- 2) **Ausência de estabilidade do Direito.** Como as fontes do Direito são constantemente modificadas em razões das circunstâncias ou dos interesses, bem como o fato das decisões proferidas pelo Poder Judiciário se modificarem por diversos fatores, o cidadão permanece sem condições razoáveis para “confiar” no Direito, pois o que valia “ontem” pode não valer “hoje”. Tal problema faz referência à insegurança na transição do tempo pretérito ao tempo presente”.
- 3) **Ausência de previsibilidade do Direito.** Devido ao fato das constantes alterações do Direito em razão dos interesses sociais, políticos e econômicos, o cidadão não tem condições razoáveis para saber se os atos que ele pratica no presente serão abordados da mesma forma no futuro⁷³.

Devido a essas “inseguranças”, eleva-se a importância do princípio da Segurança jurídica, como norma jurídica que exige um estado de inteligibilidade, confiabilidade e “calculabilidade” do direito.

Ávila propõe que o princípio da Segurança jurídica deve ser visto sob o método que ele, de forma original denominou de *analítico funcional*, sendo necessário decompor o

Brandão (Coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1994.

⁷² BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária: limites normativos**. Tese (Livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 11-12.

⁷³ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: uma teoria estrutural. In: SCHOUERI, Luís Eduardo *et al.* **Estudos de Direito Tributário**: em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann. [S. l.: s. n.]: 2016, p. 639-645.

conceito de Segurança jurídica e, em seguida, criar critérios para garantir a funcionalidade.

Dessa forma, seria necessário averiguar os vários aspectos que integram a Segurança jurídica, tais como o aspecto temporal (passado, presente, futuro), o elemento privilegiado (ordenamento, norma, direito) e a categoria investigada (norma, fato, valor). Portanto, Ávila defende que o Princípio da Segurança jurídica exige, dos Poderes Legislativo, Executivo, e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuem para estabelecer uma confiabilidade e “calculabilidade” do Direito aos cidadãos⁷⁴.

Percebe-se que, quanto ao planejamento tributário, relevantíssima é a questão da Segurança jurídica e, ainda, pela quantidade de processos perante o CARF, que a insegurança jurídica é comum, para não dizer constante.

A coerência na emissão e aplicação das normas referentes ao planejamento fiscal é necessária. O princípio da Segurança jurídica, além de ser garantido pela Constituição, traz benefícios para o Fisco e para o contribuinte.

1.3 Critérios estruturantes da Elisão fiscal

O planejamento tributário nem sempre foi aceito da mesma forma ao longo dos anos. Marco Aurélio Greco divide em três as fases dos debates doutrinários sobre o tema:

[...] na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação;

na segunda fase ainda predomina a liberdade de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, porém nela o planejamento é contaminado não apenas pela simulação, mas também pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e fraude à lei.

Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva⁷⁵.

Dessa forma, o autor supracitado releva a importância dos confrontos de princípios constitucionais da Capacidade Contributiva com o princípio da Solidariedade no debate sobre planejamento tributário, além de considerar todos os demais elementos supracitados em esfera do que Marco Aurélio Greco afirma conter na primeira e segunda fase do debate sobre o tema planejamento tributário.

A seguir, passaremos a analisar tais elementos que distinguem a Elisão (planejamento permitido) de Elusão e Evasão (planejamentos não permitidos).

⁷⁴ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: uma teoria estrutural. In: SCHOUERI, Luís Eduardo *et al.* **Estudos de Direito Tributário**: em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann. [S. l.: s. n.]: 2016, p. 643.

⁷⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 307.

1.3.1 Critério cronológico ou da ocorrência do fato gerador

Em 1956, Albert Hensel já defendia a posição de que a Elisão por si só não caracteriza a fraude à lei, pois nenhuma norma tributária veda que se alcancem resultados econômicos possíveis em si mesmos, mas através de uma forma diversa da prevista pelo legislador. Em suma, o caminho jurídico escolhido pelo contribuinte é livre, pois o mandamento legal “pagar o tributo” está condicionado à ocorrência do fato imponible ou fato gerador; caso este último não ocorra, não surtem efeitos econômicos⁷⁶.

Trata-se de um dos critérios de distinção entre Elisão e Elusão (a estruturação dos negócios jurídicos é efetuada antes da ocorrência do fato imponible ou fato gerador) já na Evasão (o planejamento permanece após a ocorrência do fato gerador).

Há doutrinadores, como Albert Hensel, que defendiam que a licitude do planejamento tributário gira em torno da ocorrência do fato gerador. Se o planejamento ocorre antes do fato gerador, então a operação é lícita. Se o planejamento ocorrer após o fato gerador, então haverá a incidência de tributo e necessariamente o contribuinte não pode mais se esquivar de seu dever de pagar tributo.

Sob o ponto de vista exclusivo desse critério cronológico, não se exige qualquer teste para a validade da estruturação dos negócios jurídicos no planejamento tributário, sendo irrelevante o propósito negocial, ou ainda eventual vício sobre a forma.

Tendo estrita relação com a máxima liberdade de auto-organização por parte do contribuinte, desde que não incida o fato gerador, não levando em consideração a interpretação econômica da norma ou ainda a finalidade de organização dos atos e negócios jurídicos.

No entanto, o critério da ocorrência do fato gerador ainda é utilizado como o primeiro critério para a distinção entre o planejamento tributário lícito ou ilícito.

1.3.2 Critério da finalidade dos atos praticados pelo contribuinte

A partir dos anos 70 o fenômeno da Elisão fiscal tornou-se cada vez mais frequente, o contribuinte começou a utilizar instrumentos contratuais atípicos, seja para aproveitar as lacunas do ordenamento tributário, seja para aproveitar as lacunas do ordenamento tributário, ou mesmo para evitar uma carga tributária mais onerosa. Nesse contexto surge a necessidade de comprovar uma finalidade extrafiscal no desenvolvimento de atos e negócios jurídicos⁷⁷.

⁷⁶ HENSEL, Albert. **Diritto tributario**. Milano: Giuffrè, 1956, p. 150.

⁷⁷ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 62.

Comparando as experiências estrangeiras de qualificação e tipificação da “Elusão fiscal”, desenvolvem-se tentativas de “controlar” a utilização dos negócios atípicos ou indiretos em sua forma constituídos unicamente com o fim de evitar a ocorrência do fato gerador, sem que isso seja constituída em uma modalidade de “simulação”⁷⁸.

Ou seja, a teoria foi se desenvolvendo até que praticamente se tornou um instrumento usual como norma de combate ao livre planejamento tributário, no sentido de que não pode o contribuinte remanejar seus atos e negócios jurídicos sem uma finalidade extrafiscal ou ainda “econômica”, que não seja tão somente a de evitar ou reduzir a carga tributária.

Nos EUA surgiu a teoria do “*business purpose*” ou propósito comercial, que de certa forma visa estabelecer a necessidade de uma finalidade extrafiscal de razão de negócio ou empreendimento para que seja válido o planejamento tributário. Trata-se de um critério de divisão entre Elisão e Elusão, no sentido de que para remanejamento dos atos e negócios jurídicos pelos Contribuintes é necessária uma finalidade que tenha um propósito que não seja tão-somente o de economizar tributos. Atualmente o CARF tem-se utilizado dessa teoria para remanejar atos e negócios jurídicos em planejamento tributário. Aponta a doutrina que a teoria do propósito comercial foi incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro. A doutrina ainda aponta várias críticas a tal incorporação, que serão discutidas mais adiante.

1.3.3 Critério dos vícios de atos e negócios jurídicos

Por esse critério entende-se que o planejamento tributário não deve contrariar a lei. Portanto, para a validade da Elisão fiscal o planejamento não deve ser imbuído de Simulação, Fraude, Dolo, Abuso de Formas e Direito, dentre outros vícios em esfera de Direito Tributário e inclusive do Direito Privado.

Em que pese dos “ilícitos” supracitados apenas a simulação estar expressa no artigo 149, inciso VII do CTN, sendo os demais elementos advindos do Direito Privado, a doutrina vem indicando o termo “ilícito atípico”, sendo necessária a comprovação do remanejamento elusivo, analisando a qualificação do conjunto de atos e negócios jurídicos em planejamento tributário sob a sua forma, tipo e da causa⁷⁹.

É evidente que o fato de a simulação estar expressamente mencionada no CTN, em seu art. 149, inciso VII, e o abuso do direito, o abuso de formas e a fraude à lei não estarem previstas no CTN tem relevância jurídica para classificação ou distinção.

⁷⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**: Autonomia Privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 191.

⁷⁹ YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos**: planejamento tributário à luz do abuso do Direito e da fraude à Lei. São Paulo: Lex, 2005, p. 33-66.

Dessa forma a licitude ou ausência de vício é critério para a validade da Elisão fiscal, de maneira que se o contribuinte recorre a ato ou negócio jurídico nulo ou anulável (*exempli gratia* simulação, fraude à lei, ou abuso de formas), fere a lei e o planejamento fiscal é considerado ilícito. Por outro lado, se para alcançar o fim visado recorre-se a ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, válido, sem vício no suporte fático nem na manifestação de vontade, tem-se a Elisão⁸⁰. De fato, verificar-se-á que esse é o entendimento atual do CARF.

Tal critério será abordado com mais profundidade nos capítulos posteriores.

1.3.4 Critério do confronto com princípios

Trata-se do critério que Marco Aurélio Greco afirma ser predominante na terceira fase do debate sobre planejamento tributário, um confronto entre o princípio da Solidariedade e o princípio da Autonomia Privada, vide o item 1.2.4 Princípios da Isonomia, da Capacidade Contributiva e da Solidariedade.

Por esse critério, ainda que todos os atos e negócios jurídicos estruturados pelo contribuinte sejam considerados lícitos, sem vícios em suas estruturas, o contribuinte encontra sua autonomia limitada pela capacidade contributiva.

Parte da doutrina defende a criação de deveres jurídico-tributários de contribuir com a arrecadação estatal em decorrência dos valores constitucionais da Solidariedade e da Capacidade Contributiva. Destaca-se o posicionamento adotado por Greco:

Por outro lado, existe também a norma geral inclusiva (que estabelece que, embora não previsto especificamente, o caso deve ser considerado dentro da incidência) consistente no denominado princípio da capacidade contributiva. Vale dizer, apesar de não estar expressamente previsto o caso, mas por manifestar capacidade contributiva tributada pela lei, então, estará alcançado pela incidência tributária, pois a lei – em última análise – visa captar tais manifestações, pois este é o parâmetro de rateio do custo do Estado. [...]

O princípio passa a ter o papel de iluminar a interpretação, enriquecê-la, de modo a assegurar a maior eficácia possível aos preceitos existentes; desta perspectiva, a capacidade contributiva passa a ter uma eficácia positiva na aplicação do ordenamento. [...]

Tal como formulado o dispositivo, o princípio dirige-se também para o aplicador, e no processo de interpretação servirá de critério iluminador do alcance concreto que a lei posta presente. Desta ótica, se existe capacidade contributiva captada pela lei tributária, ela tem de ser alcançada até onde for detectada; ou seja, o princípio funciona como um vetor do alcance da legislação. Em outras palavras, a lei tributária alcança o que obviamente prevê, mas não apenas isto; alcança também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva⁸¹.

⁸⁰ YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos**: planejamento tributário à luz do abuso do Direito e da fraude à Lei. São Paulo: Lex, 2005, p. 66.

⁸¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 188; 345.

Da leitura dos trechos supracitados, defende-se que o papel atribuído ao princípio da Capacidade Contributiva poderá servir como medida positiva, permitindo uma interpretação além do que a prevista em lei. Nesse sentido, seria possível invalidar um planejamento tributário a fim de respeitar os princípios da Capacidade Contributiva, da Solidariedade e da Igualdade, construir uma norma mais ampla e preponderando em detrimento da interpretação literal das palavras utilizadas pela lei para ir além com intuito de concretizar o princípio da Capacidade Contributiva.

O princípio da Solidariedade supõe que, na medida em que o Estado proporciona serviços públicos à sociedade, todos devem contribuir para o custeio do Estado, na medida de suas capacidades contributivas.

É com base nos princípios da Capacidade Contributiva, Solidariedade e Isonomia, que Greco defende o direito de a Fazenda Pública desconsiderar atos praticados com o que o autor considera abuso de direito, que decorreria, por exemplo, da atuação com motivação tributária (isso é, a realização de uma operação com a finalidade inequívoca de gerar economia tributária). Nesse sentido, a fundamentação apresentada:

Na medida em que a lei qualificou determinada manifestação de capacidade contributiva como pressuposto de incidência de um tributo, só haverá isonomia tributária se todos aqueles que se encontrarem na mesma condição tiverem de suportar a mesma carga fiscal. Se, apesar de existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, um contribuinte puder se furtar do imposto (ainda que lícitamente), esta atitude estará comprometendo a igualdade, que tem dignidade e relevância até mesmo maiores que a proteção à propriedade (CF, art. 5º)⁸².

Percebe-se que os princípios da Capacidade Contributiva, da Solidariedade e da Isonomia poderiam em tese ser critério ou fundamentação para que o Fisco invalidasse um planejamento tributário, em detrimento dos princípios da Autonomia Privada, da livre iniciativa e outros.

No entanto, ao se partir da premissa de que toda manifestação de riqueza autorizada pela regra de competência seria captada pela regra de incidência tributária, aceita-se uma regra implícita de que a presença de capacidade contributiva é geradora, ela própria, independentemente do escopo determinado pelo sentido do texto da lei, da obrigação tributária, flexibilizando o princípio da Legalidade que fundamenta todo o sistema normativo brasileiro. A matéria é controversa, no entanto, no quarto capítulo será analisado o confronto entre princípio de forma mais aprofundada para fins de caracterização de “Elusão fiscal”.

⁸² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 218.

CAPÍTULO II

2.1 Considerações gerais sobre interpretação no Direito Tributário

As interpretações do Direito Tributário se fazem com base em algumas premissas básicas firmadas no campo da teoria geral da interpretação, tais como a jurisprudência de conceitos, a jurisprudência dos interesses e a jurisprudência dos valores⁸³.

A Elisão fiscal permanece em esfera das condutas lícitas com o intuito de reduzir ou eliminar o ônus tributário; por outro lado, a Evasão fiscal consiste nas condutas ilícitas. Conforme descrito anteriormente, a Elusão fiscal vem ganhando força perante a doutrina brasileira: Heleno Torres afirma ser violação indireta da lei, acoplada muitas vezes à forma e conteúdo que são lícitos no âmbito do Direito Privado. Contudo, encontra-se resistência quanto à forma no âmbito do direito público, especialmente perante o Direito Tributário.

O direito positivo é um corpo de linguagem, de cunho prescritivo, sistematizado para disciplinar o comportamento humano em sociedade. Para a aplicação do direito é necessária a interpretação das normas. O vocábulo norma deve ser entendido como “a atividade intelectual que se desenvolve à luz de princípios hermenêuticos, com finalidade de construir o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas”⁸⁴.

Ressalta-se que a ciência do direito é uma ciência da cultura em geral. Ela permanece atrelada entre direito e os contextos históricos, econômicos, sociais, culturais e filosófico. No âmbito das disciplinas jurídicas contemporâneas, é necessário estudar, além da dogmática jurídica e as normas positivas, a metódica jurídica, tal como a arte jurídica da abstração, da interpretação e da sistemática, bem como o vernáculo jurídico e o modo de se efetuar conclusões jurídicas⁸⁵.

No que tange à ciência tributária, muitas vezes é necessário ter, a princípio, um bom conhecimento das ciências contábeis para aprimorar os conhecimentos em Direito Tributário, pois ambos são estritamente relacionados na prática. Mais especificamente quando estudamos o tema planejamento tributário, é imprescindível, além do conhecimento acerca das ciências contábeis, o conhecimento do direito cível relacionado aos atos e negócios jurídicos e a sua validade perante o ordenamento jurídico, bem como as teorias do “abuso do direito” e demais

⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 236.

⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 128.

⁸⁵ MÜLLER, Friedrich. **O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 197.

vícios na estrutura dos atos e negócios jurídicos. Eis os principais argumentos encontrados perante a jurisprudência administrativa e judicial pátrias quando o assunto é planejamento tributário. Isso porque os institutos do direito civil são utilizados no momento de o contribuinte remanejar os atos e negócios jurídicos para aplicar a Elisão fiscal.

Conforme afirma o Supremo Tribunal Federal Alemão, a metodologia adotada para a interpretação jurídica deve ter como princípio a vontade do legislador, pois essa última coincide com a vontade da lei. Tal critério de interpretação da prescrição legal é a vontade objetiva do legislador, tal como resulta do teor literal da determinação legal e do contexto de sentido no qual ela está inserida. Portanto, trata-se de interpretação a partir do teor literal da norma (interpretação gramatical), a partir do seu contexto (interpretação sistemática), a partir da sua finalidade (interpretação teleológica) e a partir dos materiais legais e da história da formação (interpretação histórica). Todos esses métodos hermenêuticos são lícitos para apreender a vontade objetiva do legislador. Eles não se excluem entre si, mas complementam-se reciprocamente⁸⁶.

No entanto, não basta apenas a utilização do positivismo clássico como ferramenta para subsunção aos conceitos de uma norma jurídica acabada. Além disso, é necessária uma estruturação do direito não apenas capaz de corrigir a superficialidade do positivismo legal, direcionados por princípios do Estado democrático de direito de uma forma coesa.

Os elementos da concretização da norma são os elementos metodológicos tais como “as regras tradicionais da interpretação”, “os princípios da interpretação da Constituição”. Também há os elementos dogmáticos, elementos teóricos, elementos referentes à técnica de solução de conflitos, elementos referentes à técnica de solução e os elementos de política jurídica. Todos os supracitados elementos entram na concretização da norma⁸⁷.

A “metódica estruturante” de Friedrich Müller é aderida por Eros Roberto Grau, tanto é que este último dedicou o livro *Métodos de trabalho do direito constitucional* a Friedrich⁸⁸.

De fato, o vetor a ser seguido deve ser a vontade do legislador, que, eleito pelo povo, representa-o elaborando as normas que deverão ser seguidas. Atualmente, percebe-se que o Poder Judiciário ou até mesmo os julgadores em esfera administrativa, utilizam-se de argumentos em decisões arbitrárias que não atendem à vontade do legislador, ou até mesmo à interpretação literal, a interpretação mais razoável em suas decisões.

⁸⁶ MÜLLER, Friedrich. **O novo paradigma do direito**: introdução à teoria e metódica estruturantes. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 197-198.

⁸⁷ *Ibid.*, p. 233-246.

⁸⁸ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 327.

Atualmente percebem-se decisões em que o CARF vem fundamentando grande parte das decisões em “abuso de direito”. *Data maxima venia*, a simples e isolada fundamentação de que o contribuinte utilizou-se do “abuso do direito” ao remanejar os atos e negócios jurídicos em planejamento Tributário é temerária, uma vez que não possui o *discriminem* necessário para cada caso concreto. Muitas vezes, como se verá mais adiante, o CARF fundamenta a decisão na ausência do propósito negocial; nesses casos, as decisões observam um critério, no entanto, a utilização isolada da autuação sob fundamento de simples “abuso de direito” acaba sendo temerária, uma vez que, sob tal fundamento caberia, a grosso modo, qualquer tipo de argumento, sem observar a própria vontade do legislador e o próprio ordenamento jurídico tributário.

2.2 Interpretação econômica no Direito Tributário

As interpretações do Direito Tributário se fazem com base em algumas premissas básicas firmadas no campo da teoria geral da interpretação, tais como a jurisprudência de conceitos, a jurisprudência dos interesses e a jurisprudência dos valores⁸⁹.

A *interpretação conceptualista* tem como fundamento a jurisprudência dos conceitos e pressupõe que os conceitos e categorias jurídicas expressam de maneira plena a realidade econômica e social subjacente à norma, sendo irrelevante o intérprete se preocupar com dados empíricos. Essa interpretação advém historicamente do apogeu do Estado liberal, que cultiva o individualismo possessivo⁹⁰.

Já a denominada *interpretação econômica* é fundada na jurisprudência dos interesses, que se opõe aos fundamentos da *jurisprudência dos conceitos*, e permanece no campo da fiscalidade por meio da “consideração econômica do fato gerador”, prevista no artigo 4º do Código Tributário Alemão de 1919. Despreocupou-se manifestamente com conceitos e categorias jurídicas. Na Itália, foi desenvolvida uma teoria parecida com a interpretação econômica, denominada como *interpretação funcional*.

No que tange à *interpretação valorativa*, tem-se como consequências o abandono da consideração da situação econômica e social e a convicção de que a letra da lei tributária expressa de maneira plena a realidade, uma vez que expressa o vínculo entre linguagem e pensamento.

⁸⁹ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributos*. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 83-85.

⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 236.

A partir da década de 1970, com influência da alteração de paradigma da teoria geral do direito, da teoria da justiça e da teoria dos direitos humanos, por influência de Gustav Radbruch e John Rawls, permitiu-se a reformulação sobre a hermenêutica em campo tributário, abrindo espaço para a interpretação econômica e a metodologia teleológica no sistema jurídico tributário brasileiro.

A interpretação econômica possui as seguintes características: a) autonomia do Direito Tributário diante do Direito Privado; b) possibilidade de analogia; c) preeminência da capacidade contributiva sacada diretamente dos fatos sociais; d) função criadora do juiz; e e) intervenção sobre a propriedade e regulamentação da vontade.

A teoria da interpretação econômica surge historicamente no período do Estado de bem-estar social, que entrou em crise a partir dos anos 70 e que se caracterizava como o Estado da sociedade industrial. No período de seu desenvolvimento, havia fortes exageros do formalismo jurídico e, por outro lado, uma grande necessidade de se obter receitas diante dos problemas sociais e econômicos em consequência do resultado da Primeira Guerra Mundial⁹¹.

Conforme assinala José Maria de Arruda de Andrade, há forte influência do elemento teleológico da interpretação no Direito Tributário, sobretudo quando se analisa a consideração econômica da norma pelo Código Tributário Alemão de 1919.

Sob a condução de Enno Becker, o anteprojeto do Código Tributário Alemão de 1919 continha dois preceitos de suma importância para o estudo do planejamento tributário:

§4º. Na interpretação das leis tributárias devem ser considerados a sua finalidade, o seu significado econômico e desenvolvimento das circunstâncias.

§5º. A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o emprego abusivo de formas e formulações de direito civil.

Haverá abuso no sentido do inciso I quando:

1. Nos casos em que a lei submete a um imposto, fenômenos, fatos e relações econômicos em sua formação jurídica correspondente, as partes contratantes escolhem formas ou negócios jurídicos inusitados para eludir o imposto, e
2. Segundo as circunstâncias e a forma como é ou deve ser processado, obtêm as partes contratantes, em sua substância, o mesmo resultado econômico que seria obtido, se escolhida fosse a forma jurídica correspondente aos fenômenos, fatos e relações econômicas⁹².

Tudo indica que Becker pretendia, metodologicamente, assegurar, por meio de regras hermenêuticas, a autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Privado, valendo-se, para tanto, do método teleológico.

⁹¹ ANDRADE, José Maria Arruda de. Planejamento tributário, consideração econômica da norma e aspectos da hermenêutica jurídica. In: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **Planejamento tributário**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 392.

⁹² *Ibid.*, p. 394-395.

Quanto aos elementos hermenêuticos clássicos são considerados tradicionalmente o *gramatical*, que é a interpretação segundo o teor verbal; a *lógica*, sendo a interpretação tangente à coerência; o método da *sistemática*, com base na localização de um preceito na lei e sua conexão com outros preceitos; o método *histórico*, fundamentado na história da gênese do preceito, a partir da conexão histórica; e, finalmente, a interpretação baseada na *ratio*, no fim, no fundamento do preceito, outrossim denominada interpretação *teleológica*⁹³.

Ressalta-se que a interpretação sistemática difere da teleológica em certo ponto, considerando que a interpretação sistemática já é, em certa medida e simultaneamente, interpretação teleológica, mas não exclusivamente.

Exempli gratia, pode-se considerar uma interpretação sistemática, mas não teleológica, a explicitação do sentido de uma cominação penal no sistema das penas sob o viés da justiça retributiva. Inversamente, temos uma interpretação teleológica, mas não sistemática, quando os fins perseguidos pela norma se situam fora do próprio ordenamento jurídico, como por exemplo, a educação visando à formação do homem de bons costumes⁹⁴.

Em que pese toda a capacidade de expansão que comporta, a ideia da interpretação teleológica não deixa de necessitar de complementação. Nem sempre os “fins” nos oferecem os últimos princípios válidos⁹⁵.

No Brasil, Rubens Gomes de Souza, autor do anteprojeto do CTN, em seu *Compêndio de legislação tributária*, já no ano de 1964, anteriormente ao CTN, manifestava o entendimento de que todos os métodos interpretativos devem ser aplicados em matéria tributária, inclusive reforçando a consideração teleológica, como sendo a realização da finalidade ou objetivo da lei tributária:

os atos, fatos, contratos ou negócios previstos na lei tributária devem ser interpretados de acordo com seus *efeitos econômicos* e não de acordo com sua forma jurídica, de que os efeitos *tributários* dos atos e contratos ou negócios são os que decorrem da lei tributária e não podem ser alterados pelas partes, devendo produzir os mesmos efeitos daqueles atos, contratos ou negócios que sejam idênticos (ainda que possuam formas jurídicas distintas)⁹⁶.

Sob a inovação de Jhering, surgiu uma nova perspectiva de estabelecer uma conexão entre o direito e os interesses da vida. A finalidade do direito deveria permanecer em primeiro plano — trata-se da metodologia teleológica. De acordo com a metodologia, o juiz deve

⁹³ ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Tradução: J. Baptista Machado. 10. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008, p. 136-137.

⁹⁴ *Ibid.*, p. 140-141.

⁹⁵ *Ibid.*, p. 143.

⁹⁶ ANDRADE, José Maria Arruda de. Planejamento tributário, consideração econômica da norma e aspectos da hermenêutica jurídica. In: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **Planejamento tributário**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 400.

completar as lacunas do direito com critérios teleológicos, sua missão não seria apenas subsumir à lei o caso concreto, abrindo margem ao poder judiciário para criá-las e ou interpretá-las como bem entender.

O método teleológico, outrossim conhecido como método crítico de valor, era marcado pela possibilidade de o juiz poder investigar o caso a partir dos interesses que se encontram no conflito, devendo se questionar como o legislador valorou tal conflito, com base nos precedentes e na literatura, portanto, com uma perspectiva teleológica.

Ocorre que a utilização do método teleológico permite um grande poder de decisão na mão do julgador e abre a possibilidade de o juiz julgar conforme seus próprios entendimentos subjetivos. Portanto, tal metodologia deve ser utilizada em consonância com as garantias constitucionais.

Jarach sugere as regras fundamentais a serem seguidas no processo de *interpretação econômica* da norma tributária, sob a seguinte ótica:

- (i) Em todo negócio jurídico, é possível distinguir a *intentio juris* da *intentio facti*. Nos fatos geradores econômicos é relevante apenas a *intentio facti* para o nascimento da obrigação tributária.
- (ii) A função do intérprete da norma tributária é descobrir a *intentio facti*, ou seja a relação jurídica econômica efetivada levada à cabo pelas partes, prescindindo-se da *intentio juris* que se restringe às formas utilizadas pelos agentes.
- (iii) A interpretação econômica deve ser adotada independentemente de as circunstâncias das formas utilizadas serem adequadas, da existência ou não de evadir impostos e seja ela – ou não – favorável ao Fisco.
- (iv) A interpretação econômica serve como garantia ao respeito do princípio da Capacidade Contributiva e da Isonomia, sem afetar o da Legalidade.
- (v) A vinculação do fato gerador abstrato ou formal constitui-se numa limitação às funções do intérprete, que fica adstrito às formas, sem poder analisar a natureza econômica do fato concreto.
- (vi) Não é necessária a anulação, no campo do Direito Privado, dos atos simulados, fiduciários ou celebrados com abuso de forma jurídica. Estes podem seguir válidos para os efeitos de Direito Privado, mas não são inoponíveis no campo do Direito Tributário, posto que a este interessa a realidade econômica e não a forma jurídica adotada para revesti-la.
- (vii) Além de sua eficiência na repressão à Evasão, o método da interpretação econômica propicia uma inegável vantagem no combate a praticamente todas as formas de Elisão fiscal⁹⁷.

Um ponto que deve ser observado é que a interpretação tributária pode ter considerações econômicas, sociológicas ou políticas, mas há de ser sempre jurídica. No entanto, ao aplicar a interpretação econômica no direito brasileiro, deixa-se um grande espaço

⁹⁷ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 73-75

para o arbítrio do intérprete ou do aplicador. Em ambos os casos, é imprescindível a aplicação do princípio da estrita Legalidade como primeiro argumento em contraposição à utilização de tal forma interpretativa⁹⁸.

Deve-se evitar a ideia de que a consideração econômica esteja ligada a uma técnica econômica e não a uma jurídica, uma vez que, ainda com viés da consideração econômica, estamos diante da aplicação de norma jurídica. Não se trata de uma nova técnica que envolveria uma análise da descoberta do conteúdo econômico dos negócios realizados ou dos dispositivos normativos interpretados⁹⁹.

Bernardo Ribeiro de Moraes relata que, através da teoria da consideração econômica, na qual prepondera o conteúdo econômico dos fatos, duas premissas são admitidas. Primeiro, a de que o Direito Tributário deve atender ao conteúdo econômico das relações jurídicas; seria uma valoração da política da realidade econômica. Os efeitos econômicos, portanto, correspondem a efeitos tributários idênticos. Segundo, a de que o Direito Tributário deveria levar em conta os efeitos econômicos dos atos e não sua estruturação formal jurídica. Dessa forma, a lei tributária faria referência a outros ramos do direito, mas com vista ao fato econômico. Na interpretação da lei tributária os efeitos econômicos devem ser levados em consideração, não admitindo que as partes escolham o regime jurídico que lhes sobrevenha, pois a única vontade a imperar é a da lei tributária¹⁰⁰.

Aliomar Baleeiro¹⁰¹, Sasha Calmon Navarro Coêlho¹⁰² e Alfredo Augusto Becker¹⁰³ defendem a posição de que o Direito Positivo brasileiro não abre espaço para a interpretação econômica do Direito Tributário, até porque tal interpretação caracteriza a aplicação da analogia da lei tributária violando o parágrafo primeiro do art. 108 do CTN e o inciso I do art. 150 da Constituição Federal, que menciona o princípio constitucional da estrita Legalidade. E é justamente por esses motivos que a melhor posição é a de que não é permitida a interpretação econômica perante o sistema normativo tributário brasileiro.

Nenhuma interpretação normativa jurídica deve ser segregada dos compromissos

⁹⁸ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 75-80.

⁹⁹ ANDRADE, José Maria Arruda de. Planejamento tributário, consideração econômica da norma e aspectos da hermenêutica jurídica. In: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **Planejamento tributário**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 400-401.

¹⁰⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 4. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 211-213.

¹⁰¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 685-693.

¹⁰² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**: comentários à Constituição e ao Código tributário nacional, artigo por artigo. Rio de Janeiro: Forense 1999, p. 571-572.

¹⁰³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 458-483.

teleológicos e axiológicos do sistema jurídico. Não se justifica o aplicador do direito sob a alegação de interpretação econômica desqualificar atos e negócios jurídicos com fundamento na interpretação levando em conta os efeitos econômicos dos atos, sem que o legislador o permita. Da mesma forma que o aplicador da lei não pode invalidar um planejamento tributário sob a alegação de que houve a capacidade contributiva, sem observar o regime jurídico tributário e a própria vontade do legislador.

2.2.1 A tentativa de inclusão da consideração econômica no anteprojeto do CTN

Conforme já exposto, as ideias de Enno Becker exerceram influência sobre vários autores brasileiros, até mesmo na elaboração dos enunciados dos arts. 109¹⁰⁴ e 110¹⁰⁵ do CTN.

As premissas da teoria da interpretação econômica deixaram vestígios na legislação brasileira, uma vez que o Direito Tributário autônomo pode, em princípio, alterar as categorias de Direito Privado de que se serve, para dar maior eficácia às suas normas, vedado apenas que nessa modificação sejam atingidas normas sobre competência tributária.

É mister a análise sobre a possibilidade de modificação ou não desses conceitos colhidos no Direito Privado. No entanto, o intérprete deve lembrar que parte dessa questão se resolve no plano hierárquico das normas. Se a Constituição, ao eleger conceitos (direta e indiretamente) do Direito Privado para fins tributários, tal eleição não pode ser ignorada e ou alterada por norma infraconstitucional, a não ser que se demonstre que não se trata de uma utilização que remete ao Direito Privado¹⁰⁶.

Rubens Gomes de Souza, autor do projeto do CTN e influenciado pelo direito alemão, tentou incluir instrumentos de “abuso de formas” de Direito Privado, tais como o previsto no art. 6º do Código Tributário alemão, que previa o seguinte:

1. Através do abuso de forma ou da aparência do direito civil não pode a obrigação tributária ser contornada ou diminuída.
2. Havendo abuso de forma, o imposto será exigido como se tivessem sido adotados

¹⁰⁴ “Art. 109. Os princípios gerais de Direito Privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

¹⁰⁵ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

¹⁰⁶ ÁVILA, Humberto Bergmann. Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito Tributário e o novo código civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 66-77.

os processos econômicos, os fatos geradores e as relações adequadas à forma jurídica¹⁰⁷.

Do anteprojeto do CTN de 1964, alguns artigos não foram aprovados, como o 74¹⁰⁸, o 86¹⁰⁹ e o 129¹¹⁰. Percebe-se, por seu conteúdo, que o anteprojeto previa situações nas quais seria permitida a consideração econômica na interpretação, pois em algumas seriam “nominalmente referidos” alguns “atos, fatos ou situações jurídicas”, mas a lei tributária alcançaria resultados diversos e equivalentes.

Os supracitados dispositivos não foram aprovados e não permaneceram na redação final do Código Tributário Nacional, o que, portanto, permite ao intérprete crer que o legislador complementar não teria a vontade de introduzir a interpretação através da consideração econômica no sistema normativo tributário brasileiro¹¹¹.

O art. 86 do anteprojeto do CTN foi introduzido com intuito evidente de incluir a teoria da interpretação econômica, tanto é que, na justificativa, o dispositivo supracitado foi incluso com o esclarecimento de que ele teria o fim de cercear a Evasão tributária procurada através do que a doutrina alemã chama “o abuso de formas de Direito Privado”¹¹². Reforça-se, pois, a posição de que a interpretação econômica não possui resguardo perante o sistema tributário brasileiro, conforme já exposto no tópico acima.

¹⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. In: Rocha, Sergio André (Coord.). **Direito Tributário, societário e a reforma da Lei das S/A – Vol. II: alterações das Leis n. 11.638/07 e n. 11.941/09**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 514.

¹⁰⁸ “Art. 74. A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes.

Parágrafo Único. O disposto neste artigo não se aplica:

I - às taxas;

II - aos impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio, a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a sua natureza própria.” Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em 05 jan. 2021.

¹⁰⁹ “Art. 86. A autoridade administrativa ou judiciária terá em vista, independentemente da intenção das partes, mas sem prejuízo dos efeitos penais dessa intenção quando seja o caso, que a utilização, pelos contribuintes ou terceiros, de institutos, conceitos ou formas de Direito Privado não verará dar lugar à evasão ou redução de tributo devido com base nos resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica, nos termos do artigo anterior, em diferir o seu pagamento.” Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em 05 jan. 2021.

¹¹⁰ “Artigo 129: Salvo em se tratando de tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e de taxas, a interpretação da legislação tributária, no que se refere à conceituação de um determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando ou não o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação jurídica, ainda quando tais resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.” Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em 05 jan. 2021.

¹¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 729-730.

¹¹² Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 195. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em 05 jan. 2021.

2.2.2 Expressões de Direito Privado utilizadas no âmbito do Direito Tributário

A remissão da legislação tributária ao Direito Privado não comporta uma remissão terminológica, mas conceitual. Humberto Bergmann Ávila refere-se a conceitos civilmente impregnados¹¹³.

É comum a legislação tributária utilizar expressões do Direito Privado no momento de estruturar a hipótese de incidência.

Nas hipóteses em que a legislação tributária faz menção a termo que, porventura, também seja utilizado no Direito Privado, mesmo que dando outra conceituação, alargando ou limitando o seu alcance, o que vale, para efeitos fiscais, é a definição dada pela norma tributária.

Alcides Jorge Costa classificou o modo de relacionamento entre Direito Tributário e Direito Privado nas seguintes hipóteses: i) recepção expressa, quando a lei tributária prevê a recepção dos conceitos, instituto e formas de Direito Privado; ii) recepção implícita, quando a lei menciona conceitos e institutos de Direito Privado; iii) alteração explícita, nas hipóteses em que o legislador modifica os conceitos, institutos e formas, dando nova fórmula de signo; e iv) a aplicação analógica das normas de Direito Privado, quando presente uma lacuna no Direito Tributário, tratando-se como um método de interpretação, a ser resolvido caso a caso¹¹⁴.

Alfredo Becker ressalta o seguinte:

Uma definição, qualquer que seja a lei que tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a exigência da regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão¹¹⁵.

Ressalta-se que o direito é um sistema unitário — qualquer enunciado vale para todo o sistema jurídico, salvo se alguma norma do Direito Tributário previr definição diversa de outros ramos do direito.

Observe-se que a maioria da doutrina não prevê um fenômeno que acaba ocorrendo no sistema jurídico pátrio: o Poder Judiciário em muitas decisões modifica conceito de Direito Privado para configurar uma incidência tributária.

¹¹³ ÁVILA, Humberto Bergmann. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito Tributário e o novo código civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 61-79.

¹¹⁴ COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito Tributário: Estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 222.

¹¹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 123.

É o que ocorreu por exemplo, com o conceito de *faturamento* para a incidência da Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social). Enquanto a legislação tributária determinava que a mencionada contribuição “incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza” (art. 2º da LC 70/1991), a legislação comercial sobre duplicatas concebia o faturamento como sendo expressão das vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36).

O plenário do STF declarou constitucional a abrangência do termo para aplicação da hipótese de incidência da Cofins no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1 em 1º de dezembro de 1993. Do voto do Min. Rel. Moreira Alves, *in verbis*: “Note-se que a LC nº 70/91, ao considerar faturamento como ‘a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza’ nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais”.

Já o ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE (Recurso Extraordinário) 150.764, ao ponderar que o conceito de receita bruta das vendas e mercadorias e de mercadorias e serviços coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas e não apenas das vendas acompanhadas de fatura exigida tão somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei 187/36).

No julgamento do RE 71.758 em 14 de junho de 1972, o Ministro Oswaldo Trigueiro entendeu que o conceito para fins tributários não foi alterado pela legislação, devido aos limites na semântica da palavra, *in verbis*:

Concordo que a lei pode, casuisticamente dizer o que é ou o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis. Entendo, por isso, que ela não pode considerar renda, para efeitos da taxação, o que é, de maneira incontestável, ônus, dispêndio, encargo ou diminuição patrimonial, resultante de pagamento de um débito.

No Brasil, não existe uma norma regulamentadora a respeito do tema. No entanto, em Portugal, por exemplo, a questão foi regulamentada pela Lei Geral Tributária, que dispõe: “sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei”¹¹⁶.

No entanto, o próprio sistema constitucional tributário posto deve ser observado. Nesse sentido, a lei tributária poderá utilizar os conceitos do Direito Privado, permitindo

¹¹⁶ PWC. Disponível em: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinformisico/codigos/lgt/dl-398-98.html#art11>. Acesso em 11 de março de 2020.

inclusive a alteração do conceito para fim de adaptação, exceto se o conceito for utilizado pela Magna Carta para definir a competência tributária.

2.3 A integração entre Direito Tributário e Direito Privado

Eventuais limitações à relação entre Direito Tributário e Direito Privado no sistema jurídico brasileiro devem estar em consonância com a Magna Carta, bem como com os artigos 109¹¹⁷ e 110¹¹⁸ do Código Tributário Nacional:

Aliomar Baleeiro, ao analisar o conteúdo do art. 110 do CTN, aduz o seguinte:

[...] combinado com o art. 109, o art. 110 faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial – quanto à definição, conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação o pagamento, a mora, a quitação, a consignação, a remissão, etc., podem ter efeitos tributários diversos. A quitação fiscal, por ex., é dada sob ressalva implícita de revisão do crédito fiscal (cf. CTN, art. 158)¹¹⁹.

Permaneceu em tempos remotos, perante a doutrina brasileira, a ideia de que o Direito Tributário seria um “direito de sobreposição”, razão pela qual haveria uma subordinação do Direito Tributário ao Direito Privado.

De acordo com a interpretação sistemática, os conceitos e institutos jurídicos devem ser compreendidos em harmonia com o lugar que ocupam no sistema jurídico, devido à unidade do direito, o que vale dizer que os conceitos do sistema do Direito Privado podem ser empregados no Direito Tributário conservando o sentido originário¹²⁰.

A própria comissão especial do CTN declarava que o dispositivo que se transformaria no art. 109 do mesmo *codex* era “uma consequência da autonomia do Direito Tributário do Direito Privado”, ressalvado o limite natural da referência ao Direito Privado na Constituição Federal para definição de competência tributária¹²¹. A lei tributária pode expressamente alterar

¹¹⁷ “Art. 109. Os princípios gerais de Direito Privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

¹¹⁸ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

¹¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 687-688.

¹²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 138-139.

¹²¹ Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, p. 139. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em 05 jan. 2021.

a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito Privado, salvo se utilizados pela Magna Carta para definir ou limitar a competência tributária.

2.4 Lei ordinária que trata a regra geral antielusiva brasileira

O parágrafo único do artigo 116 do CTN foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro com o intuito de permitir à Fazenda Pública desconsiderar os “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”.

A parte *in fine* do parágrafo único do art. 116 do CTN dispõe que, na aplicação do dispositivo, dever-se-á atentar aos “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Conforme dito anteriormente no Brasil não há um diploma específico que regulamenta a aplicação do supracitado dispositivo. Perante a doutrina brasileira, existem divergências quanto à aplicação da necessidade ou não de promulgação de lei ordinária específica.

Marco Aurélio Greco defende que o legislador, ao incluir a parte final do dispositivo supracitado, teria assegurado uma garantia constitucional, um “procedimento a ser observado”, para eventualmente inibir que o Fisco desrespeite o direito à propriedade garantido pela Magna Carta. Outrossim defende que a parte final do parágrafo único do art. 116 do CTN limita o poder da Administração Pública, bem como afirma que, enquanto não for promulgada legislação específica a respeito do tema, o dispositivo não pode ser utilizado para fundamentar as autuações, *in verbis*:

[...] na medida em que o CTN, neste parágrafo único do art. 116, prevê a necessidade de uma lei ordinária para disciplinar os procedimentos de aplicação do dispositivo, está determinando que a questão não pode ser exercida de modo e sob forma livremente escolhida pela Administração Tributária. A desconsideração só poderá ocorrer nos termos que vierem a ser previstos em lei, como corolário da garantia individual.

[...] enquanto não for devidamente editada a lei ordinária dispondo a respeito, falta um elemento essencial à aplicabilidade do parágrafo examinado, sendo ilegal o ato administrativo fiscal, que, nesse interregno, pretender nele apoiar-se. Enquanto não vier a ser editada a lei ordinária prevista no dispositivo, falta ao dispositivo a plenitude da produção dos seus efeitos e, por consequência, a autoridade administrativa não pode praticar ato de desconsideração nele fundamentado.¹²²

Alberto Xavier¹²³ e Cesar A. Guimarães Pereira¹²⁴ corroboram com o entendimento de

¹²² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 476-479.

¹²³ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 52.

¹²⁴ PEREIRA, César A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 247.

Marco Aurélio Greco, no sentido de que a aplicação válida do referido parágrafo prescinde a promulgação de lei ordinária que trate o tema em epígrafe.

Marco Aurélio Greco, apesar do posicionamento supramencionado, ressalva que aplicações jurídicas decorrentes de “patologias jurídicas” do negócio jurídico (simulação, abuso de direito e fraude à lei) não prescindem da necessidade do parágrafo único do art. 116 do CTN para serem aplicadas. Com o próprio sistema jurídico posto, independentemente do referido dispositivo, os atos já poderiam ser invalidados nos casos de vícios como simulação, abuso de direito e fraude à lei¹²⁵.

Ricardo Lobo Torres defende posição diversa, no sentido de que o art. 116, parágrafo único do CTN trazido pela LC 104/01 é de aplicação imediata. Conforme o autor, o supracitado dispositivo é dependente de normas federais, estaduais ou municipais de caráter procedimental para sua aplicação. Defende que, com norma antielisiva por lei complementar federal, a regra procedimental ordinária correspondente não será apenas federal, mas, outrossim, deverá ser aplicada no âmbito de procedimentos administrativos de outros entes federados. Torres afirma que a LC 104/01 não introduziu novidade no direito brasileiro, porém apenas confirmou o que já estava sendo aplicado pelos Tribunais sob forma de combate à fraude e abuso à lei e ou à forma jurídica¹²⁶.

2.5 As medidas provisórias nº 66, de 2002, e nº 685, de 2015

A Medida Provisória (MP) nº 66, em seus artigos 13 a 19, regulamentava as hipóteses de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos pela autoridade administrativa, tais como:

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 descon siderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de descon sideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a descon sideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma.

¹²⁵ PEREIRA, César A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 468.

¹²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de integração e interpretação do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo. Renovar. 2006, p. 259.

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

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

O art. 13 supracitado praticamente repetia o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Já o parágrafo único do art. 13 permitia uma interpretação no sentido de que a ocorrência de dissimulação nada tem a ver com as hipóteses de *fraude, dolo ou simulação*.

Os dispositivos seguintes (artigos 15 a 19) disciplinavam o procedimento que seria adotado, no entanto, eliminando as dúvidas sobre normas até então não regulamentadas, procurando garantir a observância dos princípios constitucionais do devido processo legal.

No entanto, os artigos 13 a 19 da MP nº 66/2002 não foram incorporados à Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, em que foi convertida a MP.

O fato de os referidos dispositivos não terem sido incorporados indica a vontade do legislador que prevaleceu para inibir mecanismos de repressão contra o abuso de direito e das formas fossem introduzidos no sistema jurídico brasileiro.

Em 2015, a MP nº 685/15, instituiu o Programa de Redução de Litígios Tributários (PRORELIT). A medida foi rejeitada pelo Congresso. O seu art. 7º¹²⁷ implementava uma nova obrigação acessória, que refletia diretamente no tema do planejamento tributário, pois previa a necessidade de declaração ou informação à Fazenda Pública sobre as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretassem a supressão, redução ou diferimento de tributo.

A medida foi influenciada pela Ação Plano G20 da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que previa a necessidade de transparência nas operações tangentes ao planejamento tributário, a fim de aprimorar o combate à denominada erosão da base tributária e à transferência de lucros. A medida previa um combate a esquemas agressivos de planejamento fiscal, principalmente por empresas multinacionais.

Percebe-se que a MP supracitada, no inciso I do art. 7º, previa a inclusão da denominada ausência de propósito negocial como fundamento para o que o Fisco já vinha aplicando há anos desde meados 2007, por influência de ordenamentos jurídicos estrangeiros,

¹²⁷ “Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extra tributárias relevantes;

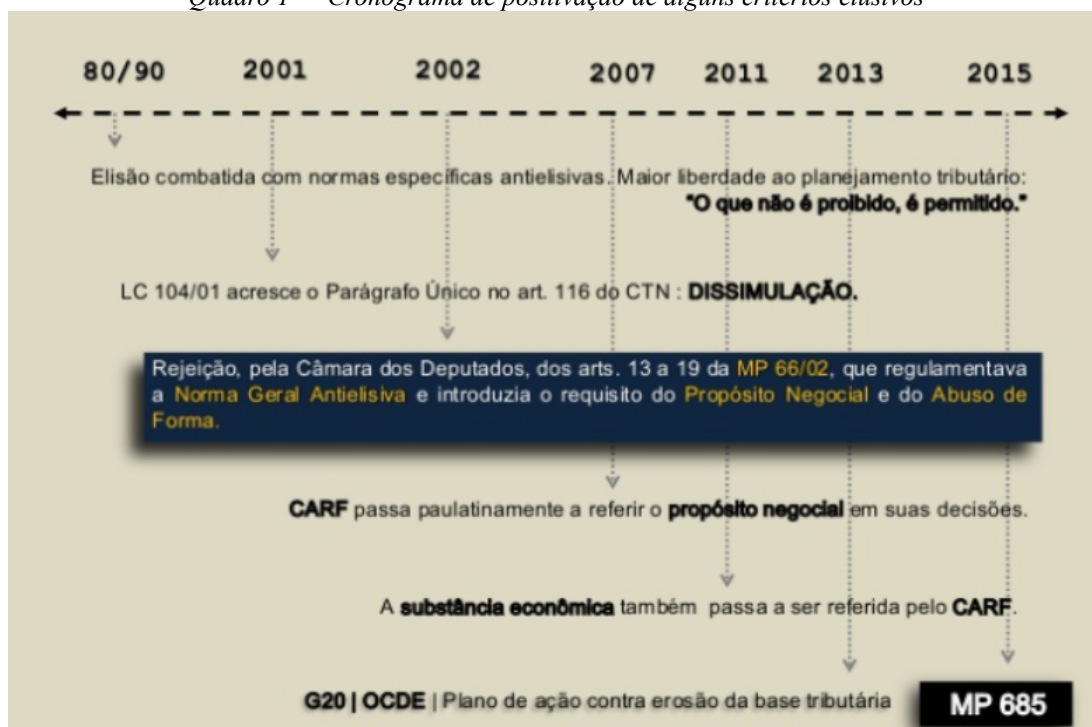
II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

principalmente da teoria norte-americana denominada “*business purpose*”. O inciso I supracitado permitia a autuação em operações que não possuíssem razões extratributárias relevantes.

O quadro abaixo demonstra como foi a evolução do entendimento do CARF quanto à fundamentação ou embasamento para caracterizar a Elusão fiscal no Brasil. Outrossim demonstra os momentos da tentativa de aprovação da MP 66/02 e da MP 685/15, ambas rejeitadas pelo Congresso.

Quadro 1 — Cronograma de positivação de alguns critérios elusivos



Fonte: Fabio Raimundi¹²⁸.

A MP 685 continha uma tentativa de tornar mais rigoroso o combate à erosão fiscal com a inclusão do art. 12:

Art. 12. O descumprimento do disposto no art. 7º ou a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 11 caracteriza omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude e os tributos devidos serão cobrados acrescidos de juros de mora e da multa prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Ou seja, o descumprimento do art. 7º acarretaria representação penal para o contribuinte. Ressalta-se, no entanto, que é proibida a edição de medida provisória que regule normas sobre direito penal e processual penal (art. 62, parágrafo primeiro, alínea “b” da Constituição). O tema foi controverso, e a discussão foi parar no Poder Judiciário. Segue jurisprudência:

¹²⁸ RAIMUNDI, Fabio. **Planejamento tributário**. [S. l.: s. n.], 2015, p. 16. Disponível em: <https://pt.slideshare.net/PactumConsultoria/planejamento-tributario-restrics-impostas-pela-mp-n-685>. Acesso em: 7 abr. 2020.

ARTS. 7º A 12 DA MP 685/15. NOVA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INOBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA Legalidade, SEGURANÇA JURÍDICA E AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. DESCABIMENTO. 1. Cinge-se a controvérsia sobre a validade dos dispositivos do art. 7º ao 12º da MP 685, de 21 de julho de 2015. 2. Tratou-se da criação de nova obrigação acessória, porém, com a utilização de termos conceituais inexistentes na legislação tributária, como as razões extra tributárias relevantes ou forma adotada não for usual, permitindo a aplicação de critérios subjetivos de interpretação pela autoridade administrativa, sem menção clara sobre as operações e negócios jurídicos que deveriam ser obrigatoriamente informados ao Fisco, em ofensa aos princípios constitucionais da estrita Legalidade tributária bem como da segurança jurídica. **3. Não se configuram, na espécie, as hipóteses do art. 116 e parágrafo único do CTN, posto não existir na mera prestação de informação do planejamento fiscal, a prática efetiva de qualquer ato constitutivo do tributo ou de sua sonegação, passíveis de gerar a sua desconsideração ou penalização.** 4. O simples ato da não entrega das informações previstas pela MP 685/15, não tem o poder de gerar a presunção de que o contribuinte se omitiu dolosamente na prestação de informações, visando à sonegação ou a fraude. 5. A presunção simples pode configurar meio idôneo para referendar uma autuação, desde que prevista em lei e seja o resultado da apuração concreta de indícios relevantes, ao contrário de uma potencial autuação lastreada apenas na ausência da declaração de uma informação genérica. 6. Os dispositivos questionados não asseguravam, ainda, qualquer previsão do exercício do contraditório ou ampla defesa pelo contribuinte, não havendo clareza suficiente sobre os requisitos objetivos necessários para a sua aplicação na prática, não tendo sido conservados por ocasião da conversão da MP 685/15 na Lei 13.202/2015. **7. De rigor o reconhecimento da desobrigação da impetrante do cumprimento dos arts. 7º a 12 da MP nº 685/2015, no período em que vigorou, com a redação original.** 8. Apelação e remessa necessária improvidas¹²⁹. (Grifos nossos).

No julgado supracitado houve reconhecimento da exigência de informação ou declaração a respeito de planejamento tributário para o Fisco, ainda que na vigência da MP seja incompatível com o sistema constitucional tributário e penal.

¹²⁹ TRF 3ª Região, APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº001611-48.2015.4.03.6100/SP, DJ 24/05/2017.

CAPÍTULO III

3.1 Simulação, dissimulação e causa do negócio jurídico

Compulsando os enunciados prescritivos no Código Tributário Nacional, percebe-se que a legislação tributária estabeleceu como inválidas algumas hipóteses de estruturação dos negócios jurídicos, tais como a fraude, o dolo e a simulação, no artigo 149, VII do CTN, e a dissimulação, no art. 116, parágrafo único do mesmo diploma.

Conforme já exposto no capítulo anterior, a definição de simulação e dissimulação não foram alteradas pelo ramo do Direito Tributário, o que implica dizer que tais institutos têm sua definição pertencente ao Direito Privado.

As hipóteses de simulação estão previstas no art. 167 do Código Civil¹³⁰.

A simulação é a fundamentação base para o combate ao planejamento tributário abusivo. O dispositivo supracitado prevê que é nulo o negócio jurídico simulado, prevendo ainda, a simulação relativa (ou dissimulação) quando o ato que se dissimulou deve subsistir, caso seja válido em sua forma e substância.

O inciso I do artigo supracitado abrange as situações em que há a ocultação de pessoas. Apresenta oposição entre aparência e realidade, um negócio jurídico que aparenta transferir a uma pessoa, quando na verdade transfere a outra. Schoueri cita um exemplo:

as sociedades constituídas em nome de terceiros, como forma de assegurar o direito de opção pelo regime do *Simples*: constatado que em verdade são sócios daquela sociedade, hipótese em que fica impossibilitada a opção por aquele regime de tributação¹³¹.

O inciso II prevê a hipótese de inverdades em declarações, cláusulas ou contratos. Os negócios jurídicos pressupõem manifestações de vontade; caso as manifestações não correspondam à realidade, surge a nulidade de tal negócio jurídico. Trata-se de vício mais difícil de ser identificado, sendo uma divergência entre uma vontade exteriorizada que a parte pretendia e a realmente exteriorizada no documento.

É o caso de duas pessoas físicas que pretendem uma compra e venda de um bem

¹³⁰ “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

¹³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: Limites à Norma Antiabuso. **Revista de Direito Tributário Atual**, nº 24. São Paulo: Dialética, 2010, p. 353.

imóvel e, com a pretensão de não pagar o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis, abrem uma sociedade sem *affectio societatis* com mero intuito de integrar o capital da sociedade com o bem em questão e, após, transferem o bem. As partes exteriorizam um negócio jurídico com certa intenção, sendo essa última uma farsa.

A terceira hipótese versa sobre a modificação da data de certo ato ou negócio jurídico, alterando-os por meio de registro com data diversa da que ocorreu na realidade.

No Código Civil de 2002 a caracterização da simulação é causa de nulidade perante o art. 167 do referido diploma, diferentemente do que previa o Código Civil de 1916, segundo o qual a simulação era causa de anulabilidade do negócio jurídico (art. 147, inciso II).

O conceito de simulação que é aceito pela maioria da boa doutrina do direito civil se caracteriza pela divergência entre a vontade interna e a vontade declarada, criando aparentemente um ato ou negócio jurídico que, de fato, não existe, ou ainda quando se manifesta de forma oculta, sob determinada aparência, o ato realmente pretendido¹³². Nesse mesmo sentido, afirma Pontes de Miranda: “Em toda simulação há divergência entre a exteriorização e volição”¹³³. Moreira Alves defende o seguinte: “Para que haja a simulação, é preciso, primeiramente, que exista divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada”¹³⁴. Segundo Francesco Carrara, “para que haja a simulação, é preciso, primeiramente, que exista divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada”¹³⁵.

O conceito de simulação supracitado depreende-se em duas subdivisões: a) a denominada *simulação absoluta*: atos que aparentam ao mundo externo uma situação irreal, mas sem ocultação, sem esconder atos; e b) a chamada *simulação relativa*: atos que aparentam ao mundo externo uma situação irreal, mas de maneira oculta.

Na *simulação absoluta*, há um negócio jurídico aparente, que no mundo fenomênico real não existe. Já na *simulação relativa*, por outro lado, celebra-se negócio jurídico existente no mundo fenomênico, no entanto, tendo apenas o intuito de ocultar o negócio jurídico realmente pretendido.

Na simulação relativa, existe o negócio jurídico dissimulado, que é o negócio real que se pretendeu ocultar, e um negócio simulado, que é o exteriorizado por meio de uma

¹³² MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: - parte geral**. 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 254.

¹³³ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Tomo IV. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 376.

¹³⁴ ALVES, José Carlos Moreira. As figuras correlatas da elisão fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 1. Belo Horizonte: Fórum, jan/fev. de 2003, p. 13.

¹³⁵ FERRARA, Francesco. **A simulação dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 2.

declaração que não condiz com a real pretensão das partes. Francesco Ferrara compara a simulação relativa a uma máscara, e a simulação absoluta a um fantasma¹³⁶.

Um exemplo da simulação relativa é a celebração de contrato de compra e venda para ocultar uma doação. É feito um negócio com aparência de venda (simulada) de determinado bem, no entanto o real intuito foi a compra e venda, a fim de “mascarar” a doação efetivada. Já a simulação absoluta é o caso da venda simulada de bens para prejudicar terceiros credores. Não há uma efetiva compra e venda do bem.

Ressalta-se a importância de distinguir o ato simulado e o ato dissimulado, devido à previsão expressa no Código Civil de que, se o negócio jurídico dissimulado for válido na substância e na forma, subsistirá. Diferentemente do negócio jurídico simulado, que, por expressa previsão no Código Civil, é nulo. O negócio jurídico simulado é nulo devido ao vício na vontade. Já o negócio jurídico dissimulado deve subsistir, caso seja válido em sua substância e forma.

Tércio Sampaio Ferraz Jr. afirma o seguinte:

Mas o negócio dissimulado subsiste não porque as partes, embora ocultando-o, verdadeiramente o queiram, mas porque o negócio dissimulado preenche os requisitos de validade. É a validade na substância e na forma que dá ao negócio dissimulado a sua subsistência jurídica. Ou seja, o problema não está na vontade *séria*, mas na causa, substancial e formal, do negócio [...]. Por consequência, a subsistência do negócio também não está na vontade real (*séria*) das partes, mas na causa que motivou o negócio e que, nessa condição, obedece aos requisitos de validade¹³⁷.

A simulação pressupõe atenção ao ser estudada. O conceito de simulação tem sido fundamentado com base nas ambiguidades entre aparência e realidade, entre interesse das partes e interesses de terceiros, entre justiça e certeza, elementos filosóficos que muito pouco contribuem para a praxe do direito.

As divergências em matéria de simulação não advêm do problema específico, mas de reflexos da adoção de teorias do negócio jurídico: *teorias voluntarista, declarativista e causalista*¹³⁸.

A *teoria voluntarista* tem como fundamento que o negócio jurídico seria formado pela conjunção de dois elementos: a vontade interna e a declaração de vontade. A vontade interna seria a força criadora dos efeitos jurídicos, não passando a declaração de mera revelação da

¹³⁶ FERRARA, Francesco. **A simulação dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, p. 50.

¹³⁷ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto. No Direito Tributário e à luz do novo Código Civil. **Revista Fórum de Direito Tributário**, nº 48. Belo Horizonte: Fórum, nov/dez/. 2010, p. 13.

¹³⁸ AURICCHIO, Alberto. **A simulação no negócio jurídico**: premissas gerais. Trad. Fernando Miranda. Coimbra: Coimbra, 1964, p. 12-13.

vontade perante terceiros¹³⁹.

O argumento-chave repousa na ideia de que seria impróprio afirmar que existe vício de vontade na constituição de um negócio jurídico simulado, pois as partes pretendem tal negócio, que acabam por declará-lo espontaneamente. De fato, as partes não pretendem os efeitos do negócio simulado; no entanto querem o efeito da forma que declararam publicamente. No caso, não há vício de vontade, apenas a busca da realização de um negócio aparente perseguido pelos simuladores¹⁴⁰.

Já para a *teoria declarativista*, o que tem relevância é tão somente o ato declarado, pouco importando a vontade das partes. Se as partes declaram tal ato ou negócio jurídico, esses últimos terão validade tal como foram publicados, pouco importando a vontade das partes que entabularam tal negócio. E esse último, no caso, teria validade inclusive para as partes que pretendiam um determinado efeito e declararam outro efeito. Ou seja, a declaração simulada deveria ser obrigatória até para os próprios contratantes¹⁴¹.

Outrossim os adeptos da teoria declarativista sustentam que a existência do negócio jurídico depende das partes que entabulam o negócio jurídico, no entanto a sua eficácia depende da lei¹⁴². Caso a lei declare um ato jurídico simulado como sendo nulo, então o ato simulado será nulo.

Já na *teoria causalista*, o negócio jurídico se efetiva como uma declaração feita dentro dos moldes socialmente reconhecidos como válidos no sistema jurídico, e, se adequado aos moldes do sistema jurídico e social, será válido; caso contrário será inválido. Pode tal ato ser nulo, anulável ou que não produza efeitos¹⁴³.

A referida concepção considera o negócio jurídico de maneira objetiva, sem uma consideração mais relevante da vontade em si. Para Betti, autor que defende a teoria, a existência advém de um fato passível de aceitação na vida social, que surge com o interesse das partes em entabular determinado negócio jurídico, sendo sua validade condicionada às exigências da vida em sociedade, fundadas na Boa-Fé, elemento externo que é absorvido pelo ordenamento para mitigar a relevância da vontade real e a pretendida para a validade dos atos e negócios jurídicos¹⁴⁴.

¹³⁹ GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 249.

¹⁴⁰ MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. **A simulação no direito civil brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 137.

¹⁴¹ FERRARA, Francisco. **A simulação dos negócios jurídicos**. Campinas: Red Livros, 1999, p. 59.

¹⁴² AURICCHIO, Alberto. **A simulação no negócio jurídico: premissas gerais**. Trad. Fernando Miranda. Coimbra: Coimbra, 1964, p. 72-73.

¹⁴³ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. **Negócio jurídico: existência, validade e eficácia**. 4. ed. Atualizada de acordo com o novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 83.

¹⁴⁴ BETTI, Emílio. **Teoria geral do negócio jurídico**. Campinas: Servenda, 2008, p. 89.

Sob tal viés, a existência do negócio jurídico dependeria do reconhecimento social da respectiva declaração negocial. A validade — e, conseqüentemente, o reconhecimento jurídico da obrigação contratual — dependeria da compatibilidade entre a causa abstrata e a causa concreta, ou seja, entre o fim objetivado e a forma externada. A causa não deveria ser tomada como um fenômeno, mas como a finalidade pertinente à exigibilidade social à função ordenadora do Direito. A validade do ato permanece condicionada à causa lícita ou à compatibilidade com o sistema jurídico ordenatório. Na visão da teoria causalista, o critério para fundamentar a simulação não está lastreado na vontade interna, mas na Boa-Fé¹⁴⁵.

Emílio Betti entende que a causa deve ser observada com viés objetivo, sendo identificada em sua função prático-social ou econômico-social do negócio. A causa do negócio jurídico corresponde à função de que o ordenamento jurídico reconhece ao ato externado, ou seja, à função de seus aspectos sociais e econômicos previstos pelo ordenamento jurídico é que deverá estabelecer se o ato terá ou não eficácia jurídica¹⁴⁶.

Ainda sobre a causa do negócio jurídico, Antônio Junqueira destaca que as causas são típicas, não *stricto sensu* estando taxadas na lei, porém sim na ideia de que as causas do negócio jurídico, mesmo não taxadas em lei, estão coerentes com o ordenamento jurídico, por corresponder à uma validade perante o sistema normativo¹⁴⁷.

Ainda que um contrato seja inominado ou atípico, há um regime jurídico típico. O controle da validade da causa pode ser auferido com a compatibilidade da causa perante o sistema jurídico como um todo¹⁴⁸.

O Código Civil não prevê expressamente a causa como elemento do negócio jurídico. No entanto, diversos dispositivos reconhecem que a ausência de causa remete à ineficácia do negócio, *exempli gratia* os arts. 475, 476 e 477 do Código Civil.

Nos negócios jurídicos complexos, com realização de negócios jurídicos independentes, mas sucessivos, que desembocam em um resultado comum, para avaliar eventual simulação, deve-se levar em consideração o conjunto total e a intenção final de todos os atos¹⁴⁹.

Um importante apontamento quanto ao planejamento tributário é que muitas vezes um

¹⁴⁵ BETTI, Emílio. **Teoria geral do negócio jurídico**. Campinas: Servenda, 2008, p. 252.

¹⁴⁶ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. t. III. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 78.

¹⁴⁷ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. **Negócio jurídico: existência, validade e eficácia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 46.

¹⁴⁸ *Ibid.*, p. 146-147.

¹⁴⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **A simulação no Código Tributário Nacional e na prática**. Revista de Direito Tributário Atual, n. 23. São Paulo: Dialética, 2012, p. 568.

negócio jurídico é desqualificado com fundamento em ausência de propósito negocial, figura que adiante será analisada com a devida atenção, não devendo ser confundida com o negócio simulado. O fato de o contribuinte estruturar os atos e negócios jurídicos com o fim ou motivo exclusivo de reduzir a carga tributária não deve ser confundido com o instituto da simulação.

3.2 Negócio jurídico indireto

Há um *negócio jurídico indireto* quando as partes recorrem a um determinado negócio jurídico, visando atingir por meio dele, consciente e consensualmente, fins diversos daqueles típicos da estrutura do negócio adotado¹⁵⁰. Trata-se de instituto do direito civil que foi acrescido no campo de análise do Direito Tributário¹⁵¹.

Negócio indireto não é uma categoria à parte de negócio típico (compra e venda, locação etc.), porém diz respeito ao modo pelo qual as partes se servem de um negócio jurídico típico. Ocorre negócio indireto quando o negócio típico é entabulado para obter um efeito diverso ou equivalente do próprio negócio típico, mas as partes não desejam celebrar tal negócio típico em razão de certos efeitos ou problemas que ensejam no resultado de tal negócio típico.

Em matéria tributária, o negócio indireto serve para obter um fim equivalente a outro negócio, para o qual a carga tributária seria mais elevada. Portanto, o negócio indireto serviria de instrumento para obter uma Elisão fiscal lícita¹⁵².

Orlando Gomes afirma que a utilização de negócio jurídico indireto somente é válida caso não exista o intuito de fraude¹⁵³, caso não exista a fraude.

Marco Aurélio Greco afirma que “só há espaço para celebrar negócio jurídico indireto se com ele não se visar fraudar a lei”¹⁵⁴. Talvez seja a observação de maior importância para a pesquisa do instituto do negócio jurídico quando o relacionamos com o tema de planejamento tributário.

Como será analisado mais adiante, o negócio jurídico poderá ser utilizado pelo contribuinte, desde que não incorra em fraude em seu planejamento tributário, pois caso a fraude seja configurada, então o caminho a ser percorrido será o do regime da fraude.

¹⁵⁰ ASCARELLI, Tullio. **O negócio jurídico indireto**. Lisboa: Jornal do Fôro, 1965, p. 16.

¹⁵¹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

¹⁵² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p. 279-281.

¹⁵³ ORLANDO GOMES. **Introdução ao direito civil**. 4. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 387.

¹⁵⁴ GRECO, *op. cit.*, p. 281.

Aproximar-se-á, portanto, da configuração da Evasão, e provavelmente o contribuinte incorrerá em sanções administrativas e/ou penais conforme forem as circunstâncias.

Tullio Ascarelli afirma que, para o direito, o que realmente importa é a causa típica pretendida pelas partes. No caso de um negócio jurídico indireto resultar na vontade das partes, mesmo que tenha que percorrer um caminho diverso por uma importância econômica mínima, desde que as vontades sejam lícitas, conscientes e consensualmente objetivadas pelas partes, então o negócio deve subsistir¹⁵⁵.

Nos negócios jurídicos indiretos podem ocorrer vários negócios jurídicos objetivando um único fim, sendo possível entabular um negócio indireto via uma pluralidade de negócios que, ao final, torna-se uno, com a junção de todos¹⁵⁶.

Ressalta-se a diferença entre o negócio jurídico indireto e a simulação. Na última, os atos externados não correspondem à vontade das partes. Já no negócio jurídico indireto, a vontade das partes corresponde ao ato externado e segue o regime desse último com todas as suas consequências jurídicas.

Em ambos os institutos, a declaração real das partes corresponde à vontade delas. No entanto, na simulação, a vontade exteriorizada ou declarada não corresponde corretamente ao conteúdo e à vontade formulada entre as partes. No negócio jurídico indireto, as partes declaram sua vontade; as partes pretendem que o negócio praticado seja submetido a seu respectivo regime jurídico dos atos externados.

3.3 Fraude à lei

A fraude à lei consta no art. 166, inciso VI, do Código Civil como causa de nulidade do negócio jurídico¹⁵⁷.

A fraude à lei não é novidade no direito civil — anteriormente já integrava a teoria geral do direito, aplicando-se a qualquer ramo do direito, desde o direito romano.

A proibição da fraude à lei é essencial ao sistema jurídico como um todo. Caso fossem permitidas violações indiretas da lei, o sistema jurídico restaria em caos.

O dispositivo supracitado foi utilizado como argumento perante a Fazenda Pública

¹⁵⁵ ASCARELLI, Tullio. **O negócio jurídico indireto**. Lisboa: Jornal do Fôro, 1965, p. 26-27.

¹⁵⁶ *Ibid.*, p. 23-24.

¹⁵⁷ “Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: [...] VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

para sustentar que os negócios jurídicos entabulados com fraude à lei com finalidade de afastar tributação seriam nulos, portanto, ineficazes perante o Fisco.

Ricardo Lodi Ribeiro observa que a teoria da fraude à lei em litígios fiscais é aplicável. No campo fiscal, a proibição da fraude à lei estaria em classificação diversa de norma proibitiva, pois, nesse caso, trata-se de norma imperativa condicionada. No campo do Direito Tributário, o contribuinte não frauda a lei por ela ser antijurídica, mas para afastar ou inibir a incidência de pagamento de tributo¹⁵⁸.

O art. 72¹⁵⁹ da Lei nº 4.502/64 traz um conceito de fraude à lei tributária. Marciano Seabra de Godoi sustenta que o artigo 116 do CTN construiu legislativamente para a figura da fraude à lei como instrumento para combater o planejamento tributário “artificial”, sem os inconvenientes da interpretação econômica e o instituto da analogia para estender o âmbito da hipótese de incidência. Para o autor, a fraude à lei tributária não tem relação com a fraude tributária apontada nos artigos 149, VII, 150 § 4º, e 154, parágrafo único do CTN, bem como não tem relação com a fraude tributária penal incursa em legislação penal. A fraude tributária implica em grave violação frontal de deveres principais ou acessórios tributários, como falsificar documentos, decorrendo em Evasão e sanção penal. A fraude à lei não representa violação frontal ao ordenamento tributário, mas sim remanejamento de atos a fim de evitar a ocorrência do fato gerador¹⁶⁰. Ou seja, defende-se que a fraude à lei tributária aproxima-se da fraude à lei civil e afasta-se da fraude tributária penal.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior sustenta que é duvidosa a possibilidade de fraudar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, uma vez que o art. 114 do CTN prevê que a incidência da norma tributária está condicionada à ocorrência do fato gerador, sendo, portanto, impossível a violação da lei antes que o fato ocorra¹⁶¹.

Alberto Xavier sustenta que a norma tributária é elaborada por um imperativo condicionado, de modo que tipifica os fatos, e quando efetivamente praticados, dão ensejo ao lançamento tributário. No entanto, não proíbe, nem impõe a realização do fato não tipificado ou proibido, dessa forma não ensejando o fato gerador da norma tributária. Portanto, não se

¹⁵⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 150.

¹⁵⁹ “Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

¹⁶⁰ GODOI, Marciano Seabra de. **A figura da fraude à lei tributária prevista no art. 116, parágrafo único do CTN**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 68. São Paulo: Dialética, 2001, p. 114-115.

¹⁶¹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto. No Direito Tributário e à luz do novo Código Civil. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 48, nov./dez. 2010, p. 20.

poderia falar em imposição contrária à lei antes do surgimento do fato gerador¹⁶².

A fraude à lei pode se concretizar por intermédio de atos eivados pela simulação ou não¹⁶³. Tércio Sampaio Júnior aponta e denomina como fraude à lei por via de simulação. Com intuito de burlar a lei imperativa, o contribuinte pratica com dolo negócios jurídicos aparentemente lícitos para ocultar ilegalidades, tais como a sonegação fiscal. No entanto, o autor alerta, outrossim, que a simples dissimulação não se confunde com fraude:

Não se trata, portanto, de simples descobrir um expediente negocial que oculta a existência de outro ato que provocaria a incidência de tributo (dissimulação), mas de expediente doloso que impede a percepção da sonegação¹⁶⁴.

Percebe-se que a doutrina diferencia a mera invalidação por planejamento tributário abusivo (dissimulação) e fraude, estando a última relacionada a condutas grosseiras e graves como falsificar documentos. Além disso, é necessário o dolo, uma vontade real de praticar o ilícito.

Por outro lado, Schoeuri afirma que, quando o contribuinte utiliza o direito de livre iniciativa constitucionalmente assegurado para contornar a lei tributária, desde que os negócios jurídicos por ele praticados estejam dentro dos limites legais do Direito Privado, tal prática deve ser tomada como lícita. Nesse caso, então, não há que se falar em fraude¹⁶⁵.

3.4 Abuso de direito, abuso das formas e o propósito negocial

A proibição do abuso do direito tem previsão no art. 187 do Código Civil¹⁶⁶. No entanto, o termo abuso de direito já vinha sendo utilizado desde o Império Romano — são encontrados numerosos textos sobre abuso do direito no campo do Direito Privado e do público. Alexandre Corrêa cita exemplos tais como a deposição do último rei de Roma por abuso de direito no direito público romano¹⁶⁷.

¹⁶² XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão**. São Paulo : Dialética, 2002, p. 99-101.

¹⁶³ BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária: limites normativos**. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2008, p. 159.

¹⁶⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto. No *Direito Tributário e à luz do novo Código Civil*. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 48, nov./dez. 2010, p. 21.

¹⁶⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e as garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel freire; Gomes, Fabio Luiz e CATARINO, João Ricardo (org.). **Garantias dos contribuintes no sistema tributário: – homenagem a Diogo Leite Campos**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 426.

¹⁶⁶ “Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela Boa-Fé ou pelos bons costumes.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

¹⁶⁷ CORRÊA, Alexandre Augusto de Castro. Abuso de direito (direito romano). In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do direito – v. 2**. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 48-49.

O campo de abrangência do abuso do direito contemporaneamente permanece consagrado em todos os campos do direito. No Brasil, está previsto inclusive no campo constitucional: um dos requisitos para o remédio constitucional do mandado de segurança é o abuso de poder, que é apenas uma das modalidades do abuso do direito¹⁶⁸.

As figuras do abuso das formas e do direito foram mencionadas na exposição de motivos da LC nº 104/2001, que introduziu o parágrafo único do art. 116 ao CTN. A doutrina se dividiu acerca da classificação ou natureza do dispositivo supracitado: se a norma seria antissimulação ou se seria para combater a dissimulação, o abuso e a fraude à lei, conforme será exposto com mais detalhes no item 3.6 deste capítulo.

A teoria do abuso de direito tem origem na França e marca dessa tradição está presente no Direito Tributário francês.

Hermes Marcelo Huck aponta que o *Livre des Procédures Fiscales* (LPF), a lei tributária francesa vigente de 1987 a 2004, em seu artigo L64¹⁶⁹, reconhece duas práticas consideradas como abusivas: o abuso por simulação de forma jurídica e o abuso de direito por fraude à lei. Os atos e contratos simulados ou fraudulentos são oponíveis ao Fisco, porém os efeitos do abuso do direito circunscrevem-se à aplicação da lei tributária; a validade dos atos cíveis praticados pelos particulares não é afetada, salvo decisão judicial que analise os aspectos não tributários¹⁷⁰.

Percebe-se que já na década de 1980, na França, os mais frequentes remanejamentos de atos e negócios jurídicos para a elaboração de planejamento tributário consistiam na doação disfarçada pela venda, na criação de transferência de ações de sociedade como forma de ocultar a transferência de patrimônio pessoal, e ainda uma série de atos de interposição de

¹⁶⁸ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Abuso de direito na Constituição de 1969. In: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). *Enciclopédia Saraiva do direito* – v. 2. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 76.

¹⁶⁹ “IV : procédure de répression des abus de droit.

Article L64

Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses :

- a) *Qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés ;*
- b) *Ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ;*
- c) *Ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention.*

L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les redressements notifiés sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus feront l'objet d'un rapport annuel.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé du redressement.”

¹⁷⁰ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 178-181.

peessoas nos negócios a fim de reduzir a carga tributária, bem como a fusão de empresas com objetivo de compensar lucros de uma com o prejuízo de outra, e a constituição de sociedades em paraísos fiscais — principalmente por prestadores de serviços na França e no exterior, como artistas, com a finalidade de concentrar na sociedade os pagamentos que recebiam por apresentar ações no exterior, as chamadas *rent a star companies*¹⁷¹.

O instituto do abuso do direito é caracterizado quando o ato é resultado do exercício não regular do direito, excedendo os limites impostos pela Boa-Fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou econômico do direito.

A doutrina civil diverge quanto à necessidade ou não do dolo de prejudicar. Para parte da doutrina, o critério identificador reside na ausência de interesse legítimo.

Para a teoria subjetiva, somente haverá a responsabilização se aquele que praticou o ato lesivo, o fez com o intuito de lesar outrem. Na doutrina, cita-se como defensor da corrente subjetiva Washington de Barros Monteiro¹⁷² defende que o abuso de direito está vinculado à **prática de emulação**, sendo portanto necessária a intenção de prejudicar. Silvio Rodrigues entende que para existir abuso de direito é necessário o dano a outrem:

O abuso de direito ocorre quando o agente, atuando dentro das prerrogativas que o ordenamento jurídico lhe concede, deixa de considerar a finalidade social do direito subjetivo e, ao utilizá-lo desconsideradamente, causa dano a outrem¹⁷³.

Registra-se que na I Jornada de Direito Civil da Justiça Federal foi formulado o Enunciado 37 acerca do art. 187¹⁷⁴ do Código Civil, nos seguintes termos: “a responsabilidade civil decorrente do abuso do direito independe de culpa, e fundamenta-se somente no critério objetivo-finalístico”.

Silvio de Salvo Venosa aponta que o Código Civil de 2002, de forma elegante e concisa, prescinde da noção de culpa: o art. 187 adotou o critério objetivo-finalístico defendido pela doutrina majoritária¹⁷⁵.

No entanto, percebe-se que, quando passamos ao Direito Tributário, o art. 136 do CTN exige que a intenção de prejudicar seja expressamente prevista em lei¹⁷⁶. Schoueri defende a

¹⁷¹ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 178-183.

¹⁷² MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. V. parte geral. 41. ed. rev. e atual. por Ana Cristina de Barros Monteiro França Pinto. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 335-336.

¹⁷³ RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil**. V. 4 – Responsabilidade civil. 20. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2.002)– São Paulo: Saraiva, 2003, p. 46.

¹⁷⁴ “Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela Boa-Fé ou pelos bons costumes.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

¹⁷⁵ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**: parte geral. São Paulo: Atlas, 2003, p. 609.

¹⁷⁶ “Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

necessidade da intenção de causar a necessidade de prejuízo para configuração do abuso¹⁷⁷. O artigo 136 do CTN é claro ao dizer “salvo disposição de lei em contrário”; como inexistente até o momento lei tributária a respeito, infrações da legislação tributária independem da intenção do agente.

Ressalta-se que o art. 187 do Código Civil, ao se referir à Boa-Fé ou aos bons costumes como critério de abuso do direito, deixa grande abstração.

Hermes Marcelo Huck defende que:

[...] o indivíduo tem o direito de organizar seus negócios e pagar o menor imposto possível, porém essa liberdade deve decorrer de circunstâncias ou eventos ligados à conveniência pessoal, a interesses de ordem familiar, a questões de natureza econômica ou ligados ao desenvolvimento da empresa, ao seu aprimoramento ou ao incremento de sua eficiência. Sempre que for assim, estará sendo utilizado o direito dentro de sua finalidade, sem abuso, e não haverá que se falar em desconsideração do negócio ou atos para efeitos fiscais¹⁷⁸.

O art. 107 do Código Civil prevê que “a validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir”. Portanto, a regra é a liberdade, e a censura do direito de remanejamento dos negócios jurídicos é a exceção. Ademais, “[a] forma do contrato é o meio ou o conjunto de meios de que se valem os contratantes para exteriorizarem os interesses, suas manifestações de vontade, na relação jurídica contratual”¹⁷⁹.

Quanto à teoria do abuso das formas, a doutrina tem visto como limite normativo à Elisão tributária. A figura do abuso das formas permanece configurada quando o contribuinte realiza determinada operação estruturando os negócios jurídicos de forma atípica, e se tivesse os celebrado por meio normal, haveria incidência fiscal mais onerosa.

A princípio ressalta-se que a forma pode ser estipulada em lei (forma legal) ou ainda por disposição das partes (forma convencional). O princípio da liberdade das formas deriva da consensualidade, aplica-se aos contratos típicos; no entanto, tem sua relevância exaltada nos contratos atípicos. Salvo disposição em contrário, as partes podem contratar o que é mais frequente em contratos mistos.

Percebe-se que a finalidade sócio econômica que a lei aponta indica que caso o direito de se organizar tenha sido adequadamente utilizado, então é forçoso afirmar que a teoria do abuso de direito deve ser aplicada no caso de ter respeitado os institutos de Direito Privado e princípios do Direito Tributário.

¹⁷⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Distribuição disfarçada de lucro**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 150.

¹⁷⁸ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 153.

¹⁷⁹ AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Teoria geral do negócio jurídico**. T. 2. Coimbra: Coimbra, 1969, p. 51.

As figuras do abuso de direito e do abuso das formas devem ser utilizadas como fundamentos para simulação ou dissimulação, mas nunca como fundamento isolado para a requalificação dos fatos jurídicos tributários, até porque não são enunciados prescritos verdadeiramente positivados no ordenamento jurídico tributário pátrio¹⁸⁰.

A teoria do abuso das formas, não deve ser utilizada de forma isolada como critério de invalidação do planejamento tributário, pois, de forma indiscriminada, a autuação do Fisco baseada tão somente no fundamento de que o contribuinte abusou das formas em seu planejamento tributário gera insegurança. Ao analisar os casos sobre (in)validade do planejamento tributário, é imprescindível a aplicação das normas jurídicas observando a interpretação jurídica e não somente a interpretação econômica.

Permitir a abrangência da hipótese de incidência para alcançar fatos jurídicos com fundamento na Capacidade Contributiva ou ainda sob o argumento do abuso do direito ou das formas, por exemplo, é ultrapassar os limites legais do sistema tributário brasileiro, é aplicar a analogia, que é vedada para fins de tributação.

É interessante observar como esses critérios objetivos do fim econômico-social se consubstanciam, em questões que entrelaçam a teoria do abuso do direito e do *teste do propósito negocial* (*business purpose test*), com origem no direito consuetudinário anglo-saxônico. A respeito disso, David Ward aponta o seguinte:

The United States developments are similar to those in the civil law countries that have long known the abuse of rights concept. As similar doctrines have traditionally been applied in the United States in other fields of law, it is not surprising that the concepts, under various labels, are regularly applied in tax law.

*As the case with developments of private law in various countries, results, achieved are not uniform. However, our survey indicates a discernible growing trend internationally in the application of abuse of rights and business purpose doctrines in many countries*¹⁸¹.

Dessa forma, percebe-se que a teoria do abuso de direito e a do propósito negocial (*business purpose test*) começaram a surgir como instrumentos ou armas para combater a Evasão fiscal.

Nos EUA, o caso *Gregory v. Helvering* pela Suprema Corte, no ano de 1934, marca o início da aplicação do propósito negocial naquele país. Analisando estruturas societárias que tinham por objetivo exclusivo evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributos, o precedente abre a possibilidade de aplicar a doutrina da substância sobre a forma e do

¹⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 430.

¹⁸¹ WARD. David A *et al.* **The business purpose test and abuse of rights**. British Tax Review, Londres: Sweet & Maxwell, n. 2, 1985, p. 125 e ss.

business purpose test.

Surgiram grandes debates tributários no que tange à viabilidade da aplicação da teoria do propósito negocial para legitimar a desconsideração de atos nos negócios jurídicos abusivos em planejamento tributário. No entanto, a jurisprudência administrativa federal brasileira passou a referendar a teoria para a fundamentação de autuações fiscais, nos casos em que o contribuinte elaborava o seu planejamento tributário por um caminho que não tinha outro propósito se não o de economizar tributos.

Contemporaneamente, a teoria do propósito vem sendo aplicada pelo CARF de forma arraigada. Percebe-se que com o passar do tempo a teoria vem sendo aplicada com um rigor cada vez maior quanto à existência de um propósito extrafiscal no planejamento tributário.

Marco Aurélio Greco defende que deve haver motivo “extratributário”, sob pena de caracterização do abuso do direito utilizado em âmbito do Direito Tributário. No entanto, não defende que deve haver a aplicação da teoria do “*business purpose*” advinda do direito norte-americano, pois, na teoria do propósito negocial, dever-se-ia ter um motivo extratributário vinculado diretamente ao empreendimento, ou seja, o propósito deve estar vinculado à atividade desenvolvida ou à sua repercussão no mercado. Defende que o motivo extratributário não necessita estar vinculado diretamente ao empreendimento, mas poderá estar vinculado com questões no âmbito familiar, político, de mudança do regime jurídico das importações, alteração do quadro referencial em que se posicionava a empresa, etc¹⁸².

Percebe-se que o ponto chave para a análise da validade do motivo para se elaborar o planejamento tributário gira em torno da aplicação da teoria do abuso do direito. O legislador já foi claro ao não permitir a positivação da teoria do propósito negocial na legislação brasileira, conforme já explicado.

Marco Aurélio Greco defende que o motivo extrafiscal para a validação do planejamento tributário¹⁸³ não prescinde estar necessariamente vinculado ao negócio em si, podendo estar relacionado a questões políticas, familiares, dentre outros motivos. Nesse sentido, o teste da teoria do propósito negocial não depende estritamente de um motivo que seja necessariamente e diretamente vinculado a questões econômicas da empresa.

3.5 A prova da simulação

O instituto da simulação é muito recorrente no estudo do planejamento tributário, sendo a simulação um dos principais fundamentos utilizados pelo Fisco para a

¹⁸² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 225-227.

¹⁸³ *Ibid.*, p. 226.

desconsideração ou invalidade de negócios estruturados para fins de planejamento tributário.

O CTN menciona duas vezes a simulação: no art. 149, inciso VII¹⁸⁴, que a relaciona entre as hipóteses em que o lançamento deve ser feito ou revisto de ofício, e no parágrafo único do art. 116¹⁸⁵, referindo-se à desconsideração dos atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos seus elementos constitutivos.

Outros dispositivos do CTN outrossim mencionam o termo simulação, sem lhe dar um significado (parágrafo 4º do art. 150; parágrafo único do art. 154; inciso I do art. 155; inciso I do art. 180).

Ricardo Mariz de Oliveira aponta a diferença entre simulação e dissimulação da seguinte forma:

simular significa aparentar algo que não existe, e dissimular significa esconder algo que existe. Simular tem um componente positivo no ato externo, de pura e simplesmente criar a aparência, ao passo que dissimular tem um componente negativo no ato externo, de esconder o interior real. Pode-se dissimular a infelicidade simulando-se a felicidade, e, ainda assim, dissimular guarda este componente de negação do real, através do ato de criação artificial da irrealidade, que esconde a realidade. Por isso simular é exhibir, apresentar, aparentar algo, e dissimular é esconder, ocultar, camuflar algo. Simula-se para fingir algo que não existe (realidade inexistente), dissimula-se para fingir que não existe (realidade inexistente) algo que existe (realidade existente). Vê-se que a simulação tem apenas um componente irreal, que se esgota em si, mas a dissimulação tem um componente irreal para ocultar um componente real. A simulação visa o ato a ser apresentado, sendo este o objeto da simulação, enquanto que a dissimulação visa o ato a ser escondido, sendo este o objeto da dissimulação. Isto é, o objeto da simulação é o que se apresenta ao mundo, e o objeto da dissimulação é o que se esconde do mundo, embora nos dois casos a realidade verdadeira sempre esteja oculta¹⁸⁶.

Tercio Sampaio Ferraz Júnior afirma que o vício da simulação permanece na vontade e o ônus da comprovação da simulação é do Fisco, porém não cabe ao Fisco examinar a real intenção, mas identificar o vício que os indivíduos que praticaram a simulação utilizaram para chegar ao fim desejado:

Parece-me que, aqui também, 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

¹⁸⁴ “Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VII - quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

¹⁸⁵ “Art. 116 [...] 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.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

¹⁸⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 76, p. 81.

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 as partes, embora ocultando-o, verdadeiramente o queriam, mas porque o negócio dissimulado preenche os requisitos de validade. É a validade na substância e na forma que dá ao negócio dissimulado a sua subsistência 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.

Na comprovação da simulação, não caberia ao Fisco examinar a “real” intenção, mas visar ao uso inconsistente do meio (negócio típico) para atingir os resultados típicos, e, assim, mediante esses resultados, alcançar outros fins. Nestes termos, para demonstrar a ocorrência de simulação não basta demonstrar que, mediante a utilização de negócio típico sejam alcançados resultados atípicos, mas é indispensável examinar a ocorrência de “ações simuladoras”, isto é, ações que apenas simulam uma determinada consequência de fato. Ou seja, que as partes, ao eleger um negócio jurídico típico frustram suas consequências e, com isso, mostram que verdadeiramente não queriam o negócio que escolheram, mas outro. Com isso, o negócio jurídico e a sua execução econômica se mostram apartados¹⁸⁷.

Enquanto a teoria “subjettiva” vê simulação pela desconformidade entre a vontade interior e o ato ostensivo, a teoria “objetiva” ou “causalista” a vê pela confrontação entre o ato externo e a respectiva causa, através das atitudes das partes¹⁸⁸.

Custódio da Piedade aponta como indícios da simulação¹⁸⁹:

- (i) ausência de necessidade de realização do negócio, diante do contexto em que a operação permanece inserida.
- (ii) as relações de dependência, parentesco ou amizade entre as partes.
- (iii) os antecedentes de condutas e de personalidade ou caráter das partes envolvidas.
- (iv) a interposição de pessoas
- (v) a falta de capacidade financeira do adquirente em um negócio jurídico
- (vi) a falta ou diferimento a longo prazo do pagamento do preço do negócio jurídico, fora dos parâmetros de mercado
- (vii) o destino incomum do numerário recebido
- (viii) a continuação do alienante na posse da coisa alienada.

Em matéria tributária, os mesmos indícios podem ser considerados dentre os meios mais usuais o desfazimento dos atos e negócios jurídicos após a sua realização, tais como a criação de uma empresa-veículo, a inexistência de interesse de associação, a realização de atos sucessivos em curto espaço de tempo e a ausência de motivação econômica extratributária. Quanto a esse último quesito, como já demonstrado no segundo capítulo, a necessidade de demonstração de motivo extratributário por si só não se confunde com a

¹⁸⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto no Direito Tributário e à luz do novo Código Civil. **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 48, p. 9.

¹⁸⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A simulação no Código Tributário Nacional e na prática. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 27, 2012, p. 561-563.

¹⁸⁹ MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldin. **A simulação no direito civil brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 161-168.

simulação.

A presença desses indícios por si só não é sinônimo de caracterização da simulação, seja ela absoluta ou relativa. Existe uma tendência da jurisprudência administrativa, como será demonstrado no quarto capítulo, de o Fisco partir de premissa equivocada, anulando atos e negócios em planejamento tributário sob a alegação de que não houve causa extratributária, o que, portanto, configuraria em tese a simulação.

Muitas vezes, os indícios da simulação estão presentes nas circunstâncias do caso concreto, porém, se o contribuinte poderia ter obtido o mesmo resultado em operações mais simples, ainda assim não seria tributado. Não existe óbice de o contribuinte remanejar seus atos e negócios utilizando o negócio jurídico indireto com intenção de reduzir a sua carga tributária.

A simulação é vício impregnado na estruturação de atos e negócios jurídicos, capaz de tornar nulos os que forem por ela maculados e capaz de determinar tratamento tributário previsto em lei para a realidade que estiver escondida por ela, ou ao menos invalidar os efeitos tributários atinentes ao ato simulado, que seriam possíveis caso ele não fosse simulado. Todavia, a investigação da existência ou não de simulação requer acurada atenção aos fatos e às circunstâncias, principalmente àquelas situações que possam parecer insignificantes, e o resultado do escrutínio dos fatos precisa ser submetido à sensata consideração de todos os seus elementos constitutivos perante a norma jurídica aplicável, ou que se supõe ser aplicável¹⁹⁰.

Um indício pode ser definido como todo fato conhecido e capaz de formar o convencimento de alguém, por raciocínio indutivo, sobre a existência de outro fato, tido como desconhecido, em virtude de haver algum tipo de relação de causa ou efeito entre eles¹⁹¹.

A cognição sobre o fato se opera em três etapas: primeiro, toma-se o conhecimento do fato probante; segundo, passa-se à dedução de presunções; e terceiro, valoram-se as referidas presunções de acordo com as regras de experiência, com base nas noções, generalizações, critérios que fazem parte do senso comum do homem médio. Percebe-se um nexo de causalidade com o indício, sendo o fato desconhecido, baseado em uma presunção sobre o que geralmente acontece¹⁹².

¹⁹⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A simulação no Código Tributário Nacional e na prática. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 27, 2012, p. 561-579.

¹⁹¹ SANTOS, Moacyr Amaral. **A prova judiciária no cível e comercial**. Parte geral. V.I. São Paulo: Dialética, 2012, p. 567.

¹⁹² CAMBI, Eduardo. **A prova civil: admissibilidade e relevância**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 107.

Tratando de prova indireta, a conclusão sobre a investigação de fato desconhecido partindo de indícios deve permanecer em diferentes graus de crença. Se o fato desconhecido pode ter multiplicidade de causas ou ser causa de muitos efeitos, o indício isolado perde força e impede o emprego da presunção. Por isso, o quadro de indícios deve atender a alguns requisitos, tais como: a) o fato controvertido deve ter estrita ligação com o fato desconhecido, permitindo extrair consequências claras e efetivamente possíveis, a ponto de rechaçar outras possíveis soluções; b) os indícios devem resultar de forte probabilidade e serem capazes de induzir à persuasão; e, por fim, c) os indícios devem possuir harmonia com os fatos investigados a fim de se aumentar o grau de confirmação¹⁹³.

3.5 Natureza jurídica e desdobramentos do parágrafo único do art. 116 do CTN

Desde a publicação do CTN, seu artigo 149, VII permitia à autoridade administrativa efetuar o lançamento de ofício nas hipóteses em que restasse comprovado que o sujeito passivo atuou com dolo, fraude ou simulação.

Com a promulgação da LC nº 104, de 10 de janeiro de 2001, foi incorporada ao ordenamento jurídico nacional uma “norma geral antielisão”, assim denominada pela MP nº 66, de 29 de agosto de 2002, que pretendia regular “os procedimentos relativos à norma geral antielisão”, com base no parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Com a introdução do parágrafo único do art. 116 do CTN, a doutrina dividiu-se quanto à sua natureza: se norma *antissimulação* ou *norma de combate ao abuso do direito ou à fraude à lei*.

Aqueles que entendem que o dispositivo tem natureza de norma antissimulação¹⁹⁴ defendem que o parágrafo único do art. 116 atinge apenas a dissimulação e a simulação nos termos do art. 167 do Código Civil¹⁹⁵. Nesse sentido, o ato jurídico aparentemente declarado

¹⁹³ MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldin. **A simulação no direito civil brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 159-160.

¹⁹⁴ BIANCO, João Francisco. Norma geral antielisão – aspectos relevantes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento Tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 157-159; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Elisão fiscal ante a Lei Complementar 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento Tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 254-258.

¹⁹⁵ “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de Boa-Fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.”

diverge do ato real escondido e possui o intuito de simular, ocultar do Fisco, o real negócio jurídico desejado.

Ricardo Mariz de Oliveira defende que o mais apropriado seria a denominação de “*norma antievasão*” e não “*norma antielisão*”, uma vez que o parágrafo único do art. 116 do CTN se apresenta em nosso cenário jurídico exatamente como uma norma de combate à Evasão. O que se combate é a Evasão e não a Elisão¹⁹⁶.

Parte da doutrina entende que o dispositivo possui natureza de norma *antissimulação*, portanto o dispositivo seria aplicado apenas diante da simulação e dissimulação. Têm esse posicionamento autores como Alberto Xavier¹⁹⁷, Misabel Abreu Machado Derzi¹⁹⁸, Ricardo Mariz de Oliveira¹⁹⁹ e João Francisco Bianco²⁰⁰.

A outra parte entende que o parágrafo único do art. 116 do CTN constitui norma *antielisão*, com natureza de norma de combate ao *abuso do direito ou à fraude à lei*. No entanto, essa última corrente subdivide-se em duas correntes.

A *primeira corrente* defende que o dispositivo, por ser uma norma antielisão (contra fraude à lei e abuso do direito), fere o princípio da estrita Legalidade, sendo portanto *inconstitucional*. Dentre os que defendem esta corrente estão Ives Gandra da Silva Martins²⁰¹, Hugo de Brito Machado²⁰² e Edvaldo Pereira Brito²⁰³.

A *segunda corrente* defende que a interpretação do verbo *dissimular* permite uma interpretação sistemática e portanto, a norma seria antissimulação e também antielisão, sendo *constitucional*. Essa segunda corrente defende que, com base no verbo dissimular presente no

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

¹⁹⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Elisão fiscal ante a Lei Complementar 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento Tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 258; TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 259.

¹⁹⁷ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 52.

¹⁹⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir De Oliveira (Coord.). **Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 205-232.

¹⁹⁹ OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 245-278.

²⁰⁰ BIANCO, João Francisco. Norma geral antielisão – aspectos relevantes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento Tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 145-160.

²⁰¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 11-128.

²⁰² MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da Legalidade – análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 103-116.

²⁰³ BRITO, Edvaldo Pereira. Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 47-76.

parágrafo único do art. 116 do CTN, gera-se interpretação segundo a qual também pode ser combatido o *abuso de direito e a fraude à lei*. Dentre os que defendem essa corrente estão Ricardo Lobo Torres²⁰⁴, João Dácio Rolim²⁰⁵, Marco Aurélio Greco²⁰⁶, Marciano Seabra de Godoi²⁰⁷ e Ricardo Lodi Ribeiro²⁰⁸.

Entre os defensores da segunda corrente, encontra-se Marco Aurélio Greco, afirmando que a palavra dissimular tem vários significados como disfarçar, atenuar, ocultar. Marco Aurélio entende que o CTN já contempla em várias oportunidades a palavra simulação, como no art. 149, VI; art. 150, § 4º; art. 154 parágrafo único e art. 155, I, então o termo dissimular seria um termo novo introduzido no CTN. Greco ainda afirma que uma das modalidades de fraude à lei é a que dissimula a norma ou contorna a norma tributária incidente²⁰⁹.

Independentemente da natureza jurídica do dispositivo, os artigos 109²¹⁰, 116, I e II²¹¹, e 118²¹² do CTN, quando interpretados em conjunto, já permitiam às autoridades fiscais, até mesmo antes de entrar em vigência do parágrafo único do art. 116 do CTN, a contestação da validade em abstrato aos atos e negócios jurídicos, realizados pelos contribuintes, no que tange aos fatos geradores vinculados a “situações de fato”, por ocasião da verificação da ocorrência da incidência da lei tributária.

A MP nº 66, de 29 de agosto de 2002, que não foi aprovada, em seus artigos de 13 a 19, regulavam as hipóteses que justificariam a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos

²⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “interpretação econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento tributário e a Lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 233-244.

²⁰⁵ ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a norma antielisiva introduzida pela Lei Complementar 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 129-144.

²⁰⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética: 2004, p. 416-418.

²⁰⁷ GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art. 116, parágrafo único do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 68, maio 2001, p. 101-102.

²⁰⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 162.

²⁰⁹ GRECO, *op. cit.*, p. 543-545.

²¹⁰ “Art. 109. Os princípios gerais de Direito Privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

²¹¹ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

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

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

²¹² “Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

pela autoridade administrativa, bem como o procedimento que deveria ser observado para tanto. Outrossim a MP 685/2015, que tratava da mesma matéria, não foi aprovada.

Há na doutrina quem defenda que, enquanto a matéria não for regulamentada por lei específica regulamentadora, o Fisco não poderia desconsiderar os atos e negócios jurídicos com base em normas antielisão²¹³. É uma defesa, contudo, sem razão, pois, como já dito anteriormente, são vários os dispositivos que, interpretados de forma coerente, permitem que o Fisco reveja atos e negócios jurídicos. Tanto é que, mesmo com a rejeição pelo Congresso, da conversão da MP 66 para que fosse convertida em lei, o Fisco vem aplicando os dispositivos desconsiderando atos e negócios jurídicos.

Os termos dolo, fraude e simulação são vícios mencionados pela legislação tributária, como o Código Tributário Nacional. O art. 149, inciso VII do CTN permite que o Fisco lance de ofício o crédito tributário quando “se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”. No art. 150, § 4º do CTN consta que, em regra, o prazo prescricional é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, “salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. O art. 154, parágrafo único do CTN estabelece que a moratória “não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele”. Já o art. 180, inciso I do mesmo *codex* prevê que nos casos em que houve dolo, fraude ou simulação não se aplica a anistia.

Dolo, fraude e simulação são expressões utilizadas pelo legislador referindo-se a vícios produzidos de forma intencional com intuito de reduzir ou postergar a carga tributária, com má-fé ou criando uma falsa situação com intuito de ludibriar o Fisco.

Recentemente, o STF prolatou o entendimento sobre o tema na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2446, ajuizada pela Confederação Nacional de Comércio de Bens, Serviços e Turismo - CNC, questionando a constitucionalidade da LC 104/2001, na parte em que acrescentou o parágrafo único ao art. 116²¹⁴ do Código Tributário Nacional.

Até a presente data, cinco ministros — Cármen Lúcia (Relatora), Marco Aurélio,

²¹³ SOUZA, Hamilton Dias de Souza; FUNARO, Hugo. “A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional)”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 146, novembro de 2007, p. 61; CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 158.

²¹⁴ “Art. 116 [...] 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”. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 02 abr. 2020.

Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes — votaram reconhecendo a *constitucionalidade* do parágrafo único do art. 116 do CTN. O ministro Ricardo Lewandowski solicitou vista, e ainda não se tem uma data para o próximo julgamento.

O voto de relatoria da ministra Carmen Lúcia deixa claro que não se está diante de uma norma geral antielisiva, que não pode ser criada a partir da livre interpretação de julgadores administrativos e de manifestações das autoridades fiscais, mas de uma norma antievasão. Portanto, reconhece-se o direito de os contribuintes elaborarem o planejamento tributário, considerado uma forma válida de evitar, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo antes da ocorrência do seu fato gerador, vedando ao Fisco a aplicação de tributação mais gravosa por meio do uso da analogia. Conclui coerentemente a ministra Cármen Lúcia que o dispositivo em questão é norma de combate à Evasão fiscal e não norma antielisão fiscal.

A ministra menciona a diferença entre Elisão fiscal e a Evasão fiscal. Na primeira há uma diminuição legítima de tributos, já que o contribuinte evita incorrer na relação jurídica que faria nascer a obrigação tributária, enquanto na segunda o contribuinte age de maneira a ocultar fato gerador materializado para deixar de pagar obrigação tributária devida.

CAPÍTULO IV

4.1 Critérios de sistemas jurídicos estrangeiros antielusivos

O objetivo deste tópico é identificar, no âmbito de sistemas jurídicos internacionais, noções que possam ser úteis para o estudo do planejamento tributário em âmbito do sistema jurídico brasileiro.

Não se pretende esgotar o assunto nem estudar a sistemática vigente em cada país. No entanto, é importante destacar as noções dos principais modelos que talvez tenham influenciado diretamente o modelo brasileiro. Para tanto, foi feito um corte epistemológico, sendo escolhidos os sistemas de quatro países: EUA, Alemanha, Espanha e França, com as respectivas teorias do propósito negocial, abuso de formas, fraude à lei e abuso do direito.

A intenção de analisar os sistemas estrangeiros consiste em estudar as premissas de sistemas diversos, com intuito de aprimorar o sistema brasileiro.

Feita a demarcação metodológica, passa-se a examinar os critérios identificados nos sistemas jurídicos norte-americano, alemão, espanhol e francês.

4.1.1 *Estados Unidos: teoria do business purpose*

Nos Estados Unidos, um dos pontos centrais sobre o planejamento tributário e a Elisão tributária é o *business purpose* ou propósito negocial, sendo um elemento imprescindível para averiguar a validade de um planejamento tributário, pela existência de alguma razão econômica vinculada ao empreendimento.

Em 07 de janeiro de 1935, a Suprema Corte norte-americana decidiu o caso *Helvering v. Gregory*²¹⁵, conhecido como um dos primeiros casos em que a teoria da substância sobre a forma e o teste do propósito negocial foram utilizados.

Tratou-se da conduta de uma contribuinte, a Sra. Evelyn Gregory, que através de uma estruturação societária efetuou um planejamento tributário que não tinha o fim de organização societária, porém tão somente o objetivo de transferir as ações de uma empresa ao contribuinte, sem a incidência de tributo. Para tanto, criou uma nova empresa e, após seis dias, encerrou a mesma.

²¹⁵ *Helvering v. Gregory* 293 US 465 (1935) *apud* ROLIM, João Dácio. **Normas Antielisivas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 142.

A Sra. Gregory pretendia adquirir as ações da sociedade B, sem a incidência de qualquer imposto. Para tanto, a Sra. Gregory constituiu uma sociedade C (“Averill Corporation”), para a qual a sociedade A transferiu todas as ações da sociedade B. Depois de seis dias da sua constituição, a sociedade C foi extinta e, na sua liquidação, as ações da sociedade B foram entregues à Sra. Gregory como “resultado de reorganização societária”, que não era tributado²¹⁶.

O julgado não negou o direito do contribuinte de efetuar o planejamento tributário para reduzir carga tributária; no entanto, invalidou-se o negócio jurídico, pois na operação não existia outra finalidade para os negócios, senão o de economizar os tributos.

Dessa forma, não somente os negócios simulados (*sham transactions*) devem ser desprovidos de validade, mas também os desprovidos de finalidade econômica ou fim negocial válido (*serious purpose*) são passíveis de serem anulados, implicando no controle sobre a “causa” dos atos ou negócios jurídicos²¹⁷.

O combate ao planejamento tributário desmoderado nos Estados Unidos permanece fundado sobre teorias envolvidas do “propósito negocial”, da “substância econômica” e da “substância sobre a forma”. Apesar de já aparecerem na jurisprudência, desde 1935, com “Gregory v. Helvering”, foram codificadas na Norma Geral Antielisiva, ou GAAR (General Anti-Avoidance Rule), instituída com o *Health Care and Educational Reconciliation Act of 2010*, promulgado pelo Presidente Obama, acrescentando a Seção 7701(o) ao Código Tributário americano e, com ele, na GAAR:

(o) *Clarification of economic substance doctrine*

(1) *Application of doctrine*

In the case of any transaction to which the economic substance doctrine is relevant, such transaction shall be treated as having economic substance only if—

(A) the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer’s economic position, and

(B) the taxpayer has a substantial purpose (apart from Federal income tax effects) for entering into such transaction.[...]

(5) *Definitions and special rules*

(A) *Economic substance doctrine*

The term “economic substance doctrine” means the common law doctrine under which tax benefits under subtitle A with respect to a transaction are not allowable if the transaction does not have economic substance or lacks a business purpose.

A validade da transação perante o Fisco dos EUA permanece sujeita a um teste de duas

²¹⁶ *Helvering v. Gregory* 293 US 465 (1935) *apud* ROLIM, João Dácio. **Normas Antielisivas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 142.

²¹⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**: Autonomia Privada, simulação elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 249.

etapas: a) a alteração expressiva nas circunstâncias econômicas e b) motivação negocial não tributária expressiva.

Em que pese os EUA ser um país cujo sistema jurídico é o *Common Law*, a regulamentação sobre o planejamento tributário permanece positivada em estatutos. Além da codificação na Seção 7701(o), as doutrinas da substância sobre a forma e do propósito negocial foram inseridas em diversas partes do Código Tributário ultimamente, como é possível ver na Seção 269 (*Acquisitions made to evade or avoid income tax*), Seção 446(b) (*General Rule for methods of accounting*), Seção 482 (*Allocation of income and deductions among taxpayers*), e a própria Seção 7701(l) (*Regulations relating to conduit arrangements*).

Percebeu-se que entre as ferramentas à disposição do *Internal Revenue Service* – IRS, órgão dos EUA equivalente à Receita Federal do Brasil, considerava-se que não apenas um dos atos realizados, mas sim toda a sequência de operações ao longo do tempo deveria ser analisada para fins de planejamento tributário — a denominada *step transaction*, que se refere, em linhas gerais, à análise de todos os “passos” dados pelo contribuinte, sem isolar um deles ou uma parte deles²¹⁸.

A análise global das condutas do contribuinte (*step transaction*) deveria passar por três testes²¹⁹:

- (i) o “*binding commitment*” (“compromisso vinculado”): exame do vínculo jurídico entre as operações, ou seja, verifica-se se, no primeiro ato, foi estabelecido o dever de realização do segundo ato;
- (ii) o “*mutual interdependence of steps*” (“interdependência mútua entre as fases da operação”): considera-se que duas transações são integradas se as relações jurídicas criadas pela primeira transação seriam desprovidas de sentido ou inúteis sem a efetivação da segunda transação; e
- (iii) “*end result*” (“resultado final”): considera-se que transações que não têm fins independentes são relacionadas a um objetivo específico de um grupo de transações.

Percebe-se que a teoria do propósito negocial, assim como a da substância sobre a forma são utilizadas inclusive pela Receita Federal Brasileira, sendo bastante utilizadas em decisões do CARF, conforme mais adiante será demonstrado.

4.1.2 Alemanha: abuso da estruturação jurídica

O Código Tributário alemão estabelece, em seu § 42, uma norma geral sobre o abuso

²¹⁸ ROLIM, João Dácio. **Normas antielisivas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 162.

²¹⁹ ROSENBERG, Joshua. **Tax Avoidance and Income Measurement**. Michigan Law Review 87, Nov. 1988, p. 365.

de formas jurídicas:

(1) A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de possibilidades de estruturação do direito. Se o fato gerador estiver previsto na norma de uma lei tributária específica, que serve para evitar evasões fiscais, os efeitos jurídicos serão determinados conforme aquela norma. Caso contrário, na hipótese de ocorrer um abuso no sentido do inciso 2, a obrigação tributária nascerá tal como surgiria se para as relações econômicas tivesse sido adotada a estruturação jurídica adequada.

(2) Haverá abuso quando for escolhida uma estruturação jurídica inadequada, que propiciará, ao contribuinte ou a um terceiro, uma vantagem tributária não prevista em lei. Isto não se aplica se o contribuinte provar, em relação à estruturação escolhida, a existência de motivos não tributários, que forem relevantes, no quadro geral das circunstâncias²²⁰.

A alteração entrou em vigência no ano de 2008 para tipificar a figura do “abuso das estruturas jurídicas”, o que se caracteriza por utilizar uma estrutura legal, porém inapropriada, que resulte em vantagens não visadas em legislação.

Para que se configure um “abuso de formas” perante o direito alemão é necessário: a) que as formas utilizadas nos negócios sejam inadequadas para os fins a que se destinam os negócios; b) que as partes alcancem substancialmente, do ponto de vista econômico, o mesmo resultado caso houvessem adotado a forma jurídica convencional; e c) que as desvantagens jurídicas da forma adotada não tenham apenas uma importância diminuta. Em resumo, a Elusão fiscal perante o direito alemão estaria identificada desde que: i) a estruturação dos atos e negócios jurídicos fosse feita de forma inadequada, ii) sem o propósito negocial, iii) com intenção de abuso e iv) com redução da carga tributária decorrente da estrutura criada²²¹.

No entendimento de Ricardo Lobo Torres, os limites do abuso de formas jurídicas contemplados pelo § 42 do Código Tributário alemão teriam sido estruturados como subprincípios da proporcionalidade, da seguinte maneira:

(i) adequação: deverá existir um equilíbrio entre forma e conteúdo dos atos e negócios jurídicos realizados, considerando-se a compatibilidade entre os conceitos do direito e a finalidade econômica pretendida pelo contribuinte;

(ii) necessidade: o contribuinte terá de provar a necessidade negocial ou econômica da estruturação da atividade empresarial, sob pena de ter sua conduta taxada como abusiva;

(iii) proporcionalidade em sentido estrito: mister a ponderação entre a necessidade negocial e as demais circunstâncias na reestruturação dos atos negócios jurídicos, sendo o fundamento econômico preponderante em relação aos demais interesses do contribuinte²²².

²²⁰ Tradução do Professor Gerd Willi Rothmann, apresentada no IV Congresso Internacional de Direito Tributário do Paraná, realizado em abril de 2008. Registre-se que a palavra “estruturação” constante dessa tradução inspirou o título deste trabalho.

²²¹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 242.

²²² TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário na Alemanha”. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 25. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 125.

Helena Taveira Tôres aponta precedentes no Tribunal Financeiro Alemão, no sentido de que “a forma jurídica é inadequada quando o contribuinte não está apto a fornecer uma razão econômica que justifique a sua utilização”²²³.

4.1.3 Espanha: fraude à lei

O debate sobre planejamento tributário na Espanha abrange a Lei Geral Tributária de 1963, que define as figuras da fraude à lei em seu artigo 24, da simulação em seu artigo 25 e do abuso de formas no artigo 28.

O artigo 24 da Ley General Tributaria (LGT) utiliza a expressão “Elusión do pagamento de tributos”:

Artículo 24

1. *No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, o el de las exenciones o bonificaciones.*
2. *Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados en el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.*

Artículo 25

1. *El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible.*
2. *Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez.*
3. *Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.[...]*

Artículo 28

1. *El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.*
2. *El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.*

A Lei número 58 de 18 de dezembro de 2003 redesenhou alguns conceitos,

²²³ TÔRES, Helena Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 242.

substituiu o conceito de fraude à lei pelo conceito de “conflito na aplicação da norma tributária”.

Com a alteração, passou a seguinte posituação na nova lei:

Artículo 15 Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

1. *Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:*

a) *Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*

b) *Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.*

2. *Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.*

3. *En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.*

A nova lei manteve, em linhas gerais, as regras sobre qualificação, vedação à analogia e simulação.

A experiência espanhola, após reforma de 2003, passou a incluir o conceito do “conflito” sob a visão dos atos e negócios jurídicos, visto como parte de um todo, considerado como um conjunto, aproximando-se da sistemática da “*step transaction doctrine*” tendo em vista os “atos artificiosos e impróprios”, “efeitos jurídicos ou econômicos não relevantes” (o que faz referência à ausência de “causa”), e “atos ou negócios usuais ou próprios”²²⁴.

A experiência espanhola ganha importância, pois demonstra que a posituação de conceitos como o de fraude à lei torna-se um entrave na adequação da aplicação da lei tributária, devido às múltiplas teorias que passam a ser elaboradas.

Marco Aurélio Greco defende que no Brasil não seria conveniente a posituação de definições como fraude à lei e abuso de direito no campo do Direito Tributário, pois acabaria por aumentar a instabilidade, pois quanto tentar definir, mais ficará a descoberto a realidade, talvez por isso a Espanha tenha optado por modificar o modo de disciplinar a matéria²²⁵.

²²⁴ “En el ámbito de los contratos, los efectos económicos relevantes son los que permiten calificar la causa típica o, más exactamente, el tipo negocial como oneroso o gratuito (o mixto) y habrá que estar a la caracterización elegida por la ley tributaria para considerar su relevancia efectiva en cada caso”. SALVADOR CODERCH, Pablo; AZAGRA MALO, Albert; FERNÁNDEZ CRENDE, Antonio. **Autonomía Privada, fraude de ley e interpretación de los negocios jurídicos**. Working paper nº229. Universidade Pompeu Fabra. Barcelona, 2004, p. 29.

²²⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019, p. 421-422.

4.1.4 França: abuso de direito

A França tratava o tema da Elisão tributária exclusivamente da perspectiva da figura do abuso do direito, regulado originalmente pelo artigo 64 do *Livre des Procédures Fiscales*. O dispositivo, após 2008, passou a mencionar, além da referência ao abuso do direito, também a inoponibilidade perante a receita francesa e da necessidade de um motivo não apenas tributário, porém que esteja em coerência com os negócios do contribuinte. Segue o texto do referido artigo, que passou a vigorar em 1 de janeiro de 2009:

Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

*Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public.*²²⁶

Ressalta-se o fato de existir na França um comitê para tratar do tema, como previsto pelo art. 1653 C, transcrito abaixo. O comitê é formado por seis integrantes, sendo um membro do conselho do Estado (órgão máximo da jurisdição administrativa), um membro da corte de cassação (órgão máximo da jurisdição judicial), um advogado especialista em Direito Tributário, um conselheiro do tribunal de contas, um notário, um auditor e um professor universitário de direito ou de economia. Porém, nenhum membro da Administração Fazendária.

Article 1653 C

Modifié par LOI n°2008-1443 du 30 décembre 2008 - art. 35 (V)

²²⁶ Tradução livre: “A fim de restabelecer seu verdadeiro caráter, a administração tem o direito de descartar, por não serem oponíveis a ela, os atos constitutivos de um abuso do direito, seja porque esses atos são fictícios, seja porque, ao buscarem um benefício da aplicação literal dos textos ou de decisões que vai contra os objetivos perseguidos por seus autores, não puderam ter sido inspirados por nenhum outro motivo senão o de elidir ou mitigar os encargos fiscais com que o interessado teria normalmente arcado considerando sua situação ou atividade concreta, se tais atos não tivessem sido feitos ou executados [...]. Em caso de desacordo sobre as retificações notificadas com base neste artigo, a controvérsia é submetida, a pedido do contribuinte, ao parecer do comitê de abuso tributário. A administração também pode submeter a disputa ao parecer do comitê. Se a administração não tiver concordado com a opinião da comissão, ela deve provar a consistência da retificação. As opiniões são objeto de um relatório anual que é tornado público.”

Le comité prévu à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales comprend :

- a. un conseiller d'Etat, président ;*
- b. un conseiller à la cour de cassation ;*
- c. Un avocat ayant une compétence en droit fiscal ;*
- d. un conseiller maître à la Cour des comptes ;*
- e) Un notaire ;*
- f) Un expert-comptable ;*
- g) Un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques.*

Les membres du comité sont nommés par le ministre chargé du budget sur proposition du Conseil national des barreaux pour la personne mentionnée au c, du Conseil supérieur du notariat pour la personne mentionnée au e et du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables pour la personne mentionnée au f.

Des suppléants sont nommés dans les mêmes conditions.

Le ministre chargé du budget désigne en outre un ou plusieurs agents de catégorie A de la direction générale des finances publiques pour remplir les fonctions de rapporteur auprès du comité.²²⁷

Ressalta-se que o critério principal utilizado no sistema francês é o abuso do direito, porém recentemente se incluiu a questão da motivação extrafiscal, girando em torno do conceito de ato anormal de gestão, conforme já examinado.

A aplicação de critérios, no entanto, leva em consideração os conceitos de “normalidade” ou “excessividade” no exercício de direitos pelo contribuinte, bem como a “intenção” do agente (inclusive, por vezes, do ponto de vista subjetivo) na realização do ato, havendo portanto uma aproximação à teoria do *business purpose*²²⁸.

A jurisprudência francesa se funda no sentido de que existiriam duas concepções de abuso de direito²²⁹:

- (i) abuso na realização de atos com caráter fictício (“*caractère fictif*”), até porque a lei fazia expressa referência à dissimulação; e
- (ii) abuso na realização de atos regulares, com motivação exclusivamente voltada ao contorno ou diminuição da tributação, que corresponderia ao conceito de Elusão fiscal.

O sistema jurídico francês apresenta critérios fundados no tratamento da Elusão fiscal sobre o instituo do abuso do direito, no entanto, sem ignorar outras figuras, tais como

²²⁷ Texto obtido no sítio https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000020051908/. Acesso em: 25 fev. 2021.

²²⁸ “*L'abus de droit, c'est le péché des surdoués de la fiscalité, certains contribuables ne manquent ni d'imagination ni d'audace et n'hésitent pas à échafauder des montages acrobatiques afin de se soustraire à l'impôt qui serait normalement du. Ces excès d'habileté frisent la malhonnêteté*”. COZIAN, Maurice. **Les grands principes de la fiscalité des entreprises**. 4. ed. Paris: Litec, 1999, p. 163.

²²⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**: Autonomia Privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 242.

simulação, dissimulação e fraude à lei.

4.2 Pontos em comum entre os critérios

O tratamento da Elusão fiscal tanto nos EUA, Espanha, França e Alemanha possuem elementos que dialogam e se confundem de forma geral com a utilização das figuras da dissimulação, do abuso do direito, da fraude à lei e do abuso de formas.

O que se denomina na Alemanha como “abuso das formas”, não é mais do que usar uma forma desprovida de “causa” para caracterização da Elusão. Pode-se dizer o mesmo da teoria do abuso do direito desenvolvida na França, que possui fundamento no ato normal de gestão e na simulação, ou seja, pressupõe a ausência de “causa”. O teste de finalidade negocial (*business purpose*) indica a própria ausência de causa. Por fim, a qualificação de fraude à lei encontrada no sistema normativo espanhol pressupõe a causa para a validação da operação em planejamento tributário²³⁰.

Aponta-se três pontos correlatos à identificação da Elusão fiscal perante os sistemas supracitados, quais sejam:

- (i) artificialismo das estruturas jurídicas adotadas pelo contribuinte (“abuso de forma e fraude à lei”);
- (ii) ausência motivo extra tributário para justificação da escolha do contribuinte por determinada forma jurídica; e
- (iii) “vulnerabilidade” nos objetivos da lei e no sistema tributário, caso fosse admitida estruturação adotada contribuinte²³¹.

Percebe-se que, assim como a questão da ausência de causa diversa da operação de planejamento fiscal reduzindo a carta tributária, outros aspectos são comuns entre os vários países estudados, tais como o abuso em utilização de “lacunas” legislativas e o artificialismo das estruturas para o fim de economizar tributos. São os pontos-chaves para os sistemas jurídicos identificarem e descaracterizarem o planejamento fiscal a fim de incidir e cobrar o tributo.

4.3 Critérios utilizados na jurisprudência do CARF

²³⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 166.

²³¹ GODOI, Marciano Seabra de. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro – estudo de casos. In: YAMASHITA, Douglas (org.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: LEX, 2007, p. 237.

Registra-se que, anteriormente à vigência da MP nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.491, de 27 de maio de 2009, o CARF ainda era o antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, e muitos dos acórdãos analisados foram julgados à época em que o nome CARF ainda não existia.

Ao iniciar a análise dos referidos critérios, ressaltam-se três pontos a fim de adequar o estudo. Primeiro, quando se refere ao CARF, resalta-se que a denominação do mesmo órgão anteriormente a 2008 era Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Segundo, resalta-se que ao estudar os critérios para caracterização da Elusão fiscal, existe a jurisprudência majoritária, que permite o estudo de um mapeamento dos julgados. Excepcionalmente, existem julgados isolados, que não correspondem ao entendimento majoritário, portanto, quando apontarmos o entendimento do antigo Conselho de Contribuintes ou do CARF em determinados momentos, estaremos nos referindo ao entendimento majoritário, com observação de que existirão decisões isoladas com entendimento minoritário.

Terceiro, para melhor organização do presente estudo, optou-se por não incluir as ementas de forma integral nas citações dos acórdãos, pois as ementas em sua maioria são muito extensas, o que elevaria de forma demasiada o número de páginas, o que geraria desorganização e desproporcionalidade²³².

A jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes ou do CARF sofreu rupturas significativas quanto à utilização de critérios para caracterização da Elusão fiscal. Para fins de estudos, podemos dividi-las em duas fases.

Primeira fase

Durante a primeira fase, prevalecia no antigo Conselho de Contribuintes uma visão de que o limite para o planejamento tributário era a Legalidade. Portanto, as operações somente eram consideradas irregulares se houvesse falsidade na manifestação de vontade das partes (simulação). Se o contribuinte realizava a operação via negócio jurídico indireto, com atos cíveis legais, a operação era válida. Não havia discussão a respeito da necessidade de motivação extratributária ou controle sobre a causa.

O entendimento da Jurisprudência Administrativa durante a primeira fase partia do pressuposto de que a simulação possuía dois núcleos centrais: a) a concepção da simulação como vício de consentimento, estruturada na divergência entre a vontade interna e a vontade

²³² As ementas e outras informações sobre os acórdãos citados ao longo do trabalho podem ser encontradas no seguinte sítio: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.

declarada dos simuladores e b) a aplicação da simulação em seu sentido literal, formalista. Para a sua caracterização, era necessária a ocorrência de atos elaborados às escondidas pelos simuladores²³³. Podemos averiguar a pacificação da jurisprudência com tal entendimento até o início dos anos 2000.

Nesse sentido, veja-se o Acórdão (Ac.) CSRF/01-01.874/94:

IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO.- Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao Fisco devem ser qualificadas como casos de Elisão fiscal e não de "Evasão ilícita."

Bem como o Ac. nº 106-09343, de 18 de setembro de 1997²³⁴:

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

Com a análise do caso Xerox, percebe-se que o entendimento era de que o Fisco deveria provar que houve simulação em seu sentido estrito, considerando que a simulação deve ser provada e não presumida:

IRPJ - INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - Incomprovada a ocorrência de simulação na operação de incorporação de uma empresa superavitária por uma deficitária, podem os prejuízos desta serem compensados como os lucros daquela, no futuro, observado o prazo legal, posto não haver vedação legal. Recurso a que se nega provimento. [...]

Para marcar a posição deste relator com respeito à matéria, não tenho a menor dúvida de que a incorporação da empresa XEROX INDUSTRIAL E COMERCIAL S/A pela EXPRO-COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR e não o contrário, só ocorreu porque foi suprimida da legislação tributária a possibilidade de compensação de prejuízos da incorporada pela incorporadora.

Mas daí a concluir que a operação foi uma simulação tem uma distância enorme, porque tanto a simulação, quanto o dolo, a fraude e os atos de má-fé não se presumem, devendo ser provados²³⁵.

²³³ BOZZA, Fabio Piovezan. **Planejamento tributário e Autonomia Privada**. São Paulo: Quartier Latin, IBDT, 2015, p. 214.

²³⁴ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 106-09343. Processo 13884.000029/95-33. Relator Genésio Deschamps, 18 set. 1997.

²³⁵ BRASIL. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Acórdão nº 01-01.746. Processo 10783.007636/90-79. Relator Carlos Emanuel dos Santos Paiva, 17 out. 1994.

Na primeira fase, a configuração da simulação relativa dependeria de o negócio dissimulado ser de impossível realização. Nesse sentido, tem-se o Ac. CSRF/ 01.01857 de 15 de maio de 1995 (Caso Jacob Veículos) e o Ac. CSRF/ 01.-01874 de 15 de maio de 1995 (caso Kleper). Além disso, percebe-se que a simulação não poderia ser presumida. Bem como as condições da operação, tais como vendas a preço vil, as condições de pagamento e o período de tempo entre as operações não eram relevantes para a qualificação de vícios dos negócios jurídicos (Ac. 103-11865, de 05 de dezembro de 1991²³⁶)²³⁷.

Acórdãos tais como o Ac. 101-93.616, de 2001²³⁸, e o Ac. 101-94.127, de 2003²³⁹, demonstram que, na primeira fase, o contribuinte poderia se auto-organizar, desde que praticando atos ou negócios jurídicos legais.

O Acórdão nº 101-93.616, de 20 de setembro de 2001:

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

O Acórdão nº 201-77.174, de 2003:

IOF. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE TÍTULOS DE DÍVIDA PÚBLICA ESTRANGEIRA E POSTERIOR VENDA DELES A EMPRESAS BRASILEIRAS, COM PAGAMENTO EM REAIS, SEM REGISTRO NO BANCO CENTRAL DO BRASIL. ALEGAÇÃO DE ILÍCITO CAMBIAL. INCOMPETÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Compete ao Banco Central do Brasil a verificação do cumprimento das normas relativas ao registro de operações que envolvam a entrada e saída de recursos financeiros do país, cabendo à Administração Tributária somente analisar a ocorrência de fato gerador de tributo e promover o cumprimento das obrigações então surgidas.

DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO. FALTA DE PRECISÃO LEGAL.

Não existindo norma vedando a utilização de mecanismo jurídico menos oneroso ao contribuinte, não pode o Fisco desconsiderar os negócios jurídicos praticados, alegando possuírem conteúdo econômico de fato gerador de tributo, ante a falta de previsão legal para tanto.

Recurso provido²⁴⁰.

²³⁶ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (3ª Câmara /1º Conselho). Acórdão 103-11865. Processo 11080.006232/89-87. Relator Dicler de Assunção, 05 dez. 1991.

²³⁷ BOZZA, Fabio Piovezan. **Planejamento tributário e Autonomia Privada**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p 215.

²³⁸ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte). Acórdão nº 101-93.616. Processo 16327.002725/99-11. Relatora Sandra Maria Faroni, 20 set. 2001.

²³⁹ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-94.127. Processo 16327.001715/2001-26. Relatora Sandra Maria Faroni, 28 fev. 2003.

²⁴⁰ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de

A primeira fase é caracterizada pela Legalidade formal dos atos e negócios jurídicos, vistos em partes e não em conjunto (*step transactions*). Portanto, se o contribuinte se utilizasse de várias operações legais, ou seja, não vedadas pela legislação em vigor, com o fim de economizar tributo, ao final o planejamento deveria ser considerado válido, sendo aplicado o conceito restritivo de simulação.

Segunda fase

Nessa segunda fase, o entendimento majoritário restringiu a liberdade do contribuintes em planejamentos tributários. Houve a relativização da visão formalista e a interpretação literal dos atos e negócios jurídicos.

Além das desqualificações de atos e negócios jurídicos com fundamento de dolo, a fraude e a simulação, a qualificação da materialidade tributária pelo intérprete passou a levar a fundamentar que direito de o contribuinte realizar atos e negócios jurídicos não seria absoluto, por aplicação do princípio da Solidariedade, Capacidade Contributiva, bem como pela ausência de propósito negocial.

Para ilustrar esse entendimento majoritário da segunda fase da jurisprudência administrativa, destaca-se o Acórdão nº 101-95.208²⁴¹ (Relator Conselheiro Mário Junqueira Franco Junior, julgado em 19 de outubro de 2005 pela 1ª Turma do 1º Conselho de Contribuintes):

A resposta só encontra abrigo na necessidade de diminuição da carga tributária mediante a tributação por lucro presumido de parte do resultado das operações de factoring, tidas em sua unicidade. Lógico também que somente com as vinculações societárias apontadas poder-se-ia conceber contrato tão favorável à empresa [...], por isso mesmo é que não se encontra qualquer operação realizada pela recorrente nos mesmos moldes com outra empresa não vinculada. [...]

Marco Aurélio Greco nos ensina que o direito de auto-organização não é absoluto em um Estado Democrático de Direito, por razões constitucionais, o que supera a necessidade de norma antielisiva expressa para verificação de patologias em atos dos contribuintes. [...]

A decisão supracitada mantém o conceito de simulação formal, como ocorria na primeira fase, porém sob um aspecto reducionista da liberdade de auto-organização do contribuinte, no âmbito da qualificação da materialidade tributável.

A 1ª Turma do 1º Conselho de Contribuintes, sob a relatoria do Conselheiro Mário Junqueira Franco Junior proferiu o Acórdão nº 101-96.087²⁴², julgado em 27 de março de

Contribuintes). Acórdão nº 201-77.174. Processo 11080.009725/2001-26. Relator Antônio Mário de Abreu Pinto, 09 set. 2003.

²⁴¹ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-95.208. Processo 13971.001597/2003-25. Relator Mário Junqueira Franco Junior, 19 out. 2005.

²⁴² BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de

2007, fundamentado em concepções mais claras sobre os limites que aquele tribunal administrativo passaria a considerar:

Daí não ser absoluto o direito do contribuinte de se autorregular. Deve fazê-lo tendo como contorno a capacidade contributiva, bem como o conteúdo material dos atos, e não o meramente formal.

Essa linha de entendimento chega forte ao Direito Tributário, na esteira do que estabelecido nas relações privadas com a edição do novo Código Civil, pois princípios basilares do convívio em sociedade devem ser observados em nossas condutas, como o da eticidade e o da Boa-Fé objetiva, bem como privilegiando a função social do contrato.

Passou a ampliar o conceito de simulação e a ideia de que as estruturas de atos e negócios jurídicos deveriam ser apenas examinados como um todo, aproximando o entendimento da teoria *step transactions* para fins de caracterização da Elusão fiscal. Nesse sentido:

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar Legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio²⁴³.

Diante disso, é possível perceber uma tendência de as autoridades fiscais questionarem as estruturas de atos e negócios jurídicos sob o aspecto da teoria do teste do propósito negocial. Se as estruturas comessem a não ter um propósito negocial a não ser o de economizar tributos, o negócio poderia ser invalidado.

Perante a segunda fase permanece ampliado o conceito de simulação e se a substância do ato formalmente praticado não possui correspondência com os institutos utilizados, não importando se ocorrer tanto em atos realizados com subterfúgio, quanto em atos praticados publicamente declarados — o negócio pode ser declarado inválido.

A teoria do teste do propósito negocial ou *business purpose* começa a ser utilizada com frequência pelo Tribunal Administrativo. Nesse ponto, Marco Aurélio Greco assume papel relevante, pois o autor equipara o conceito de causa ao conceito de motivo²⁴⁴, oferecendo respaldo doutrinário para legitimar a aplicação da teoria com origem do direito *Common Law*, em especial dos EUA, no direito brasileiro. Marco Aurélio Greco defende que a prática de atos ou negócios jurídicos com ausência de motivação extratributária constitui vício de causa, resultando na configuração da simulação.

Contribuintes). Acórdão nº 101-96.087. Processo 10940.002633/2004-28. Relator Mário Junqueira Franco Junior, 29 mar. 2007.

²⁴³ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 104-21.675. Processo 11080.008017/2004-11. Relator Nelson Mallmann, 22 jun. 2006.

²⁴⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2008, p. 278-279.

Nesse sentido, vejam-se: Ac. 104-21497²⁴⁵ de 2006; Ac. 104-21675²⁴⁶ de 2006; Ac. 1401000155²⁴⁷ de 2010; Ac. 9202-01.194²⁴⁸ de 2010; Ac. 1302-001108²⁴⁹ de 2013; Ac. 1102-001006²⁵⁰ de 2014; Ac. 1102-001080²⁵¹ de 2014; 3403-002.519²⁵² de 2014; Ac. 1202-001.076²⁵³; Ac. 2202-002.732²⁵⁴ de 2014.

O entendimento de simulação em sentido amplo, o entendimento de que o negócio jurídico indireto, mesmo que efetuado em operações lícitas e sem vícios estruturais, deve ser visto como um todo, e o resultado final da operação deve possuir uma causa econômica que não seja tão somente o de economizar tributos, marca a segunda fase do entendimento do CARF. Para ilustrar o entendimento tem-se a passagem do Acórdão 2202-002732 de 2014:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO

A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado. Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas *step transactions*. Assim, negócio jurídico sem causa não pode ser caracterizado como negócio jurídico indireto. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes,

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MULTA,

No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64.

JUROS SOBRE MULTA.

A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido.

²⁴⁵ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão 104-21497. Processo 11080.008021/2004-89. Relator(a) Maria Helena Cotta Cardozo, 23 mar. 2006.

²⁴⁶ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão n.º 104-21675. Processo 11080.008017/2004-11. Relator Nelson Mallmann, 22 jun. 2006.

²⁴⁷ BRASIL. CARF. (4ª Câmara/1ª Turma). Acórdão n.º 1401-000.155. Processo 19515.001895/2007-11. Relator Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, 28 jan. 2010.

²⁴⁸ BRASIL. CARF. (2ª Turma/Câmara Superior dos Recursos Fiscais). Acórdão n.º 9202-01.194. Processo 18471.000214/2005-18. Relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, 19 out. 2010.

²⁴⁹ BRASIL. CARF. (3ª Câmara/2ª Turma). Acórdão n.º 1302-001108. Processo 19515.005340/2009-00. Relator Marcio Rodrigo Frizzo, 11 jun. 2013.

²⁵⁰ BRASIL. CARF. (1ª Câmara/2ª Turma). Acórdão n.º 1102-001006. Processo 13971.005209/2010-12. Relator Ricardo Marozzi Gregorio, 11 fev. 2014.

²⁵¹ BRASIL. CARF. (1ª Câmara/2ª Turma). Acórdão n.º 1102-001080. Processo 10980.727089/2012-64. Relator João Otavio Oppermann Thome, 09 abr. 2014.

²⁵² BRASIL. CARF. (4ª Câmara/3ª Turma). Acórdão n.º 3403-002.519. Processo 19515.001905/2004-67. Recurso voluntário, 22 out. 2013.

²⁵³ BRASIL. CARF. (2ª Câmara/2ª Turma). Acórdão n.º 1202-001.076. Processo 16327.721663/2011-80. Relator Geraldo Valentim Neto, 04 dez. 2013.

²⁵⁴ BRASIL. CARF. (2ª Câmara/2ª Turma). Acórdão n.º 2202-002.732. Processo 10380.726493/2010-18. Relator Antônio Lopo Martinez, 12 ago. 2014.

Recurso provido em parte.

Percebe-se que, diferentemente da primeira fase, que considerava apenas os aspectos formais dos atos, na segunda fase a teoria do *business purpose* começa a ser aplicada e muitas vezes confundida com o próprio instituto da simulação.

Uma pesquisa empírica da jurisprudência do Conselho Administrativo, que estudou a validade do planejamento tributário perante a jurisprudência administrativa federal brasileira, elaborada por um Grupo do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da USP (FADUSP) e coordenado pelos professores Luís Eduardo Schoueri, e Roberto Quiroga Mosquera, verificou que os acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes analisavam três propriedades que foram traduzidas por via de alguns questionamentos.

Conforme a pesquisa, o Grupo analisou como o Conselho de Contribuintes aplicava a teoria do “propósito negocial” ou seja, se o Conselho se fundamentou ou adotou como critério os “motivos” extrajudiciais que os contribuintes levaram em consideração para praticar a operação a fim de (in)validar o planejamento tributário.

Nesse particular, é pertinente examinar os aspectos considerados por esse tribunal, como indicativos de irregularidade na conduta do contribuinte, formalmente lícita e motivada pela intenção de redução de ônus fiscal.

Sobre o assunto, Luís Eduardo Schoueri aponta que o grupo de pesquisas formado na Universidade de São Paulo, cujos trabalhos deram ensejo à edição do livro *Planejamento tributário e o “propósito negocial” – mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*, examinou os seguintes fatores relativos aos limites do planejamento tributário nos precedentes do antigo Conselho de Contribuintes:

- (i) motivação não exclusivamente tributária (“A operação teve outros motivos que não os tributários?”)
- (ii) relato de fatos, pelo contribuinte, em descompasso com a realidade (“Os fatos foram considerados existentes tais como descritos pelo contribuinte?”)
- (iii) a ocorrência de fraude à lei não tributária (“Foram observadas as normas cogentes não-tributárias?”)

Percebeu-se que o motivo extratributário teria se destacado como “grande critério adotado pelo antigo Conselho de Contribuintes”²⁵⁵.

Foi elaborada a seguinte pergunta (P1): A operação teve outros motivos que não os tributários? E das 76 (setenta e seis) decisões analisadas, foi feita a pergunta em 51 (cinquenta

²⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; FREITAS, Rodrigo de (Coord.). **Planejamento tributário e o “propósito negocial”**: mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 17-20.

e uma) delas, ou seja, 67% (sessenta e sete por cento). Em 10 (dez) casos, a resposta foi positiva, e desses 10 (dez), o planejamento foi válido em 9 (nove) deles, havendo apenas 1 (uma) decisão incoerente.

Já dos 41 (quarenta e um) casos em que a resposta foi negativa, o planejamento foi inválido em 34 (trinta e quatro) casos 83% (oitenta e três por cento), sendo 7 (sete) decisões incoerentes.

Uma segunda pergunta (P2): Os fatos foram considerados existentes tais como descritos pelo contribuinte? Questionava-se se os fatos descritos pelo contribuinte eram verdadeiros, ou seja, não teriam sido descritos apenas “no papel” (correspondência entre as declarações dos contribuintes e a realidade).

Dos 76 (setenta e seis) casos, a pesquisa fez a pergunta P2 em todos. Em 27 (vinte e sete) casos a resposta foi positiva (sim, os fatos descritos eram reais), e o planejamento foi considerado válido nesses 27 (vinte e sete).

Dos 49 (quarenta e nove) casos em que a resposta à P2 foi negativa, nos 49 (quarenta e nove) o planejamento foi considerado inválido.

A conclusão a que se chega a partir da pergunta P2 é que, se os fatos e motivos declarados pelo contribuinte que o levaram a elaborar o planejamento são verdadeiros e por ele comprovados, então a tendência é que o planejamento seja considerado válido.

Muitas vezes as perguntas são, por exemplo, “existe empresa real em funcionamento”? Com funcionários, maquinário, a empresa realmente existe? Ou ainda: determinada operação realmente ocorreu da forma declarada e na data declarada pelo contribuinte?

Se a resposta for positiva, a jurisprudência se manifesta em validar o planejamento, no entanto, se a resposta for negativa, a tendência é o decreto de invalidade do planejamento.

A pesquisa também elaborou uma terceira pergunta P3: Foram observadas as regras cogentes não tributárias?

A pergunta P3 foi analisada em 47 (quarenta e sete) dos 76 (setenta e seis) acórdãos 62% (sessenta e dois). Dos 37 (trinta e sete) casos em que P3 teve resposta positiva, o planejamento foi válido em 22 (vinte e dois), 59% (cinquenta e nove por cento), sendo 15 (quinze) decisões incoerentes.

Dos 10 (dez) casos em que P3 teve resposta negativa, o planejamento foi inválido em 90% (noventa por cento), sendo 1 (uma) decisão incoerente.

A pesquisa ainda levou em consideração 3 (três) perguntas analisando a pergunta P1:

a) Houve intervalo temporal adequado entre as operações? Foi feita a pergunta em 31 (trinta e um) casos; em 3 (três) deles, a resposta foi positiva e o planejamento foi considerado com motivos extratributários em 67% (sessenta e sete por cento). Dos 28 (vinte e oito) em que a resposta foi negativa, o planejamento foi considerado sem motivos extratributários em 25 (vinte e cinco) ou seja, 89% (oitenta e nove por cento).

b) As partes envolvidas eram independentes? Foi feita a pergunta em 34 (trinta e quatro) casos. Dos 3 (três) casos em que a resposta foi positiva, nenhum foi considerado com motivos extratributários. E, dos 31 (trinta e um) casos em que a resposta foi negativa, o planejamento tributário foi considerado sem motivos extratributários em 21 (vinte e um), correspondendo a 68% (sessenta e oito);

c) Existe coerência entre a operação e as atividades empresariais das partes envolvidas? Foi feita a pergunta em 51 (cinquenta e um) casos. Dos 10 (dez) casos em que a resposta foi positiva, o planejamento foi considerado com motivos extratributários em 6 (seis). E, dos 26 (vinte e seis) casos em que a resposta foi negativa, o planejamento tributário foi considerado sem motivos extratributários em 24 (vinte e quatro), ou seja, 92% (noventa e dois por cento)²⁵⁶.

Valter Pedrosa Barreto Júnior²⁵⁷ também realizou um estudo sobre os precedentes do CARF, a partir do qual identificou que algumas características das operações realizadas pelos contribuintes têm sido levadas em consideração para definir a sua inoponibilidade ao Fisco, quais sejam: (i) a configuração de operações incongruentes entre si; (ii) o curto espaço de tempo entre as operações; (iii) a existência de um “caminho alternativo usual mais oneroso” por meio do qual o contribuinte obteria os mesmos resultados que foram atingidos na estruturação das operações efetivadas; (iv) a constatação do vício jurídico entre as partes; (v) a verificação de sociedades aparentes, fictícias, residentes em paraísos fiscais; (vi) a neutralização de efeitos fiscais indesejados; (vii) a inusualidade das operações; e (viii) o desvio das finalidades dos negócios jurídicos típicos.

Valter Pedrosa Barreto Júnior chega à conclusão de que os institutos de Direito Privado, tais como simulação, abuso do direito e propósito negocial, são utilizados pelo CARF de maneira desuniforme²⁵⁸.

²⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo; FREITAS, Rodrigo de (Coord.). **Planejamento tributário e o “propósito negocial”**: mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 467-483.

²⁵⁷ BARRETO JÚNIOR, Valter Pedrosa. **Planejamento tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**: desafios de uma pesquisa empírica. Dissertação de mestrado, sob a orientação do Professor Eurico Marcos Diniz de Santi. Fundação Getúlio Vargas. 2010.

²⁵⁸ VAZ, Paulo Cezar Rubisca; MIGUITA, Diego Aubin. “Os limites e o futuro do planejamento tributário no Brasil em face da atuação das autoridades fiscais e da jurisprudência dos tribunais administrativos”. In:

Ressaltam-se outros estudos a respeito dos “elementos fáticos” que impactam na caracterização de indícios de irregularidade nas transações realizadas pelos contribuintes, que seriam os seguintes: (i) o tempo decorrido entre os atos e negócios jurídicos; (ii) a existência concreta e comprovada das pessoas envolvidas; (iii) operação com partes relacionadas; (iv) motivação exclusivamente fiscal; e (v) formas complexas ou pouco usuais²⁵⁹.

Abuso de direito, abuso de formas, fraude à lei

Na segunda fase ainda temos decisões reiteradas caracterizando a Elusão fiscal estruturada em vícios sob a alegação de planejamento tributário *abusivo ou artificial*, com fundamento nos institutos do *abuso de direito*, da *fraude à lei* e do *abuso das formas jurídicas*.

Em 2011, o CARF, no Ac. 1103-00501²⁶⁰, reconheceu que a dedução fiscal do “ágio interno” gerado em operações societárias realizadas dentro do mesmo grupo econômico, sem alteração do controle das partes envolvidas, sem utilização de empresa com curta duração ou participação de empresa inativa constitui o *abuso do direito*. O voto ao menos menciona o termo simulação:

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

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

Em 2012, no Ac. 2801-002733²⁶¹, no caso Antonio Lopes, o CARF manteve a autuação com o fundamento em abuso de direito em um caso que analisou a possibilidade de serviços de treinamento de equipe de futebol serem prestados por pessoa jurídica. A autuação foi mantida sob o argumento de que os serviços prestados são de natureza personalíssima, por tal motivo a renda auferida deveria ser calculada sob regime de pessoa física e não sob regime da apuração da pessoa jurídica. No presente caso, foi reconhecida a ausência de simulação, porém o fundamento da autuação permaneceu baseado em *abuso de direito*:

MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho (Coord.). **Direito Tributário contemporâneo**: estudos em homenagem a Luciano Amaro. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 89-113.

²⁵⁹ *Ibid.*, p. 89-113.

²⁶⁰ BRASIL. CARF. (1ª Câmara/3ª Turma). Acórdão nº 1103-00501. Processo 10980.017128/2008-35. Relator José Sergio Gomes, 30 jun. 2011.

²⁶¹ BRASIL. CARF. (1ª Turma Especial). Acórdão nº 2801-002733. Processo 18471.001084/2006-11. Relator Marcelo Vasconcelos de Almeida, 17 out. 2012.

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

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

Em 2007 no Ac. 101-96142 de 2007²⁶², o Tribunal Administrativo manteve a autuação da Klabin sob o argumento de que o planejamento consistiu em aditar forma jurídica sem correspondência fática com o instituo de desvio da norma proibitiva da compensação de prejuízo.

Ainda encontramos outros julgados utilizando o fundamento do *abuso das formas*, como Ac. 202-15.765²⁶³, Ac. 2302-003.623-3²⁶⁴; Ac. 2801-003.598²⁶⁵; Ac. 101-95.552²⁶⁶.

Para ilustrar o entendimento, veja-se o Ac. 202-15.765. Trata-se de estruturação com intuito de economizar IOF. À época, a alíquota para as operações de crédito foi elevada de 0,0164% ao dia limitada a 15%, enquanto para as pessoas jurídicas a alíquota era de 0,0041%, limitada a 1,5% ao dia:

IOF. ABUSO DE FORMA. Se a entidade financeira concede empréstimo, representado por Cédula de Crédito Comercial, a concessionárias de veículos, mas de fato o que houve foi financiamento para compra de veículo por pessoa física, resta caracterizado o abuso de forma com o fito de pagar menos tributo. Provado o abuso, deve o Fisco desqualificar o negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. Recurso voluntário ao qual se nega provimento.

Percebe-se que a jurisprudência aceita o argumento do Fisco no sentido de que seria “abusivo” operações resultarem em redução da carga tributária, ainda que permitidas perante o Direito Privado; sob a perspectiva do Direito Tributário, entretanto, tratar-se-ia de abuso de

²⁶² BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-96142. Processo 13807.001180/98-45. Relator Mário Junqueira Franco Junior, 23 maio 2007.

²⁶³ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 202-15.765. Processo 16327.002308/2001-36. Relator Jorge Freire, 14 set. 2004.

²⁶⁴ BRASIL. CARF. (3ª Câmara/2ª Turma). Acórdão nº 2202-002.732. Processo 13855.721131/201267. Relator Leonardo Henrique Pires Lopes, 10 fev. 2015.

²⁶⁵ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (1ª Turma Especial). Acórdão nº 2801-003.598. Processo 13827.000310/2008-18. Relator Paulo Roberto Cortez, 25 maio 2006.

²⁶⁶ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-95.552. Processo 10882.002039/2003-98. Relator Paulo Roberto Cortez, 25 maio 2006.

formas ou de direito. Então mesmo diante da ausência de previsão perante o Direito Tributário utiliza-se a teoria do abuso das formas e do direito como critério caracterização da Elusão fiscal e consequentemente invalidação do planejamento tributário.

Análise probatória e caracterização da simulação

A prova da simulação perante a jurisprudência administrativa federal normalmente é efetivada por presunção relativa, de forma indireta e por inferência, baseada em indícios que são colhidos no contexto no qual o ato ou negócio foi executado. Para fim de ilustração, traz-se à baila o Ac. 01-06015 de 2008:

A prova por presunção pode assegurar ao julgador a certeza necessária para proferir sua decisão, desde que fundada num conjunto de indícios graves, precisos e convergentes. Esses fatos circunstanciais considerados isoladamente podem não alcançar a certeza, mas, ao serem examinados em conjunto, podem levar a uma comprovação confiável da ocorrência do fato jurídico tributário²⁶⁷.

Ao analisar a jurisprudência administrativa, percebe-se que, ao desconsiderar atos e negócios jurídicos pelo critério da Simulação, são apontados alguns indícios que são utilizados com frequência nos acórdãos analisados, tais como a) o curto espaço temporal entre as operações; b) a existência de acordo simulatório em documento firmados pelas partes envolvidas; c) a neutralização ou desmanches dos efeitos do ato simulado; d) interposição de pessoas; e) participação de pessoas vinculadas; e f) a ausência de propósito negocial ou ausência de motivação extratributária.

O curto espaço temporal entre as operações

Geralmente atos e negócios jurídicos realizados em curto espaço de tempo chamam a atenção do julgador em análise sobre a validade de planejamentos tributários. Ao entender do CARF, operações efetuadas em curto período de tempo geralmente vem acompanhada de unidade de propósito.

Geralmente o entabulamento de negócios jurídicos em curto espaço de tempo por si só é considerado indício de simulação, porém quando tal indício é encontrado em conjunto com outros indícios, provavelmente à visão da segunda fase da jurisprudência será considerada caracteriza a simulação.

Caso típico é a operação denominada “casa e separa”, geralmente atrelada a dois ou mais conjuntos de atos e negócios jurídicos. Em determinada data as partes se associam, sob alegação de empreendimento econômico, e dias depois, ou até mesmo horas depois, encerram a sociedade, sem qualquer alteração conjuntural. Alguns acórdãos nesse sentido são o Ac.

²⁶⁷ BRASIL. CSRF. (1ª Câmara). Acórdão nº 2202-002.732. Relator Marcos Vinicius Neder de Lima, 14 out. 2008.

108-08603 de novembro de 2005²⁶⁸, o Ac. 104-21497 de 2006²⁶⁹, o Ac. 106-17149 de 2008²⁷⁰ e o Ac. 1301-00810 de 2012²⁷¹.

Para ilustrar, veja-se o Ac. 103-23.441 de 2008²⁷²:

Ementa: DESPESAS COM ÁGIO. CARACTERIZADA SIMULAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. PROVAS.

É indedutível as despesas com ágio quando provado nos autos que as mesmas foram levadas a efeito a partir da prática de simulação através de negócio jurídico que aparenta transferir direitos a pessoa diversa daquela à qual realmente se transmitem. [...] SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. O fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc, não retira a possibilidade da operação em causa se enquadrar como simulação, isso porque faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos.

Afinal, simulação é a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos) de declaração de vontade. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de um outro ilícito.

[...] se enquadra perfeitamente ao presente processo e fornece mais outra prova da existência da simulação. Ao criar a Berneck Madeiras Ltda, o objetivo desejado da recorrente era o de simplesmente pagar menos tributos. Aproveitar-se da amortização do ágio que a operação simulada propiciou. Nem ao menos foi justificada a criação daquela com objetivos comezinhos, tais como redução de custos, ganho de eficiência empresarial, etc. **Entretanto, foi necessária a realização de atos paralelos, primeiro de neutralização dos efeitos do praticado ostensivamente e no fechamento da simulação, um ato de total desfazimento da operação simulada-, a incorporação, quarenta dias depois.**

A operação denominada “casa e separa” são invalidadas com frequência perante o Tribunal Administrativo. Para ilustrar, apresenta-se o caso KLABIN S.A, julgado pelo CARF em 28 de janeiro de 2010 em acórdão 1401-00155, com a seguinte ementa:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO

A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas *step transactions*. Assim, negócio jurídico sem causa não pode ser caracterizado como negócio jurídico indireto. O fato gerador

²⁶⁸ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 108-08.603. Processo 10882.003600/2002-75. Relator Nelson Lósso Filho, 11 nov. 2005.

²⁶⁹ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão 104-21497. Processo 11080.008021/2004-89. Relator(a) Maria Helena Cotta Cardozo, 23 mar. 2006.

²⁷⁰ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 106-17149. Processo 18471.001589/2006-86. Relatora Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, 05 nov. 2008.

²⁷¹ BRASIL. CARF. (3ª Câmara/1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO). Acórdão nº 1301-00810. Processo 19515.001898/2007-46. Relator Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, 01 fev. 2012.

²⁷² BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 103-23.441. Processo 10980.009452/2006-18. Relator Paulo Jacinto do Nascimento, 17 abr. 2008.

decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes.

SIMULAÇÃO

A subscrição de novas ações de uma sociedade anônima, com a sua integralização em dinheiro e registro de ágio, para subsequente retirada da sociedade da sócia originária, com resgate das ações para guarda e posterior cancelamento caracteriza simulação de venda da participação societária.

Essa clássica operação é comumente utilizada nos casos em que há subscrição de novas ações de uma sociedade anônima, com a sua integralização em dinheiro e registro de ágio, para subsequente retirada da sociedade da sócia originária, com resgate das ações para guarda e posterior cancelamento. De acordo com o julgamento, que manteve a autuação com aplicação de multa parcial, restou caracterizada a simulação de venda da participação societária.

Vários são os julgados pelo CARF que suscitam a matéria em operações denominadas “casa e separa”. Percebe-se que, durante a primeira fase, os autos eram cancelados, porém, já durante a segunda fase da jurisprudência, praticamente todos os Autos de Infração e Imposição de Multa (AIIMs) foram mantidos:

- Acórdão 106-09343²⁷³: (AIIM cancelado) 1997.
- Acórdão 101-93704²⁷⁴: (AIIM cancelado) 2001.
- Acórdão 101-94340²⁷⁵: (AIIM cancelado) 2003.
- Acórdão 101-94771²⁷⁶: (AIIM mantido) 2004.
- Acórdão 101-95018²⁷⁷: (AIIM mantido) 2005 (ausência de *business purpose*).
- Acórdão 108-08603²⁷⁸: (AIIM mantido) 2005.

²⁷³ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 106-09343. Processo 13884.000029/95-33. Relator Genésio Deschamps, 18 set. 1997.

²⁷⁴ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-93704. Processo 11075.000547/00-02. Relator Sandra Maria Faroni, 06 dez. 2001.

²⁷⁵ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-94340. Processo 11080.008088/2001-71. Relator Valmir Sandri, 09 set. 2003.

²⁷⁶ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-94771. Processo 10935.001212/2003-78. Relator Valmir Sandri, 11 nov. 2004.

²⁷⁷ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-95018. Processo 11080.007081/2002-12. Relator Valmir Sandri, 15 jun. 2005.

²⁷⁸ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 108-08.603. Processo 10882.003600/2002-75. Relator Nelson Lósso Filho, 11 nov. 2005.

- Acórdão 104-21675²⁷⁹: (AIIM mantido) 2006 (ausência de *business purpose*).
- Acórdão 101-95818²⁸⁰: (AIIM mantido) 2006 (simulação).
- Acórdão 101-95.537²⁸¹: (AIIM mantido) 2006.
- Acórdão 101-95.552²⁸²: (AIIM mantido) 2006.
- Acórdão 104-21497²⁸³: (AIIM mantido) 2006.
- Acórdão 104-22250²⁸⁴: (AIIM mantido) 2007 (simulação).
- Acórdão 101-96087²⁸⁵: (AIIM mantido) 2007.
- Acórdão 01-06.015²⁸⁶: (AIIM cancelado) 2008.
- Acórdão 220201217²⁸⁷: (AIIM mantido) 2011.
- Acórdão 130100810²⁸⁸: (AIIM mantido) 2012.
- Acórdão 1302.001.330²⁸⁹ (AIIM mantido) 2014.

Percebe-se que até o ano de 2003 era comum o CARF anular autuações de operações denominadas “casa e separa”. Porém, de 2003 em diante, é perceptível que esse tipo de operação raramente teve autuação cancelada. Durante a segunda fase jurisprudencial, a partir

²⁷⁹ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 104-21.675. Processo 11080.008017/2004-11. Relator Nelson Mallmann, 22 jun. 2006.

²⁸⁰ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-95818. Processo 10680.002856/2005-84. Relator Sebastião Rodrigues Cabral, 19 out. 2006.

²⁸¹ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-95.537. Processo 11065.001589/2004-67. Relatora Sandra Maria Faroni, 24 maio 2006.

²⁸² BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-95.552. Processo 10882.002039/2003-98. Relator Paulo Roberto Cortez, 25 maio 2006.

²⁸³ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão 104-21497. Processo 11080.008021/2004-89. Relator(a) Maria Helena Cotta Cardozo, 23 mar. 2006.

²⁸⁴ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 104-22.250. Processo 11040.000377/2005-21. EMENTA. Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. Relator Pedro Paulo Pereira Barbosa, 01 mar. 2007.

²⁸⁵ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-96.087. Processo 10940.002633/2004-28. Relator Mário Junqueira Franco Junior, 29 mar. 2007.

²⁸⁶ BRASIL. CSRF. (1ª Câmara). Acórdão nº 2202-002.732. Relator Marcos Vinicius Neder de Lima, 14 out. 2008.

²⁸⁷ BRASIL. CARF. 2ª Câmara/2ª Turma. Acórdão nº 220201217. Processo 10380.723317/2009-91. Relator Nelson Mallmann, 07 jun. 2011.

²⁸⁸ BRASIL. CARF. (3ª Câmara/1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO). Acórdão nº 1301-00810. Processo 19515.001898/2007-46. Relator Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, 01 fev. 2012.

²⁸⁹ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (3ª Câmara/2ª Turma). Acórdão nº 220201217. Processo 11080.730002/2011-61. Relator Guilherme Pollastri Gomes da Silva, 11 mar. 2004.

de 2003 quase todos os julgados do CARF mantiveram a autuação em operações casa separa com fundamento de que houve simulação. Outrossim há argumentação de que a causa ou o motivo da operação não era justificável.

Interposição simulada de pessoas

A interposição simulada de pessoa geralmente possui 3 (três) sujeitos: *o interponente, a interposta pessoa e o terceiro contraente.*

Típico caso em que é contestada a interposição simulada de pessoa consta na análise do caso do Ac. 108-09550 de 2008²⁹⁰, que cuidou de transferência de mercadorias para empresa que de fato não existia, para acobertar a venda de estoque livre da incidência de tributo.

Outro assunto recorrente perante a jurisprudência administrativa refere-se à utilização das “empresas-veículos” para a dedução fiscal do ágio gerado na operação de aquisição de participações societárias. As autuações alegam que o uso dessas empresas tem o propósito apenas de proporcionar a transferência do ágio e dedução fiscal do respectivo valor. A exemplo, citam-se o Ac. 103-23290 de 2007²⁹¹, o Ac. 103-23441 de 2008²⁹², e o Ac.101-96724 de 2008²⁹³. A título ilustrativo, veja-se o Ac. 103-23290 de 2007:

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora.

Participação de pessoas vinculadas

A simulação é caracterizada pelo conluio das partes de um negócio jurídico com intuito de enganar um terceiro e obter efeito diverso daquele que o negócio aparenta conferir. É comum que o negócio simulado apresente partes pertencentes a um mesmo grupo

²⁹⁰ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 108-09.550. Processo 10930.003962/2004-13. Relatora Karem Jureidini Dias, 04 mar. 2008.

²⁹¹ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 103-23290. Processo 18471.001782/2005-36. Relator Aloysio José Percínio da Silva, 05 dez. 2007.

²⁹² BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 103-23441. Processo 10980.009452/2006-18. Relator Paulo Jacinto do Nascimento, 17 abr. 2008.

²⁹³ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-96724. Data da Sessão 28/05/2008. Relatora Sandra Maria Faroni, 17 abr. 2008.

econômico, familiar ou que tenha maior proximidade.

Para ilustração, traz-se à baila o Ac. 303-32460 de 2005²⁹⁴, que considerou simulado o desmembramento de empresa para manter a tributação no Simples, tornando-se indício de simulação. No caso, a autuada foi considerada uma extensão da empresa INDUSTRIAL DE MÓVEIS GROBE LTDA., fato este evidenciado pelo local de suas instalações, pelo parentesco existente entre seus proprietários, pela franquia de gastos com água, luz e telefone, pelo fato de suas atividades estarem voltadas quase que exclusivamente para o atendimento das demandas daquela, bem como pelo fato de os proprietários da impugnante receberem valores a título de honorários em comum.

No Ac. 107-08326 de 2005²⁹⁵, foi verificado uso gratuito de funcionários e instalações de uma empresa pela outra. Tais indícios foram utilizados como argumentos para a configuração da simulação.

4.4 Planejamento tributário: panorama e análise crítica da jurisprudência atual

Percebe-se que a jurisprudência administrativa brasileira contemporânea amplia o conceito de “simulação” e com frequência utiliza critérios de caracterização de Elusão fiscal advindos de sistemas normativos estrangeiros, tais como os institutos da ausência de propósito negocial e do abuso do direito e das formas, que não possuem positivação perante o Direito Tributário brasileiro. A utilização desses institutos, em especial da doutrina do *business purpose*, é alvo de críticas pela doutrina.

Dentre os critérios e/ou fundamentos que invalidam os planejamentos tributários que possuem positivação no sistema normativo tributário brasileiro, há dois, ambos no CTN: do parágrafo único do art. 116, a previsão da simulação; do inciso VII do art. 149, a permissão para que a Administração efetue ou revise o lançamento em casos que restar comprovado o dolo, a fraude ou a simulação. Eis as tipificações nucleares que fundamentam a estruturação da Elusão no sistema normativo brasileiro.

No entanto, conforme apontado no tópico anterior, a jurisprudência administrativa vem efetuando o controle da “causa” como limitação do direito de economizar tributos por via do

²⁹⁴ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 303-32460. Processo 10925.000810/00-61. Relator Sílvio Marcos Barcelos Fiuza, 19 out. 2005.

²⁹⁵ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 107-08326. Processo 13808.000058/97-33. Relator Luiz Martins Valero, 09 nov. 2005.

planejamento tributário.

Em alguns casos apontados no tópico anterior, percebe-se que a simulação é apresentada como um “verniz” para a aplicação da teoria do “*business purpose*”, ou seja, o sentido do termo simulação é ampliado em decisões administrativas, com o intuito de incluir limitações que não foram positivadas no sistema normativo tributário brasileiro.

É mister ressaltar que as teorias do *business purpose*, abuso do direito, abuso das formas, motivação extratributária e controle da presença como ato normal de gestão são vícios que não foram recepcionados pelo ordenamento tributário brasileiro, e por tal motivo não podem ser utilizados como critérios ou fundamentações para invalidar atos e negócios jurídicos efetuados com o fim de planejamento tributário.

Pelo contrário, a teoria do propósito negocial e do abuso de forma foram expressamente rejeitados pelo Congresso Nacional por duas vezes. Primeiro, na ocasião da apreciação da MP nº 66 de 2002, que continha no parágrafo primeiro do art. 14º o seguinte: “Para a desconsideração do ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma”.

Igualmente, a MP 685/15, rejeitada pelo Congresso Nacional, previa nos incisos do art. 7º que o contribuinte deveria notificar a Receita Federal caso efetuasse planejamento tributário cujo ato ou negócio jurídico praticado não possuísse razões extratributárias relevantes, bem como os negócios adotados com forma “não usual” que utilizasse o negócio jurídico indireto.

Percebe-se que por duas vezes a teoria do propósito negocial ou a necessidade de motivo extratributário para fins de caracterização da Elusão fiscal foi rejeitada pelo Congresso Nacional brasileiro. Outrossim, a teoria do abuso das formas foi expressamente rejeitada pelo Poder Legislativo em votação referente à MP nº 66/2002.

Em que pese a rejeição expressa da tentativa de inclusão da teoria do *business purpose* ou do propósito negocial no sistema normativo tributário brasileiro, é comum encontrar decisões do CARF utilizando a mesma teoria para a caracterização da Elusão fiscal, para ilustrar aponta-se o Ac. 1402-001.404 de 2013²⁹⁶, que afastou a caracterização da simulação, porém invalidou o planejamento tributário com base na teoria do propósito negocial:

Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de Direito Privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele

²⁹⁶ BRASIL. CARF. (4ª Câmara/2ª Turma Ordinária). Acórdão nº 1402-001.404. Processo 11020.724809/2011-70. Relator Paulo Roberto Cortez, 09 jul. 2013.

escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.

Apesar da alegação de que não houve simulação, identificou-se que não houve o propósito negocial:

A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, quando ausente o propósito negocial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a antecipação de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A operação levada a termo nesses moldes deve ser desconsiderada para fins tributários.

Percebe-se que na maioria dos julgados o que tem ocorrido é a ampliação do conceito de simulação. A título ilustrativo, traz-se o Ac. nº 103-23.290 de 2007:

Da descrição dos fatos e elementos de prova constantes dos autos bem se percebe a ausência de qualquer propósito negocial ou societário na incorporação realizada, restando caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio para a incorporadora, apenas com o fim almejado de redução do ganho tributável resultante da venda dos estabelecimentos ao CARREFOUR. A meu ver, o caso concreto deveria ser enquadrado como simulação, acompanhada da aplicação de multa qualificada. Entretanto, a autoridade fiscal impôs apenas a multa ordinária de 75%²⁹⁷.

Ressalta-se que o conceito de simulação deve estar vinculado ao que consta no Código Civil. Percebe-se que existe uma deficiência conceitual da simulação para fins da caracterização da Elisão fiscal no direito tributário brasileiro, pois quando o conceito de simulação é inserido no debate sobre os limites da Elisão fiscal, o tema possui contornos mais complexos.

No entanto, ao que parece, a posição mais correta é a que defende que o conceito de simulação não pode ser utilizado para “acobertar” ou ainda para ser distorcido para o fim de atingir e moldar os limites da Elisão fiscal, como vem ocorrendo em decisões do CARF com frequência, utilizam o termo simulação quando o verdadeiro embasamento para caracterizar e invalidar o planejamento tributário seria a pura aplicação da teoria do “*business purpose*”, de origem predominantemente norte-americana.

Ressalta-se que a prática de atos e negócios jurídicos com a única intenção de economizar tributos não é sinônimo de simulação. Esta última vem sendo utilizada de forma distorcida para a aplicar a teoria do propósito negocial como condição *sine qua non* para a validade do planejamento tributário, no entanto essa mesma teoria foi rejeitada pelo Congresso Nacional por duas vezes.

O Direito Tributário brasileiro tem o princípio da Legalidade como um dos principais fundamentos que o estruturam. O aplicador do direito em esfera administrativa não pode

²⁹⁷ BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 103-23290. Processo 18471.001782/2005-36. Relator Aloysio José Percínio da Silva, 05 dez. 2007.

impor o direito aplicando uma teoria que não foi autorizada pelo povo via parlamentares a fim de cobrança de tributo.

Caso se aceite o contrário, estaremos abrindo espaço para decisões arbitrárias ignorando a própria vontade do legislador, fazendo prevalecer o desrespeito da estrutura normativa constitucional tributária, o que atinge diretamente os ideais de Segurança jurídica.

O receio do contribuinte que sucumbe em processo administrativo quanto à validade de seu planejamento tributário acaba provocando a “desjudicialização do planejamento tributário”, termo utilizado por Luís Eduardo Schoueri²⁹⁸.

A partir do ano de 2000, têm sido frequentes os programas de parcelamento oferecidos no âmbito federal, acompanhados de reduções substanciais de penalidades e encargos financeiros²⁹⁹.

O parcelamento pressupõe a condição de desistência de todos os eventuais recursos administrativos e judiciais em trâmite. Percebe-se que, muitas vezes, a aderência ao Refis não é questão de opção, mas sim a única alternativa viável, uma vez que, diante das corriqueiras multas de 150% e, ainda, atualizadas e com a incidência de juros, o empresário tem ciência de que se vier a ser frustrada a sua expectativa, terá diante de si uma exigência que poderá o levar à insolvência, que em muitos casos atingirá seu patrimônio pessoal. Por tal motivo, o contribuinte acaba optando por pagar o débito de forma parcelada em longa jornada. Além disso, o contribuinte sucumbente, encerrada a esfera administrativa, será executado em sede de execução fiscal e deverá garantir o juízo para que o mérito da matéria seja analisado, bem como muitos contribuintes necessitam de certidão negativa que são essenciais para muitas atividades. Diante de tais circunstâncias, o contribuinte acaba por ter o Refis como única opção viável.

Diante do contexto, percebe-se o desincentivo para o contribuinte à discussão da matéria pertinente ao planejamento tributário perante o Poder Judiciário. É perceptível que, nos casos em que o CARF atua ilegalmente como legislador, utilizando a teoria do propósito negocial como critério para caracterização de Elusão fiscal, o número de casos a respeito do tema que são levados ao Poder Judiciário é irrisório. Na maioria dos casos, o contribuinte que sucumbente em âmbito administrativo prefere renunciar aos recursos litigiosos e parcelar o débito com redução substancial de multa.

²⁹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 232, 2015, p. 103-115.

²⁹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Aspectos controvertidos na adesão do programa de parcelamento especial com vistas à obtenção de regularidade fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 178. São Paulo: Dialética, 2010, p. 131-132.

O Poder Judiciário, a que caberia impor limites à atuação do Poder Executivo conforme o sistema positivado, é mantido distante do tema. A ausência de casos levados ao Poder Judiciário, por sua vez, é combustível para a manutenção dessa prática de utilizar critérios que caracterizam a Elusão fiscal mesmo na ausência de sua positivação, pois traz insegurança ao contribuinte quanto ao possível resultado da lide, servindo como reforço para não questionar o critério do propósito negocial para invalidação do planejamento tributário³⁰⁰.

A questão da flexibilização do princípio da Legalidade é debatida perante a doutrina brasileira. Percebe-se que, durante o debate sobre os limites à realização de planejamentos tributários, tem surgido o argumento de que o princípio da Capacidade Contributiva ou a Solidariedade poderiam ser utilizadas para fundamentar a criação de obrigações tributárias e que o papel da Legalidade seria irrelevante para o debate acerca do planejamento tributário. Nesse sentido, seria possível a criação de deveres jurídico-tributários de contribuir com a arrecadação estatal em decorrência dos valores constitucionais da Solidariedade e da Capacidade Contributiva. Destacam-se alguns trechos do posicionamento adotado por Marco Aurélio Greco, um dos maiores doutrinadores brasileiros que tratam do assunto:

Por outro lado, existe também **a norma geral inclusiva (que estabelece que, embora não previsto especificamente, o caso deve ser considerado dentro da incidência) consistente no denominado princípio da Capacidade Contributiva**. Vale dizer, apesar de não estar expressamente previsto o caso, mas por manifestar Capacidade Contributiva tributada pela lei, então, estará alcançado pela incidência tributária, pois a lei – em última análise – visa captar tais manifestações, pois este é o parâmetro de rateio do custo do Estado.

[...] O princípio passa a ter o papel de iluminar a interpretação, enriquecê-la, de modo a assegurar a maior eficácia possível aos preceitos existentes; desta perspectiva, a Capacidade Contributiva passa a ter uma eficácia positiva na aplicação do ordenamento.

[...] Tal como formulado o dispositivo, o princípio dirige-se também para o aplicador, e no processo de interpretação servirá de critério iluminador do alcance concreto que a lei posta apresente. Desta ótica, se existe Capacidade Contributiva captada pela lei tributária, ela tem de ser alcançada até onde for detectada; ou seja, o princípio funciona como um vetor do alcance da legislação. Em outras palavras, **a lei tributária alcança o que obviamente prevê, mas não apenas isto; alcança também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva**³⁰¹. (Grifos nossos).

No mesmo sentido, o autor defende:

Na medida em que a lei qualificou determinada manifestação de capacidade contributiva como pressuposto de incidência de um tributo, só haverá isonomia tributária se todos aqueles que se encontrarem na mesma condição tiverem de suportar a mesma carga fiscal. Se, apesar de existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, um contribuinte puder se furtar do imposto (ainda que lícitamente), esta atitude estará comprometendo a igualdade, que tem dignidade e

³⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 232, 2015, p. 103-115.

³⁰¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 188; 345.

relevância até mesmo maiores que a proteção à propriedade (CF, art. 5º)³⁰².

Para parte da doutrina, a necessidade de uma “atividade criativa” na interpretação e as dificuldades inerentes ao uso da linguagem gerariam como consequência a necessidade de se adotar a flexibilização da Legalidade. Tal posição contemporânea é denominada por “flexibilização da Legalidade” ou a “deslegalização” do Direito Tributário, na medida em que a compreensão da sociedade contemporânea com grande número de inovações em curto período de tempo leva à necessidade de mitigação o princípio da Legalidade³⁰³.

Ocorre que tal relativização do princípio da Legalidade, deve ser vista com cautela. A qualificação dos fatos para fins da resolução do conflito não é uma atividade segredada da interpretação jurídica a ser atribuída à lei, que poderia ser isolada, sem a interferência das funções atribuídas pela Constituição à Legalidade e à Capacidade Contributiva³⁰⁴.

Partindo da premissa da “positivação” da Capacidade Contributiva e da Solidariedade para fins de requalificação do fato, afasta-se da Legalidade em seu sentido de vinculação ao texto e se aceita um grau de discricionariedade por parte da autoridade fiscal e/ou ao intérprete que gera consequências diretas ao debate sobre planejamento tributário. A partir dessa premissa passa-se a legitimar o julgador, seja ele em processo administrativo ou judicial, com legítima discricionariedade para julgar conforme bem entender.

No entanto, a mitigação da positivação no sistema normativo brasileiro, que possui a sistematização fundada no sistema *civil law*, baseada em lei, diferentemente do que ocorre no *common law*, é sinônimo de retrocesso. Se o intérprete não se vê limitado pelo sentido preliminar do texto, qual a garantia concedida pela lei, no sentido de direito positivado? Tal entendimento poderia levar ao retrocesso de se entender que o legislador produz formulações ou disposições (mas não normas), enquanto o intérprete (como o juiz), ao adscrever e atribuir significado a essas formulações, seria o verdadeiro criador das normas. Com isso, não é possível dizer que o juiz está submetido à norma, já que ele mesmo é o criador dela. Essa construção, contudo, levaria à ruína do ordenamento jurídico constitucional tributário posto³⁰⁵.

O princípio da Legalidade como limite ao exercício do poder de o Estado tributar não

³⁰² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 218.

³⁰³ BIANCO, João Francisco. Segurança jurídica e o princípio da Legalidade no Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 19. São Paulo: Dialética, 2005, p. 16-23 (22); ROCHA, Sergio André. A deslegalização no Direito Tributário brasileiro contemporâneo: Segurança jurídica, Legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: ROCHA, Sergio André; e RIBEIRO, Ricardo Lodi (Coord.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 220-264 (230).

³⁰⁴ LEÃO, Martha. Da fábula à realidade: o planejamento tributário e o papel da Capacidade Contributiva e da Legalidade neste debate. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 45. São Paulo: IBDT, p. 322-339 (331).

³⁰⁵ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 63.

consta na Constituição Federal por acaso — é um direito fundamental que estrutura o sistema tributário brasileiro. Quanto maior for a intensidade da restrição dos direitos fundamentais de liberdade, de propriedade, e de igualdade, maior a exigência de “determinabilidade”. Diferentemente do que ocorre no Direito Privado (na área de contratos, por exemplo), perante o direito público, permite-se e adota-se um sistema de concreção, em que os termos serão definidos a partir da sua aplicação, como Boa-Fé, porque nesse caso se regula o próprio exercício da liberdade e não diretamente a sua limitação³⁰⁶.

A vontade do povo enquanto legitimamente representado pelo legislador caracteriza princípio basilar do Estado de direito, no qual os valores democráticos são representados pela participação dos cidadãos nas decisões que regem as suas vidas e a sociedade como um todo, e, principalmente, limitam seus direitos enquanto cidadãos livres.

A Constituição atribuiu funções distintas aos princípios da Legalidade, da Capacidade Contributiva e da Solidariedade. Portanto, diminuiu a discricionariedade do intérprete e do aplicador de afastar o sentido literal e original do texto da lei para a imposição de qualquer forma de tributação.

³⁰⁶ ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: GRUPPENMACHER, Betina (org.). **Direito Tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 61-79 (78).

CONCLUSÕES

O termo “planejamento tributário” por si só não significa a prática de atos lícitos ou ilícitos, mas apenas a ação de programar atos e negócios levando em consideração a economia de tributos.

Analisaram-se os limites do planejamento tributário a partir de uma hipótese específica, a da combinação de atos e negócios jurídicos, individualmente, lícitos e eficazes, porém cuja concatenação implica a construção de conceito de desconformidade com o ordenamento jurídico tributário, o que denominamos de Elusão fiscal.

O debate sobre planejamento tributário não é um debate sobre o tradicional e o progressista. Não é um debate sobre solidários *versus* não solidários ou entre o bom e o mau.

A Elisão é considerada como a economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos que, em conjunto ou isoladamente, são lícitos. A Evasão é considerada como a economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos que, em conjunto ou isoladamente, são ilícitos por meio de uma norma de natureza fiscal, em contrariedade manifestamente evidente ao consequente da norma tributária principal.

A Elusão é tratada como uma figura autônoma no estudo do planejamento tributário, como uma terminologia utilizada para qualificar as condutas dos sujeitos que, mediante a criação de um negócio jurídico lícito, buscam evitar de forma integral ou parcial a obrigação tributária, sem violação direta da lei, por uma espécie de contorno ao seu campo material de incidência, sendo por tal motivo uma violação indireta da lei.

A Elusão geralmente tem sua forma válida ou, ainda, tem sua estruturação lícita sob a perspectiva do direito civil. No entanto, ao ser analisada em âmbito do Direito Tributário, observa-se algum vício indireto, tal como “abuso de formas”, “fraude à lei” (aqui referente à fraude à lei como forma indireta de desrespeito de algum dispositivo), “ausência de propósito negocial”, dentre outros critérios ou fundamentação de caracterização da Elusão fiscal.

Os primeiros critérios para a configuração de um planejamento tributário lícito ou ilícito encontrados pela doutrina são o critério cronológico ou da ocorrência do fato gerador; o critério da finalidade dos atos praticados pelo contribuinte; o critério dos vícios de atos e negócios jurídicos e o critério do confronto com princípio. Com o passar do tempo, diante de atos de maior complexidade surgidos, esses critérios foram sendo modificados com novas regras, teorias e decisões a respeito do tema.

O ordenamento jurídico tributário possui autonomia de qualificação de negócios, nos contornos estabelecidos do Direito Tributário. Os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional permitem recepcionar a configuração trazida pelo Direito Privado ou aplicação diversa do conceito para fins fiscais.

Os princípios constitucionais em matéria tributária devem ser levados em consideração para estabelecer os limites entre o planejamento tributário lícito e o ilícito.

O princípio da Autonomia Privada deve ser considerado, porém há de ser limitado. O princípio da Legalidade deve ser observado com um maior rigor devido à sua relevante importância em tratamento de matéria tributária. A vedação à analogia permanece atrelada ao princípio da Legalidade no Direito Tributário, e o princípio da Legalidade está vinculado à legitimidade do próprio povo, que através do Congresso elaborou leis para dizer em que grau deve ser o limite da tributação.

O princípio da Capacidade Contributiva possui eficácia negativa, sendo uma limitação ao poder de tributar, limitação ao Estado, servindo como critério de verificação da inconstitucionalidade das leis instituidoras de impostos.

O direito tributário brasileiro não abre espaço para a interpretação econômica do Direito Tributário, até porque tal interpretação caracteriza a aplicação da analogia da lei tributária, violando o parágrafo primeiro do art. 108 do CTN e o inciso I do art. 150 da Constituição Federal, que menciona o princípio constitucional da estrita Legalidade. Justamente por esses motivos não é permitida a interpretação econômica perante o sistema normativo tributário brasileiro.

Não se justifica ao aplicador do direito, sob a alegação de interpretação econômica, desqualificar atos e negócios jurídicos com fundamento em interpretação que leve em conta os efeitos econômicos dos atos, sem lei que o permita. Da mesma forma, não se pode invalidar um planejamento tributário sob a alegação de que houve a Capacidade Contributiva, sem observar o regime jurídico tributário e a própria vontade do legislador. Deve-se rechaçar considerações econômicas que procuram aproximar, por analogia, fatos e situações hipotéticas que não estejam tipificadas para a incidência da tributação, sob a alegação de que houve manifestação da Capacidade Contributiva.

A respeito da necessidade de a conduta de requalificação de atos pelo Fisco depender de “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária” para caracterização da dissimulação, o parágrafo único do art. 116 do CTN não apresentou qualquer novidade à

ordem tributária brasileira. Assim é porque a interpretação conjunta dos artigos 109, 116 (incisos I e II) e 118 do CTN já autoriza à Administração Tributária a investigação e a qualificação da materialidade concreta subjacente aos atos e negócios jurídicos imbuídos por vícios que os invalidam. Esses últimos, porém, devem necessariamente ser vícios que estejam positivados perante o sistema normativo tributário brasileiro, não se admitindo criações ou importações de critérios caracterizadores da Elusão fiscal de sistemas normativos estrangeiros, sem que o legislador tenha permitido a utilização de tais critérios.

A definição de simulação e dissimulação não foram alteradas pelo ramo do Direito Tributário, o que implica dizer que tais institutos tenham sua definição pertencente ao Direito Privado. A simulação depreende-se em duas subdivisões: a) a denominada *simulação absoluta*: atos que aparentam ao mundo externo uma situação irreal, mas sem ocultação, sem esconder atos; e b) a chamada *simulação relativa*: atos que aparentam ao mundo externo uma situação irreal, mas de maneira oculta.

Ressalta-se a importância de distinguir o ato simulado e o ato dissimulado devido à previsão expressa no Código Civil de que, se o negócio jurídico dissimulado for válido na substância e na forma, subsistirá, diferentemente do negócio jurídico simulado, que por expressa previsão no Código Civil é nulo. O negócio jurídico simulado é nulo devido ao vício na vontade. Já o negócio jurídico dissimulado deve subsistir, caso seja válido em sua substância e forma.

O que se denomina na Alemanha como “abuso das formas” não é mais do que usar uma forma desprovida de “causa” para caracterização da Elusão. Pode-se dizer o mesmo da teoria do abuso do direito desenvolvida na França, que possui fundamento no ato normal de gestão e na simulação, ou seja, pressupõe a ausência de “causa”. O teste de finalidade negocial (*business purpose*) indica a própria ausência de causa. Por fim, a qualificação de fraude à lei encontrada no sistema normativo espanhol pressupõe a causa para a validação da operação em planejamento tributário.

As decisões administrativas brasileiras alteraram seus paradigmas, podendo-se fazer uma classificação em duas fases. Primeiro, havia a concepção de simulação em *sentido estrito*; após, em *sentido amplo*.

A primeira é caracterizada pela utilização do conceito de *simulação em sentido estrito*, cuja ocorrência dependeria da ocorrência de atos efetuados às escondidas pelos sujeitos que praticaram os atos, denotando divergência entre a vontade real e a vontade declarada.

Já na segunda fase, a partir de 2003, a *simulação era tida em sentido amplo*, são encontradas decisões que “controlam” a causa. Encontram-se decisões que indicam claramente a utilização de institutos que monitoram o controle sobre a causa para fins de planejamento tributário. Nessa fase, mesmo que os atos que foram efetuados sejam declarados ao Fisco, mesmo com o cumprimento integral das obrigações pactuadas em contrato, o planejamento poderia em tese ser invalidado com fundamento em medida atípica, estabelecida pelo ordenamento jurídico, porém não tipificada como regra, permanecendo no campo de princípios e teorias para uma suposta efetivação do sistema normativo.

A jurisprudência administrativa brasileira a partir da segunda fase até a presente data tem a tendência de ampliar o conceito de simulação e com frequência utiliza critérios de caracterização de Elusão fiscal advindos de sistemas normativos estrangeiros, tais como os institutos da ausência de propósito negocial (*business purpose*) e do abuso do direito e das formas, que não possuem positivação perante o Direito Tributário brasileiro.

Em alguns casos, a simulação é apresentada como um pretexto para a aplicação da teoria do “*business purpose*”, ou seja, o sentido do termo simulação é ampliado pelo Fisco com intuito de incluir limitações que não foram positivadas no sistema normativo tributário brasileiro. Muitas vezes, a teoria é aceita em decisões administrativas federais.

Pelo contrário, as teorias do propósito negocial e do abuso de formas foram expressamente rejeitadas pelo Congresso Nacional (MP 66/2002 e MP 685/15). Mesmo diante da ausência de positivação para a caracterização da Elusão fiscal pela teoria do propósito negocial, o Fisco e decisões administrativas continuam invalidando planejamentos tributários com argumento de ausência do propósito negocial.

O Fisco e o aplicador do direito em esfera administrativa não podem aplicar uma teoria que não foi autorizada pelo Congresso.

Caso se aceite o contrário, estar-se-á abrindo espaço para decisões arbitrárias, ignorando a própria vontade do legislador, fazendo prevalecer o desrespeito da estrutura normativa constitucional tributária, o que atinge diretamente os ideais de segurança jurídica.

A incorporação de critérios de caracterização de Elusão fiscal estrangeiros ao ordenamento pátrio, sem a devida cautela, podem causar sérias inconsistências perante o direito constitucional tributário brasileiro. Percebe-se que constam em jurisprudência administrativa brasileira decisões utilizando o critério de abuso das formas de origem alemã. No entanto, ressalta-se que na Alemanha é permitida a tributação por analogia, o que é vedado

no Brasil.

Não existe lei que autorize a utilização da teoria do *business purpose* no Brasil. Por outro lado, a simulação permanece positivada como critério de caracterização da Elusão fiscal. Dessa forma, a ausência de motivo extratributário pode até ser considerado um indício para a qualificação do vício da simulação, porém, de forma isolada, a teoria do *business purpose* não pode ser considerada como um critério de caracterização de Elusão fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ABREU FILHO, José. **O negócio jurídico e sua teoria geral**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALVES, José Carlos Moreira. As figuras correlatas da Elisão fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 1. Belo Horizonte: Fórum, jan./fev. de 2003.

AMARAL, Francisco. **Direito civil**: introdução. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

AMARAL, Francisco. Os atos ilícitos. *In*: MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; FRANCIULLI NETTO, Domingos (Coord.). **O novo código civil**: estudos em homenagem ao Prof. Miguel Reali. São Paulo: LTr. 2003.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Planejamento tributário, consideração econômica da norma e aspectos da hermenêutica jurídica. *In*: ANDRADE, José Maria Arruda de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). **Planejamento tributário**. São Paulo: MP Editora, 2007.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no Direito Tributário brasileiro**: limites ao planejamento tributário. Orientador: Gerd Willi Rothmann. 2014. 364 p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

ANDRADE, Paulo Roberto. **Tributação de atos ilícitos e inválidos**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ASCARELLI, Tullio. **O negócio jurídico indirecto**. Lisboa: Jornal do Fôro, 1965.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

AURICCHIO, Alberto. **A simulação no negócio jurídico: premissas gerais**. Trad. Fernando Miranda. Coimbra: Coimbra, 1964

ÁVILA, Humberto Bergmann. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária segundo a mais recente jurisprudência alemã. *In*: GRUMPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito Tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos.

15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: uma teoria estrutural. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo *et al.* **Estudos de Direito Tributário**: em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann. [S. l.: s. n.], 2016.

AZEVEDO, Antonio Junqueira de. **Negócio jurídico**: existência, validade e eficácia. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária**: limites normativos. Tese (Livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: Perspectivas jurisprudenciais. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. (org.). **Grandes questões atuais de Direito Tributário**, v. 15. São Paulo: Dialética, 2010.

BARRETO JÚNIOR, Valter Pedrosa. **Planejamento tributário na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**: desafios de uma pesquisa empírica. Dissertação de mestrado, sob a orientação do Professor Eurico Marcos Diniz de Santi. Fundação Getúlio Vargas. 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BETTI, Emílio. **Teoria geral do negócio jurídico**. Campinas: Servenda, 2008.

BIANCO, João Francisco. Norma geral antielisão – aspectos relevantes. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

BIANCO, João Francisco. Segurança jurídica e o princípio da Legalidade no Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, vol. 19. São Paulo: Dialética, 2005.

BIFANO, Elidie Palma. O Planejamento Tributário Internacional e as Boas Práticas de Governança Corporativa nas Empresas. **Revista de Direito Tributário Internacional**, ano 2, n. 5, São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BOZZA, Fabio Piovezan. **Planejamento tributário e Autonomia Privada**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (3ª Câmara /1º Conselho). Acórdão 103-11865. Processo 11080.006232/89-87. Relator Dicler de Assunção, 05 dez. 1991.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 106-09343. Processo 13884.000029/95-33. Relator Genésio Deschamps, 18 set. 1997.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte). Acórdão nº 101-93.616. Processo 16327.002725/99-11. Relatora Sandra Maria Faroni, 20 set. 2001.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-93704. Processo 11075.000547/00-02. Relator Sandra Maria Faroni, 06 dez. 2001.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-94.127. Processo 16327.001715/2001-26. Relatora Sandra Maria Faroni, 28 fev. 2003.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 201-77.174. Processo 11080.009725/2001-26. Relator Antônio Mário de Abreu Pinto, 09 set. 2003.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-94340. Processo 11080.008088/2001-71. Relator Valmir Sandri, 09 set. 2003.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (3ª Câmara/2ª Turma). Acórdão nº 220201217. Processo 11080.730002/2011-61. Relator Guilherme Pollastri Gomes da Silva, 11 mar. 2004.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 202-15.765. Processo 16327.002308/2001-36. Relator Jorge Freire, 14 set. 2004.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-94771. Processo 10935.001212/2003-78. Relator Valmir Sandri, 11 nov. 2004.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-95018. Processo 11080.007081/2002-12. Relator Valmir Sandri, 15 jun. 2005.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-95.208. Processo 13971.001597/2003-25. Relator Mário Junqueira Franco Junior, 19 out. 2005.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 107-08326. Processo 13808.000058/97-33. Relator Luiz Martins Valero, 09 nov. 2005.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 108-08.603. Processo 10882.003600/2002-75. Relator Nelson Lósso Filho, 11 nov. 2005.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-95.537. Processo 11065.001589/2004-67. Relatora Sandra Maria Faroni, 24 maio 2006.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-95.552. Processo 10882.002039/2003-98. Relator Paulo Roberto Cortez, 25 maio 2006.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-95818. Processo 10680.002856/2005-84. Relator Sebastião Rodrigues Cabral, 19 out. 2006.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão 104-21497. Processo 11080.008021/2004-89. Relator(a) Maria Helena Cotta Cardozo, 23 mar. 2006.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. 1ª Turma Especial. Acórdão nº 2801-003.598. Processo 13827.000310/2008-18. Relator Paulo Roberto Cortez, 25 maio 2006.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 104-21.675. Processo 11080.008017/2004-11. Relator Nelson Mallmann, 22 jun. 2006.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-96.087. Processo 10940.002633/2004-28. Relator Mário Junqueira Franco Junior, 29 mar. 2007.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-96142. Processo 13807.001180/98-45. Relator Mário Junqueira Franco Junior, 23 maio 2007.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 103-23290. Processo 18471.001782/2005-36. Relator Aloysio José Percínio da Silva, 05 dez. 2007.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 108-09.550. Processo 10930.003962/2004-13. Relatora Karem Jureidini Dias, 04 mar. 2008.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 103-23.441. Processo 10980.009452/2006-18. Relator Paulo Jacinto do Nascimento, 17 abr. 2008.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 101-96724. Data da Sessão 28/05/2008. Relatora Sandra Maria Faroni, 17 abr. 2008.

BRASIL. ANTIGO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. (Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Acórdão nº 106-17149. Processo 18471.001589/2006-86. Relatora Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, 05 nov. 2008.

BRASIL. CARF. (4ª Câmara/1ª Turma). Acórdão nº 1401-000.155. Processo 19515.001895/2007-11. Relator Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, 28 jan. 2010.

BRASIL. CARF. (2ª Turma/Câmara Superior dos Recursos Fiscais). Acórdão nº 9202-01.194. Processo 18471.000214/2005-18. Relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, 19 out. 2010.

BRASIL. CARF. 2ª Câmara/2ª Turma. Acórdão nº 220201217. Processo 10380.723317/2009-91. Relator Nelson Mallmann, 07 jun. 2011.

BRASIL. CARF. (1ª Câmara/3ª Turma). Acórdão nº 1103-00501. Processo 10980.017128/2008-35. Relator José Sergio Gomes, 30 jun. 2011.

BRASIL. CARF. (3ª Câmara/1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO). Acórdão nº 1301-00810. Processo 19515.001898/2007-46. Relator Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, 01 fev. 2012.

BRASIL. CARF. (1ª Turma Especial). Acórdão nº 2801-002733. Processo 18471.001084/2006-11. Relator Marcelo Vasconcelos de Almeida, 17 out. 2012.

BRASIL. CARF. (3ª Câmara/2ª Turma). Acórdão nº 1302-001108. Processo 19515.005340/2009-00. Relator Marcio Rodrigo Frizzo, 11 jun. 2013.

BRASIL. CARF. (4ª Câmara/2ª Turma Ordinária). Acórdão nº 1402-001.404. Processo 11020.724809/201170. Relator Paulo Roberto Cortez, 09 jul. 2013.

BRASIL. CARF. (4ª Câmara/3ª Turma). Acórdão nº 3403-002.519. Processo 19515.001905/2004-67. Recurso voluntário, 22 out. 2013.

BRASIL. CARF. (2ª Câmara/2ª Turma). Acórdão nº 1202-001.076. Processo 16327.721663/2011-80. Relator Geraldo Valentim Neto, 04 dez. 2013.

BRASIL. CARF. (1ª Câmara/2ª Turma). Acórdão nº 1102-001006. Processo 13971.005209/2010-12. Relator Ricardo Marozzi Gregorio, 11 fev. 2014.

BRASIL. CARF. (1ª Câmara/2ª Turma). Acórdão nº 1102-001080. Processo 10980.727089/2012-64. Relator João Otavio Oppermann Thome, 09 abr. 2014.

BRASIL. CARF. (2ª Câmara/2ª Turma). Acórdão nº 2202-002.732. Processo 10380.726493/2010-18. Relator Antônio Lopo Martinez, 12 ago. 2014.

BRASIL. CARF. (3ª Câmara/2ª Turma). Acórdão nº 2202-002.732. Processo 13855.721131/201267. Relator Leonardo Henrique Pires Lopes, 10 fev. 2015.

BRITO, Edvaldo Pereira. Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

CAMBI, Eduardo. **A prova civil**: admissibilidade e relevância. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

CANOTILHO, Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do fato gerador – direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinaridade. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; COSTA-CORRÊA, André L.; FERNANDES, Edison Carlos; FLORA, Luis Antonio (org.). **CTN: 50 anos com eficácia de lei complementar (1967-2017)**. São Paulo: Fecomércio-SP, 2017.

COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. Os limites atuais do planejamento tributário (apreciação crítica da Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a “interpretação econômica do Direito Tributário” ou a chamada “norma geral antielisiva”). *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão fiscal**: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaio e pareceres de direito empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

CORRÊA, Alexandre Augusto de Castro. Abuso de direito (direito romano). *In*: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.) **Enciclopédia Saraiva do direito** – v. 2. São Paulo: Saraiva, 1977

COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado. *In*: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

COSTA, Alcides Jorge. **Contribuição ao estudo da obrigação tributária**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2003.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2003.

COURINHA, Gustavo Lopes. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003.

COURINHA, Gustavo Lopes. **A cláusula geral anti-abuso no Direito Tributário**. Coimbra: Almedina, 2009.

COZIAN, Maurice. **Les grands principes de la fiscalité des entreprises**. 4. ed. Paris: Litec,

1999.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. *In*: ROCHA, Valdir De Oliveira (Coord.). **Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998.

DINIZ, Maria Helena. Direitos fundamentais do contribuinte. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte**: pesquisas Tributárias - n. 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

DINIZ, Maria Helena. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 2004.

DINIZ, Maria Helena. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas. Barueri: Manole, 2007.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1977.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Elisão e Evasão fiscal. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Elisão e Evasão fiscal**: Cadernos de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária - CÉU, 1988. v. 13.

DWORKIN, Ronald Myles. **Taking rights seriously**. Cambridge Harvard: University Press, 1978.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Tradução: J. Baptista Machado. 10. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008.

FERRARA, Francesco. **A simulação dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 1939.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: Técnica, Decisão, Dominação. São Paulo: Atlas, 2003.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto. No Direito Tributário e à luz do novo Código Civil. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 48, nov./dez. 2010.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio Século XXI**: o dicionário da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Abuso de direito na Constituição de 1969. *In*: FRANÇA, Rubens Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito – v. 2**. São Paulo: Saraiva, 1977.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Direito Tributário**: teoria geral do tributo. Barueri: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007.

FERRI, Luigi. **La Autonomia Privada**. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1969.

FIGUEIRAS, Marco Simão. **MERCOSUL no contexto latino-americano**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.

FURLAN, Anderson. **Elisão fiscal**: reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual. Coimbra: Almedina, 2007.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GODOI, Marciano Seabra de. **A figura da fraude à lei tributária prevista no art. 116, parágrafo único do CTN**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 68. São Paulo: Dialética, 2001.

GODOI, Marciano Seabra de. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da Elisão fiscal no direito brasileiro – estudo de casos. *In*: YAMASHITA, Douglas (org.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: LEX, 2007.

GOMES, O. **Introdução ao direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

GRAU, Eros Roberto. **Conceitos indeterminados**: Justiça Tributária: direitos do Fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. I Congresso Internacional de Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. São Paulo: Max Limonad, 1988.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. São Paulo: Malheiros, 2007.

GRAUBERG, Tambet. **Anti-tax-avoidance Measure sand Their Compliance with Community Law**. Jurídica Internacional XVI, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Medidas Provisórias**. São Paulo: RT, 1991.

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

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário: nem tanto ao mar, nem tanto à terra. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**: 10º volume. São Paulo: Dialética, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário**: Elisão e Evasão fiscal. São Paulo: Dialética, 2006.

HANS, Kelsen. **Teoria pura do direito**. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

HENSEL, Albert. **Diritto tributario**. Milano: Giuffrè, 1956.

HÖHN, Ernest. Evasão do imposto e tributação segundo os princípios do estado de direito. *In*: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1994.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997.

HUCK, Hermes Marcelo. **Legalidade tributária e riscos sociais**. Rio de Janeiro: Revista Dialética de Direito Tributário, 2000.

LEÃO, Martha. Da fábula à realidade: o planejamento tributário e o papel da Capacidade Contributiva e da Legalidade neste debate. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 45. São Paulo: IBDT.

LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**. São Paulo: Malheiros, 2018.

LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da Legalidade – análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2008.

MALHERBE, Jacques. **Abuso de direito**: uma análise de direito comparado. São Paulo: Dialética, 2008. (Revista Direito Tributário Atual, n. 22, IBDT).

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

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. **Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: a Spanish Perspective – Part I**. Toronto: Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation, November 2002.

MARTINS, Alexandra Coelho. **A admissibilidade de uma cláusula geral anti-abuso em sede de IVA**. Coimbra: Almedina, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da Legalidade no Direito Tributário brasileiro. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Princípio da Legalidade**: caderno de Pesquisas Tributárias – n. 6. São Paulo: CEEU: Resenha Tributária, 1981.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de.

Aspectos controvertidos na adesão do programa de parcelamento especial com vistas à obtenção de regularidade fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 178. São Paulo: Dialética, 2010.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MIRAGEM, Bruno. **Abuso do direito**: proteção da confiança e limite ao exercício das prerrogativas jurídicas no Direito Privado. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldin. **A simulação no direito civil brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1980.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil - Parte Geral**, 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 4. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MÜLLER, Friedrich. **O novo paradigma do direito**: introdução à teoria e metódica estruturantes. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Edições Almedina S A, 2009.

NISHIOKA, Alexandre Naoki. **O abuso do direito no Código Tributário Nacional e no novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

NISHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento fiscal e Elusão tributária na constituição e gestão de sociedades**: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. Orientador: Heleno Taveira Torres. 2010. 225 p. Tese (Doutorado em Direito econômico e financeiro) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 76.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Elisão fiscal ante a Lei Complementar nº104. São Paulo: Dialética, 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A simulação no Código Tributário Nacional e na prática. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 23. São Paulo: Dialética, 2012.

ORLANDO GOMES. **Introdução ao direito civil**. 4. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1974.

PEREIRA, César A. Guimarães. A Elisão tributária e a Lei Complementar n. 104/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Planejamento tributário: Elisão e Evasão fiscal. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. v. 1. 2. ed. Belém: CEJUP, 1993.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Planejamento tributário e Evasão**. São Paulo: Dialética, 1995.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Os limites à interpretação das normas tributárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, São Paulo: IBDT/Dialética, 2010.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

PONTES, Helenilson Cunha. **Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2006.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Tomo IV. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

RAIMUNDI, Fabio. **Planejamento tributário**. [S. l.: s. n.], 2015. Disponível em: <https://pt.slideshare.net/PactumConsultoria/planejamento-tributario-restricoes-impostas-pela-mp-n-685>. Acesso em: 7 abr. 2020.

REIS, Élcio Fonseca. **O princípio da Boa-Fé e o planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e Elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

ROCHA, Sergio André. A deslegalização no Direito Tributário brasileiro contemporâneo: Segurança jurídica, Legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. *In*: ROCHA, Sergio André; e RIBEIRO, Ricardo Lodi (Coord.). **Legalidade e tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil**. v. 4 – Responsabilidade civil. 20. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2.002)- São Paulo: Saraiva, 2003.

ROLIM, João Dácio. Considerações sobre a norma antielisiva introduzida pela Lei Complementar 104/2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

ROLIM, João Dácio. **Normas antielisivas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2011.

ROSENBERG, Joshua. Tax Avoidance and Income Measurement. **Michigan Law Review**, n. 87, novembro de 1988.

ROTHMANN, Gerd Willi. **Temas fundamentais do Direito Tributário atual**. Belém: Cejup, 1983.

ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. Elisão e Evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Elisão e Evasão fiscal**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1988. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 13).

SALDANHA SANCHES, José Luís. **Os limites do planejamento fiscal**: substância e forma no Direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

SALVADOR CODERCH, Pablo; AZAGRA MALO, Albert; FERNÁNDEZ CRENDE, Antonio. **Autonomia Privada, fraude de ley e interpretación de los negocios jurídicos**. Working paper nº229. Universidade Pompeu Fabra. Barcelona, 2004.

SANTOS, Moacyr Amaral. **A prova judiciária no cível e comercial**. Parte geral. V.I. São Paulo: Dialética, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Distribuição disfarçada de lucro**. São Paulo: Dialética, 1996.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário – Elisão e Evasão fiscal – simulação – abuso de forma – interpretação econômica – negócio jurídico indireto – norma antielisiva. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues (coord). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 24. São Paulo: Dialética, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e as garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel freire; Gomes, Fabio Luiz e CATARINO, João Ricardo (org.). **Garantias dos contribuintes no sistema tributário**: homenagem a Diogo Leite Campos. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O refis e a desjudicialização do planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 232, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FREITAS, Rodrigo de. **Planejamento tributário e o “propósito negocial”**: mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 2001.

SOUZA, Hamilton Dias de Souza; FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 146, novembro de 2007

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, simulação, Elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TÔRRES, Heleno Taveira. O conceito constitucional de Autonomia Privada como poder normativo dos particulares e os limites da intervenção estatal. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos**. Barueri: Manole, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. Tributação e liberdade. *In*: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professo Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. *In*: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito Tributário, societário e a reforma da Lei das S/A – Vol. II: alterações das Leis n. 11.638/07 e n. 11.941/09**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: Elisão abusiva e Evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

URBAN, Renan Lucas Dutra. **Colisões entre regras e princípios, otimização e derrotabilidade: o caráter definitivo das regras**. 2017. 100 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2017.

VAZ, Paulo Cezar Rubisca; MIGUITA, Diego Aubin. Os limites e o futuro do planejamento tributário no Brasil em face da atuação das autoridades fiscais e da jurisprudência dos tribunais administrativos. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho (Coord.). **Direito Tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro**. São Paulo: Saraiva, 2013.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito civil: parte geral**. São Paulo: Atlas, 2003.

VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OCDE, UN and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital with particular reference to German treaty practice**. Londres: Kluwer Law International Ltd, 1997.

WALD, Arnaldo. Os métodos modernos de interpretação. **Revista de Direito Civil, Imobiliários, Agrário e Empresarial**, São Paulo, n. 31, p. 07-10, jan./mar. 1985.

WARD, David A *et al.* The business purpose test and abuse of rights. **British Tax Review**, Londres: Sweet & Maxwell, n. 2, 1985

XAVIER, Alberto. A Evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal. **Revista de Direito Público**, São Paulo, ano VI, n. 23, p. 236-253, jan./mar. 1973.

XAVIER, Alberto. Liberdade fiscal, simulação e fraude no Direito Tributário brasileiro. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano IV, n. 11-12, p. 284- 313, jan./jun. 1980.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e Evasão de Tributos**. São Paulo: Lex Editora, 2005.

YAMASHITA, Douglas. **Reflexos da fraude à lei e do abuso do direito no Código Civil de 2002 sobre a liberdade de economizar tributos**. 2005. 295 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

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

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário: fusão, cisão e incorporação**. Curitiba: Juruá, 2009.

ZILVETTI, Fernando Aurélio. Capacidade Contributiva e o mínimo existencial. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.