

LEONARDO AGUIRRA DE ANDRADE

ESTRUTURAÇÃO ELUSIVA DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS

NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Limites ao planejamento tributário

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

Orientador: Professor Doutor Gerd Willi Rothmann

Universidade de São Paulo

Faculdade de Direito

São Paulo

2014

LEONARDO AGUIRRA DE ANDRADE

ESTRUTURAÇÃO ELUSIVA DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS

NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Limites ao planejamento tributário

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo como exigência parcial para obtenção do Título de Mestre em Direito Tributário, junto ao Departamento de Direito Econômico Financeiro e Tributário.

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientador: Professor Doutor Gerd Willi Rothmann.

São Paulo

2014

Nome: ANDRADE, Leonardo Aguirra de.

Título: Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no Direito Tributário brasileiro:
Limites ao planejamento tributário

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo como exigência parcial para obtenção do Título de Mestre em Direito Tributário, junto ao Departamento de Direito Econômico Financeiro e Tributário.

APROVADO EM:

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço ao orientador desta pesquisa, Professor Dr. Gerd Willi Rothmann, pelas diretrizes iniciais e pelo auxílio na definição do escopo de estudo.

Agradeço também ao Professor Dr. Luís Eduardo Schoueri, pelas considerações apresentadas por ocasião da banca de qualificação de mestrado, que me ajudaram muito na construção dos cortes metodológicos finais deste trabalho.

Agradeço a Eduardo de Carvalho Borges pelas conversas cotidianas sobre o tema, ao longo da minha carreira profissional, que contribuíram bastante para o desenvolvimento da pesquisa e para reflexão crítica dos estudos doutrinários sobre o assunto.

Agradeço a minha esposa, Maria Clara Oliveira Ribeiro Troncoso, por toda paciência e por todo o seu amor.

Por fim, agradeço aos meus pais, cujo esforço e dedicação foram determinantes para que eu pudesse estar aqui hoje.

RESUMO

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no Direito Tributário brasileiro: limites ao planejamento tributário*. 2014. 364f. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

O presente estudo analisa os contornos da estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no Direito Tributário brasileiro. Inicialmente, busca-se definir o conceito de planejamento tributário, abordando as diferentes noções de elisão fiscal, elusão fiscal e evasão fiscal, bem como os critérios contemplados pela doutrina brasileira de Direito Tributário para distinguir as condutas oponíveis e inoponíveis ao Fisco. Para melhor compreensão dos limites da conduta elusiva, examinam-se os princípios constitucionais pertinentes à interpretação da lei tributária e à qualificação da materialidade tributável, as quais são estudadas com vistas à percepção da relação entre Direito Tributário e Direito Privado. Nessa seara, destacam-se os esforços para compreensão da importância dos artigos 109, 116, incisos I e I, e 118 do Código Tributário Nacional em matéria de aplicação da lei tributária, principalmente para entender as consequências da caracterização de determinados vícios ou defeitos, do ponto de vista formal e material, nos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes com objetivo de economia fiscal. Nesse particular, examinam-se as figuras da simulação, abuso do direito, fraude à lei e abuso de formas à luz da doutrina brasileira, a fim de verificar sua aplicabilidade em matéria de qualificação da materialidade tributável, bem como com a intenção de identificar pontos em comum entre elas. Analisa-se a pertinência da utilização do postulado da proporcionalidade como parâmetro de interpretação das regras e princípios aplicáveis à estruturação elusiva de atos e negócios realizados pelos contribuintes. Uma vez compreendido o cenário da doutrina brasileira, parte-se para o estudo das figuras do propósito negocial, abuso de formas, fraude à lei e abuso do direito, de acordo com as experiências do Direito estrangeiro, respectivamente, nos Estados Unidos, Alemanha, Espanha e França, igualmente, com o objetivo de encontrar pontos em comum entre tais figuras. Assim, testa-se o postulado da proporcionalidade como ferramenta de compreensão das referidas figuras de acordo com os

ordenamentos jurídicos dos respectivos países maternos. Feito esse estudo, busca-se refletir sobre a importação dos conceitos estrangeiros para fins de tratamento da elusão no Brasil, bem como sobre a necessidade da edição de uma norma geral antielusiva no Brasil. Por fim, são examinados os critérios e conceitos adotados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda para avaliar as condutas elusivas praticadas pelos contribuintes, à luz dos parâmetros selecionados ao longo do trabalho.

PALAVRAS CHAVE: Planejamento tributário – Elusão fiscal – Proporcionalidade

ABSTRACT

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Elusive Structuring of acts and transactions according to the Brazilian Tax Law: limits of tax planning*. 2014. 364f. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

This study examines the contours of the elusive structuring of acts and transactions according to the Brazilian Tax Law. Initially, it seeks to define the concept of tax planning, covering the different notions of tax avoidance, tax elusion and tax evasion, besides the criteria used by the Brazilian Tax Law doctrine to distinguish between conducts that may be or may be not enforceable against the Brazilian tax authorities. For a better understanding of the limits of an elusive conduct, this study examines the constitutional principles that are relevant to the interpretation of Tax Law and to the identification of taxable material facts, which are also analyzed in view of the relationship between Tax Law and Private Law. Regarding this subject, we highlight the efforts made to understand the importance of articles 109, 116, sections I and I, and 118 of the National Tax Code in regard to the enforcement of the Tax Law and, mainly, efforts made to understand the consequences of the characterization of certain formal or material defects or flaws in acts and transactions undertaken by taxpayers for the purpose of tax saving. In particular, we examine the discussions held by the Brazilian legal doctrine concerning simulation, *abuse of law*, *fraus legis* and *abuse of forms* in order to verify the applicability of those concepts to qualify taxable material facts and in order to identify similarities among them. This study also analyzes the appropriateness of using the postulate of proportionality as a parameter of interpretation of rules and principles applicable to the elusive structuring of acts and transactions conducted by taxpayers. Once the Brazilian doctrine is understood, we proceed to the study of the *business purpose test*, *abuse of forms*, *fraus legis* and *abuse of law*, respectively, according to the experiences in the United States, Germany, Spain and France. This analysis aims to find common ground between the referred figures.

Thus, we test the postulate of proportionality as a tool to understand these figures pursuant to the legal systems of their respective countries of origin. Once this analysis is concluded, we try to reflect on the adoption of foreign concepts for treating tax elusion in Brazil, as well as on the need of editing a national general rule to avoid tax elusion. Finally, we examine the criteria and concepts adopted by the Administrative Board of Tax Appeals of the Ministry of Finance for assessing the elusive behaviors practiced by taxpayers in the light of the parameters selected throughout this study.

KEY WORDS: Tax planning – Tax elusion – Proportionality

SUMÁRIO

ABREVIATURAS	11
INTRODUÇÃO.....	12
CAPÍTULO I.....	17
1.1. NOÇÕES GERAIS E FUNDAMENTOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	17
1.2. ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO: MAIS DO QUE UMA QUESTÃO TERMINOLÓGICA	21
1.3. CRITÉRIOS PARA CARACTERIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	33
1.3.1 Superação do critério cronológico.....	33
1.3.2. Avaliação da legitimidade dos atos e negócios realizados pelo contribuinte	37
1.3.2.1 Critério da ocorrência do fato gerador	39
1.3.2.2. Critério da finalidade dos atos praticados pelo contribuinte	39
1.3.2.3. Critério das imperfeições dos negócios e atos jurídicos.....	41
1.3.2.4. Critério do confronto com princípios constitucionais	44
1.4. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS PERTINENTES À CARACTERIZAÇÃO DA ELUSÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....	46
1.4.1. Princípio da legalidade.....	47
1.4.1.1. A impropriedade da noção de tipicidade fechada e a indeterminação conceitual.....	56
1.4.1.2. Vedação à analogia	59
1.4.2. Princípio da autonomia privada	64
1.4.3. Princípio da solidariedade social.....	71
1.4.4. Princípio da isonomia.....	73
1.4.5. Princípio da capacidade contributiva	75
1.4.6. Princípio da boa-fé.....	82
1.4.7. Princípios da razoabilidade e proporcionalidade.....	87
CAPÍTULO II	100
2.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE INTERPRETAÇÃO JURÍDICA	100
2.1.1. Relativização da ideia de elusão tributária como <i>tertium genus</i>	103
2.2. INTERPRETAÇÃO DE ACORDO COM OS LIMITES À POSTURA DO CONTRIBUINTE.....	107
2.3. INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA.....	114
2.3.1. Interpretação econômica e consideração econômica.....	116
2.4. A RELAÇÃO ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO	131
2.4.1. Conteúdo e alcance do artigo 109 do CTN	136
2.4.2. Conteúdo e alcance do artigo 118 do CTN	149
2.5. PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN.....	160
2.5.1. Divergência doutrinária.....	160
2.5.1.1. Norma antielisão	161

2.5.1.2.	Norma antielusão	165
2.5.2.	A atual irrelevância do parágrafo único do artigo 116 do CTN	169
2.6.	REQUALIFICAÇÃO DE CONDUTAS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	171
CAPÍTULO III.....		180
3.1.	VÍCIOS E DEFEITOS NOS ATOS E NEGÓCIOS	180
3.1.1.	Simulação e dissimulação	189
3.1.2.	Abuso do direito.....	196
3.1.2.1.	Teorias do abuso do direito.....	197
3.1.2.2.	Abuso do direito em matéria tributária	202
3.1.3.	Fraude à lei.....	213
3.1.4.	Abuso de formas	221
3.2.	NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO.....	229
3.3.	ESTRUTURAÇÃO ELUSIVA E OS CRITÉRIOS PARA SUA IDENTIFICAÇÃO	238
3.3.1.	A causa dos negócios jurídicos	239
3.3.1.1.	Causa, motivo e propósito negocial	246
3.3.2.	Proporcionalidade: necessidade, adequação e proporcionalidade estrito senso como critérios pertinentes à caracterização da elusão fiscal	254
CAPÍTULO IV.....		264
4.1.	CRITÉRIOS PARA O ESTUDO DOS MODELOS ESTRANGEIROS ANTIELUSIVOS	264
4.1.1.	Estados Unidos: prevalência da substância sobre a forma, propósito negocial e análise conjunta de operações	265
4.1.2.	Alemanha: abuso da estruturação jurídica	269
4.1.3.	Espanha: fraude à lei	274
4.1.4.	França: abuso do direito	278
4.2.	PONTOS EM COMUM AOS CRITÉRIOS ANTIELUSIVOS	282
4.3.	CRÍTICA À ADOÇÃO NO BRASIL DE CRITÉRIOS ANTIELUSIVOS ESTRANGEIROS	285
4.4.	SEGURANÇA JURÍDICA E O EQUÍVOCO NA POSITIVAÇÃO DA REPRESSÃO À ESTRUTURAÇÃO ELUSIVA	288
4.5.	CRITÉRIOS UTILIZADOS NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF.....	293
CONCLUSÃO		309
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....		333

ABREVIATURAS

CF/88 – Constituição Federal brasileira de 1988

CTN – Código Tributário Nacional brasileiro (Lei nº 5.172, de 25.10.1966)

CC/02 – Código Civil brasileiro de 2002 (Lei nº 10.406, de 10.01.2002)

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda

IFA – *Internacional Fiscal Association*

LGT – *Ley General Tributaria* espanhola

Art. - Artigo

INTRODUÇÃO

Pretende-se estudar os limites da eficácia do comportamento do contribuinte perante o Fisco, em situações em que se busca a redução ou postergação da tributação.

Especificamente, objetiva-se analisar o conjunto de atos praticados pelo contribuinte para reduzir ou postergar a carga tributária e que formal, individual e aparentemente são válidos e eficazes, mas cuja estruturação contraria, em alguma medida, o ordenamento jurídico brasileiro¹, seja em decorrência de um vício material na formação do seu conjunto, seja por violação aos limites materiais do direito à liberdade².

Considera-se que a composição ou a concatenação de atos e negócios jurídicos tende a criar maiores dificuldades para a verificação do verdadeiro conteúdo material do respectivo conjunto, o qual, ao diferir do conteúdo essencial de cada ato ou negócio jurídico que o compõe, deve ser examinado como um todo, e não apenas por suas partes individualmente.

Trata-se, portanto, do exame crítico dos critérios para definição da legitimidade³ (i) do conjunto de atos e negócios jurídicos estruturado em torno de um fim específico que, ao ser originado a partir de uma só fonte (mesmas partes) e para se atingir um só fim, caracteriza-se como “*negócio pluriformal*”⁴, bem como (ii) do agrupamento de negócios conexos e distintos entre si, objetivando a redução da carga tributária.

O presente estudo nasce do desconforto com o entendimento firmado em muitas decisões proferidas em tribunais administrativos fiscais brasileiros, sobre planejamento

¹ 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. 32.

² Acerca da violação aos limites axiológicos-materiais do direito de liberdade de contratar, confira-se BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: Licitude e Abuso do Direito*. Curitiba: Juruá, 2009, pp. 273-274.

³ Utiliza-se aqui a palavra legitimidade, ao invés de validade ou eficácia, a fim de não restringir a análise em questão ao mero exame de subsunção da conduta às regras que tratam dos limites à atuação do contribuinte. Pretende-se uma análise mais ampla com objetivo de identificar a conduta que é verdadeira, ou seja, que efetivamente existe da maneira como se expressa, bem como que apresenta coerência e compatibilidade entre essência e forma, não apenas de acordo com as regras jurídicas, mas também em observância aos princípios e postulados pertinentes.

tributário, fundamentado em premissas e institutos estrangeiros, importados para o Brasil de maneira pouca crítica. Enfoca-se, nessa seara, a jurisprudência do CARF, que se desenvolveu sem a preocupação quanto à utilização de critérios fundados em bases teóricas nacionais. Esse é um dos objetivos do presente trabalho, vale dizer, desenvolver um estudo acerca das estruturas elusivas à luz de fundamentos jurídicos nacionais, buscando-se analisar, de maneira crítica, o emprego dos institutos estrangeiros correlatos.

Portanto, o *problema* objeto desta pesquisa é a maneira pouco criteriosa que a Administração Fiscal brasileira trata os chamados *planejamentos tributários abusivos*⁵. Diante disso, intenta-se aprofundar o estudo das bases teóricas pertinentes a esse tratamento, a fim de sugerir, ao final, uma sistematização dos parâmetros utilizados para tanto, se a sua aplicação for compatível com o Direito Tributário brasileiro.

Apontados o objeto de estudo e o problema que enseja a respectiva pesquisa, passa-se a descrever os (demais) cortes metodológicos a serem contemplados no presente trabalho. Assim, de início, adota-se a premissa de que a utilização, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de meio lícito, na gestão de seus negócios, deve ser analisada, formal e materialmente, tanto sob à ótica das patologias⁶ dos negócios jurídicos, como sob o prisma da sua conformação com os princípios constitucionais informadores da liberdade de contratar, a fim de examinar a sua “*admissibilidade*” no âmbito tributário⁷.

Tomando de empréstimo os cortes metodológicos adotados por Marco Aurélio Greco, *não* serão analisados, neste trabalho, os seguintes atos:

(i) atos, típica e individualmente, ilícitos (contrários ao consequente de uma regra específica);

⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 163.

⁵ NETO, Luís Flávio. *Teorias do ‘Abuso’ no Planejamento Tributário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011, p.12.

⁶ Faz-se referência aqui às figuras que a doutrina brasileira do Direito Tributário tem relacionado com a elusão fiscal, quais sejam, simulação, abuso do direito, abuso de forma, fraude à lei, bem como aos critérios utilizados nesse sentido, tais como falta de propósito negocial e inexistência de causa do negócio jurídico, deixando de lado, por enquanto, a visão crítica quanto à sua aplicabilidade em matéria tributária no Brasil.

⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 34.

(ii) atos induzidos ou desejados, objeto de norma com “efeito indutor”⁸; e

(iii) atos autorizados pelo ordenamento como *opções fiscais*.⁹

Sendo assim, o objeto deste estudo insere-se em campo bastante limitado, na medida em que, na prática, grande parte das estruturações de atos resultantes na amenização de carga fiscal é permeada por atos simulados, ou seja, atos que já são, indubitavelmente, passíveis de afastamento pelo Fisco (de acordo com o artigo 149, inciso VII, do CTN).

Nessa perspectiva, poder-se-ia afirmar que o objeto do presente estudo não contemplaria a simulação¹⁰. No entanto, como o exame da simulação se faz importante para a identificação dos limites negativos à conduta lícita, legítima e eficaz, será necessário conceituá-la. Além disso, o exame da simulação se faz pertinente para (i) a identificação dos dados que indicam a configuração do pacto simulatório¹¹ e (ii) a definição de critérios de diferenciação entre a simulação, dissimulação e o desvirtuamento dos fins econômicos e sociais próprios dos atos e negócios jurídicos com intuito de redução da carga tributária.

Ressalta-se, desde logo, que a análise em questão pode não resultar na identificação de uma linha divisória entre as espécies de estruturação que devem ser admitidos e aquelas inadmissíveis. Cogita-se admitir a existência de uma “zona cinzenta” entre (i) a legítima economia de tributos e (ii) a prática de atos em frontal violação às normas tributárias¹².

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, Rio de Janeiro: Forense, 2005.

⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 84.

¹⁰ Heleno Taveira Tôrres sustenta que a simulação deve ser incluída no conceito de ato elusivo, com base no entendimento de que “tanto a simulação absoluta quanto a simulação relativa apresentam-se sob as vestes de um negócio lícito (ficto naquele e dissimulado neste, para encobrir a ocorrência de um outro) e somente com a respectiva desconsideração tal ato aparente (lícito) é que se poderá identificar ao ato simulado (também lícito), cuja ilicitude exsurge do pactum simulationes firmado entre as partes”. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 180.

¹¹ Consideram-se os dados verificáveis tanto no cenário em que o contribuinte objetiva esconder do Fisco uma realidade subjacente aos atos – lícitos do ponto de vista formal – por ele praticados (simulação relativa), como em um cenário em que o contribuinte busca evitar a tributação, por meio de atos e negócios jurídicos que, na realidade, não existiriam (simulação absoluta).

¹² GERMANO, Livia de Carli. *A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Heleno Taveira Tôrres. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010, p. 33.

Para tanto, no início do trabalho, serão examinados (i) as noções gerais de planejamento tributários, (ii) os conceitos de elisão, elusão e evasão fiscal, (iii) os critérios que a doutrina brasileira tem apontado para identificação do planejamento tributário e (iv) os princípios constitucionais tributários brasileiros, pertinentes à delimitação do planejamento tributário.

Em seguida, passa-se a estudar (i) os limites à autonomia privada, na celebração de atos e negócios jurídicos com objetivos fiscais, e (ii) o conteúdo, a natureza e o alcance do artigo 109, do artigo 116 (incisos I e D), e do artigo 118, todos do CTN. Após a análise profunda da relação entre Direito Tributário e Direito Privado, torna-se pertinente examinar os limites para “*requalificação*”¹³ de atos ou negócios jurídicos pelo Fisco, dentre outros aspectos, em face do princípio da legalidade que rege o lançamento tributário (artigo 142 do CTN). Nessa seara, caberá verificar a atual importância e a divergência doutrinária acerca do conteúdo do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Ganha relevo o estudo dos vícios e defeitos nos atos e negócios praticados pelo contribuinte que autorizam o Fisco a requalificá-los. Nesse exame, aponta-se a importância do estudo da experiência internacional, examinando-se as figuras e critérios correlatos à elusão fiscal, tais como: o “*abuso de forma*”, à luz do ordenamento alemão; o “*abuso do direito*”, na França; a “*fraude à lei*”, na Espanha; o “*business purpose test*”, “*step transactions*” e “*substance over form*”, utilizados na jurisprudência estadunidense¹⁴.

Por outro lado, vale insistir, preocupa-se em refutar a importação para o Brasil – muitas vezes, de forma acrítica – de instrumentos e critérios estrangeiros para delimitação dessa faixa nebulosa em que se situam os atos elusivos, principalmente em face da incompatibilidade entre as bases de ordenamentos jurídicos distintos¹⁵.

¹³ ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 349-359.

¹⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 240-259.

¹⁵ Nesse sentido, confira-se SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.) *Planejamento tributário e o “propósito negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 18; NETO, Luís Flávio. *Teorias do ‘Abuso’ no Planejamento Tributário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011, p. 248.

Diante da dificuldade – e, por vezes, da impropriedade – na utilização de conceitos estrangeiros na sistematização de critérios para conceituação a estruturação de atos e negócios jurídicos elusivos no Direito Tributário brasileiro, cabe examinar quais os parâmetros poderiam ser extraídos do próprio ordenamento brasileiro para tanto.

Em razão disso, antes de examinar os conceitos estrangeiros relativos à fraude à lei, ao abuso do direito, ao abuso de forma, à ausência de propósito negocial, essas figuras serão estudadas à luz da doutrina nacional, a fim de que sejam identificados pontos comuns entre essas figuras compatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro.

A identificação da incompatibilidade de uma série de condutas do contribuinte, em seu conjunto, com a ordem jurídica brasileira demanda a opção por algumas posições teóricas de interpretação do Direito Tributário¹⁶ e o exame de regras, princípios, postulados e valores constitucionais¹⁷. No processo de interpretação dos negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, focar-se-á o apontamento de critérios para análise dos contornos das “*liberdades de causa, tipo e forma*”¹⁸ em face de um determinado fato concreto.

Busca-se, assim, a identificação de critérios para o exame da compatibilidade entre a substância do negócio jurídico com a forma adotada para sua realização¹⁹, por meio da compreensão *tributário-teleológica*²⁰ e da proporcionalidade (necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito)²¹.

Todo esse esforço teórico tem como intuito apresentar uma contribuição acadêmica para identificação dos parâmetros pertinentes à caracterização da estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no Direito Tributário brasileiro.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 15.

¹⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, pp. 21-90; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 489.

¹⁸ TÔRRES, Heleno Taveira, *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 141.

¹⁹ *Ibidem*, p. 141.

²⁰ FOSSATI, Gustavo. *Planejamento Tributário e Interpretação Econômica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006, p. 61.

²¹ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 124.

CAPÍTULO I

1.1. Noções gerais e fundamentos do planejamento tributário

Em uma acepção genérica, o planejamento tributário poderia ser compreendido como uma atividade de identificação de alternativas lícitas para minimizar, postergar ou extirpar a carga tributária suportada pelas pessoas físicas e jurídicas²².

De maneira aprofundada, Edmar Oliveira analisa a expressão “*planejamento tributário*” das perspectivas semântica, sintática e pragmática:

(i) do ponto de vista semântico, planejamento tributário traduziria a ideia de ação preventiva que objetiva organizar ou projetar cenários futuros com base em determinadas premissas técnicas (consideração voltada à ideia de plano);

(ii) do ponto de vista sintático, planejamento tributário estaria atrelado à manifestação de liberdade para configuração de interesses individuais diante das lacunas estruturais do ordenamento jurídico (com a ressalva de que planejamento não se restringiria a uma questão de exploração de lacunas); e

(iii) do ponto de vista pragmático, tal expressão seria utilizada como liberdade de ação no sentido de seleção de alternativas válidas oferecidas pelo ordenamento jurídico²³.

Para uma parte da doutrina, o planejamento tributário pode ser visto como um estudo (*ato pré-jurídico*²⁴) que tem por objeto a organização preventiva de negócios que

²² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 7, onde se encontra a seguinte definição comum de planejamento tributário: “*uma atividade ou um técnica de prospecção de alternativas de redução da carga tributária suportada pelas pessoas ou pelas empresas, sempre em consonância com o ordenamento jurídico em vigor*”.

²³ *Ibidem*, p. 7.

²⁴ GERMANO, Livia de Carli. *A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Heleno Taveira Tôres. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010, p. 9.

influencia a escolha, pelo contribuinte, de atos fiscalmente menos onerosos²⁵. Nessa perspectiva, não são considerados os efeitos ou consequências dos *atos projetados*, mas apenas o objetivo perseguido pelos particulares no sentido de reduzir a sua carga tributária²⁶.

Nessa mesma linha de raciocínio, o planejamento tributário seria uma “*técnica de organização preventiva de negócios*”, que objetiva a legítima economia tributária, “*independentemente de qualquer referência aos atos posteriormente praticados*”²⁷.

Portanto, o planejamento tributário poderia, inclusive, confundir-se com uma reflexão acerca dos meios menos onerosos, do ponto de vista fiscal, para a realização de uma atividade pelo contribuinte, seja na gestão de seu patrimônio, seja no exercício de uma atividade empresarial (como “*exame*” inerente à gestão dos respectivos riscos)²⁸.

Tratar-se-ia de mero “*teste preventivo*”, avaliando-se fatos futuros, de acordo com o ordenamento vigente, as alternativas identificadas e os atos e negócios jurídicos disponíveis para sua eventual implementação. O planejamento serviria, assim, como (i) “*instrumento*” e como “*mecanismo pedagógico*”, a fim de organizar do modo “*mais eficaz e legítimo o negócio pretendido*”, bem como (ii) “*mecanismo de prevenção de conflito*”, possibilitando ao operador antever consequências jurídicas a serem dadas pelo ordenamento²⁹.

Essa concepção poderia ser objeto de crítica, na medida em que a relevância jurídica do planejamento tributário somente viria à tona por ocasião da sua implementação, especificamente na sua oposição ao Fisco, reduzindo ou postergando a tributação, ou na hipótese em que o contribuinte submete o seu plano à Administração por meio de consulta tributária³⁰.

²⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. "Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-Simulação (LC 104/01)" in OLIVEIRA ROCHA, Valdir de (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, Vol. 5, São Paulo: Dialética, 2001, p. 103.

²⁶ Ibidem, p. 103.

²⁷ RIBEIRO, Maria de Fátima. “Tributação e comércio eletrônico: considerações sobre planejamento tributário”. in: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 555.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 274.

²⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. Op. cit., pp. 175-176.

³⁰ Ibidem, p.176.

Tal crítica poderia ser construída a partir da ideia de que somente são relevantes para o Direito as “*condutas intersubjetivas*”, descartando-se as “*condutas intrasubjetivas*”³¹. Ou seja, o planejamento tributário somente passaria a ser objeto de análise jurídica quando interferir, de alguma maneira, na formação do vínculo entre sujeitos da obrigação tributária, ou nas hipóteses em que a respectiva penalidade seja afastada, tais como a existência de prévia consulta tributária. Assim, é plausível o entendimento de que o planejamento tributário deve ser definido com base nos efeitos efetivamente alcançados pelo contribuinte, ao lograr a redução ou eliminação da carga tributária, sem infringência de lei³²³³.

Adicionalmente, observa-se que, apesar de o planejamento tributário se iniciar com um estudo “*preventivo*” acerca alternativas lícitas para economia de tributos, a questão central da análise dos limites ao planejamento tributário refere-se à “*eficácia fiscal dos atos ou negócios jurídicos*” realizados pelos particulares e sua oposição ao Fisco³⁴. Ou seja, os efeitos do planejamento tributário e a situação concreta na qual ele está inserido são essenciais para o exame da sua oponibilidade ao Fisco³⁵.

No entanto, ressalta-se que a intenção das partes, registrada de alguma maneira, pode evidenciar, por meio de prova documental adequada, os motivos e as finalidades pretendidas no plano adotado, elementos esses importantes para “*justificação*” da sua regularidade³⁶.

Feita essa análise preliminar da conceituação de planejamento tributário, passa-se, então, ao estudo dos seus fundamentos.

Alfredo Augusto Becker, o planejamento teria como fundamento lógico a inspiração “*naturalíssima*” de se procurar resultados econômicos com vistas à busca da menor

³¹ Nesse sentido, confira-se CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídica da Incidência Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 30.

³² Acerca da oposição entre a parte da doutrina que sustenta a irrelevância dos efeitos do planejamento tributário para sua caracterização e a parte da doutrina que defende sua relevância, confira-se GERMANO, Livia di Carli. *A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Heleno Taveira Tôrres. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010, p. 9.

³³ Confira-se, nesse sentido, MACHADO, Brandão. *Cisão de Sociedade de Capital Estrangeiro e Imposto de Renda*. Repertório de Jurisprudência IOB nº 17, Caderno 1. São Paulo: IOB, 1988, p. 250; e SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1954, pp. 99-100.

³⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 114.

³⁵ *Ibidem*, p. 115.

despesa³⁷. A busca pela eficiência confere legitimidade e fundamento ético para o planejamento tributário. Com base nessa premissa, pode-se afirmar que ninguém pode ser censurado por pretender buscar a eficiência na gestão de seu patrimônio, o que se aplica também, no âmbito tributário, como autorização abstrata para que as pessoas busquem a redução de sua carga tributária, por vezes, inclusive, de maneira incentivada pelo ordenamento jurídico, por meio, por exemplo, de regimes especiais de tributação³⁸.

Não há dúvida de que a busca pela redução de gastos e custos de qualquer natureza é uma tendência natural ou uma necessidade em um ambiente de competição econômica³⁹, e, nessa medida, uma imposição da ordem social, a qual “*premia os eficientes e o mercado exclui os ineficientes*”⁴⁰. Assim, a tutela jurídica do planejamento tributário tem como pano de fundo a legitimação de determinadas medidas de autoproteção, “*sobrevivência*”⁴¹ ou maximização de eficiência, conforme o contexto socioeconômico do sujeito passivo da obrigação tributária.

Por lado, o direito de realizar planejamento tributário tem fundamento constitucional^{42,43}, baseado na livre-iniciativa (artigo 1º, inciso IV, da CF/88), no direito individual à propriedade (artigo 5º, XXII, da CF/88) e nos fundamentos da ordem econômica (artigo 170 da CF/88). Além disso, a liberdade do contribuinte à realização de seus atos e

³⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 359.

³⁷ BEKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998, p. 136: “*é aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico são parcelas que integrarão a despesa)*”.

³⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 77. Destaca-se o entendimento do autor no sentido de que, em determinados casos (a exemplo do que ocorre com o administrador de uma sociedade, de acordo com o art. 1.011 do Código Civil e com o art. 153 da Lei nº 6.404/76), a realização do planejamento tributário pode ser visto não apenas como um direito, mas como um dever: “*No âmbito das relações de direito privado, a busca da eficiência no cumprimento das obrigações tributárias em função das demandas dos interesses estabelecidos em torno da empresa constitui um dever de todo administrador. A eficiência vai além do princípio da economicidade (a melhor relação entre custo e benefício); ela abrange a busca da citada relação e também da melhoria contínua dos processos econômicos de produção e distribuição de bens. (...) O dever de diligência que é cometido a todo administrador de uma sociedade empresária tem uma finalidade: ser eficiente sem ofender a ordem jurídica. Este dever impõe a adoção de medidas de planejamento tributário: afinal, se este pressupõe – sempre – ações ou omissões lícitas que sejam adotadas antes da ocorrência do fato gerador e que observa as formas e as condições exigidas em lei e não causa prejuízo ao Estado arrecadador, ele está inserido no âmbito do ‘dever de diligência’ e lealdade que é inerente à condição de administrador*”.

³⁹ BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: licitude e abuso do direito*. Curitiba, Juruá, 2009, p. 13.

⁴⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., p.77.

⁴¹ CARVALHO, Ivo César de Barreto de. *Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: MP Editora, 2007, p.112.

⁴² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., p.77.

negócios é respaldada pelo princípio da legalidade, em sua acepção constitucional (entre outros, o art. 5º, inciso II, art. 37, *caput*, e art. 150, Inciso I, da CF/88)⁴⁴. Com nessa premissa, pode-se sustentar que “*o contribuinte é livre para optar pela estruturação dos seus negócios e pela formação da sua empresa do modo que lhe permita a economia de tributos*”⁴⁵.

Portanto, há fundamento constitucional para a tutela do direito ao exercício da autonomia contratual, à propriedade e à liberdade contratual, observando-se os limites estabelecidos pelo Estado Democrático e Social de Direito⁴⁶. É justamente a definição desses limites o objeto deste trabalho.

1.2. Elisão, elusão e evasão: mais do que uma questão terminológica

Do título do presente trabalho consta a expressão “*estruturação elusiva*”, o demanda uma definição inicial do sentido atribuído ao conceito de elusão fiscal.

Tem se tornado comum na doutrina brasileira a referência à elusão fiscal como “*tertium genus*”⁴⁷, situando-a, didaticamente, em uma suposta zona intermediária entre a evasão fiscal e a elisão fiscal.

⁴³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 33.

⁴⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 13. Elisão e Evasão Fiscal*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988, pp. 147-150: “*O sistema jurídico brasileiro contém em seu bojo a possibilidade do contribuinte planejar seus atos e negócios de forma a não pagar imposto, ou a incidir na menor carga tributária possível, ou a postergar o momento em que deva recolher algum tributo. Em outras palavras, ninguém é obrigado a praticar os atos ou negócios que acarretam incidências de tributos, ou de tributos mais onerosos. Decorre isto da própria liberdade de fazer ou deixar de fazer qualquer coisa que não seja vedada ou exigida pela lei (Emenda Constitucional nº 1/69, art. 153, parágrafo 2º) e do fato de que a obrigação tributária somente nasce pela ocorrência efetiva de uma das hipóteses de incidência constantes da discriminação constitucional do poder de tributar, seja este devido pela União, pelos Estados ou Municípios, ou pelo Distrito Federal (art. 19, inciso I, art. 153, parágrafo 29). Corolário destes princípios fundamentais assegurados nas garantias individuais, e que imprime uma das características essenciais à obrigação tributária, é que o contribuinte não é obrigado a pagar tributo sem ocorrência do respectivo fato gerador, assim como não é obrigado a adentrar nas circunstâncias de fato ou de direito que constituem o fato gerador, apenas para tornar-se devedor do respectivo tributo*”.

⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 10.

⁴⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 174.

⁴⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 174; GERMANO, Lívia de Carli. *A elusão tributária e os*

Logo, para melhor compreensão do âmbito de localização didática da elusão fiscal, faz-se pertinente o exame dos sentidos atribuídos pela doutrina tributária brasileira aos conceitos de elisão fiscal e evasão fiscal.

Não há consenso na doutrina brasileira de Direito Tributário acerca dos significados atribuídos às palavras elisão e evasão⁴⁸. A divergência acerca da utilização dessas expressões não se limita a uma questão terminológica, na medida em que, havendo desencontros teóricos acerca dos parâmetros para definição do que seria licitude⁴⁹, a doutrina diverge também em relação ao seu conteúdo semântico⁵⁰.

Adotando-se premissas distintas para avaliar as possíveis condutas do contribuinte perante o Fisco, obviamente, os doutrinadores brasileiros não poderiam chegar classificações semelhantes. Assim, é possível encontrar na literatura tributária nacional as expressões evasão tributária legítima, evasão legítima, evasão lícita e ilícita, elisão tributária, elisão eficaz e ineficaz, elusão tributária, entre outras⁵¹.

De fato, como já apontava Antonio Roberto Sampaio Dória, há, nas classificações adotadas pela doutrina que se dedicou ao estudo da elisão fiscal, "*surpreendente falta de uniformidade e rigor terminológico, metodológico e estrutural*"⁵².

No mesmo sentido, Gerd Willi Rothmann e Gaetano Paciello ensinam que "*existe uma extensa e confusa gama de opiniões em torno do tema, cuja compreensão é dificultada pela diversa e desconcertante terminologia oferecida pela doutrina e pela legislação contemporânea*"⁵³.

limites à requalificação dos negócios jurídicos. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Heleno Taveira Tôres. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010, p. 33.

⁴⁸ BARRETO, Paulo Ayres Barreto. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. Tese apresentadas ao curso à livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, USP, 2008, p. 175.

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 7.

⁵⁰ BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: licitude e abuso do direito*. Curitiba, Jurua, 2009, p. 186.

⁵¹ BARRETO, Paulo Ayres Barreto. Op. cit., p. 170.

⁵² BOGO, Luciano Alaor. Op. cit., 2009, p. 186.

⁵³ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2ª Edição. São Paulo: José Buskatsky, 1977, p. 43.

⁵⁴ ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 13. *Elisão e Evasão Fiscal*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988, p. 395.

Em um esforço uniformizador⁵⁴, pode-se afirmar que, com base no critério da licitude da conduta, grande parte da doutrina brasileira renomada faz menção à expressão elisão fiscal para se referir aos atos, negócios jurídicos ou omissões, realizados com o objetivo de evitar, reduzir ou postergar o envolvimento do sujeito passivo na relação tributária, mediante a utilização de meios lícitos, sem violação ao ordenamento jurídico⁵⁵.

Ainda de acordo com esse critério, o contrário da elisão fiscal seria a evasão fiscal, que, por sua vez, referir-se-ia, grosso modo, à conduta do contribuinte que pratica atos ilícitos, assim tidos como crime ou infração administrativa⁵⁶.

A classificação das condutas que resultam em economia ou postergação de tributos seria realizada, com base na natureza dos meios e das formas utilizados pelo contribuinte, que, por sua vez, vincularia a legitimidade dos respectivos atos e negócios jurídicos⁵⁷. Ou seja, as condutas elisivas seriam lícitas e as evasivas seriam ilícitas.

Nesse sentido, por exemplo, é a terminologia utilizada por Antonio Roberto Sampaio Doria⁵⁸, Gilberto de Ulhôa Canto⁵⁹, Marcelo Huck⁶⁰, Edmar Oliveira Andrade Filho⁶¹, Ives Gandra Martins⁶², entre outros.

Em linhas gerais, nessa acepção, há uma aproximação entre planejamento tributário e elisão tributária, e, de outro lado, outra aproximação entre sonegação (ou fraude, em sua acepção legal⁶³) e evasão tributária.

⁵⁴ GERMANO, Livia de Carli. *A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Heleno Taveira Tôres. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010, p. 14.

⁵⁵ HUCK, Hermes Marcelo. “Evasão e elisão no Direito Tributário Internacional” in: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Planejamento Fiscal: Teoria e Prática*. Volume 2. São Paulo: Dialética, 1988, p. 11.

⁵⁶ BARRETO, Paulo Ayres Barreto. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. Tese apresentadas ao curso à livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, USP, 2008, p. 170.

⁵⁷ GERMANO, Livia de Carli. Op. cit., p. 28.

⁵⁸ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2ª Edição. São Paulo: José Buskatsky, 1977, p. 46.

⁵⁹ ULHÔA CANTO, Gilberto de. Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 13. *Elisão e Evasão Fiscal*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988, p. 41.

⁶⁰ HUCK, Hermes Marcelo. Op. cit., p. 11.

⁶¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 7.

⁶² MARTINS, Ives Gandra. Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 13. *Elisão e Evasão Fiscal*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988, p. 120.

⁶³ Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. “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

Registra-se, todavia, a diferenciação entre elisão e planejamento tributário, sustentada por Marco Aurélio Greco, segundo o qual o planejamento seria a atividade lícita e eficaz, por parte do contribuinte, com vistas à redução da carga tributária, já a elisão seria o efeito dessa atividade (e não propriamente a atividade)⁶⁴.

No entanto, outras classificações podem ser encontradas na doutrina nacional.

Alfredo Augusto Beker⁶⁵ e Rubens Gomes De Sousa⁶⁶, por exemplo, distinguem a “*fraude fiscal*” (com infração da lei) e “*evasão fiscal*” (sem infração à lei), atribuindo a esta última expressão o sentido correlato à opção de atos lícitos pelo contribuinte, de acordo com o critério cronológico e o critério da licitude dos meios utilizados.

Amílcar De Araújo Falcão distingue a “*evasão tributária em sentido estrito*” (*Steuerumgehung*) da “*economia fiscal*” (*Steuereinsparung*). Na “*evasão tributária em sentido estrito*”, o contribuinte teria se utilizado de forma jurídica atípica ou anormal, para “*obter de evasão fiscal*”, autorizando o intérprete a utilizar “*considerações econômicas*”, para alterar os efeitos do ato praticado, tributando o ato típico não praticado formalmente. Já, na “*economia fiscal*”, teriam sido adotadas “*formas normais ou típicas de manifestação do conceito adotado pelo legislador tributário*”, hipótese na qual seria impertinente a interpretação econômica⁶⁷.

Alberto Xavier utiliza a expressão “*evasão fiscal legítima*” para se referir ao “*negócio fiscal menos oneroso*”, cuja realização, sem a prática de simulação, teria natureza de um “*negócio indireto*” lícito e eficaz⁶⁸.

De acordo com Ricardo Lobo Torres, as condutas do contribuinte classificadas como evasão lícita e elisão lícita podem ser diferenciadas, com base no momento em que elas foram realizadas, da elisão ilícita, da sonegação e da fraude (evasão ilícita)⁶⁹.

modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”.

⁶⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 13 (nota 1).

⁶⁵ BEKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998, p. 136.

⁶⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1954, p. 99.

⁶⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 44-49.

⁶⁸ XAVIER, Alberto. “A evasão fiscal legítima: o negócio indireto em direito fiscal”. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano VI, nº 23, janeiro/março de 1973, pp. 236-253.

Helena Tôrres classifica as possíveis condutas dos particulares perante o Fisco como elisivas (economizar licitamente tributos), evasivas (evitar a entrega da prestação tributária) e elusivas (organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de causa – categoria na qual se incluiriam a simulação e a fraude à lei), considerando a elusão como “*figura autônoma*”, com base na concepção de “*causa e ilicitude atípica*”⁷⁰.

O entendimento acima, ilustrado pela citação a Helena Tôrres e a Amílcar Falcão, é bastante importante para o presente trabalho, na medida em que demonstra a tentativa de se definir critérios para a identificação da zona intermediária entre (i) a economia lícita de tributos e (ii) a prática de infrações fiscais e crimes contra a ordem tributária⁷¹.

Independentemente da nomenclatura a ser adotada para rotular as práticas de atos ou negócios jurídicos sob o prisma da contrariedade ao ordenamento jurídico, é pertinente superar a análise formalista dessas práticas⁷².

Em paralelo com a questão classificatória das condutas do contribuinte, faz-se necessário analisar os possíveis significados das palavras elisão, evasão e elusão⁷³.

Nesse sentido, nota-se que à palavra elisão podem ser atribuídos os significados de supressão e eliminação⁷⁴, o que pressupõe a existência de algo a ser suprimido ou eliminado. Ou seja, após o surgimento de algo, age-se contra a sua existência ou contra a produção dos seus efeitos. Para ilustrar, esse mesmo sentido poderia ser verificado no confronto semântico

⁶⁹ TÔRRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 8.

⁷⁰ TÔRRES, Helena Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. pp. 173-198.

⁷¹ GERMANO, Livia de Carli. *A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Helena Taveira Tôrres. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010. p. 35.

⁷² TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., pp. 12-15. Nota de rodapé nº 4: “Pode-se dizer que essa corrente – formalista e protoliberal – é preponderante no Brasil desde a elaboração do CTN até hoje: defende a posição radical que nega a categoria da elisão abusiva, para ater ao binômio elisão (lícita) e evasão (ilícita)”.

⁷³ TÔRRES, Helena Taveira. Op. cit., p. 188.

⁷⁴ Dicionário Michaelis de Língua Portuguesa. “Elisão. e.li.são.sf (lat elisione) 1 **Ato ou efeito de elidir; eliminação, suspensão.** (...)”. (<http://michaelis.uol.com.br>, acesso em 30.05.2012); FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. 3ª Edição, Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999. p. 729. “Elisão. [Do lat. *elisione.*] sf. 1. **Ação ou efeito de elidir, eliminação, supressão** (...)”.

entre as palavras escrever e apagar, construir e destruir, fazer e desfazer, existência e extinção, etc.

Diante disso, é possível afirmar que a expressão “elisão fiscal” não reflete, tecnicamente, o que ocorre na hipótese de legítima economia de tributos, na qual não há ocorrência do fato gerador do tributo. Isso porque se não há fato gerador (em qualquer aspecto que se analise a questão), não há do que se fugir, não há o que suprimir, eliminar, esconder, extinguir, destruir.

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri analisa a questão semântica dos termos elisão e elusão, lembrando que a elidir significa esconder, e eludir significa desviar, nos seguintes termos:

“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”⁷⁵.

Portanto, nessa linha de raciocínio, a palavra elusão seria aquela que melhor refletiria, tecnicamente, o fenômeno do desvio pelo contribuinte da ocorrência do fato gerador do tributo. No entanto, grande parte da doutrina brasileira adota a expressão elisão fiscal para se referir à economia lícita de tributos⁷⁶, sem qualquer violação ao ordenamento jurídico.

Assim, ao se falar de elisão fiscal, comumente, faz-se referência à atividade lícita de busca, identificação e implementação de alternativas, em observância às regras positivadas

⁷⁵ 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 do (Coord). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 289.

⁷⁶ TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 188.

no ordenamento jurídico, que resultam em uma menor carga tributária⁷⁷, conforme analisado acima.

Em sentido oposto, a evasão fiscal contemplaria a situação em que, buscando a redução do montante de tributos a ser recolhido, o contribuinte viola alguma regra prevista no ordenamento jurídico com conteúdo fiscal, caracterizando infração fiscal ou crime contra a ordem tributária. 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”⁷⁸.

Como se vê, a pergunta central neste trabalho é: quais são os critérios para se definir a licitude da conduta contribuinte? Essa questão é, inclusive, determinante para a classificação das condutas admitidas, ou não, pelo ordenamento jurídico, bem como para demarcação conceitual da elusão fiscal.

Prefere-se aqui considerar, como evasão fiscal, a conduta comissiva ou omissiva⁷⁹, realizada pelos sujeitos passivos da obrigação tributária, em contrariedade, pontual ou isolada, a alguma norma do ordenamento jurídico que contenha um comando diretivo de natureza fiscal específico, que resulta no descumprimento, total ou parcial, de obrigações tributárias de cunho patrimonial⁸⁰.

Assim, na concepção de evasão fiscal, adotada neste trabalho, é determinante a identificação da (i) natureza do conteúdo da norma violada e (ii) a caracterização de contrariedade a norma de Direito Privado. Desse modo, a evasão fiscal poderia ser,

⁷⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 9.

⁷⁸ ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 13. *Elisão e Evasão Fiscal*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988, pp. 393-422.

⁷⁹ O caráter intencional ou voluntário do ato classificado como evasivo é controverso. Há quem admita a “evasão em sentido próprio” como categoria que contempla os atos não intencionais, tais como “não-pagamento por desconhecimento” e “mau conhecimento do dever fiscal” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e Elisão Fiscal: o parágrafo único do art. 116 do CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 40). De modo diverso, outra parte da doutrina afirma que a voluntariedade e o dolo seriam elementos que definiriam os atos evasivos (TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 178).

⁸⁰ TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 178.

didaticamente, discriminada pela ausência de violação a norma do Direito Privado, ou seja, pela inexistência de práticas que busquem falsear a ocorrência do fato gerador, as quais estariam inseridas no âmbito da elusão fiscal⁸¹.

Para haver violação de uma obrigação de natureza tributária de cunho patrimonial, deve ter ocorrido o fato gerador de tributo, e, muitas vezes, a verificação da sua ocorrência demanda uma construção do “conceito de fato”⁸² passível de tributação, apreciando-se atos e negócios jurídicos aparentemente lícitos e eficazes, porém cujo conteúdo ou composição indicam o seu confronto com o ordenamento.

É por essa razão que ganha relevo o critério de ocultação do fato gerador para fins de definição da evasão⁸³, pois, no próprio procedimento de investigação do fato gerador, ou seja, de interpretação da lei tributária e de qualificação dos fatos concretos, é que se define a ocorrência de evasão ou elusão fiscal.

Estruturalmente, poder-se-ia afirmar que a evasão tributária se caracteriza pela contrariedade à imperatividade da norma tributária principal, que, sempre, situa-se em seu conseqüente, ou seja, no comando normativo que estabelece o dever de pagar tributo. Trata-se da situação em que o sujeito passivo realiza o fato gerador da obrigação tributária, nada fez para afastar ou modificar os elementos fáticos que ensejam a ocorrência do fato gerador, e, por fim, deixa de pagar o tributo.

Daí considerar a elusão fiscal como categoria que contempla uma organização ou conjunto planejado de atos ou negócios jurídicos, realizados buscando-se evitar o nascimento da obrigação tributária, cuja contrariedade ao ordenamento jurídico demanda a construção de

⁸¹ Em sentido contrário, destaca-se o entendimento de Marco Aurélio Greco: “*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 elusão, mas sim de evasão.*” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008, p. 199).

⁸² *Ibidem*, pp. 163-164

⁸³ 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 do (Coord). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 288.

conceitos⁸⁴, a partir das regras e princípios do ordenamento jurídico. Elusão, nessa acepção, é adotada com o sentido de “*esquivar-se com destreza, furtar-se com habilidade ou astúcia*”⁸⁵.

Do ponto de vista estrutural, a elusão fiscal diz respeito, portanto, à conduta que falseia ou maquia os elementos de fato ou os efeitos jurídicos das figuras de Direito Privado, a fim de configurar um cenário em que, aparentemente, o fato gerador – ou seja, o antecedente da norma tributária principal – não ocorreu.

Nesse sentido, a elusão tem sido conceituada como uma violação “*indireta da lei tributária*” ou de ausência de “*descumprimento frontal da lei*”⁸⁶, realizada por meio do contorno do seu campo de incidência com objetivo de economia fiscal. Ou seja, grosso modo, a elusão fiscal seria a construção, fundada em regras (inclusive aquelas não são de Direito Tributário) e princípios do ordenamento, de um conceito de evasão fiscal, na medida em que, ao final de processo comprobatório e argumentativo, verifica-se o descumprimento de uma obrigação de natureza fiscal.

É comum, na doutrina internacional, considerar-se que essa “violação indireta” da lei ocorreria por meio da realização de atos ou negócios jurídicos que venham a ser caracterizados como “abuso de formas”, “fraude à lei”, abuso do direito”, “ausência de finalidade negocial” etc.⁸⁷.

A adoção desses conceitos, no Direito Tributário brasileiro, demanda investigar (i) se essas figuras jurídicas poderiam ser empregadas no ordenamento jurídico brasileiro, (ii) a sanção ou a consequência jurídica a elas atribuída, (iii) a possibilidade de elas produzirem efeitos em matéria tributária. Uma vez percorrido esse caminho lógico, estar-se-ia diante de

⁸⁴ “*Formas de ‘definir’ o direito são, de fato, formas de construir o campo jurídico. Tais formas de definir, como diz Searle, vêm em sistemas: é preciso perceber que essas definições se relacionam com outras estipulações e outras regras. O conceito de direito será uma definição estipulativa e verá acompanhado de uma forma (1) de organizar as fontes (estipular o que é ou não fonte), (2) de estruturar os códigos (criar partes gerais, proceder do geral para o particular) e (3) de definir uma justiça que possa ser o assunto do direito (o problema da justiça distributiva no sistema moderno)*” (LOPES, José Reinaldo de Lima. *As palavras e a lei: direito, ordem e justiça na história do pensamento jurídico moderno*. São Paulo: Editora 34, 2004, p. 36).

⁸⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p.188.

⁸⁶ GERMANO, Livia De Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 61.

⁸⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. Op. cit., pp.187-188.

uma conduta elusiva, ou seja, contrária a regras do Direito Privado com repercussão em matéria tributária.

Também é comum, em outros ordenamentos jurídicos, situar a elusão fiscal seria como meio termo entre (i) a legítima economia de tributos e (ii) a simulação: na elusão não haveria simulação, pois atos e negócios não são acobertados, ocultados (dissimulação) ou inexistentes (simulação absoluta); a elusão não seria econômica fiscal legítima, dada a sua contrariedade ao ordenamento⁸⁸.

Adota-se, neste trabalho, uma concepção ampla de simulação, que relativiza a sua caracterização como evasão, pois a simulação ou a dissimulação, no Direito brasileiro, são atos ou negócios jurídicos inválidos (nulos ou anuláveis) de acordo com o Direito Privado, na medida em que realizados em contrariedade ao art. 167 do CC/02, com repercussão em matéria tributária (como se vê, no art. 149, inciso VII, do CTN).

Assim, discorta-se do entendimento de Livia Germano de Carli⁸⁹, segundo a qual a conduta elusiva se aproximaria da conduta elisiva, pois em ambas teriam sido utilizados atos “formalmente lícitos” com vistas à economia fiscal. A discordância se dá, em primeiro lugar, porque deve ser refutada a análise formalista do direito, razão pela que se considera, tecnicamente, inapropriado cogitar-se que algo “formalmente lícito” e materialmente ilícito. O exame da ilicitude, sempre, deve contemplar forma e conteúdo. Em segundo lugar, os atos elusivos são sim ilícitos, na medida em que contrariam o ordenamento jurídico. De fato, os atos e negócios jurídicos elusivos não violam, *prima face*, regras tributárias, todavia, a construção da sua contrariedade a regras e princípios do Direito Privado implica a sua ilicitude e a sua conseqüente perda de efeitos fiscais. A dificuldade na caracterização ou verificação da ilicitude não pode afastar a sua categorização como tal. Melhor será, então, entender que os atos e negócios jurídicos são, *aparentemente*, lícitos, todavia, a sua contrariedade ao

⁸⁸ Nesse sentido, destaca-se o entendimento de Raffaello Lupi, segundo o qual a simulação teria como premissa um engano ou uma manifestação de vontade diversa daquela realmente pretendida, e, por outro lado, a vontade manifestada na realização da conduta elusiva seria realmente querida pelas partes, porém, com a intenção de contornar a incidência de lei tributária (LUPI, Raffaello. “Elusione: esperienze europee tra l’uso e l’abuso del diritto tributario” in: PIETRO, Adriano di. *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p.268.

⁸⁹ GERMANO, Livia De Carli. *Planejamento tributário e limites para a descon sideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 61.

ordenamento jurídico pode ser construída por meio de interpretação e qualificação em matéria tributária.

Seguindo essa linha de raciocínio, considera-se, neste trabalho, que a elusão fiscal seria marcada por duas características principais:

(i) a transparência dos atos e negócios jurídicos realizados: trata-se do fenômeno no qual os particulares, formalmente, nada ocultam ou escondem do Fisco, efetivamente realizam determinados atos e negócios jurídicos, transparecendo os procedimentos por eles adotados, em plena observância de todas as regras relativas à formalização, registro e publicização desses atos e negócios jurídicos. Note-se que essa espécie de ocultação não se confunde com a dissimulação de atos e negócios, que se constrói por meio da análise dos fatos de um caso concreto. Ou seja, publicidade e registro não se confundem com a regularidade do documento publicizado ou registrado. No entanto, a partir desse critério, algumas hipóteses de simulação, tais como aquelas realizadas por meio de “*os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados*” estão excluídas do conceito de elusão fiscal aqui adotado; e

(ii) desconformidade dos atos e negócios jurídicos com vistas à economia fiscal praticados com os parâmetros de interpretação dos eventuais vícios ou defeitos dos atos e negócios jurídicos em seu conjunto. Para tanto, faz-se necessário o exame da relação entre Direito Tributário e Direito Privado, principalmente para fins de verificação da repercussão, em matéria tributária, dos vícios e defeitos dos atos e negócios jurídicos, no sentido de identificar a ocorrência do fato gerador. Trata-se de uma violação que se constrói na interpretação das normas tributárias e não tributárias aplicáveis e na qualificação da materialidade concreta que se analisada. Duas espécies de normas podem ser objeto de violação por meio da elusão:

a) normas do Direito Privado, tais como as regras constantes dos artigos 166, 167, 171, 186 e 187, dentre outros, do CC/02, e os princípios pertinentes à qualificação jurídica dos atos e negócios;

b) uma vez caracterizado o falseamento da ocorrência do fato gerador, por meio de atos e negócios jurídicos ineficazes, as regras de Direito Tributário seriam descumpridas.

Nesses termos, a elusão tributária contemplaria:

(i) os atos e negócios jurídicos, *individualmente*, inválidos ou ineficazes, na medida em que viciados por alguma irregularidade ou defeito, de acordo com o Direito Privado (tais como simulação, dissimulação etc), com repercussão em matéria tributária; e

(ii) os atos e negócios jurídicos, individualmente, válidos e eficazes, porém, quando estruturados em determinado *conjunto*, passariam a ser contrários a alguma regra ou algum princípio do ordenamento jurídico.

É nessa segunda hipótese que está inserida a estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos. Feita essa demarcação semântica dos termos que aqui serão utilizados, podemos resumir as considerações acima com o seguinte quadro:

Elisão Fiscal	Elusão Fiscal	Evasão Fiscal
Economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos, que, em conjunto ou isoladamente, são lícitos.	Economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos, que, aparentemente, são lícitos, porém contrários, em alguma medida, ao ordenamento jurídico.	Economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos, que, em conjunto ou isoladamente, são ilícitos
Não há violação ao ordenamento.	Há vícios nos atos e negócios jurídicos passíveis de apuração por meio da interpretação das normas aplicáveis e na qualificação da materialidade concreta. Ocorre o falseamento da ocorrência do antecedente da norma tributária principal.	Há violação a uma norma de natureza fiscal, em contrariedade evidente ao conseqüente da norma tributária principal.

Busca-se, assim, verificar quais seriam os limites e respectivos critérios delimitadores para identificação da zona intermediária didática na qual se situariam os atos ou negócios jurídicos, aparentemente, lícitos, porém contrários ao ordenamento jurídico.

1.3. Critérios para caracterização do planejamento tributário

1.3.1 Superação do critério cronológico⁹⁰

Há quem diga que o planejamento tributário poderia ser identificado pelo *critério cronológico*⁹¹, ou seja, pelo momento em que os atos são praticados pelo contribuinte: antes do fato gerador, haveria planejamento tributário; depois do fato gerador, haveria infração ou crime fiscal.

Rubens Gomes De Sousa foi o precursor⁹², no Brasil, na utilização do critério cronológico, a fim de distinguir a economia lícita de tributos (para o autor “evasão”) e atos evasivos (para o autor “fraude fiscal”). Rejeitando os critérios relativos (i) à intenção do agente (pois a intenção seria a mesma na elisão e na evasão), (ii) à licitude formal (pois a licitude seria requisito de qualquer ato jurídico) e (iii) ao resultado obtido (tendo em vista que o resultado não alteraria a natureza do ato praticado), o referido Professor afirma que:

“o único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte, para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de evasão; na segunda, trata-se de fraude fiscal”⁹³.

⁹⁰ A titulação desse tópico decorreu da leitura do trabalho de José Gomes Jardim Neto. *Planejamento Tributário: limites da elisão fiscal no Brasil*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008, p. 15.

⁹¹ Segundo Carlos Vaz, “o critério temporal (antes ou depois da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária) ainda é o melhor para distinguir as figuras ora examinadas”. (VAZ, Carlos. *Evasão Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 29).

⁹² TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 190; NETO, José Gomes Jardim. Op. cit., p. 15.

⁹³ SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1954, pp. 99-100.

Posteriormente, Alfredo Augusto Beker adotou o mesmo critério para análise da regularidade do planejamento, porém, admitindo, adicionalmente, o critério relativo à licitude os meios adotados pelo contribuinte⁹⁴.

De acordo com esse entendimento, se o ato tendente à redução da carga tributária fosse realizado antes do fato gerador do respectivo tributo, ele seria lícito; caso contrário, se esse ato fosse praticado depois da ocorrência do fato gerador desse tributo, ele seria ilícito⁹⁵.

Esse assunto será analisado, de maneira mais detalhada, posteriormente, porém, nota-se, desde já, que o fundamento adotado por Beker para analisar a admissibilidade do planejamento tributário é a licitude (no sentido de não violação direta de norma jurídica) dos meios adotados pelo contribuinte⁹⁶.

Beker afasta a possibilidade de se caracterizar a inadmissibilidade dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte na hipótese em que não tenha havido violação direta de regra jurídica ou desprezo aos seus efeitos. Isso porque, no seu entendimento, tal inadmissibilidade decorreria da teoria do abuso do direito, a qual somente seria concebível no plano moral⁹⁷ (o *uso imoral do direito*, como critério de legitimidade do planejamento, somente seria admissível se ele fosse normatizado⁹⁸).

O entendimento de Beker é bastante útil para entender as limitações do referido critério cronológico:

(i) caso se entenda que a admissibilidade do planejamento tributário depende da realização de atos ou negócios jurídicos, pelo contribuinte, que não contrariem,

⁹⁴ BEKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998. p. 138.

⁹⁵ Confira-se, nesse sentido, apenas para ilustrar o entendimento de parte da doutrina, OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Volume 13. *Elisão e Evasão Fiscal*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988; e SOUZA, Hamilton Diaz de. “A insuficiência de Densidade Normativa da “Norma Antielisão (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional)” in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 146, novembro de 2007. pp. 67-68.

⁹⁶ BEKER, Alfredo Augusto. Op. cit. pp. 138-139: “(...) o fisco nada poderá objetar se um determinado contribuinte consegue, por meios lícitos, evitar a ocorrência de fato gerador, ou fazer com que essa ocorrência se dê na forma, na medida ou ao tempo que lhe sejam mais favoráveis. (...) a fraude, porém, é ilícita, porque o contribuinte ergueu a estrutura jurídica de seus negócios, violando regra jurídica ou desprezando a eficácia jurídica (efeitos) resultante da incidência de regra jurídica sobre a sua hipótese de incidência”.

⁹⁷ BEKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998, p. 143.

⁹⁸ *Ibidem*, p.152.

diretamente, alguma regra jurídica tributária específica ou que afastem seus efeitos, o critério cronológico é suficiente para a análise da legitimidade do planejamento tributário; e, por outro lado.

(ii) caso se entenda que a admissibilidade do planejamento tributário depende da realização de atos ou negócios jurídicos, pelo contribuinte, que não contrariam o ordenamento jurídico (incluindo as normas de quaisquer ramos do Direito e os princípios constitucionais), critério cronológico é insuficiente para análise acima mencionada.

Sendo assim, o *critério cronológico* distingue apenas as práticas evidentemente evasivas das demais condutas do contribuinte, não servindo, todavia, para qualificar as condutas realizadas antes da ocorrência do fato gerador como irregulares de acordo com o Direito Privado.

É evidente que o *critério cronológico* não deve ser abandonado por completo⁹⁹, tendo em vista que ele permite apontar as situações em que o fato gerador foi ocultado¹⁰⁰.

Desse modo, em linhas gerais, depois da ocorrência do fato gerador do tributo não cabe mais falar-se em planejamento¹⁰¹, e sim apenas em infrações fiscais ou em crimes contra a ordem tributária, estes últimos previstos na Lei nº 8.137, de 1990¹⁰². Até porque é inútil a

⁹⁹ Há autores que fundamentam a inutilidade total do *critério temporal* com base na ideia de que (i) é possível a prática de ato ilícito dessa natureza antes da ocorrência do fato gerador do tributo (por exemplo, simulação relativa); e, por outro lado, (ii) há atos lícitos, realizados após a ocorrência do fato gerador do tributo, que resultam na respectiva redução da carga tributária, tais como parcelamentos especiais, transações e anistias fiscais. Confira-se, nesse sentido: YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário à luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*. São Paulo: Lex, 2005, pp. 30-32. Deste último autor, destaca-se o seguinte entendimento: “(...) a ocorrência do fato gerador também não é um critério preciso de distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal. Não basta perguntar se a conduta evita ou não o fato gerador. Se o que se deseja é realmente determinar a amplitude da liberdade de o cidadão contribuinte economizar tributos, em verdade o que se quer saber é o que está permitido ou proibido. Ora, evidentemente, permitido é tudo o que é lícito e proibido é tudo o que é ilícito. Logo, decisivo é o critério de licitude ou ilicitude, faces da mesma moeda”.

¹⁰⁰ GERMANO, Livia de Carli. *A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Heleno Taveira Tôres. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010, p. 26.

¹⁰¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. *Direito Tributário Atual*, v. 24, 2010, p. 346.

¹⁰² MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 280.

conduta do contribuinte destinada a evitar a ocorrência do fato gerador na hipótese em que esse fato já ocorreu¹⁰³.

Não há dúvida também de que, dentre os critérios que serão aqui analisados (baseados na natureza e na finalidade dos atos praticados, na sua compatibilidade com o ordenamento jurídico como um todo), o *critério cronológico* é o mais seguro¹⁰⁴, seja porque o exame da estrutura e do fim prático dos atos e negócios jurídicos demanda um esforço árduo, seja porque a natureza e a finalidade dos atos praticados pelos particulares e sua compatibilidade com o ordenamento são, por vezes, de difícil avaliação precisa e técnica.

Talvez, por tais razões, as lições de Rubens Gomes De Sousa e de Alfredo Augusto Beker influenciam, por muitos anos, a doutrina brasileira¹⁰⁵.

No entanto, esse *critério cronológico* não disponibiliza *subsídios concretos*¹⁰⁶ para distinguir, dentre as situações em que a ocorrência do fato gerador do tributo foi, supostamente, evitada¹⁰⁷, os atos e negócios jurídicos legítimos daqueles que são ilegítimos.

Por exemplo, de acordo com o *critério cronológico*, a própria simulação, que é reconhecida pelo CTN como obstáculo ao planejamento tributário, não seria percebida como tal, na medida em que a respectiva conduta pode ter sido realizada antes da ocorrência do fato

¹⁰³ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 279. Nesse sentido, ilustrativamente, destaca-se o entendimento de Ivo Carvalho, para quem “a dimensão temporal assume um fator muito importante na análise do instituto do planejamento tributário, que deve ser realizado antes da ocorrência do fato jurídico tributário, pois apenas nesse período é possível escolher, entre as opções legais disponíveis, a menos onerosa” (CARVALHO, Ivo César de Barreto de. *Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: MP Editora, 2007, p.108).

¹⁰⁴ Confira-se SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1954, pp. 99-100.

¹⁰⁵ NETO, José Gomes Jardim. *Planejamento Tributário: limites da elisão fiscal no Brasil*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008, p. 15.

¹⁰⁶ Confira-se GERMANO, Livia de Carli. *A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Heleno Taveira Tôrres. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010, p. 26.

¹⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 279. O autor mencionado alguns exemplos em que, antes da ocorrência do fato gerador, o contribuinte pratica atividades para evitar que o fisco tome conhecimento da ocorrência do fato gerador, tais como não emissão de nota fiscal e acondicionamento irregular de mercadorias por ocasião de sua importação. Discordamos desse entendimento, na medida em que, nos exemplos mencionados, o fato gerador do tributo efetivamente ocorreu, porém, a sua publicização foi impedida por meio de uma infração.

gerador. Assim, pode-se dizer que o próprio CTN caminhou no sentido da insuficiência do *critério cronológico*.

Nesse trabalho, buscando-se superar a premissa segundo a qual seriam legítimos os atos e negócios jurídicos, praticados pelo contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador do tributo e que não representam uma violação a regra jurídica expressa.

Esquemáticamente, pode-se resumir o corte metodológico que se pretende neste trabalho da seguinte maneira:

Momento em que realizados os atos ou negócios jurídicos	Natureza dos atos ou negócios jurídicos
Antes da ocorrência do fato gerador	Planejamento tributário legítimo
	Conjunto ilegítimo de atos e negócios jurídicos com efeitos fiscais
Depois da ocorrência do fato gerador	Infração ou crime tributário

Para o exame da legitimidade dos atos e negócios realizados antes do fato gerador, devem ser, portanto, perquiridos outros critérios, os quais serão investigados abaixo.

1.3.2. Avaliação da legitimidade dos atos e negócios realizados pelo contribuinte

Afastando-se a concepção estritamente formal da legalidade e o caráter absoluto da propriedade¹⁰⁸, busca-se, no presente trabalho, superar a premissa¹⁰⁹ segundo a qual, em

¹⁰⁸ Confira-se ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006, pp. 93-98.

¹⁰⁹ Ricardo Lobo Torres menciona que Gilberto de Ulhôa Canto e Sampaio Dória seriam defensores do positivismo normativista e conceptualista, cuja concepção, baseada na autonomia da vontade, sustentaria a possibilidade ilimitada de planejamento fiscal (TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, pp. 12-15).

matéria tributária, o que não for expressamente proibido, seria lícito e legítimo, por força do princípio da autonomia privada¹¹⁰.

Como dito na introdução deste trabalho, prefere-se aqui utilizar a palavra legitimidade, ao invés das noções de validade ou eficácia, a fim de não restringir a análise em questão ao mero exame de subsunção da conduta às regras que tratam dos limites à conduta do contribuinte. Pretende-se uma abordagem mais ampla, objetivando-se identificar a conduta que é verdadeira, ou seja, efetivamente existe da maneira como se expressa, bem como que apresenta coerência e compatibilidade entre essência e forma, não apenas de acordo com as regras jurídicas, mas também em observância aos princípios e postulados pertinentes.

Não se trata de avaliação da utilização, pelo contribuinte, do seu direito ao planejamento tributário, a partir do ponto de vista *moral*, como criticava Beker¹¹¹, e sim do ponto de vista de uma eventual incompatibilidade entre (i) os atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte e (ii) o seu regramento civil e sua conformidade com princípios constitucionais, analisando-se o ordenamento jurídico como um todo (e não apenas em face de uma regra específica). Para avaliar a legitimidade do planejamento tributário, os seguintes critérios têm sido adotados pela doutrina brasileira:

- (i) critério cronológico (já afastado pelas razões expostas no item 1.3.1 acima);
- (ii) critério da ocorrência do fato gerador;
- (iii) critério da finalidade dos atos praticados pelo contribuinte;
- (iv) critério das imperfeições dos negócios e atos jurídicos; e
- (v) critérios do confronto com princípios constitucionais.

¹¹⁰ Confira-se GERMANO, Livia de Carli. *A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Heleno Taveira Tôres. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010, p. 26.

¹¹¹ BEKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998, p. 150.

1.3.2.1 Critério da ocorrência do fato gerador

Nas lições de Gerd Willi Rothmann, Gaetano Paciello¹¹² e Hugo de Brito Machado, o critério relativo à ocorrência do fato gerador é apontado para diferenciar a elisão e a evasão¹¹³.

A ideia central na adoção desse critério é analisar as práticas de formas lícitas para fins de verificação do nascimento da obrigação tributária. Se o contribuinte não pratica o fato gerador do tributo, estar-se-ia diante de uma elisão fiscal; se praticá-lo e evitá-lo, haveria evasão.

Assim como o critério cronológico, o critério da ocorrência do fato gerador é insuficiente para o exame da legitimidade dos atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte, na medida em que não adentra ao estudo dos limites dos direitos do contribuinte perante o Fisco.

Isso porque esse critério não afasta a utilização de dados apenas formais no exame pretendido, deixando de lado os respectivos dados materiais, tais como as razões pelas quais o contribuinte praticou determinado ato, a estrutura e os fins dos atos e negócios jurídicos utilizados, o fim prático econômico ou social do plano executado, os limites constitucionais inerentes ao exercício dos referidos direitos, etc.

Por essas razões, afasta-se o critério da ocorrência do fato gerador do tributo para o exame da legitimidade dos atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte.

1.3.2.2 Critério da finalidade dos atos praticados pelo contribuinte

Helena Taveira Tôres ensina que parte da doutrina considera a *finalidade* dos atos praticados pelo contribuinte como critério de discriminação entre elusão e evasão,

¹¹² ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 13. *Elisão e Evasão Fiscal*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988, p. 395.

ressalvando, no entanto, que esse critério, isoladamente, pouco contribuiu para demarcação dos limites da elusão¹¹⁴.

Parte-se do pressuposto de que a elusão tributária seria a organização de atos ou negócios jurídicos, com a única finalidade de redução ou postergação do ônus tributário, desprovidos de outras finalidades ou motivações estanques à tributação.

Nesse sentido, Marcelo Hermes Huck sustenta, além do critério cronológico, acima refutado, a licitude dos meios seria determinante para demarcação do limite ao planejamento tributário, em cujo exame seria “da maior utilidade a análise do *business purpose test* do direito tributário norte-americano”, a partir do qual, em linhas gerais, considera-se lícita a formulação jurídica que, além da economia fiscal, tenham algum *objetivo* extrafiscal¹¹⁵.

Assim, a *finalidade* pode ser considerada como elemento importante na construção do instrumental de análise da legitimidade da estruturação de atos e negócios jurídicos pelo contribuinte, porém, ela não é critério, isoladamente, suficiente para essa verificação. Isso porque a busca pela redução da carga tributária é protegida, e, por vezes, incentivada pelo ordenamento jurídico brasileiro¹¹⁶.

A finalidade, nesse sentido, seria um dos aspectos a serem considerados na justificação do planejamento tributário, seja ponto de vista “*interno ao negócio jurídico*” (finalidade aliada à congruência do negócio jurídico), seja do ponto de vista “*externo ao negócio jurídico*” (alinhamento entre os negócios realizados e a atividade da empresa)¹¹⁷.

Portanto, esse critério não pode ser afastado por completo, todavia ele pouco contribui, sem a combinação de outros elementos, para a delimitação precisa da legitimidade

¹¹³ NETO, José Gomes Jardim. *Planejamento Tributário: limites da elisão fiscal no Brasil*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008, p. 19.

¹¹⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 190-191.

¹¹⁵ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 328.

¹¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. *Direito Tributário Atual*, v. 24, 2010. p. 368.

¹¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 359.

dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com objetivo de amenizar a sua carga tributária.

1.3.2.3. Critério das imperfeições dos negócios e atos jurídicos

A violação a uma regra específica, pelo contribuinte, é considerada, quase de forma uníssona, como elemento impeditivo à admissibilidade do planejamento tributário. Mesmo os autores que sustentam a pertinência do critério cronológico para o exame da validação do planejamento tributário admitem que a simulação seria obstáculo à referida admissibilidade. Assim, a ausência de confronto com a lei seria um critério pertinente e eficaz para validação do planejamento tributário.

Ilustrativamente, destaca-se o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira no sentido de que:

“A elisão fiscal é economia tributária lícita, decorrente de atos e omissões do contribuinte, anteriores à ocorrência do fato gerador, que, sem violar a lei, inclusive sem simulação, evitam ou postergam a ocorrência da situação legalmente descrita como hipótese de incidência”¹¹⁸.

A questão central aqui é: quais são as imperfeições dos atos e negócios jurídicos que implicam a inadmissão do conjunto de práticas realizadas pelo contribuinte para evitar ou postergar a ocorrência do fato gerador do tributo?

Como visto acima, a simulação é reconhecida como uma imperfeição com esse efeito, entendimento esse defendido, além Ricardo Mariz de Oliveira, por autores também renomados, tais como Hugo de Brito Machado e Gilberto e Ulhôa Canto¹¹⁹.

Diante dessa questão, Marco Aurélio Greco¹²⁰ apresenta uma questão importante: no âmbito das patologias dos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes, por que

¹¹⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 13. *Elisão e Evasão Fiscal*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988, p. 191.

¹¹⁹ Sobre o assunto, confira-se: Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 13. *Elisão e Evasão Fiscal*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988.

¹²⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 186.

somente a simulação seria considerada? Quais as diferenças entre a simulação, abuso do direito, abuso de formas e fraude à lei no que se refere à contaminação do planejamento tributário (do ponto de vista da violação de uma regra)?

É evidente que o fato de a simulação estar expressamente mencionada no CTN, em seu art. 149, inciso VII, e o abuso do direito, abuso de formas e a fraude à lei não constarem daquele Código, tem relevância para se fazer tal distinção. No entanto, uma vez que fixado o critério acima referenciado, no sentido de que a ausência de violação à lei implicaria a admissão do planejamento tributário, caberia investigar, em todo ordenamento, e não apenas na legislação tributária, dispositivos legais que pudessem ser objeto de violação.

Por um lado, a questão pode ser vista sob a ótica da aplicabilidade, ou não, dos dispositivos do Direito Privado para definição dos parâmetros do planejamento tributário e a pertinência do seu conteúdo nessa seara, o que se será analisado posteriormente neste trabalho. Por outro lado, pode-se sustentar que a adoção, ou não, de critérios do Direito Privado seria uma “*questão à margem da natureza da relação tributária, em face dos princípios que a governam*”¹²¹, bastando ao Fisco a demonstração da conduta elusiva, observando-se a qualificação do conjunto de atos, sob o ponto de vista da forma, do tipo e da causa, a partir da noção de “*ilícito atípico*”, sendo desnecessária, assim, a utilização das categorias do Direito Privado.

Neste momento, cabe analisar um panorama geral das imperfeições dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

Douglas Yamashita defende que o *critério de licitude* seria o melhor critério para discriminar os planejamentos admissíveis daqueles que seriam inadmissíveis. Utilizando-se do conceito de *ilicitude atípica*, o qual será melhor analisado posteriormente, esse autor segrega (i) o planejamento tributário admissível, realizado *sem vício no suporte fático nem na manifestação de vontade*, dos (ii) atos ou negócios jurídicos ilícitos, nulos ou anuláveis

¹²¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 193.

(simulação, fraude à lei, abuso de direito e abuso de formas jurídicas), os quais seriam inadmissíveis, em razão da sua contrariedade ao direito (regras ou princípios)¹²².

Helena Taveira Tôres defende que a ausência de causa dos negócios jurídicos seria um “*critério de qualificação da conduta elusiva*”¹²³. A partir da concepção da liberdade de formas, tipos e causa, sustenta-se que a causa seria um critério de interpretação dos negócios jurídicos, avaliando-se a finalidade, a função e o fim que as partes pretendem alcançar com o conjunto de atos planejado¹²⁴. Nesse sentido, o Fisco poderia desconsiderar o negócio jurídico praticado pelas particulares, caso comprove a utilização de fraude à lei, simulação ou carência de “causa” (“*finalidade negocial juridicamente qualificada*”¹²⁵).

Analisando a relação entre Direito Tributário e Direito Privado, Humberto Ávila sustenta que o abuso de forma, simulação e a dissimulação seriam limites ao exercício do direito de liberdade do exercício da atividade econômica e de liberdade de iniciativa. Esse autor destaca que, mesmo que os atos e negócios praticados tenham como finalidade exclusivamente o não pagamento do tributo, o planejamento tributário pode ser legítimo, desde que não seja maculado pela simulação ou não tenham sido destruídos os elementos essenciais dos respectivos atos e negócios jurídicos¹²⁶.

Como se vê, o critério das imperfeições dos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes é essencial para delimitação da estruturação abusiva de atos elusivos, e, em razão disso, ele será detalhadamente analisado ao longo deste estudo.

¹²² YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário à luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*. São Paulo: Lex, 2005, pp. 33-66.

¹²³ TÔRES, Helena Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 191.

¹²⁴ *Ibidem*, p. 142.

¹²⁵ *Ibidem*, p. 195.

¹²⁶ ÁVILA, Humberto. “Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária” in GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 76-77.

1.3.2.4. Critério do confronto com princípios constitucionais

Outra parte da doutrina questiona a suficiência do *critério de licitude* para fins de avaliação da oponibilidade do respectivo planejamento tributário ao Fisco¹²⁷.

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco defende que a licitude do planejamento tributário não seria suficiente para garantir sua regular oponibilidade ao Fisco. Para esse autor, o melhor critério para avaliação da regularidade do planejamento tributário seria a sua eficácia, ou seja, sua oponibilidade ao Fisco¹²⁸.

Esse entendimento tem como premissa, por um lado, a ideia de que alguns atos ou negócios jurídicos, realizados pelo contribuinte, não são ilícitos, porém nem por isso poderiam ser opostos contra o Fisco (eficácia da conduta do contribuinte). Esse seria o caso, por exemplo, da fraude à lei, que, de acordo com o artigo 166, inciso VI, do CC/02, seria nulo (e não ilícito)¹²⁹.

Sendo assim, a licitude dos atos ou negócios jurídicos do contribuinte seria um requisito para a oponibilidade do respectivo contra o Fisco (pois cometer ilícito não poderia ser considerado planejamento)¹³⁰, todavia, ela, por si só, não seria suficiente para garantir a sua eficácia¹³¹.

Além da ausência de patologias dos negócios jurídicos, Marco Aurélio Greco defende que a oponibilidade do planejamento tributário contra o Fisco dependeria, adicionalmente, do exame da “*solidariedade social inerente à capacidade contributiva*”¹³².

¹²⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 113.

¹²⁸ Ibidem, p. 114.

¹²⁹ Ibidem, pp. 90-91.

¹³⁰ Ibidem, p. 85.

¹³¹ “A ilicitude perante o ordenamento setorial (se relevante e pertinente ao caso) contamina a conduta do contribuinte e retira a proteção jurídica aos efeitos fiscais do que foi realizado. Mas a sua licitude perante o ordenamento setorial (embora necessária) não é suficiente par assegurar a proteção aos efeitos fiscais pretendidos” (Ibidem, p. 114).

¹³² Ibidem, p. 307.

Defendendo a existência de uma “*terceira fase do debate*” acerca dos limites ao planejamento tributário¹³³, Greco manifesta o entendimento de que o intérprete dos atos e negócios praticados pelo contribuinte deve, além de examinar os seus eventuais vícios, buscar a plena eficácia da legislação tributária, atingindo “*todas as manifestações de capacidade contributiva que a vontade da lei indica devam ser atingidas*”¹³⁴. Busca-se, assim, autorizar a tributação da materialidade tributária identificada nas atividades do contribuinte, não necessariamente de acordo com as formas jurídicas adotadas.

Sustenta-se que, de acordo com o artigo 123 do CTN, o Fisco poderia desconsiderar as convenções particulares inconstitucionais, na medida em que elas feririam a capacidade contributiva que a lei quer alcançar¹³⁵.

O entendimento deve ser examinado com bastante cautela, principalmente em face do risco de se autorizar a tributação em desacordo com a lei. Essa questão é analisada detalhadamente ao longo deste trabalho.

Por ora, percebe-se que os dois últimos critérios, acima mencionados, não são totalmente colidentes, na medida em que partem do pressuposto de que os atos e negócios jurídicos, realizados pelo contribuinte, devem ser examinados do ponto de vista de sua compatibilidade com o ordenamento jurídico como um todo (inclusive, em face do Direito Privado e princípios constitucionais), admitindo-se, inclusive, que este poderia ser violado de maneira indireta ou atípica.

Nessa linha de raciocínio, Sampaio Dória¹³⁶ sustenta que a licitude é um *critério preliminar* para avaliação dos atos praticados pelo contribuinte, ao qual deveria ser adicionado

¹³³ De acordo com Marco Aurélio Greco, estaria superada a “primeira fase” do planejamento tributário, na qual o contribuinte teria direito de agir antes do fato gerador mediante atos lícitos, com exceção da simulação. Sustenta-se que, na “segunda fase” do planejamento tributário, a sua validade dependeria, não apenas da inexistência de simulação, mas também da ausência de outras “patologias”, tais como o abuso de direito e fraude à lei. Por fim, na “terceira fase” do planejamento tributário, mesmo quando não houver qualquer patologia (simulação, abuso de direito, fraude à lei, etc.), ainda assim o contribuinte não poderia agir da maneira como quisesse, pois a conduta seria limitada pelo princípio da capacidade contributiva e pela isonomia (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 307-339).

¹³⁴ Ibidem, p. 335.

¹³⁵ Ibidem, p. 339.

¹³⁶ SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. *A interpretação econômica do Direito Tributário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Marciano Seabra de Godoi. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2010, p. 12.

o exame da *compatibilidade da forma com o conteúdo* e a *produção dos resultados próprios*¹³⁷.

A questão é a central, portanto, é de identificação das posições teóricas em torno da interpretação e da valoração dessa compatibilidade¹³⁸, e não apenas da seleção dos critérios de avaliação da conduta dos contribuintes com efeitos fiscais.

1.4. Princípios constitucionais pertinentes à caracterização da elusão tributária no Brasil¹³⁹

O estudo dos limites ao planejamento tributário, e, conseqüentemente, dos limites didáticos entre elisão, elusão e evasão, nas acepções teóricas acima apontadas, demanda um exame dos princípios constitucionais pertinentes à análise do embate entre liberdade e igualdade¹⁴⁰.

¹³⁷ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2ª Edição. São Paulo: José Buskatsky, 1977, p. 84.

¹³⁸ Também nesse sentido, confira-se TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 15.

¹³⁹ Dados os cortes metodológicos empregados neste trabalho, não é aqui o espaço adequado para um estudo aprofundado sobre a questão da diferenciação entre regras e princípios. Sobre a diferença técnica entre regras e princípios, cabe destacar os estudos de Ronald Dworkin (DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge, Massachussets: Harvard University Press, 1978), Robert Alexy (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012.) e Humberto Ávila (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013). Do estudo das obras desses autores, é possível extrair tanto a concepção de que princípios e regras têm natureza de norma, tanto a ideia de que, dentre outras diferenças, regras e princípios não têm a mesma cogência ou imperatividade, nem protegem a mesma estrutura de direitos. Portanto, os “princípios” que serão abaixo analisados não necessariamente devem ser compreendidos como princípios, em sua acepção técnica, sendo possível, neles, a identificação de elementos pertinentes ao conceito de regra ou do de postulado. Mantém-se a nomenclatura de “princípios” apenas para facilitar a referência, cabendo ao leitor deste trabalho o exame, caso a caso, da natureza do conteúdo da norma ou da metanorma em destaque.

¹⁴⁰ “Em resumo: as doutrinas existentes a respeito da natureza e regime jurídico da elisão tributária, todas elas, acabam por resolver esse dilema doutrinário, ora postulando a interferência do princípio da isonomia tributária (e/ou da capacidade contributiva), ora postulando a só interferência do princípio da legalidade em matéria tributária” (MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p.36).

Marco Aurélio Greco sustenta que a evolução constitucional no Brasil culminou na mitigação da liberdade pelo valor que a atual Constituição Federal teria dado aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva¹⁴¹.

Essa visão pode ser objeto de crítica no que se refere à importação de uma noção (e de seu *status* constitucional) de capacidade contributiva que não seria aplicável no Brasil. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri defende que, no Brasil, o princípio da capacidade contributiva não teria recebido o mesmo *status* constitucional de outros ordenamentos (como, por exemplo, o alemão), de modo que seria perfeitamente admissível, no Brasil, a situação em que um contribuinte paga determinado tributo e um outro contribuinte não o paga, mesmo que eles tenham a mesma capacidade contributiva¹⁴².

Esse embate entre liberdade e igualdade permeia a discussão acerca do modo como outros princípios e critérios delimitam os limites ao planejamento tributário, o que passa a ser analisado a seguir.

1.4.1. Princípio da legalidade

Em matéria tributária, o princípio da legalidade pode ser interpretado, em uma visão geral, em dois sentidos, quais sejam, “*o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento*” dos cidadãos contribuintes, na medida em que os representantes políticos do povo criam e alteraram as leis tributárias, e “*o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o fisco e*

¹⁴¹“*Pondera-se (mitiga-se) a liberdade com a isonomia e a capacidade contributiva. Exige-se um motivo para que a conduta do contribuinte seja fiscalmente aceitável. Passa a assumir relevância o conjunto de atos praticados e não cada um isoladamente; o filme e não apenas a foto; o fazer efetivo e não apenas o querer abstrato. O debate tributário – com todas as letras – deixou de ser um debate formal. Não se trata de prevalência da substância sobre a forma, mas de coexistência; não se trata de sobre+por, mas de com+por valores*” (GRECO, Marco Aurélio. “Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro”, *Revista da PGFN* nº 1, Ano I, disponível em www.pgfn.fazenda.gov.br, (acesso em 29.08.2013), p. 16).

¹⁴² 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 do (Coord). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 290.

os contribuintes”¹⁴³. Esse segundo sentido apresenta diversos desdobramentos, como se verá a seguir.

No CTN, o princípio da legalidade tributária encontra desdobramento, dentre outros dispositivos, no seu artigo 97¹⁴⁴, que, em linhas gerais, estabelece que somente a lei ordinária pode (i) instituir e majorar tributos, (ii) definir o fato gerador das obrigações tributárias, (iii) fixar alíquotas e bases de cálculos dos tributos, (iv) instituir e abrandar penalidades, e (v) excluir, suspender e extinguir créditos tributários.

Gerd Rothmann¹⁴⁵ ensina que o princípio da legalidade se desdobra em quatro aspectos:

(i) *legalidade da administração*. Por força do art. 142 do CTN, a atividade da administração tributária é sempre vinculada à lei;

(ii) *reserva da lei*. Para cobrança de tributação, é exigida a sua previsão em lei formal, instituída por representantes do povo;

(iii) *estrita legalidade tributária*. Trata-se da vedação constitucional de cobrança de tributos sem lei ou desconformidade com a lei existente;

(iv) *conformidade da tributação com o “fato gerador”*. Não basta ao legislador a instituição do tributo por meio de lei formal, é necessário também que o fato gerador, em todos os seus aspectos, esteja detalhadamente nela previsto.

¹⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4ª Edição. São Paulo: Editora Dialética, 2001, p. 17.

¹⁴⁴ Código Tributário Nacional

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

¹⁴⁵ ROTHMANN, Gerd Willi. “O princípio da legalidade tributária” in DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMANN, Gerd Willi. *Temas fundamentais do Direito Tributário atual*. Belém: Cejup, 1983, pp. 77-120.

Helena Taveira Tôrres afirma que, no Brasil, a legalidade tributária exerce três papéis importantes: (i) como princípio da “reserva de lei” formal, relativamente às matérias para as quais a CF/88 exige a edição de lei ordinária e lei complementar; (ii) como princípio da “tipicidade” ou legalidade material, quanto à previsão exaustiva, em lei ordinária, dos critérios matérias para aplicação da lei tributária; e (iii) como princípio de vinculação ou princípio de preeminência, no sentido de que todos os atos administrativos devem ser realizados de acordo com a lei (art. 37 da CF/88)¹⁴⁶.

Yonne Dolácio de Oliveira sustenta que o tipo tributário seria cerrado, na medida em que haveria uma exigência constitucional de que a previsão legal do tributo deveria conter não apenas algumas características da realidade tributável, e sim um “concentrado da realidade”, ou seja, uma descrição minuciosa do fato concreto passível de tributação¹⁴⁷.

Alberto Xavier sustenta que legalidade tributária, em seu aspecto, material, exigiria não apenas que o tributo seja cobrado por meio de lei, mas também que essa lei fosse “qualificada”. Essa qualificação da lei, designada como “reserva absoluta de lei”, resultaria na exigência de tipicidade da tributação¹⁴⁸.

Ainda de acordo com esse autor, esse princípio da tipicidade poderia ser desdobrado em quatro outros princípios, quais sejam:

(i) princípio da seleção: exige do legislador, que institui ou majora tributo, a seleção de realidades que pretende tributar bem definidas, o que impossibilita a utilização de conceitos abstratos ou cláusulas gerais. Por meio do princípio da seleção, admite-se que existem realidades, tangentes àquela eleitas pelo legislador, que ficaram fora do escopo da tributação. Como consequência, conclui-se que nem toda manifestação de capacidade contributiva é passível de tributação, caso essa manifestação não esteja, precisa e expressamente, contemplada pela seleção de realidade feita pelo legislador;

¹⁴⁶ TÔRRES, Helena Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 70-71.

¹⁴⁷ OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. *A tipicidade no Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 47.

¹⁴⁸ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p.17.

(ii) princípio do *numerus clausus*: exigência de previsões taxativas, na lei, de todos os critérios necessários à sua aplicação. Trata-se da exigência de “*hipótese normativa completa*”¹⁴⁹, no sentido de que os critérios material, espacial, temporal, assim como os critérios reletivos à definição da relação jurídica tributária devem ser detalhadamente especificados na lei;

(iii) *princípio do exclusivismo*: a subsunção do fato concreto ao tipo tributário abstrato, descrito na lei, dependeria da identificação de todos (e não apenas de alguns) os elementos, taxativamente, previstos na lei;

(iv) princípio da determinação ou da tipicidade fechada: exigência de conceitos precisos e determinados, fixados na lei de tal modo (ou seja, detalhadamente) que seja impossível a utilização de critérios subjetivos pelo órgão de aplicação da lei tributária¹⁵⁰.

Nesse sentido, o espaço teórico para realização de planejamentos tributários decorreria do fato de que determinadas realidades concretas – mesmo aquelas em que se verifica uma manifestação de capacidade contributiva – não se subsumem perfeitamente ao tipo tributário previsto na lei¹⁵¹.

Referido mestre português sustenta que, de acordo com essa noção de legalidade tributária, estariam protegidos os direitos e garantias do cidadão, tais como o direito de propriedade e o direito de liberdade econômica. Com base nessa ideia, ensina-se que o direito de liberdade econômica, de livre iniciativa ou de liberdade da empresa teria como corolário o

¹⁴⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 71-72.

¹⁵⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 17-20. Destaca-se o seguinte trecho da obra desse autor: “*O princípio da determinação ou da tipicidade fechada (o Grundsatz der Bestimmtheit que de fala FRIEDRICH) exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta. Por outras palavras: exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo o conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários*”.

¹⁵¹ *Ibidem*, pp. 130-134.

“*princípio da liberdade de contratar*”. Nesse sentido, Alberto Xavier constrói uma relação entre tipicidade tributária e liberdade de contratar¹⁵².

Como a liberdade econômica é um direito fundamental, o princípio da liberdade de contratar, na visão de Alberto Xavier, não estaria sujeito “*a qualquer restrição infraconstitucional com fundamento em razões de ordem fiscal*”¹⁵³.

Nessa visão, o exercício do direito de auto organizar-se, na busca por alternativas menos onerosas do ponto de vista fiscal, não poderia ser restringido pelo Fisco ou pela legislação infraconstitucional, na medida em que se trataria de um direito constitucionalmente protegido¹⁵⁴.

Marco Aurélio Greco critica esse entendimento com base na ideia de que a liberdade de auto-organização, com base na legalidade tributária, não seria absoluta e que existiriam “limites imanentes” ao seu exercício, decorrentes da (i) função social da propriedade, (ii) solidariedade social, (iii) dignidade da pessoa humana, (iv) capacidade contributiva, (v) pela isonomia geral (art. 5º, caput, da CF/88) e pela isonomia tributária (art. 150, II, da CF/88)¹⁵⁵.

Com entendimento similar, Ricardo Lodi Ribeiro defende que a noção de tipicidade fechada, acima descrita, além de não derivar da CF/88, contrariaria os demais princípios constitucionais¹⁵⁶.

¹⁵² “*A liberdade fiscal ou liberdade de opção fiscal é precisamente a garantia de que as opções alternativas no terreno do Direito Privado têm como únicas consequências tributárias aquelas que resultam taxativamente da lei (princípio da tipicidade) com exclusão de quaisquer outras, pelo que os particulares se podem mover livremente, com segurança, para além das zonas rigidamente demarcadas pelos tipos legais de tributos. (...) Da liberdade de ação garantida pelo princípio da tipicidade, como reflexo simétrico da séria de proibições, vedações ou exclusões de competência que são corolários do princípio da legalidade da tributação, resulta para os cidadãos um direito subjetivo, que a doutrina alemã designa como um ‘direito de defesa’*” (XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 32).

¹⁵³ *Ibidem*, p. 119.

¹⁵⁴ Nesse sentido, confira-se OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal” in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, pp. 319 e seguintes.

¹⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p 180.

¹⁵⁶ “*Buscar na repartição constitucional das competências tributárias o arcabouço constitucional para uma tipicidade fechada é extrair da Constituição uma sistemática que não só dela não é prevista, como contraria todos os princípios por ela consagrados. Como se vê, a Constituição brasileira, no que tange a consagração do princípio da legalidade tributária, não apresenta qualquer peculiaridade em relação ao direito comparado. O que há de diferente em nosso país, é uma criação doutrinária sem lastro constitucional e em desacordo com os*

Alberto Xavier busca responder a essas críticas, ressaltando, em síntese, que os princípios do Estado social, da igualdade e da capacidade não teriam força cogente a ponto de limitar garantias e direitos individuais (dentre eles, a liberdade de auto organizar-se)¹⁵⁷.

A construção das ideias que subjazem a tipicidade da tributação tem como base a busca da *certeza do direito* e da *maximização da segurança jurídica*¹⁵⁸.

A devida compreensão acerca da legalidade no direito tributário brasileiro demanda o exame da sua importância como fundamento do Estado de Direito, e, assim, da sua acepção construída em matizes ideológicos liberais¹⁵⁹. A institucionalização da legalidade como critério de atuação do Estado desenvolveu-se justamente no contexto de ascensão política da burguesia liberal, no século XVIII, e de sua necessidade de estabelecer um controle da intervenção estatal na esfera patrimonial dos cidadãos, a fim de regular a livre fruição de bens e garantir segurança nas relações jurídicas privadas. Nesse contexto, os particulares passaram a buscar na ideia de legalidade uma proteção contra o Estado, seja como limite aos arbítrios do ente tributante, seja como exigência de que somente a lei, criada pelos representantes do povo, pode instituir tributos¹⁶⁰.

Nessa evolução histórica¹⁶¹, nota-se que a defesa da legalidade estrita ou absoluta, com alicerces em uma noção de segurança fundada na ideia de fechamento dos conceitos jurídicos, é um norte que guia grande parte produção literária tributária¹⁶².

valores e princípios mais casos ao nosso ordenamento. Como bem observado por Ricardo Lobo Torres, a utilização das expressões tipicidade 'fechada', legalidade 'estrita', e reserva 'absoluta' de lei, não derivam da nossa Constituição, mas de construção de nossa doutrina, embalada por razões mais ideológicas que científicas" (RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Editora Lumis Juris, 2003, p.38).

¹⁵⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, pp 123-138.

¹⁵⁸ ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 302-303.

¹⁵⁹ ANDRADE, José Maria Arruda de. *A Interpretação da Norma Tributária*, São Paulo: MP Editora, 2006, p. 169.

¹⁶⁰ *Ibidem*, p. 169.

¹⁶¹ Sobre as variações do formalismo jurídico em matéria tributária, confira-se GODOI, Marciano Seabra de. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de la legislación tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pp. 112-115, para quem o formalismo no Direito Tributário poderia ser analisado em três fases: (i) o formalismo anterior ao desenvolvimento da teoria da interpretação econômica; (ii) o formalismo como reação aos exageros da interpretação econômica; e (iii) o formalismo como reação à introdução de normas gerais antielusão nos direitos positivos.

No entanto, deve-se reconhecer o exagero de parte da doutrina brasileira¹⁶³ que defende, em busca dessa noção de segurança jurídica, que o direito de auto organizar-se, em matéria de planejamento tributário, supostamente decorreria da ideia de tipicidade fechada tributária¹⁶⁴.

No entanto, essa noção de segurança jurídica:

(i) não é plenamente atingida por meio da tipicidade fechada, seja em decorrência do problema dos conceitos indeterminados, das cláusulas abertas e das lacunas em matéria tributária (e daí a existência de um mínimo de incerteza inerente à interpretação casuística do intérprete diante da necessidade de se avaliar um caso concreto), seja porque admite considerar, como válida, a estruturação de atos lícitos, porém permeada de vícios que não são passíveis de identificação por meio dos critérios admitidos por esse corrente doutrinária, o que, diante de casos difíceis, tende a dar ensejo a tratamentos diferentes a situações semelhantes, na medida em que não existe parâmetro suficiente para tomada de decisão¹⁶⁵;

(ii) pode ser protegida e efetivada, por meio da interpretação da legalidade tributária em conjunto com os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da dignidade da pessoa humana, da função social da propriedade, da eticidade, da moralidade, todos amparados por princípios de legitimação, tais como os princípios da ponderação, da razoabilidade e da proporcionalidade. Essa vertente interpretativa deve estar associada, no âmbito da qualificação jurídica, ao afastamento dos excessos, irregularidades e arbítrios, por parte do Estado e também por parte contribuintes, com o controle da subsunção dos fatos concretos à norma tributária (efetivando-se o princípio da verdade material), em consonância

¹⁶² ANDRADE, José Maria Arruda de. *Legalidade Tributária, Segurança Jurídica, Pós-Positivismo e a Díficil Relação Entre Política e Direito*. THESIS São Paulo, ano III, v. 5, p. 58-96, 1º Semestre. 2006. Esse texto também está disponível em: <http://www.cantareira.br/thesis2/n5a3/jose.pdf> (acesso em 31.08.2013).

¹⁶³ Ilustrativamente, destacam-se, nesse sentido, Alberto Xavier (“Os princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação”), Ives Gandra da Silva Martins (“Teoria da Imposição Tributária”), Sacha Calmon Navarro Coêlho (“Comentários a Constituição de 1988”), Yonne Dolacio de Oliveira (“A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro”), Roque Carrazza (“Curso de Direito Tributário Constituição Tributário”), dentre outros.

¹⁶⁴ BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: licitude e abuso do direito*. Curitiba, Juruá, 2009, p. 139.

¹⁶⁵ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 54.

com a finalidade a que ela foi criada e de acordo com os fins socioeconomicos dos institutos jurídicos¹⁶⁶.

A segurança jurídica, pretendida em matéria de planejamento tributário, está diretamente ligada à suficiência dos instrumentos hermenêuticos no tratamento de casos difíceis, valorizando-se a apreciação conjunta tanto da consideração formalista e como da consideração econômica, em detrimento dos ideias de completude absoluta do direito (o que inclui o afastamento da ideia de tipicidade estrita) e do suposto caráter absoluto do direito de liberdade.

O fato de grande parte da doutrina brasileira passar ao largo do questionamento acerca dos mecanismos teóricos para se lidar, em matéria tributária, com o conceito de função social do contrato e de solidariedade social, bem como com os limites para o exercício do direito do contribuinte à auto-organização (sem a realização de simulação), tem efeitos práticos desastrosos, tais como a reflexa desorganização jurisprudencial no tratamento da elusão tributária¹⁶⁷¹⁶⁸.

Nesse passo, deve ser afastado, por exemplo, o entendimento segundo o qual a legitimidade de um ato ou negócio estaria intrinsecamente ligada à sua licitude formal, e que esta, por sua vez, deveria ser supostamente examinada à luz do critério cronológico, e como visto acima. Também deve ser refutada a ideia de que o Fisco não poderia construir a qualificação da realidade concreta à luz da verdade material, na medida em que, se assim fosse, haveria, sempre, contrariedade à vedação à analogia.

Tais critérios devem ser afastados, na medida em que favorecem, sob o manto da estrita legalidade, o empobrecimento do exame da compatibilidade de um ato ou negócio jurídico com o ordenamento jurídico. Ao contrário, deve-se buscar, em matéria de planejamento tributário, o fortalecimento de uma concepção hermenêutica de interpretação, em detrimento dos pressupostos exclusivamente formalistas.

¹⁶⁶ ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.305.

¹⁶⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Editora Lumis Juris, 2003, p. 51.

¹⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, pp. 1-2.

Ressalva-se que a discussão ora proposta tem como intuito desenvolver um exercício com caráter especulativo e espírito científico¹⁶⁹, que se justifica diante do cenário de cerceamento, muitas vezes ilegal, (i) da liberdade dos contribuintes na realização de atos e negócios jurídicos praticados com o objetivo de economia fiscal, (ii) da incerteza por parte das autoridades fiscais na escolha dos critérios válidos para aplicação da legislação tributária, bem como (iii) em razão da utilização pouco cuidadosa, na jurisprudência, dos conceitos de abuso do direito e de fraude à lei, acarretando prejuízos aos particulares e ao Fisco quanto à segurança e previsibilidade jurídica¹⁷⁰.

A aproximação entre a legalidade tributária e proteção da liberdade tem como pressuposto a ideia de que o Direito Tributário deve servir apenas como mecanismo de proteção da propriedade, dos interesses individuais correlatos, para *efetividade dos direitos fundamentais* dos cidadãos¹⁷¹.

De modo diverso, cabe ao Direito Tributário a *concretização da ordem axiológica ao longo de todo o Sistema Tributário*¹⁷², não se limitando à compatibilidade dos conteúdos das normas infraconstitucionais com as competências e com a estruturação do sistema constitucional, mas sim, indo além, para servir à concretização dos demais valores do sistema jurídico, integrando-se com estes para propiciar justiça sistêmica e efetivar direitos e liberdades fundamentais¹⁷³.

Portanto, a aplicação do princípio da legalidade tributária não deve ser associada apenas à proteção da propriedade e da liberdade, mas também deve servir para assegurar para concretização dos valores, fundamentos e objetivos constitucionais, de modo a permitir a tributação justa, por meio da correta identificação da verdade material (com

¹⁶⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. *Direito Tributário Atual*, v. 24, 2010, p. 347.

¹⁷⁰ TUDISCO, Flavio. “A Causa do Negócio Jurídico, a Prevalência da Substância sobre a Forma e o Direito Tributário Brasileiro”. *Direito Tributário Atual*, v. 22, 2008, pp. 207-218.

¹⁷¹ Sobre o assunto, sobretudo sobre a acepção de *efetividade dos direitos fundamentais*, dada pelo Tribunal Constitucional Federal alemão, no sentido de fazer referência ao brocardo *in dubio pro libertate*, ver TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 561.

¹⁷² TÓRRES, Heleno Taveira. Op. cit., p. 499.

¹⁷³ Ibidem, p. 502.

instrumentalização dos deveres de colaboração¹⁷⁴ dos agentes fiscais e dos contribuintes) e da utilização, em conjunto, dos critérios relativos às considerações econômica e formalista, a fim de que se efetue a subsunção dos fatos com riquezas tributáveis às hipóteses legais correlatas, sem qualquer privilégio metodológico ao contribuinte e sem violação da lei.

Tais objetivos não se restringem ao campo da construção das leis tributárias pelo Poder Legislativo, e sim devem ser vistos como elementos informadores da sua interpretação e aplicação pelos seus diversos intérpretes. Para tanto, como se verá abaixo, deve ser superada a ideia de que a interpretação é mero exercício da verificação da subsunção de fatos a hipóteses legais, a fim de possibilitar o exame científico dos vetores informativos, de natureza principiológica e axiológica, na construção de normas tributárias individuais e concretas.

Não há dúvida de que grande parte da doutrina brasileira do Direito Tributário tem entendimento diverso, sobretudo pela ênfase dada às garantias dos particulares contra o poder de tributar do Estado, decorrente da forte influencia que o positivismo e o formalismo exerceram na teorização da interpretação da lei tributária¹⁷⁵.

1.4.1.1. A impropriedade da noção de tipicidade fechada e a indeterminação conceitual

A noção de tipificação da tributação, adotada por parte da doutrina, no sentido de se exigir que “*os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formação legal que o órgão aplicador do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta*”¹⁷⁶, é, por si só, contraditória¹⁷⁷. Isso porque tipos

¹⁷⁴ Não se trata do *dever de colaboração*, em postura passiva por parte do contribuinte, conforme defendido por Alberto Xavier (XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 149), mas sim dever de colaboração, em acepção ativa, como dever do contribuinte de demonstrar, explicar, esclarecer, detalhar as peculiaridades da materialidade tributável em procedimento de fiscalização, a fim de favorecer a tributação justa, conforme previsto na lei.

¹⁷⁵ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Ed., 2006, p.94.

¹⁷⁶ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 17-20.

¹⁷⁷ DERZI, Mizabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, pp. 44-96. De acordo com a autora mineira, “*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 delimitação*”. Isso porque os “*tipos propriamente*

não admitem demarcação lógica, definição, e, por consequência, não admitem também subsunção. Assim, ao se falar em tipicidade cerrada, na verdade, a doutrina está se referindo a conceitos, e não a tipos^{178 179}.

Portanto, a ideia de exigência de tipificação em matéria tributária deve ser afastada, substituindo-a pela exigência de determinação conceitual, a qual tem fundamento no art. 97, inciso III, do CTN (ao se referir à “definição do fato gerador da obrigação tributária principal”).

Por outro lado, os conceitos utilizados pelo legislador tributário são, por óbvio, consignados na lei por meio de palavras. Dada a variedade semântica das palavras, inevitavelmente, haverá um certo grau de vagueza na previsão legal. Em razão disso, o intérprete da lei não conseguirá verificar, com amplo grau de certeza, todas as situações que estão, claramente, incluídas ou excluídas da hipótese normativa¹⁸⁰.

Dessa maneira, a ideia de tipo, no qual seriam congeladas¹⁸¹ hipóteses de incidência (por meio das palavras constantes da lei), também não prospera, porque, com o passar do tempo, a realidade fática sobre as normas se projetam se altera¹⁸². Em paralelo, transformam-se os valores que permeiam os sentidos atribuídos às palavras, o que pode modificar a interpretação dos fatos jurídicos. Logo, por mais detalhada e minuciosa que seja a lei tributária, jamais será possível afastar, por completo, a importância da sua interpretação pelo respectivo aplicador, na medida em que o processo de interpretação, nesse particular,

ditos (ou apenas tipos), stricto sensu, além de serem uma abstração generalizadora, são ordens fluidas, que colhem, através da comparação, características comuns, nem rígidas nem limitadas, onde a totalidade é critério decisivo para a ordenação dos fenômenos aos quais se estende. São notas fundamentais ao tipo a abertura, gradualidade, a aproximação da realidade e a plenitude de sentido na totalidade. ‘Tipos’, em sentido impróprio, são conceitos classificatórios, cujas notas se cristalizam em número rígido e limitado”. Em razão disso, a autora sugere a substituição do uso da expressão ‘princípio da tipicidade’ por “princípio da conceitualização normativa especificante”.

¹⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 284-285.

¹⁷⁹ Em sentido contrário, para ilustrar, destaca-se o entendimento de Marco Aurélio Greco. Para esse autor, existiriam duas espécies de tipos tributários, quais sejam, o tipo estrutural, no qual seriam relevantes os aspectos formais da realidade concreta por ele considerada, e tipo funcional que desenharia um modelo ou um perfil pertinente à análise da substância (e da forma) da materialidade tributável (GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p 157-158).

¹⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 286.

¹⁸¹ Referência à expressão tipo “solidificado pelo legislador”, utilizada por Yonne Dolacio de Oliveira (OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A tipicidade no Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 47).

¹⁸² *Ibidem*, p. 284 (notas 83 e 84, valendo destaque à ideia de “sistema em movimento”, referenciada por Larenz e Canaris).

pode ser entendido como uma escolha de um sentido possível dentre aqueles que são admitidos pela lei¹⁸³. Trata-se de uma *atividade de ponderação*¹⁸⁴, a fim de se atribuir um sentido adequado para a previsão normativa em função de regras e princípios constitucionais.

No entanto, cabe observar que a liberdade dada ao intérprete da lei, quanto à eleição dos seus sentidos possíveis, não se confunde com autorização à arbitrariedade. Os atos arbitrários têm como base a emissão de *juízos de oportunidade* conforme o entendimento do seu emitente, já a aplicação de *conceitos indeterminados* deve ser realizada na busca de *juízos de legalidade*¹⁸⁵, atribuindo-se determinação àqueles conceitos.

Por outro lado, é factível acreditar que os conceitos indeterminados possam ser utilizados, pelo legislador, de maneira inapropriada¹⁸⁶, quando seria possível ao legislador instituir previsões legais mais determinadas, claras e precisas, e assim ele não o fez. Observa-se que a vaguidão e a consequente dificuldade de se interpretar a lei podem decorrer da baixa qualidade técnica no exercício da atividade legislativa. Nesse caso, seria admissível sustentar que existiriam regiões lógicas em que observar-se-á uma quase insolucionável dúvida sobre o alcance da vontade legal¹⁸⁷. Nessa hipótese, a escolha do sentido possível de acordo com a lei

¹⁸³ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*, trad. José Lamego, 3ª edição, Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 448.

¹⁸⁴ ÁVILA, René Izoldi; ÁVILA, Humberto Bergmann. “Legalidade Tributária: Aplicação e Limites Materiais”. in CARVALHO, Maria Augusta Machado de. (coord.) *Estudos de Direito Tributário Em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, pp. 286-287. Destaque-se o seguinte trecho: “O legislador edita normas para um número indeterminado de pessoas (generalidade) e uma quantidade indefinida de circunstâncias (abstração, na impossibilidade de prever todas as situações possíveis. O resultado é que a norma contida na lei proporciona um ‘maior ou menor’ conhecimento sobre a realidade que visa a regular, mas nunca seu conhecimento e antecipação absolutos. É frequente, por isso, o uso dos denominados conceitos jurídicos indeterminados, das cláusulas gerais e dos princípios, os quais deixando parcialmente aberta a decisão, transferem para o aplicador da norma a função de verificar as particularidades do caso concreto. Em qualquer que seja a lei, as normas nelas contidas terão seu sentido atribuído em função de regras e princípios constitucionais. Isso exige necessariamente um atividade de ponderação por parte do aplicador”.

¹⁸⁵ GRAU, Eros. *Conceitos indeterminados*. Justiça Tributária: direitos do Fisco e garantias do contribuinte nos atos da administração e no processo tributário. I Congresso Internacional de Direito Tributário. IBET. São Paulo: Max Limond, 1988, p. 123.

¹⁸⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro Forense, 2005, p. 291. “Vale, aqui, a razoabilidade, raciocínio jurídico que leva a dizer que somente se aceita a cláusula geral ou o conceito indeterminado quando o legislador não teria um modo mais preciso de descrever a hipótese tributária ao mesmo tempo em que se verifica que a rigidez do legislador poderia afastar a lei de seu objetivo. A pergunta que se imporá ao aplicador da lei será: poderia o legislador ter agido de outro modo? Ou, ainda: é razoável esperar que o legislador seja ainda mais preciso para descrever a situação tributável? Finalmente: tendo em vista a flexibilidade do cenário econômico, a norma teria igual efeito se fosse mais rígida? Claro que aqui, como em vários campos do Direito, a resposta dependerá de cada caso concreto”.

¹⁸⁷ COSTA, Regina Helena. “Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa”. *Revista de Direito Público*, nº 95, julho/setembro de 1990, pp. 125-138.

em muito se aproximará de uma ponderação arbitrária, mas, ainda assim, com ela não se confundirá, na medida em que os critérios jurídicos ainda serão os parâmetros de referência na tomada de decisão.

Nesse sentido, por meio do uso da *razoabilidade e da ponderação*¹⁸⁸, devem ser buscados os sentidos da lei que se compatibilizam com o ordenamento jurídico vigente, examinando-se a *necessidade, a adequação e a proporcionalidade em sentido estrito* no fato concreto analisado, em face dos fins a que a lei tributária se destina¹⁸⁹ e do máximo possível de provas pertinentes à apreciação da realidade subjacente.

É, nesse particular, que o tratamento dos conceitos indeterminados se faz pertinente ao estudo da estruturação elusiva, tendo em vista que, diante de casos difíceis, devem ser empregados (i) a ponderação e a razoabilidade, baseadas em critérios jurídicos, (ii) os três aspectos do princípio da proporcionalidade, e (iii) a busca de aperfeiçoamento do conjunto de provas correlatos à realidade concreta analisada, buscando examinar o alcance da lei, as formas utilizadas e os objetivos que informaram a realização dos atos e negócios jurídicos integrantes da estruturação elusiva apreciada.

1.4.1.2. Vedação à analogia

Fundamentada no princípio da igualdade, a analogia pode ser entendida como o raciocínio segundo o qual duas situações similares devem receber igual tratamento.

¹⁸⁸ PERELMAN, Chaim. *Ética e Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 682.

¹⁸⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. “A Legalidade Tributária, o Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta” in CARVALHO, Maria Augusta Machado de. (coord.) *Estudos de Direito Tributário Em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 212. “Tal é a realidade jurídico-tributária, sabidamente conexas à mutante realidade econômica, pois a tributação incide sobre fatos-signos de riqueza ou é graduada em virtude dela (capacidade contributiva); e mais ainda a tributação extrafiscal, destinada a influir na conduta dos indivíduos e agentes econômicos, cuja atividade depende da evolução dos fatos. Daí a necessidade de uma tipificação apropriada, caracterizada pela indeterminação conceitual de ser adotada também nos tipos tributários. O emprego dos conceitos jurídicos indeterminados permite, assim, o exame da proporcionalidade, da adequação da lei tributária aos fins a ela se destina constitucionalmente”.

Juridicamente, o emprego da analogia resulta na extensão da norma a fatos concretos não contemplados no “sentido possível das palavras”^{190 191}.

Ricardo Lobo Torres afirma que não haveria diferença entre analogia e interpretação extensiva, sustentando que inexistiria uma fronteira clara entre a extensão dos sentidos possíveis da letra da lei e a complementação que extrapola aqueles sentidos¹⁹².

Com entendimento diverso, Ruy Barbosa Nogueira ensina que interpretação extensiva e interpretação analógica se diferenciariam pela falta de clareza na norma ou na situação fática apreciada. Na interpretação extensiva, a situação de fato seria clara, mas a de direito obscura. Nesse caso, o intérprete faria com que o fato, aparentemente não contemplado pela norma obscura, fosse por ela atingido, tendo em vista que, por meio de “elementos de raciocínio”, verificar-se-ia que a lei, na verdade, contemplaria sim tal fato. Já na interpretação analógica, a norma seria clara, mas a situação fática seria obscura. Nesse contexto, o intérprete trataria o fato obscuro como se ele tivesse sido contemplado pela norma clara¹⁹³.

Apesar de diferente, o entendimento de Luciano Amaro não contraria a racionalidade utilizada por Ruy Barbosa Nogueira, ao sustentar que a analogia e a interpretação extensiva seriam diferenciáveis pela espécie de omissão legislativa observada. A interpretação extensiva seria pertinente diante da má formação do texto (ou seja, a norma obscura de Ruy Barbosa Nogueira), cuja análise indica que o legislador “pensou” em contemplar determinada hipótese, mas assim não fez de maneira equivocada. Por outro lado, a integração analógica seria empregada quando o legislador se omitiu, porque não “pensou” em determinado fato concreto. Assim, a diferença entre essas espécies hermenêuticas se resumiria em saber se determinada realidade fática foi pensada, ou não, pelo legislador¹⁹⁴.

Para Rubens Gomes De Sousa também seria possível distinguir interpretação extensiva e interpretação analógica, na medida em que, por meio da interpretação analógica, o

¹⁹⁰ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*, trad. José Lamego, 3ª edição, Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 448.

¹⁹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 638.

¹⁹² TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 106.

¹⁹³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro – Curso de Direito Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Editor José Bushatsky, 1971, p. 78.

intérprete não cria direito novo, mas apenas completa o alcance do direito existente, o que seria diferente da interpretação extensiva, por meio da qual o intérprete criaria novas regras jurídicas¹⁹⁵.

No mesmo sentido, Francesco Ferrara explica que a analogia não implicaria “a criação de direito novo, mas a descoberta de direito existente”, considerando que o direito também contemplaria o “conteúdo virtual de disposições não expressas, mas ínsitas todavia no sistema onde o juiz as vai descobrir”, razão pela qual o processo analógico teria natureza de uma “elaboração vinculada”¹⁹⁶.

Com entendimento diametralmente oposto, Norberto Bobbio defende que, por meio da analogia, o intérprete, considerando que a lei tratou pontualmente da *espécie* de um determinado *gênero*, cria uma nova norma para contemplar uma outra espécie, não prevista na lei, ou seja, naquele mesmo gênero. Por outro lado, por meio da interpretação extensiva, o intérprete verifica que a lei tratou, de modo amplo, de um determinado *gênero de objeto*, e, diante disso, acrescenta-se uma nova espécie ao gênero previsto na lei¹⁹⁷. Isto é, interpretação extensiva e analogia se diferenciariam pelo conteúdo não previsto expressamente na lei em apreço: na analogia, examina-se a espécie de um gênero; e, na interpretação extensiva, analisa-se o próprio gênero.

Alberto Xavier indica que haveria três pressupostos para o argumento analógico no Direito: (i) a existência de lacuna; (ii) a similitude das situações concretas apreciadas ou identidade de razão de decidir; e (iii) inexistência de vontade contrária do ordenamento

¹⁹⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 238.

¹⁹⁵ “Entretanto, é preciso distinguir entre interpretação extensiva e interpretação analógica: a primeira é a que, partindo de um texto de lei, cria uma norma jurídica nova e a aplica a uma situação diferente da prevista na lei; a segunda é a que, partindo de um texto de lei, faz incluir as situações análogas, embora não expressamente referidas no texto. Por conseguinte, a interpretação extensiva não é admissível no direito tributário, porque implica em criar tributos sem lei, o que, como já vimos (§13), é proibido até mesmo pela Constituição. Ao contrário, a interpretação analógica é admissível, porque não cria direito novo mas apenas completa o alcance do direito existente: aliás, se rejeitássemos esta forma de interpretação, voltaríamos a exigir que a lei tributária enumerasse expressamente todos os casos” (SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 4ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 81).

¹⁹⁶ FERRARA, Francesco. *Interpretação e Aplicação das Leis*. 4ª Ed. Coimbra: Editora Armênio Amado, 1987, p. 164

¹⁹⁷ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Ari Marcelo Solon. São Paulo: EDIPRO, 1991. pp. 146-151.

jurídico (rigidez do ordenamento, que repeliria o tratamento igual a situações semelhantes)¹⁹⁸. Refutando a existência de lacunas no Direito Tributário, com base na tipicidade da tributação (sobretudo, de acordo com o princípio de exclusivismo ou da implicação intensiva), afirma-se que a liberdade fiscal teria, como um dos seus conteúdos, um “direito contra analogia”¹⁹⁹.

Luís Eduardo Schoueri ensina que o raciocínio analógico tem como premissa a impossibilidade de o legislador prever todas as situações da realidade, tendo em vista o caráter estático das normas jurídicas contraposto ao caráter dinâmico da vida em sociedade. Ao lidar com casos concretos, o aplicador da norma jurídica percebe que determinadas situações, apesar de análogas àquela contempla pela norma, não receberam o mesmo tratamento legislativo. Diante disso, com base na igualdade, aplica-se a analogia para se admitir a subsunção do fato concreto à norma jurídica que não o contempla²⁰⁰.

Como se vê, a analogia ganha importância quando analisada da perspectiva da possibilidade, ou não, da investigação de manifestações de capacidade contributiva em situações não contempladas pela lei, a fim de considerá-las como fatos geradores de tributo.

No Brasil, existe vedação expressa, no parágrafo primeiro do art. 108 do CTN, ao emprego da analogia para se exigir tributo não previsto em lei. Caso assim não fosse, a viabilidade da realização de planejamentos tributários estaria prejudicada, pois as práticas lícitas, nessa seara, têm como pressuposto justamente a identificação de atos e negócios jurídicos não tributáveis, na medida em que análogos (porém, não idênticos) àqueles contemplados pela lei²⁰¹.

A vedação ao emprego da analogia está associada à ideia de que o princípio da capacidade contributiva não tem um caráter imperativo²⁰². Ou seja, nem toda manifestação de capacidade é passível de tributação, tendo em vista que é taxativa a escolha do constituinte por alguns fenômenos econômicos, na fixação das competências tributárias. Desse modo, diversas

¹⁹⁸ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 139-144.

¹⁹⁹ *Ibidem*, p. 148.

²⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro Forense, 2005, p. 638.

²⁰¹ FOSSATI, Gustavo. *Planejamento tributário e interpretação econômica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 137.

situações da vida, nas quais seja possível identificar riquezas passíveis de tributação, foram deixadas de lado pelo constituinte. No âmbito da lei, igualmente, a verificação de capacidade contributiva é “condição necessária, mas não suficiente” para que seja autorizada a exigência de tributo²⁰³.

Nesse sentido, a vedação à analogia serviria justamente para reafirmar que os fatos concretos que são passíveis de subsunção à lei tributária (até o máximo “sentido possível das palavras”) devem permanecer inatingíveis à tributação, o que, de acordo com parte da doutrina, afastaria a possibilidade de qualquer consideração de ordem econômica por ocasião da interpretação da norma e dos fatos submetidos à lei tributária²⁰⁴. Por outro lado, o estudo dos limites da analogia e da interpretação extensiva é bastante pertinente, a fim de se examinar os limites para a qualificação, como fato gerador, ou não, dos atos praticados pelo contribuinte.

Nesse sentido, destaca-se o entendimento de Marco Aurélio Greco, que argumenta, baseado nas ideias de Norberto Bobbio acima descritas, que a analogia e a interpretação extensiva se diferenciariam pela espécie de raciocínio utilizado. No raciocínio analógico, o intérprete se depara com uma *qualidade comum a figuras distintas* e, ao compará-las, verifica que se trata de espécies de um mesmo gênero e que inexistem leis que contemplem uma dessas figuras. Diante da *relevância* da característica comum dos fatos analisados, “a regra aplicável a uma espécie é estendida à outra espécie que pertence ao mesmo gênero”²⁰⁵. De modo diverso, por meio da interpretação extensiva, o intérprete utilizaria o raciocínio dedutivo para aplicar a determinadas espécies uma regra que incide sobre o respectivo gênero. Ou seja, identifica-se o núcleo (gênero) de um comando normativo, para estendê-lo às

²⁰² A questão da eficácia do princípio da capacidade será analisada em tópico abaixo.

²⁰³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro Forense, 2005, pp. 638-639. Sobre o assunto, destaca-se o seguinte trecho da obra: “Decorre daí que os fenômenos que serão submetidos à tributação nem de longe têm o condão de esgotar o universo de manifestações de capacidade contributiva. A presença de situação que revele, objetivamente, aquela capacidade, é condição necessária, mas não suficiente, para que se dê a imposição tributária. Não basta, pois averiguar a ocorrência de capacidade contributiva, para que de imediato se conclua pela tributação. Importa que a situação tenha sido contemplada, de modo abstrato, pelo legislador. O exemplo do imposto sobre grandes fortunas, previsto constitucionalmente mas jamais instituído, evidencia a importância da decisão do legislador. É próprio, pois, do ordenamento que algumas manifestações de capacidade contributiva sejam tributadas e outras tantas escapem de tal ônus. A mera presença de capacidade contributiva não constitui, daí, razão suficiente para se pretender ver alcançada pela tributação situação não contemplada pelo legislador”.

²⁰⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 163.

hipóteses (espécies daquele gênero), que, apesar de não estarem nominalmente previstas na norma, sobre por ela substancialmente contempladas²⁰⁶.

A dificuldade do intérprete estaria na identificação dos limites do conceito utilizado pela lei existente. Sendo assim, na interpretação extensiva, não se comparariam figuras simulares, para se estender uma lei específica a uma hipótese por ela contemplada (raciocínio analógico), mas se aplicaria uma norma ampla às hipóteses que podem ser nela encaixadas. Daí ser possível afirmar que quanto mais específica é uma norma, mais difícil seria interpretá-la de maneira extensiva, tendo em vista que a generalidade é a premissa da interpretação extensiva.

Como se vê, não assiste razão a Ricardo Lobo Torres, quando este autor afirmar que não haveria distinção entre analogia e interpretação extensiva. É evidente que existe uma zona em que se verificam dificuldades práticas na diferenciação desses institutos. Essas dificuldades, no entanto, não obstam ou refutam a pertinência da distinção entre os raciocínios utilizados pelo intérprete em cada um dos casos, bem como não podem servir para justificar o maquiamento do emprego da analogia²⁰⁷.

1.4.2. Princípio da autonomia privada

Por meio diversos cortes metodológicos, deixa-se de lado o estudo da evolução histórica das noções civilistas de autonomia privada na formação de contratos, a fim de isolar, no presente trabalho, o exame da posição constitucional do princípio da autonomia privada e

²⁰⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 154.

²⁰⁶ *Ibidem*, pp. 152-168.

²⁰⁷ Sobre o assunto, confira-se RIBEIRO, Ricardo Lodi, *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Editora Lumis Juris, 2003, p.51: “(...) a despeito da impossibilidade dogmática da utilização da analogia nas leis de incidência e de isenção, é forçoso reconhecer a dificuldade prática de distinguir tais hipóteses daquelas em que se admite o uso da interpretação extensiva, o que, de certa forma, esvazia a vedação. Na verdade, muitos juízes e doutrinadores, diante da vedação à analogia, procuram transformar artificialmente um raciocínio nitidamente analógico em interpretação extensiva, dada a imprecisão quanto à exatidão da fronteira que separa a franja marginal do conceito utilizado pelo legislador das acepções que ultrapassam o sentido possível do texto”.

das limitações da liberdade contratual, para identificar a sua relação com o tema da elusão tributária²⁰⁸.

Em linhas gerais, a autonomia privada representa um desdobramento do valor liberdade em princípio de direito constitucional, que informa a autorização dada pela CF/88²⁰⁹ para as pessoas, individual ou coletivamente, criarem normas jurídicas individuais e concretas²¹⁰.

A compreensão do conceito de autonomia privada demanda um exame da teoria civilista de atos e fatos jurídicos²¹¹. Com mais um corte metodológico, concentra-se aqui atenção nos atos jurídicos em sentido amplo (gênero que contempla os atos jurídicos em sentido estrito e nos negócios jurídicos), na medida em que eles dependem da ação humana. Os atos jurídicos em sentido estrito são manifestação de vontade, de acordo com a lei, porém, cujos efeitos jurídicos são gerados independentemente de eles serem perseguidos pelo agente. Os negócios jurídicos são declarações de vontade que delimitam exatamente os efeitos queridos pelas partes²¹².

Ou seja, todo ato jurídico depende de uma manifestação de vontade. No entanto, a doutrina contemporânea distingue as duas noções acima descritas, considerando a manifestação volitiva como gênero, e o negócio jurídico como espécie, a fim de discriminar o campo lógico em que as partes podem criar uma realidade jurídica conforme a sua vontade.

²⁰⁸ Relativamente ao tema, cabe destaque ao estudo de Heleno Taveira Tôrres (TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 97-130).

²⁰⁹ Dentre outros fundamentos constitucionais para a autonomia privada, destacam-se os seguintes: Constituição Federal de 1988

“Art. 5º 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;”

²¹⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. Op. cit., p. 107.

²¹¹ MARTINS, Ricardo Marcondes. *Abuso de Direito e a Constitucionalização do Direito Privado*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 68.

²¹² PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil. Volume I. Introdução ao Direito Civil; Teoria Geral de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense: 2005, p. 476.

Portanto, em todo negócio jurídico (típico ou atípico), deve estar presente uma determinada *finalidade jurídica*, que o diferencia do *ato indiferente* ou da *mera subsunção passiva* à previsão legal, bem como deve ser construído com objetivo de colocar em prática um resultado efetivamente querido pelos agentes dele originários²¹³.

Nesse sentido, a autonomia da vontade também pode ser enxergada como um princípio do direito civil que informa o reconhecimento do poder criador de efeitos jurídicos pelos particulares, que são livres no exercício de declarações de vontade no sentido de instituírem direitos e obrigações²¹⁴.

Helena Taveira Tôres ensina que a autonomia da vontade não é um direito subjetivo, e sim um poder de decidir e de criar, por meio de atos de fala ou enunciação, comandos diretivos para a ação em face de terceiros, com sentido deôntico e força vinculante²¹⁵. Tratar-se-ia de um “*poder criador ou fonte de direito ou, ao menos, de produção de efeitos que incidam sobre a própria esfera jurídica, num domínio (relativamente) subtraído à tutela do Estado*”²¹⁶.

Da perspectiva liberal e individualista, o conceito de autonomia privada poderia ser definido como o exercício livre da vontade do indivíduo construída e direcionada sem influências imperativas e determinantes externas à sua consciência, mas apenas aos seus próprios interesses. Esse exercício de direito de escolha seria justificado pela liberdade contratual, que possibilitaria a um sujeito, no âmbito da sua máxima *autodeterminação*, contratar ou abster-se de contratar, escolher as partes contratantes, bem como definir o conteúdo do contrato, suas condições, seus termos e os limites dos direitos e deveres instituídos pelas partes²¹⁷, sem restrições sociais, morais ou estatais.

²¹³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil. Volume I. Introdução ao Direito Civil; Teoria Geral de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Forense: 2005, p. 478.

²¹⁴ *Ibidem*, p. 479.

²¹⁵ TÔRES, Helena Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 115.

²¹⁶ ALMEIRA, Carlos Ferreira de. *Texto e enunciado na teoria do negócio jurídico*. Volume I. Coimbra: Almedina, 1992, pp.7-8.

²¹⁷ TÔRES, Helena Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 124.

Ao longo do tempo, essa visão foi perdendo espaço, de modo que a autonomia privada foi sendo restringida pelas imposições de ordem pública, em decorrência da maior expansão da normatização estatal, no processo de regulação e concretização de objetivos constitucionais²¹⁸. Ademais, observa-se que o exercício da autonomia privada foi limitado por diversas condições e limitações previstas no CC/02, dentre as quais se destacam as seguintes:

- (i) a exigência de: (i.a) partes capazes; (i.b) objeto lícito, possível, determinado ou determinável; (i.c) forma prescrita ou não defesa em lei objeto lícito, conforme previsto no art. 104 do CC/02;
- (ii) a licitude do motivo determinante do negócio jurídico, conforme previsto no inciso III, do art. 166, do CC/02;
- (iii) a observância de solenidade que eventualmente a lei considere essencial para a sua validade, conforme previsto no inciso V, do art. 166, do CC/02;
- (iv) a impossibilidade de o negócio jurídico ser celebrado com o objetivo de fraudar lei imperativa, conforme previsto no inciso VI, do art. 166, do CC/02;
- (v) a impossibilidade de o negócio jurídico ser celebrado com simulação;
- (vi) a impossibilidade de o negócio jurídico ser celebrado mediante erro, dolo, coação, estado de perigo, lesão ou fraude contra credores, conforme previsto no art. 171, II, do CC/02;
- (vii) a observância dos limites ao exercício do direito de contratar impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, de acordo com o art. 187, do CC/02.

Em paralelo com o processo de expansão da legislação restritiva da autonomia privada, o princípio da liberdade contratual passou a ser interpretado, em conjunto, com outros princípios e regras que limitaram a sua aplicação, tais como: (i) o princípio da função social dos contratos (art. 421 do CC/02); (ii) princípio do consensualismo; (iii) a exigência de causa,

²¹⁸ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Volume I. Introdução ao Direito Civil; Teoria

“pela qual cada transferência patrimonial necessita de uma razão, de uma justificativa lícita e merecedora de proteção”²¹⁹; (iv) a exigência de boa-fé objetiva na celebração e execução do contrato (art. 422 do CC/02); e (v) a exigência de equilíbrio contratual (cláusula “*rebus sic stantibus*”)²²⁰.

Mesmo com todas essas restrições, resta inalterada a ideia de que a autonomia privada é fonte de legitimação dos negócios jurídicos. Em razão disso, é inconstitucional a lei que reduz o campo de abrangência da autonomia privada sem justificação em fundamentos de ordem pública, mesmo que assim se faça em nome da tutela de interesses coletivos ou de direitos sociais²²¹.

Esse poder de criação normas, no exercício da *autonomia da vontade*, contempla a faculdade de eleger as condições e conteúdos, abrangendo a liberdade de escolha das causas, formas e tipos²²²:

(i) quanto à causa, as partes podem escolher as suas finalidades, suas funções e seus fins práticos do negócio jurídico, desde que estes sejam lícitos. Ou seja, dentro do plano da legalidade, as partes têm competência para definir *para quê* o negócio jurídico será celebrado, o que justifica a possibilidade de realizar atos anormais ou inovadores;

(ii) quanto às formas, as partes podem adequar a finalidade negocial almejada com a forma mais adequada e funcional à sua disposição, salvo quando a lei estabeleça uma forma específica (art. 107 do CC/02²²³);

(iii) quanto aos tipos, as partes escolher a celebração de contratos típicos e atípicos (art. 425 do CC/02²²⁴).

Geral de Direito Civil. Rio de Janeiro: Forense: 2005, p. 479.

²¹⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado*: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 124.

²²⁰ *Ibidem*, p. 124.

²²¹ *Ibidem*, p. 129.

²²² *Ibidem*, pp. 114-161.

²²³ Código Civil brasileiro: “Art. 107. A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir”.

²²⁴ Código Civil brasileiro: “Art. 425. É lícito às partes estipular contratos atípicos, observadas as normas gerais fixadas neste Código”.

Dentre os três aspectos acima indicados, cabe destaque, no presente trabalho, à liberdade de escolha das formas para celebração de negócios jurídicos e seus efeitos em matéria tributária.

Isso porque o legislador tributário pode definir os fatos geradores das obrigações tributárias, nos termos do art. 116 do CTN²²⁵, fazendo referência (i) a situações de fato, desvinculadas dos institutos do direito privado ou (ii) a situações jurídicas, cuja ocorrência se verifica na formalização das formas de direito privado.

Quando o fato gerador tributário refere-se a uma situação de fato, a verificação da incidência tributária depende do exame das provas que indiquem a manifestação de capacidade contributiva definida na lei, a fim de se verificar a subsunção da respectiva riqueza à hipótese de incidência tributária. Afastado empregado da analogia (vedado no Direito Tributário brasileiro (art. 108, §1º, do CTN), faz-se aqui pertinente a consideração econômica (que será objeto de estudo abaixo), na medida em que disponibiliza ao intérprete elementos importantes para a busca do exame do conteúdo da norma jurídica tributária e da subsunção a ela de fatos concretos²²⁶.

A questão torna-se mais complexa diante do cenário em que o legislador define o fato gerador de um tributo como a celebração de um determinado negócio jurídico ou da formalização de uma *forma jurídica* definida no Direito Privado (por exemplo, transmissão de *inter vivos* de bens imóveis, transmissão *causa mortis* de bens, etc.). Diante disso, duas interpretações distintas são encontradas na doutrina:

(i) primeira interpretação: restaria afastada, por força da vedação à analogia (art. 108, §1º, do CTN), a possibilidade de se tributar outras situações concretas, nas quais não tenha sido formalizada a referida forma de Direito Privado ou não tenha sido celebrado determinado negócio jurídico, apesar de presente a mesma manifestação de capacidade contributiva identificada na hipótese tributável. Dessa

²²⁵Código Tributário Nacional

“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”.

²²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 633.

maneira, seria garantido um espaço lógico para realização, pelos contribuintes, de atos e negócios jurídicos não tributáveis, contornando-se a hipótese tributável (norma eludida); ou

(ii) segunda interpretação: seria possível tributar outras situações concretas, nas quais não tenha sido formalizada uma forma de direito privado ou não tenha sido celebrado um negócio jurídico específico, desde que a Administração Tributária comprove, com base no princípio da verdade material, que, sob as formas utilizadas, estaria presente a materialidade tributável ou a “causa” efetiva (tributável) dos negócios jurídicos realizados.

Ilustram essa controvérsia, na doutrina brasileira, as lições dos Professores Luís Eduardo Schoueri²²⁷ e Heleno Taveira Tôrres²²⁸, respectivamente, defensores das interpretações acima indicadas.

²²⁷“Assim, a circunstância de que situações econômicas geralmente surgem em determinadas formas jurídicas leva o legislador tributário, por vezes, a utilizar expressões presentes no Direito Privado na hipótese tributária. Assim, esta é descrita por negócios ou formas jurídicas que, ao ver do legislador, seriam aquelas possíveis ou usuais para representar as circunstâncias econômicas vislumbradas pelo legislador para a tributação. O que importa ver é se a matéria tributável é o negócio, ou são os fatos que, em geral, se dão quando da celebração daqueles negócios jurídicos ou quando presentes as formas jurídicas. Nesse caso, não são estas o objeto da tributação, mas os fatos que se fazem presentes em tais formas jurídicas ou negócios jurídicos. (...) Ocorrência tal circunstância, i. e., firmando-se a convicção de que o legislador limitou a tributação a algumas situações do Direito Privado, já se tem por conclusão que não haverá a tributação, ainda que se tenha por injusto ou anti-isonômico, ou mesmo por erro do legislador, o resultado assim alcançado. A consideração não é aceita como ferramenta para corrigir o erro de uma hipótese tributária, nem para substituir um aspecto da hipótese tributária omitido pelo legislador” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 627-630).

²²⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 153-154. “Destarte, quanto ao objeto e ao fato jurídico tributário, a garantia da liberdade de formas vincula o Fisco à sua observância, nas situações em que o tipo da norma tributária remete-se ao âmbito do direito privado. Decerto que não será a simples menção a uma ‘forma’ própria o suficiente para tanto, pois a atividade inquisitória da Administração, na busca da verdade material, poderá identificar a ‘causa’ do negócio jurídico, que sempre deverá preponderar sobre a eleição de forma, no que concerne à qualificação do negócio jurídico.

E para esse fim, o aplicador precisará usar a linguagem das provas, conferindo garantia de certeza ao direito, porquanto nenhum ato jurídico pode prescindir de demonstração da verdade segundo os vários meios de prova admitidos. Sob esse ângulo, o direito tributário dista de ser formalista. Nos tributos que incidem sobre riquezas em circulação (renda, consumo), geralmente, o aplicador não se limita pelas formas jurídicas adotadas pelo ramo jurídico correspondente, em vista de uma espécie de busca da ‘verdade real’, que se deve determinar pela ‘causa’ do negócio jurídico.

Para a aplicação de normas tributárias, portanto, a eleição da ‘forma’ pelo contribuinte será sempre vinculante para a Administração, quando a lei tributária não prescrever criteriosamente um dada forma específica. Contudo, caso a lei tributária modifique algum aspecto do negócio jurídico, atribuindo-lhe forma própria, esta será vinculante para as partes e para a Administração. Isso não quer dizer que os agentes da Administração não possam praticar alguma requalificação dos atos ou negócios jurídicos lícitos. Decerto que sim, mas limita-os a

A questão é, portanto, saber qual são os efeitos fiscais da invalidade jurídica dos negócios ou atos praticados (leiam-se: formas jurídicas de Direito Privado), quando estes foram eleitos, do ponto de vista formal, como fato gerador tributário. Este parece ser um claro limite da autonomia privada no âmbito tributário²²⁹ e será melhor analisado, abaixo, quando do estudo da relação entre Direito Privado e Direito Tributário.

1.4.3. Princípio da solidariedade social

A palavra solidariedade pode ser interpretada, a partir da noção de alteridade, como um valor que informa a ação realizada com propósito caritativo no convívio com as pessoas com quem se tem contato direto ou indireto. Trata-se da ação voluntária de alguém que entrega algo ou se dedica a outrem com objetivo de lhe auxiliar ou de lhe fazer bem. Assim, “a solidariedade é sinônimo de bondade”²³⁰ e a sua antítese é o egoísmo e o individualismo.

A solidariedade também pode ser identificada como valor que informa a edição de normas jurídicas que se destinam a regular a relação entre os interesses individuais de cada pessoa e os interesses coletivos do seu grupo social, a fim de promover a convivência social harmoniosa²³¹. O sentido jurídico de solidariedade social remonta à ideia de *justiça social*, como objeto de promoção pelo Estado²³².

No entanto, não é possível impor a uma pessoa uma obrigação, no sentido jurídico, a fim de que a sua vontade seja moldada a partir de critérios solidários. Trata-se de impositivos que atuam diretamente apenas no campo da moral²³³.

‘causa’ do ato ou negócio jurídico, cabendo-lhes identificar, segundo adequados meios de prova, a correta qualificação da ‘causa’, sempre que houver algum desalinho entre esta e a forma adotada”.

²²⁹ Com entendimento contrário, o Professor Luís Eduardo Schoueri ensina que, diante da hipótese em exame (vale dizer, “situações em que a hipótese tributária contempla um negócio jurídico”): “*Se este for o pressuposto da tributação, sua ausência será relevante, já que sem o negócio, não há fato jurídico tributário. A invalidade (jurídica) dos atos praticados, neste caso, implicará inoccorrência da tributação*”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.442).

²³⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 27.

²³¹ VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Teoria geral do direito econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 7.

²³² GODOI, Marciano Seabra de. “Tributo e Solidariedade Social” in GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 142.

²³³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Op. cit., p. 31.

Em matéria tributária, o princípio da solidariedade não encontra espaço no que se refere à bondade ou alteridade. Não se exige do contribuinte uma vontade no sentido de se querer pagar tributos como desdobramento da solidariedade. Portanto, há quem veja na solidariedade um vetor para a justificação e a legitimação da exigência de tributos daqueles que têm condições de participar do rateio dos custos do Estado que provê serviços ou ações beneméritas em favor dos mais necessitados²³⁴. De modo, a solidariedade se confunde com a ideia de cooperação social.

No entanto, essa ideia de cooperação social encontra um obstáculo claro no âmbito tributário (especialmente no que se refere à causa da obrigação tributária), na medida em que apenas aquele que manifesta capacidade contributiva, nos termos da lei, é chamado para contribuir financeiramente com a sociedade²³⁵.

Dada estrutura do Sistema Tributário Brasileiro, no qual deveres tributários decorrem da lei, inviável aqui aplicar-se a ideia de “dever fundamental de pagar impostos”, sustentada, dentre outros²³⁶, por Casalta Nabais²³⁷.

Portanto, nesse sentido (como dever constitucional ou como causa de obrigação tributária), pouca aplicabilidade prática tem o princípio da solidariedade em matéria de elusão tributária.

Admite-se, por outro lado, que, fora do Direito Tributário, o princípio da solidariedade informa a interpretação de atos e negócios jurídicos, como elemento integrante da exigência de observância da função *social* dos contratos²³⁸. Isso tem desdobramento em

²³⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 30.

²³⁵ *Ibidem*, p. 31.

²³⁶ SACCHETTO, Claudio. “O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano” in GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 9-52.

²³⁷ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Edições Almedina S A, 2009, p. 185. De acordo com esse autor português, os particulares seriam incumbidos do dever fundamental de suportar os custos do Estado e, por conseqüentemente, de um dever fundamental de pagar impostos, “*constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada*”. O autor sustenta ser necessário relativizar o princípio da legalidade, atribuindo eficácia positiva ao princípio da capacidade contributiva, de forma que, ainda que não haja lei expressa autorizando a tributação, todos os signos presuntivos de riqueza devem sujeitar-se à tributação.

²³⁸ ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 190.

matéria tributária, porque, se a solidariedade é antítese do individualismo, e este é protegido pela liberdade contratual, então, a solidariedade serve para fazer frente à ideia de que, (i) por força da legalidade, o contribuinte tudo pode, se não houver simulação, e de que (ii) a validade das formas por ele adotadas seria obstáculo ao exame do conteúdo por elas revestido.

Como *suporte à capacidade contributiva*²³⁹, o princípio da solidariedade pode contribuir para a ideia de que as estruturas elusivas construídas pelo contribuinte devem respeitar a relação entre (i) as formas adotadas e (ii) o conteúdo e o fim prático dos atos e negócios jurídicos por elas contemplados²⁴⁰. Esse tema será objeto de exame mais detalhado abaixo.

1.4.4. Princípio da isonomia

O princípio da isonomia, em matéria tributária, desdobra-se em dois aspectos, quais sejam, (i) como exigência de tratamento uniforme para situações similares, impossibilitando exceções, privilégios e discriminações desprovidos de fundamentação constitucional, e (ii) como dever de se diferenciar desigualdades econômicas, o que inclui o tratamento fiscal desigual para manifestações de capacidade contributiva diferentes (aspecto que será objeto de análise no item seguinte)²⁴¹.

Como se vê, o princípio da isonomia relaciona-se, intensamente com o valor igualdade, e, nessa medida, torna-se um critério informador tanto da criação como da aplicação das normas, de modo que, na edição do respectivo texto e na sua interpretação, não devem ser admitidos privilégios de qualquer espécie²⁴² desprovidos de motivação constitucional.

²³⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 307-308.

²⁴⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 153-154.

²⁴¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp. 574-575.

²⁴² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 28ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 274.

A igualdade é sempre relativa, na medida em que depende de um critério de comparação²⁴³. Nesse sentido, a isonomia é atendida pelo legislador que escolhe um critério objetivo constitucionalmente válido para diferenciar as pessoas que têm capacidade contributiva das pessoas que não as têm²⁴⁴.

Interessante notar que a isonomia tributária (ou igualdade tributária) é utilizada pela doutrina para objetivos opostos em matéria tributária, vale dizer, quais sejam:

(i) a isonomia justificaria a tributação de idênticas manifestações de capacidade contributiva, mesmo que uma delas não seja contemplada pelo critério formal inserido na lei. Nesse sentido, Marco Aurélio Greco afirma que a “*se existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, sujeitas a tributações diferentes, não haverá tributação isonômica*”²⁴⁵. Ou seja, nessa linha de pensamento, a manifestação de capacidade contributiva, à luz da consideração econômica, seria um critério de diferenciação de pessoas para fins tributários;

(ii) a isonomia serviria como ferramenta de proteção do contribuinte contra a tributação, na medida em que a manifestação de capacidade contributiva, por si só, não seria um “*critério de diferenciação de contribuintes no sistema brasileiro*”²⁴⁶. Nesse sentido, a consideração econômica da manifestação de capacidade contributiva seria obstada pelos critérios diferenciadores formais fixados na lei,

²⁴³ TIPKE, Klaus. “Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário”. In: MACHADO, Brandão (coord.) *Direito Tributário*. Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984. pp. 515-527: “A igualdade, que se distingue da identidade, é sempre relativa. O que é completamente igual é idêntico. O princípio de que o igual deve ser tratado igualmente não quer dizer idêntico, mas relativamente igual. Quando se pretende aplicar corretamente o princípio da igualdade, deve-se apurar a exata relação, perguntando-se: igual em relação a quê (em que relação)? Quaisquer diferenças podem, pois, não justificar o tratamento desigual. Para a comparação relativa torna-se necessário um critério de comparação. Logra-se extrair um critério de concreto de comparação do princípio de sistematização, isto é, do motivo ou da valoração que constitui o fundamento da lei. O princípio é o critério de comparação ou de justiça estabelecido compulsoriamente pelo legislador para determinados assuntos legalmente disciplinados”.

²⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 311.

²⁴⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 334.

²⁴⁶ 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 do (Coord). *Curso de direito de tributário*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 290.

“quando a própria teleologia revele que o legislador não contemplou situações econômicas, mas se vinculou a categorias de Direito Civil”²⁴⁷.

A questão é complexa e perpassa o exame, feito a seguir, da eficácia do princípio da capacidade contributiva em face da eficácia do princípio da legalidade tributária. Nesse particular, ressalta-se que o §1º do art. 108 do CTN veda o tratamento fiscal isonômico a duas realidades similares, se uma delas foram objeto de tributação e a outra. Por outro lado, a isonomia é critério útil para justificar a qualificação isonômica de fatos concretos cuja contemplação pela lei tributária não decorra de raciocínios analógicos, e sim da demonstração da essência da realidade apreciada. Desse modo, a isonomia é pertinente para o presente trabalho, tanto na medida em que se especializada em princípio da capacidade contributiva, analisado a seguir, como serve de critério de aplicação da lei tributária²⁴⁸.

1.4.5. Princípio da capacidade contributiva

Do ponto de vista objetivo, capacidade contributiva confunde-se com a manifestação de riquezas passíveis de tributação apontada pela lei²⁴⁹. “É o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica”²⁵⁰. Uma vez identificada uma riqueza passível de tributação de acordo com a lei, a capacidade contributiva subjetiva serve para determinar qual é a parcela da renda ou do patrimônio de um determinado contribuinte específico será entregue ao Fisco, considerando os seus fatores econômicos individuais^{251 252 253}. Sendo critério para repartição

²⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 628.

²⁴⁸ Sobre a dupla função da isonomia, confira-se SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 10ª Edição. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 210.

²⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro Forense, 2005, pp. 282-283. Para Schoueri, é pertinente falar-se em capacidade contributiva, do ponto de visto objetivo, no “momento que concerne à delimitação da base imponible, ou seja, a escolha de quais elementos aferidores da economia individual formam a fonte do tributo”.

²⁵⁰ ZILVETII, Fernando Aurélio. “Capacidade contributiva e mínimo existencial” in SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETII, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário*. Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p.38.

²⁵¹ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Direito constitucional tributário, e 'due process of law'*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, pp. 181-182.

²⁵² Confirmam-se as lições de Luciano Amaro sobre os aspectos objetivos e subjetivos do princípio da capacidade contributiva: “O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.

de despesas entre os indivíduos de uma comunidade, a feição objetiva da capacidade contributiva, por força da igualdade e/ou da solidariedade, é pertinente aos impostos e às contribuições especiais, estas últimas em decorrência do critério de referibilidade²⁵⁴.

As noções sobre capacidade contributiva, em alguma medida, relacionam-se com as reflexões sobre a justiça aplicável ao direito tributário²⁵⁵. Como o valor justiça ganha contornos constitucionais distintos conforme o ordenamento jurídico analisado, cabe examiná-lo à luz do Direito Tributário brasileiro.

Desse modo, verifica-se que, no Brasil, a eficácia do princípio da capacidade contributiva conjuga-se com as demais “limitações ao poder de tributar”, de modo que a sua aplicação, em hipótese alguma, pode se dar em detrimento da legalidade²⁵⁶.

A questão central do debate acerca da capacidade contributiva como limite ao planejamento tributário guarda relação com a discussão sobre os limites da eficácia do princípio da legalidade em matéria tributária²⁵⁷.

Esse debate rememora, em alguma medida, a radicalização das ideias da *Escola de Pavia*²⁵⁸ sobre a tributação da capacidade contributiva. Para ilustrar esse debate, destaca-se o

Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica” (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 138).

²⁵³ O princípio da capacidade contributiva também ser interpretado como limite negativo para tributação. Nessa linha de raciocínio, destaca-se o entendimento de José Maurício Conti: “*É inconstitucional a tributação exercida sobre determinada manifestação de capacidade econômica de um contribuinte que o atinja naqueles recursos que destinaria às suas necessidades básicas, imprescindíveis à garantia de sua sobrevivência. Os recursos destinados a atender estas finalidades, se somente para isso são suficientes, não revelam capacidade contributiva. Revelam apenas uma capacidade econômica mínima, não permitindo que dela seja extraídos quaisquer valores destinados a compor a arrecadação do Estado, pois estar-se-ia atingindo alguém sem capacidade contributiva alguma – violando, pois, o princípio constitucional*” (CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 53).

²⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 314-315.

²⁵⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Editora Lumis Juris, 2003, p.54.

²⁵⁶ GERMANO, Lívia de Carli. *A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Heleno Taveira Tôres. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010, p. 35.

²⁵⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p.67. Para o autor, o princípio da capacidade contributiva tem eficácia nos exatos termos fixados na lei, de acordo com critérios técnicos ou de valoração adotados pelo legislador.

entendimento de Ezio Vanoni que defende que seria possível a aplicação da lei tributária a hipóteses não expressamente previstas em lei, as quais, todavia, poderiam ser por ela contempladas em decorrência da atividade hermenêutica²⁵⁹, buscando-se, assim, investigar a capacidade contributiva (que seria a causa da tributação²⁶⁰). Criticando esse entendimento, Achille Donato Giannini sustenta que a teoria da capacidade contributiva como causa do tributo careceria de fundamento jurídico, tendo em vista que a lei seria a causa jurídica dos tributos. O tributo seria devido em decorrência de sua previsão em lei e a capacidade contributiva seria uma mera causa pré-jurídica²⁶¹.

É evidente que as concepções causalistas acima descritas podem ser objeto de crítica – e assim o foram²⁶² –, todavia, há de admitir que a concepção de capacidade contributiva como ferramenta de interpretação de atos e fatos é ponto central desse debate²⁶³.

Nessa medida, é pertinente o estudo da eficácia da capacidade contributiva no atual Direito Tributário brasileiro, a fim de examinar se (e, em caso positivo, como) os limites

²⁵⁸ A Escola de Pavia, fundada em 1914 por Benvenuto Griziotti, foi integrada por Dino Jarach, Mario Pugliese, Ezio Vanoni, Antonio Pesenti, Sergio Steve, Frank Tamagna, Giannino Parravicini, Federico Maffezzoni, Ernesto d'Albergo, Gian Antonio Micheli, Enrico Allorio, Francesco Forte. Dentre as suas principais teorias, encontramos os estudos sobre a influência da interpretação econômica, a teoria da “causa impositiva”, a importância do princípio da capacidade contributiva. Sobre o assunto, confira-se o estudo de Argos Magno de Paula Gregório. “*A Capacidade Contributiva*”. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Paulo de Barros Carvalho. Pontifícia Universidade Católica, 2007, pp.35-45.

²⁵⁹ VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Tradução por Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952, p. 189. “(...) a extensão da lei tributária a hipóteses não expressamente compreendidas pelo legislador, ou não previstas por ele, quando ocorra segundo as regras jurídicas e lógicas de interpretação que temos mencionado, não pode contrariar em caso algum a disposição do art. 30 da Constituição, porque essa extensão não representa a criação de um novo tributo, mas a realização da norma jurídica”.

²⁶⁰ ULHÔA CANTO, Gilberto. “Causa das obrigações fiscais” (verbete), in SANTOS JM. de Carvalho; DIAS, José de Aguiar (dir.) *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, v.8, Rio de Janeiro, Borsoi, pp.2-25); JARACH, Dino. *O fato imponível: teoria geral do direito tributário substantivo*. 2ª Edição revista da tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004, pp.76 e seguintes; RIBEIRO, Ricardo Lodi Ribeiro, *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 57.

²⁶¹ GIANNINI, Achille Donato. *Il rapporto giuridico d'imposta*. Milano, Giuffrè, 1937, p. 46

²⁶² Dentre os anticausalistas, cabe destaque para Giannini, Berliri, Ingrosso, Peirano Facio, Sainz De Bujunda, mencionados no estudo de Argos Magno de Paula Gregório. “*A Capacidade Contributiva*”. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Paulo de Barros Carvalho. Pontifícia Universidade Católica, 2007, pp.44-45.

²⁶³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p.89: “A capacidade contributiva como princípio interpretativo, decorrente da aplicação do método teleológico, no direito tributário, manifesta-se pela análise das normas criadoras de tributos a partir do critério econômico, tão caro à revelação da manifestação de capacidade do contribuinte. (...) Em consequência, a utilização do método teleológico não vai afastar a aplicação aos negócios jurídicos, dos conceitos definidos pelo direito privado, mas

à estruturação elusiva devem ser interpretados à luz desse princípio. Destaca-se que o debate sobre limites do planejamento tributário, no Brasil, foi fortalecido, dentre outros aspectos, pelo estudo de Marco Aurélio Greco, que defende que, atualmente, o debate sobre planejamento tributário em nosso país deveria contemplar o exame da limitação da liberdade dos contribuintes decorrente do princípio da capacidade contributiva²⁶⁴.

Esse autor sustenta que o princípio da capacidade contributiva teria *eficácia positiva*, de modo que, para atendê-lo, o intérprete deveria buscar atingir “*todas as manifestações de capacidade contributiva que a vontade da lei indica devam ser atingidas*”²⁶⁵. O princípio da capacidade contributiva seria um comando imperativo para que o aplicador da lei tributária contemple aquilo que a lei visa a atingir diante de certa realidade, examinando a essência e a natureza jurídica das coisas, independentemente do seu regime jurídico. Ou seja, supera-se o critério formalista de análise dos negócios jurídicos, para se examinar tanto a sua forma como a sua essência.

Além de Marco Aurélio Greco, também é possível encontrar nos estudos de Ricardo Lodi Ribeiro²⁶⁶ e Douglas Yamashita²⁶⁷ a defesa da ideia de que o princípio da capacidade contributiva (especialmente, a expressão “sempre que possível”, constante do art. 145, §1º, da CF/88) teria eficácia no sentido de que “*só quando não for possível é que pode deixar de ser atendido o princípio da capacidade contributiva*”²⁶⁸.

buscar o objetivo da norma que possuindo finalidade arrecadatória, não poderá se afastar da apreciação sobre a manifestação de riqueza definida pelo fato gerador”.

²⁶⁴ De acordo com Marco Aurélio Greco, o debate sobre planejamento tributário no Brasil teria passado por três fases: (i) primeira fase: “liberdade, salvo simulação”. Nessa fase, os contribuintes teriam liberdade para exercerem a sua liberdade de auto-organização irrestritamente, se não praticassem atos ou negócios jurídicos simulados; (ii) segunda fase: “Liberdade, sobre patologias”. Nessa fase, o debate teria evoluído para um cenário no qual se defenderia que, além da simulação, o planejamento tributário seria limitado pelos vícios e defeitos dos atos e negócios jurídicos, de acordo com o Código Civil, contemplando a discussão sobre fraude à lei, abuso de direito e abuso de formas como obstáculos à eficácia do planejamento; (iii) terceira fase: “liberdade com capacidade contributiva”. Na terceira fase do debate, que seria aquela que estaríamos vivenciando atualmente, haveria uma conjugação entre liberdade e solidariedade social, fixada pela Constituição Federal, que permitiria a tributação de manifestações de capacidade contributiva, independentemente das formas adotadas pelo contribuinte em seu planejamento tributário. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008.

²⁶⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 335.

²⁶⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p.77.

²⁶⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio de capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 53.

²⁶⁸ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 327.

Sobre a questão, vale analisar o entendimento de Marco Aurélio Greco, segundo o qual a capacidade contributiva teria assumido, na CF/88, uma posição estrutural tão relevante que ela teria se desvinculado da igualdade tributária. Isso porque a capacidade contributiva, ao ser inserida no art. 145, §1º, da CF/88, no âmbito dos “princípios gerais” da tributação (e não no âmbito das “limitações do poder de tributar”), teria sido utilizada pelo constituinte como “critério para implementação concreta do sistema”. Assim, antes (na vigência da CF/46 e da CF/67), para se atender a igualdade tributária, deveria ser respeitada a capacidade contributiva; hoje (vigência da CF/88), os impostos se justificariam se verificada a capacidade contributiva²⁶⁹.

Esse entendimento está, sobretudo, baseado na posição estrutural desse princípio, ou seja, em qual artigo da Constituição Federal está inserida a disposição relativa à capacidade contributiva. A simples posição do referido artigo parece ser uma motivação insuficiente para se justificar o entendimento de que a capacidade contributiva teria recebido um tratamento constitucional diferenciado na CF/88. Ademais, o fato de a CF/67 não ter se referido expressamente à capacidade contributiva não a afasta a sua aplicação, na medida em que ela será, sempre, um desdobramento da igualdade tributária.

Por outro lado, assiste razão a Marco Aurélio Greco no que se refere à imperatividade do princípio da capacidade contributiva, no sentido de a ele atribuir uma função muito próxima da concepção de regra (no sentido utilizado por Alexy, como visto acima), quando ele é utilizado para se examinar a efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Desse modo, parece correto o entendimento de que a expressão “*sempre que possível*”, constante do dispositivo constitucional acima, indicaria que “*só não se aplica o princípio [da capacidade contributiva] quando isto não for possível; fora desta hipótese, a lei, sua interpretação e sua aplicação sempre terão de atender ao princípio*”²⁷⁰.

Essa consideração, no entanto, não deve ser compreendida como uma autorização para desrespeitar a lei tributária. Em razão disso, como se verá abaixo, a investigação da capacidade contributiva somente é viável em relação aos fatos geradores vinculados a “situações de fato” (e não a “situações jurídicas”), nos exatos termos da lei, respeitando-se,

²⁶⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 215-216.

inclusive, os efeitos dos atos e negócios que estiverem em conformidade com o ordenamento jurídico.

De acordo com Roque Antonio Carraza, o princípio da capacidade contributiva seria uma regra constitucional orientativa do legislador infraconstitucional segundo a qual, se for da índole constitucional do imposto, ele deverá ter obrigatoriamente caráter pessoal e ser graduado conforme a capacidade contributiva do contribuinte²⁷¹.

Adota-se aqui o entendimento de que trata-se de regra de interpretação e qualificação dos fatos concretos, a fim de se examinar sua eventual subsunção à hipótese de incidência tributária. Note-se que essa linha de raciocínio em nada se confunde com a interpretação econômica. Isso porque devem ser respeitadas as formalidades efetivamente utilizadas pelo contribuinte na gestão dos seus negócios. No entanto, deve-se contemplar, além dessas formalidades, a essência dos atos e negócios jurídicos revestidos por elas, investigando se sob as formalidades, eventualmente irregulares, poderia ser encontrada – e comprovada – uma manifestação de capacidade contributiva de acordo com a lei (que pode ter elegido aspectos formais, aspectos matérias, ou a conjunção desses dois grupos de aspectos, para defini-la).

A eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva é objeto de muitas críticas por parte da parcela da doutrina brasileira defensora das concepções positivistas-formalistas, das quais se destaca o entendimento de Alberto Xavier, inclusive pela referência expressa a Marco Aurélio Greco.

Alberto Xavier defende, em síntese, que (i) o princípio da capacidade contributiva não poderia ser sobrepor à regra da tipicidade, razão pela qual não seria admissível o seu caráter imperativo, e (ii) a tipicidade (especialmente, o princípio do exclusivismo) seria obstáculo à eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva²⁷².

²⁷⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 327.

²⁷¹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª Edição. São Malheiros, 2007, p. 103.

²⁷² XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma elisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 123-138.

Marco Aurélio Greco faz a ressalva de que, apesar de sua eficácia positiva, o princípio da capacidade contributiva não pode ser aplicado sem lei, de modo que seria vedada a cobrança de tributos fundada exclusivamente nesse princípio. Esse autor defende que o princípio da capacidade contributiva deve apenas “iluminar” o tipo previsto na lei e a sua interpretação²⁷³.

Para Marco Aurélio Greco, o princípio da capacidade contributiva dirige-se tanto ao legislador como ao aplicador da lei tributária. Em relação à interpretação da lei tributária, esse autor destaca que caberia investigar se o legislador, ao criar a hipótese de incidência tributária, fez referência (i) ao aspecto formal do ato ou negócio jurídico que ensejaria a tributação, ou (ii) à manifestação de capacidade contributiva verificada quando esse ato ou negócio jurídico é realizado²⁷⁴. Caso a previsão legal tenha feito referência à manifestação de capacidade contributiva, o princípio ora analisado deveria ser utilizado como ferramenta de interpretação.

Esse entendimento também pode ser objeto de crítica, pois a função interpretativa do princípio da capacidade contributiva não autoriza o intérprete da lei tributária buscar, nos casos concretos, de maneira positiva ou negativa, o “justo fiscal”, nem realizar um controle em abstrato da atividade legislativa²⁷⁵.

Como se vê, a espécie de objeto contemplado no fato gerador previsto na lei, vale dizer, (i) fato gerador como forma de direito privado ou (ii) fato gerador como manifestação de capacidade contributiva desvinculada das formas de direito privado, é um critério relevante para se definir o tipo de investigação que o aplicador da lei tributária deve realizar.

²⁷³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 333.

²⁷⁴ *Ibidem*, p. 329: “Quando digo que a capacidade contributiva vai iluminar a interpretação significa que ao interpretar determinado artigo de lei, não devo fazê-lo isoladamente, nem apenas como elemento que está conectado dentro de um conjunto formal. É preciso verificar qual manifestação de capacidade ele quer alcançar. A perguntar a fazer é se a previsão legal está qualificando o nome do contrato ou o perfil do contrato. Assim, da perspectiva da capacidade contributiva, quando a lei estiver se referindo a compra e venda, pode ser que ela não esteja se referindo ao nome ‘compra e venda’, mas ao tipo de manifestação de capacidade contributiva que se dá através da compra e venda.

Note-se como muda a interpretação. Uma coisa é interpretar o texto no sentido de que foi alcançado o contrato de compra e venda, outra coisa é ser alcançada a manifestação de capacidade contributiva que advém do contrato de compra e venda”.

²⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 97.

Observa-se que os pontos centrais nesse debate são (i) a eficácia do princípio da capacidade contribuinte em face da eficácia do princípio da legalidade, e (ii) a maneira como da capacidade contribuinte influencia a interpretação da hipótese de incidência, fixada na lei, e os fatos concretos a ela submetidos.

Isso porque, uma vez admitida a ideia de que a previsão legal é elemento indispensável para a exigência de tributos, o debate passa a ser concentrar nos critérios que informam a qualificação dos fatos concretos, o que variam de acordo com as perspectivas formalistas (que valoriza o regime jurídico adotado pelo contribuinte) ou essencialistas (que valoriza a natureza das coisas) no Direito Tributário, respectivamente, mais próximas da consideração civilista e da consideração econômica dos fatos geradores, conforme a referência utilizada na respectiva previsão legal.

Por fim, registra-se que o entendimento de Marco Aurélio Greco merece uma ressalva quanto à eficácia do princípio da capacidade contributiva. Isso porque não se deve admitir, inclusive em relação aos fatos geradores vinculados a “situações de fato”, a desconsideração das formas jurídicas, utilizadas pelo contribuinte, que estejam em conformidade formal e material com o ordenamento jurídico, sob pena de desequilíbrio da relação entre os princípios da capacidade contributiva e da legalidade, em detrimento desta última.

Considera-se neste trabalho que, apenas se for identificado um vício (uma “patologia”, na terminologia de Greco) na forma jurídica empregada – caracterizando a invalidade, a ilicitude ou a contrariedade da conduta em face do ordenamento jurídico –, torna-se possível a “iluminação” do fato gerador pelo princípio da capacidade contributiva, nos moldes proposta por Greco, porém, sempre, em observância aos limites da lei tributária.

1.4.6. Princípio da boa-fé

Pode-se desmembrar a noção de boa-fé em seus aspectos subjetivos e objetivos²⁷⁶:

²⁷⁶ 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 Reale*. São Paulo: LTr, 2003, p.163: “A boa-fé entende-se sob o ponto de vista psicológico ou subjetivo e

Do ponto de vista subjetivo, boa-fé é um estado de consciência por parte do sujeito que busca agir com lealdade ou respeito em relação a terceiros. Trata-se da intenção que representa a antítese da má-fé. Desse modo, trata-se dos elementos volitivos identificados na conduta de alguém que não teve a intenção de lesar outrem²⁷⁷. A boa-fé subjetiva pode ser examinada a partir de duas perspectivas diferentes: psicológica ou ética. Psicologicamente, a boa-fé representaria a ignorância de determinado fato; eticamente, essa ignorância deve ser escusável²⁷⁸.

Do ponto de vista objetivo, boa-fé significa a observância, por um determinado sujeito de direitos, de um padrão de comportamento jurídico-social, considerado adequado de acordo com os valores da sociedade na qual ele está inserido²⁷⁹.

De acordo com Judith Martins-Costa, a boa-fé objetiva exerce três funções no ordenamento jurídico brasileiro: (i) norma hermenêutica-integrativa, a ser empregada no preenchimento de lacunas, diante de situações típicas ou atípicas desprovidas de normatização; (ii) elemento que origina deveres jurídicos, que impõe às partes a satisfação dos interesses globais envolvidos, direcionando a finalidade dos atos praticados; e (iii) limite ao exercício de direitos subjetivos, pautado pela exigência de lealdade e observância da função social²⁸⁰.

sob o ponto de vista objetivo. Psicologicamente, a boa-fé é um estado de consciência, é a convicção de que se procede com lealdade, com certeza da existência do próprio direito, donde a convicção de licitude do ato ou da situação jurídica. Objetivamente, a boa-fé significa a consideração, pelo agente, dos interesses alheios, ou a 'imposição de consideração dos interesses legítimos da contraparte': como dever de comportamento".

²⁷⁷ MARTINS-COSTA, Judith. *A Boa-Fé no Direito Privado. Sistema e Tópica do Processo Obrigacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p.411. "A expressão boa-fé subjetiva denota 'estado de consciência' ou convencimento individual de obrar [a parte] em conformidade ao direito [sendo] aplicável, em regra, ao campo dos direitos reais, especialmente em matéria possessória. Diz-se 'subjetiva' justamente porque, para a sua aplicação, deve o intérprete considerar a intenção do sujeito da relação jurídica, o seu estado psicológico ou íntima convicção. Antitética à boa-fé está a má-fé, também vista subjetivamente como a intenção de lesar outrem".

²⁷⁸ REIS, ÉLCIO FONSECA. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 72-74. "A boa-fé subjetiva é analisada a partir de dois elementos, um psicológico e outro ético: para o primeiro, a boa-fé seria a simples ignorância de determinados fatos; para o segundo, a ignorância deveria ser escusável. (...) Assim, não pode haver dúvida que a boa-fé subjetiva traduz um estado de ignorância desculpável, no sentido de que o sujeito, tendo cumprido com os deveres de cuidado próprios e impostos pelo cão, ignora determinadas eventualidades".

²⁷⁹ ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 195.

²⁸⁰ MARTINS-COSTA, Judith. *A Boa-Fé no Direito Privado. Sistema e Tópica do Processo Obrigacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, pp.427-472.

Verifica-se que essas três funções do princípio da boa-fé objetiva foram contempladas pelo atual CC/02, como função interpretativa (art. 113²⁸¹), função limitativa de direitos subjetivo (art. 187²⁸²) e função aditiva de deveres secundários de um contrato (art. 422²⁸³)²⁸⁴.

Nota-se que a boa-fé objetiva não obsta a prática de atos inovadores e atípicos, que, por sua natureza, fogem ao escopo do padrão de conduta, normalmente, adotado na sociedade. Trata-se de um critério de avaliação de casos concretos²⁸⁵, que contempla, inclusive, o tratamento de situações desprovidas de normatização ou não realizadas anteriormente, de modo a levar em consideração a lealdade, a probidade e a honestidade dos envolvidos, examinando-se os dados econômicos, sociais, culturais, históricos e funcionais dos atos e negócios práticos²⁸⁶.

É evidente que inexistente uma linha demarcatória, pré-definida, do limite da boa-fé objetiva a ser aplicada a situações atípicas ou inovadoras. Diante dessas situações, cabe ao intérprete a construção de um arquétipo próprio (e, talvez, novo) para o caso concreto apreciado, aproximando boa-fé objetiva e função social, para se verificar se os atos praticados, isolada e conjuntamente, estão em conformidade com a razoabilidade, a necessidade, a adequação e a proporcionalidade em sentido estrito, em face dos elementos sociais, econômicos, culturais, históricos e funcionais extraídos da situação concreta analisada,

²⁸¹ Código Civil Brasileiro de 2002: “Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração”.

²⁸² Código Civil Brasileiro de 2002: “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”.

²⁸³ Código Civil Brasileiro de 2002: “Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé”.

²⁸⁴ PIZOLIO, Reinaldo. “Norma geral antielisão e possibilidades de aplicação”. in: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 161.

²⁸⁵ MARTINS-COSTA, Judith. *A Boa-Fé no Direito Privado. Sistema e Tópica do Processo Obrigacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p.411. “Já por ‘boa-fé objetiva’ se quer significar – segundo a conotação que adveio da interpretação conferida ao §242 do Código Civil alemão, de larga força expansionista em outros ordenamentos, e, bem assim, daquela que lhe é atribuída nos países de *commom Law* – modelo de conduta social, arquétipo ou *standard jurídico*, segundo o qual ‘cada pessoa deve ajustar a própria conduta a esse arquétipo, obrando como obraria um homem reto: com honestidade, lealdade, probidade’. Por este modelo objetivo de conduta levam-se em consideração os fatores concretos do caso, tais como o status pessoal e cultural dos envolvidos, não se admitindo uma aplicação mecânica do *standard*, de tipo meramente subjuntivo”.

²⁸⁶ ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.200.

implicando o desenvolvimento casuístico de um parâmetro de boa-fé fundado na ética, na moral e na justiça.

Nessa perspectiva, a boa-fé objetiva serve como critério de interpretação e limitação do exercício de direitos subjetivos²⁸⁷. É justamente nesse sentido que a boa-fé objetiva é pertinente para o presente estudo.

Do ponto de vista prático, a boa-fé objetiva implica a exigência de comportamento, pelos contribuintes, pautado pela²⁸⁸:

- (i) *lealdade*, no âmbito dos procedimentos de fiscalização, na prestação de assistência e esclarecimentos, a fim de se apurar a verdade material dos fatos passíveis de tributação;
- (ii) *transparência* dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, o que contribui para a exigência de sua publicidade e seu registro, se e conforme previsto na lei;
- (iii) *observância dos fins sociais e econômicos das formas jurídicas adotadas* para realização de atos e negócios jurídicos, de modo que respeitar a sua *causa*, como será objeto de estudo abaixo, e que não sejam realizados atos e negócios jurídicos desnecessários, inadequados e desproporcionais (em sentido estrito).

A aplicabilidade do princípio boa-fé no âmbito do planejamento tributário tem sido defendida de maneira a aproximar, para tanto, a concepção de boa-fé objetiva da vedação ao abuso do direito em matéria tributária. Nesse sentido, é o entendimento de Elcio Fonseca Reis²⁸⁹ e Marcus Abraham²⁹⁰.

Elcio Fonseca Reis sustenta que, na hipótese em que o comportamento do contribuinte está em conformidade com a estrutura formal do direito subjetivo, porém

²⁸⁷ REIS, ÉLCIO FONSECA. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 99.

²⁸⁸ CARVALHO, Ivo César de Barreto de. *Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: MP Editora, 2007. p.174.

²⁸⁹ REIS, ÉLCIO FONSECA. Op. cit. pp. 196-201.

contraria o valor que lhe serve de fundamento jurídico, estar-se-ia diante de um abuso do direito, por violação aos limites materiais e ao fundamento axiológico do direito subjetivo exercido. Assim, haveria descumprimento da boa-fé objetiva no caso em que o contribuinte manifesta capacidade contributiva, a qual, todavia, deixa de ser tributada em decorrência da prática de atos e negócios jurídicos desprovidos de causa lícita ou com excesso aos seus fins econômicos e sociais²⁹¹.

Esse autor faz a ressalva de que o fato de o contribuinte realizar atos e negócios jurídicos com fins exclusivos de economia fiscal não seria suficiente, por si só, para a ocorrência de abuso do direito e violação à boa-fé objetiva²⁹². Ou seja, a boa-fé objetiva terá sido atendida pelo contribuinte que, na estruturação de seus negócios, observe as respectivas causas, mesmo que o único objetivo dessa estruturação seja economizar tributos.

Sobre o assunto, cabe destaque ao entendimento de Ivan Tauil Rodrigues afirma que a boa-fé seria elemento chave para apreciação do reenquadramento de negócios realizados com fins exclusivos de reduzir a tributação incidente sobre as operações pretendidas pelos contribuintes. Tratar-se-ia de critério de interpretação imprescindível para que sejam conhecidas as causas da estruturação de negócios implementada e seu potencial de desconsideração pelo Fisco²⁹³.

Por outro lado, Douglas Yamashita afirma que, como o Estado não é parte “*da maioria dos negócios jurídicos que tributa*”, a boa-fé objetiva não adquiriria relevância significativa como critério de abuso do direito com reflexos tributários²⁹⁴.

É evidente que no exame da boa-fé em matéria de planejamento tributário, é impertinente e inapropriada a ideia de que entre o contribuinte e o Fisco existiria uma relação contratual. No entanto, não assiste razão a Douglas Yamashita. Isso porque,

²⁹⁰ ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 196-200.

²⁹¹ REIS, ÉLCIO FONSECA. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 196-201.

²⁹² *Ibidem*. p. 201.

²⁹³ RODRIGUES, Ivan Tauil. *O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 93. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 40-41.

independentemente da participação do Estado na relação jurídica na qual pode ocorrer violação da boa-fé objetiva, esta serve como critério de interpretação de negócios jurídicos, a fim de que seja examinada a observância das suas causas, dos seus elementos essenciais e dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. O equívoco desse raciocínio é metodológico e está na associação entre boa-fé e abuso do direito, que são institutos autônomos e, em matéria tributária, devem ser aplicados de maneira apartada.

A pertinência da boa-fé em matéria de elusão fiscal está na construção consciente do descompasso entre (i) o objetivo prático pretendido pelas partes e (ii) o fim dos atos e negócios jurídicos realizados.

1.4.7. Princípios da razoabilidade e proporcionalidade

De maneira geral, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade têm um núcleo de significação comum, no que diz respeito à ideia de que devem ser afastados atos e decisões extremas pelo Poder Público. O extremo, nessa acepção genérica, normalmente, é identificado como aquilo que é desproporcional, fora de medida, irrazoável, socialmente inaceitável. A fluidez dos significados desses princípios justificaria o senso comum de que a proporcionalidade seria critério de escolha das opções razoáveis em detrimento das opções irrazoáveis (inaceitáveis socialmente). É, nesse sentido, que Luís Roberto Barroso²⁹⁵ e Suzana de Toledo Barros²⁹⁶ apontam a possibilidade de se aproximar proporcionalidade e razoabilidade. Entretanto, tecnicamente, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade não se confundem²⁹⁷.

²⁹⁴ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário à luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*, São Paulo, Lex, 2005, pp. 125-126.

²⁹⁵ BARROSO, Luís Roberto, “Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito constitucional”. *Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política* nº 23, 1998, p. 69.

²⁹⁶ BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. 2. ed., Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 57.

²⁹⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 180-182. De acordo com esse autor, a proporcionalidade e a razoabilidade se diferenciariam considerando-se que a primeira tem como base a relação entre *meio e fim*, já a razoabilidade sustenta-se em três deveres, (i) o de *equidade*, no sentido de se considerar as circunstâncias de fato, (ii) o de *congruência*, entre o critério de diferenciação escolhido e a medida adotada, e (iii) o de *equivalência* – tal qual a congruência – entre a medida adotada e o critério que a dimensiona (como, por exemplo, entre o custo do serviço e o valor da respectiva taxa). Dependendo da noção que se adote de

Humberto Ávila sustenta que, em sua acepção técnica, proporcionalidade e razoabilidade seriam *postulados específicos*, que serviriam como *metanorma* que, como tal, não é passível de aplicação concreta, na medida em que apenas orienta a composição estruturante da aplicação de regras e princípios²⁹⁸.

A doutrina que, recentemente, debruçou-se sobre o estudo do princípio da proporcionalidade, assim o fez, majoritariamente²⁹⁹, a partir de três perspectivas³⁰⁰ de avaliação da relação entre meio e fim: necessidade, adequação e proporcionalidade *strito sensu*³⁰¹.

Na definição técnica do princípio da proporcionalidade, cabe destaque aos estudos de Humberto Ávila³⁰², segundo o qual:

- (i) um meio é necessário caso não existam meios alternativos que sejam aptos a promover igualmente o fim pretendido sem restringir, na mesma intensidade, os direitos fundamentais afetados;

proporcionalidade em sentido estrito, será possível empregar, no seu exame, (i) a proibição de excesso (que veda a restrição excessiva de qualquer direito na promoção de uma finalidade) e (ii) a razoabilidade.

Sobre o assunto, confira-se: SILVA, Virgílio Afonso da. “O proporcional e o razoável”. *Revista dos Tribunais* nº 798, 2002, pp. 23-50; PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 86-87.

²⁹⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 143.

²⁹⁹ Virgílio Afonso da Silva registra que haveria três “tendências” de identificação das sub-regras da proporcionalidade e que a corrente majoritária seria aquela que é aqui adotada. SILVA, Virgílio Afonso da. *Op. cit.*, p. 35.

³⁰⁰ Registra-se que parte da doutrina identifica essas perspectivas como sub-princípios em relação ao princípio da proporcionalidade. Nesse sentido, destaca-se, ilustrativamente, o entendimento de Jorge Miranda: “Na análise do princípio apontam-se habitualmente três sub-princípios: de necessidade, de adequação e de racionalidade ou proporcionalidade *strito sensu*. A necessidade supõe a existência de um bem juridicamente protegido e de uma circunstância que imponha intervenção ou decisão; equivale à exigibilidade desta intervenção ou decisão. A adequação significa que a providência se mostra adequada ao objetivo almejado, se destina ao fim contemplado pela norma, e não a outro; envolve, pois, a correspondência de meio e fins. A racionalidade ou proporcionalidade *strito sensu* implica justa medida; que a providência não fica aquém ou além do importa para se obter o resultado devido, nem mais, nem menos; e porque se trata de limites, de restrições e de suspensão de direitos fundamentais, ela se traduz em proibição de excesso ou de arbítrio” (MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Coimbra: Editora Coimbra, 1993. pp. 218-219).

³⁰¹ A segregação didática do princípio da proporcionalidade, segundo Helenilson Cunha Pontes. *Op. cit.*, p. 64-65, foi inaugurada por Robert Alexy, em *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994. p. 101. MIRANDA, Jorge. *Op. cit.*, pp. 218-219.

³⁰² ÁVILA, Humberto. “Proporcionalidade e Direito Tributário”. *Revista de Direito Tributário Atual* nº 25. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 103.

(ii) um meio é adequado quando tem aptidão para promover minimamente o fim pretendido. Trata-se da capacidade da medida adotada de produzir o efeito almejado;

(iii) um meio é proporcional (em sentido estrito) na hipótese em que o valor ou a relevância do fim promovido é superior ao desvalor à restrição dos direitos fundamentais envolvidos. Ou seja, verifica-se se a valia da promoção do fim supera, qualitativamente, a desvalia da restrição causada, ou, ainda, se as vantagens decorrentes da promoção do fim são proporcionais às desvantagens causadas pela adoção do meio.

Registra-se que essa análise é realizada do ponto de vista da tomada de decisão ou da atividade do Poder Público, servindo a proporcionalidade, em matéria tributária, como instrumento de controle de atos de intervenção estatal, a fim de apreciar normas, atos e decisões com efeitos tributários, à luz da sua *eficácia criativa de encargos* ou da sua *eficácia limitativa de liberdade*³⁰³.

Por outro lado, Humberto Ávila³⁰⁴ discrimina a razoabilidade em cinco planos de análise:

(i) a razoabilidade exigiria uma harmonização das normas tributárias com as circunstâncias concretas que giram em torno da sua aplicação, demandando uma causa justificante para que determinada medida seja adotada;

(ii) a razoabilidade justificaria a exigência de fundamento jurídico para diferenciação entre sujeitos de direito;

³⁰³ ÁVILA, Humberto. “Proporcionalidade e Direito Tributário”. *Revista de Direito Tributário Atual* nº 25. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 100. “A aplicação da proporcionalidade no Direito Tributário depende do efeito e da finalidade das normas a serem aplicadas. As normas tributárias têm duas espécies de eficácia quanto aos bens jurídicos que afetam: quando visam retirar dinheiro dos particulares possuem uma eficácia criativa de encargos, cuja medida é obtida mediante a análise das normas que estabelecem como dever ser dividido o encargo (igualdade como capacidade contributiva); e quando visam afetar a atividade econômica dos contribuintes ou influenciar o seu status econômico ou social possuem uma eficácia limitativa de liberdade, cuja medida é obtida mediante a análise das normas que garantem a liberdade dos contribuintes (liberdade, propriedade, esfera privada, sigilo etc.)”.

³⁰⁴ Ibidem. pp. 91-93.

(iii) por força da razoabilidade, as normas jurídicas devem ter consistência interna (tratando isonômico das mesmas situações fáticas) e externa (condições concretas de aplicabilidade), promovendo coerência na intervenção estatal;

(iv) a razoabilidade exigiria um tratamento individualizado de situações cujas peculiaridades não são diferenciadas pela generalização legal. Trata-se da ponderação entre a aplicabilidade de uma regra e as condições para sua aplicação;

(v) por fim, a razoabilidade exigiria equivalência entre a medida tomada e o critério que a dimensiona. Por exemplo, se uma taxa é cobrada para custear uma atividade estatal, o valor dessa taxa deve ser correspondente ao valor a ser custeado. Aqui, razoabilidade e proporcionalidade se aproximam.

Dito disso, no presente trabalho, cabe investigar se seria possível utilizar essa conceituação de proporcionalidade e razoabilidade na definição da regularidade do comportamento dos contribuintes na gestão de suas atividades com efeitos fiscais.

Objetiva-se, assim, examinar a proporcionalidade e a razoabilidade, não apenas como critérios para o exame de regras antielusivas, como estudado, dentre outros, por Fábio Pallaretti Calcini³⁰⁵, mas como instrumentos de interpretação de casos concretos, como examinado por João Dácio Rolim³⁰⁶, Marcus Abraham³⁰⁷ e Ricardo Lobo Torres³⁰⁸.

Com entendimento contrário, Heleno Taveira Tôrres ensina que a proporcionalidade *não* poderia ser utilizada para fixação de limites ao exercício de direitos fundamentais, e sim apenas para imposição de limite à atividade estatal visando a conferir efetividade a esses direitos. Nessa linha de pensamento, a proporcionalidade seria um

³⁰⁵ CALCINI, Paulo Pallaretti. “Planejamento tributário, normas antielusivas e proporcionalidade/razoabilidade”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 187. São Paulo: Dialética, 2011, p. 62. “(...) é possível afirmar que o legislador, quando da criação de normas antielusivas, por essencialmente restringir direitos fundamentais, deve se atentar à razoabilidade e proporcionalidade, sob pena de inconstitucionalidade.”

³⁰⁶ ROLIM, João Dácio. *Normas Antielusivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2011, p.355.

³⁰⁷ ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 332.

³⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. “O Princípio da Proporcionalidade e as Normas Antielusivas no Código Tributário na Alemanha”. *Revista de Direito Tributário Atual* n° 25. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, pp.121- 131.

“*princípio-garantia*”, tendo como função a preservação do conteúdo essencial dos direitos e liberdades contra os arbítrios do Estado³⁰⁹.

Para examinar essa questão com mais profundidade, pede-se licença ao leitor deste trabalho para se abrirem parênteses³¹⁰ sobre a questão do limite dos direitos à luz da proporcionalidade.

Considera-se, nessa seara, que é equivocado procurar construir a ideia de aplicação da proporcionalidade como derivação de outros princípios, direitos ou garantias, na medida em que se trata de parâmetro de avaliação jurídica que perpassa toda a experiência jurídica, inclusive a interpretação dos limites de direitos³¹¹. E essa constatação se torna bastante evidente no estudo dos limites dos direitos fundamentais.

Nesse âmbito de estudo, verifica-se fortalecido o entendimento de que direitos, liberdades, poderes e garantias são passíveis de limitação ou restrição³¹².

Essas limitações teriam origens históricas em duas experiências estrangeiras distintas: a anglo-saxônica e a germânica³¹³. Na Inglaterra, o teste de irrazoabilidade (teste *Wednesbury*) teria como escopo tão somente afastar atos absurdamente irrazoáveis, assim

³⁰⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, pp. 629-637.

³¹⁰ Em tese, esses parênteses seriam realizados por meio de nota de rodapé. No entanto, como essa questão se mostrará essencial para o presente trabalho, prefere-se apreciá-la no corpo do texto.

³¹¹ É controversa a identificação do campo de estudo em que a proporcionalidade teria se originado como parâmetro de avaliação jurídica. Assim, Raquel Denize Stumm aponta que a proporcionalidade poderia ser vista como decorrência da efetivação (i) do princípio do Estado de Direitos, (ii) tutela de direitos fundamentais ou (iii) do princípio do devido processo legal (STUMM, Raquel Denize. *Princípio da proporcionalidade da Direito constitucional brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995, p. 113). Suzana Toledo Barros sustenta que a proporcionalidade derivaria (i) da força normativa dos direitos fundamentais, (ii) das garantias materiais objetivas do Estado de Direito, (iii) dos princípios de complemento à legalidade, e, assim, seria convertido “*princípio da reserva legal proporcional*” (BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. 2. ed., Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 210). Paulo Bonavides ensina a proporcionalidade seria uma “*norma jurídica global*”, na medida em que adviria da natureza do ordenamento jurídico, tornando-se essência inafastável do Estado de Direito (BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 23ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 450). Willis Santiago Guerra Filho afirma que seria incorreto pesquisar a proporcionalidade como derivação de um ou outro princípio, pois ela percorreria toda a experiência jurídica, como um princípio regulador e solucionador dos conflitos dos demais princípios, com vista à proteção de direitos (GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Ensaio de teoria constitucional*. Fortaleza, 1989, p. 85).

³¹² MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 56.

³¹³ SILVA, Virgílio Afonso da. “O proporcional e o razoável”. *Revista dos Tribunais* nº 798, 2002, p. 31.

entendido, abstratamente, aqueles que "nenhuma autoridade razoável os tomaria". O debate acerca do *Human Rights Act* de 1998, na Inglaterra, culminou no reconhecimento da proporcionalidade como parâmetro de avaliação jurídica, que, em determinados casos, pode ter autonomia em relação à razoabilidade. Nos Estados Unidos, os limites a direitos são examinados à luz do “*substantive due process*”, a partir da associação entre proporcionalidade e razoabilidade. De modo diverso, na Alemanha, a aplicabilidade da proporcionalidade se constrói por forte influência da jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, não como parâmetro abstrato e vago de rejeição a atos irrazoáveis, mas como estrutura racionalmente definida na análise da *adequação*, *necessidade* e da *proporcionalidade em sentido estrito*, aplicados em ordem pré-definida³¹⁴. Essa diferenciação histórica levou muitos autores a considerarem que a proporcionalidade em sua acepção alemã corresponderia à razoabilidade em sua conceituação anglo-saxônica³¹⁵.

A partir da comparação dos dois caminhos evolutivos acima apontados, torna-se mais fácil compreender, como se verá abaixo, a diferença nos critérios adotados pelos Estados Unidos e pela Alemanha, por exemplo, para tratar da elusão fiscal, respectivamente, de acordo com as noções de (i) *substância sobre a forma* e (ii) *abuso de formas*. No entanto, como se vê, nos dois casos, o objeto de análise é um só: a definição dos limites ao exercício de direitos.

³¹⁴ SILVA, Virgílio Afonso da. “O proporcional e o razoável”. *Revista dos Tribunais* nº 798, 2002, p. 31.

³¹⁵ BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. 2. ed., Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 57: “O princípio da proporcionalidade, (...) como construção dogmática dos alemães, corresponde a nada mais do que o princípio da razoabilidade dos norte-americanos”.

No mesmo sentido: BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p.280: “Em suma: a ideia de razoabilidade remonta ao sistema jurídico anglo-saxão, tendo especial destaque no direito norte-americano, como desdobramento do conceito de devido processo legal substantivo. O princípio foi desenvolvido, como próprio do sistema do *common law*, através de precedentes sucessivos, sem maior preocupação com uma formulação doutrinária sistemática. Já a noção de proporcionalidade vem associada ao sistema jurídico alemão, cujas raízes romano-germânicas conduziram a um desenvolvimento dogmático mais analítico e ordenado. De parte isso, deve-se registrar que o princípio, nos Estados Unidos, foi antes de tudo um instrumento de direito constitucional, funcionando como um critério de aferição da constitucionalidade de determinadas leis. Já na Alemanha, o conceito evoluiu a partir do direito administrativo, como mecanismo de controle dos atos do Executivo. Sem embargo da origem e do desenvolvimento diversos, um e outro abrigam os mesmos valores subjacentes: racionalidade, justiça, medida adequada, senso comum, rejeição aos atos arbitrários ou caprichosos. Por essa razão, razoabilidade e proporcionalidade são conceitos próximos o suficiente para serem intercambiáveis, não havendo maior proveito metodológico ou prático na distinção. Essa visão, todavia, não é pacífica”.

Da preocupação com a proteção de um núcleo essencial dos direitos em face dos atos estatais, ganham relevo os estudos sobre os “*limites dos limites*” ou os “*limites iminentes*” de direitos individuais³¹⁶.

Adentra-se ao debate acerca das teorias “interna” e “externa” dos limites dos direitos fundamentais³¹⁷.

Em resumo, para a teoria “interna” dos direitos fundamentais, os direitos teriam, *a priori*, seus limites definidos sem a consideração de outros direitos fundamentais, na medida em que o seu âmbito de proteção já definiria quais seriam as suas restrições (“limites intrínsecos” do direito). Ou seja, direito e a sua restrição estariam no mesmo conceito. Por outro lado, para a teoria “externa” dos direitos fundamentais, direito e restrição estariam, logicamente, segregados, razão pela qual os direitos, em sua origem, seriam ilimitados, sendo restringidos por elementos externos ao seu conteúdo³¹⁸. A pergunta que deve ser feita para compreender essa diferenciação é: determinado direito nasceu limitado (por seus “limites iminentes”) ou ele é restringido após a sua conceituação ou caracterização?

Esse debate bastante teórico tem uma consequência prática: aqueles que defendem posições teóricas liberais ou individualistas tenderão para a adoção da teoria externa (dado o caráter absoluto dos direitos individuais); já os defensores de concepções contrárias ao liberalismo/individualismo tendem a sustentar a teoria interna³¹⁹.

Essas considerações são importantes para o presente trabalho para se encontrar, na relação entre a proteção de direitos fundamentais e a intervenção estatal, a aplicação da

³¹⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 56.

³¹⁷ Sobre o assunto, confira-se: ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 277; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Volume II. Rio de Janeiro: Renovar: 2005, pp. 223-232; SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: 2009, p. 132.

³¹⁸ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 277; MENDES, Gilmar. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2004, pp.13-14; SILVA, Virgílio Afonso da. Op. cit., p. 109; TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, pp. 634-635; ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 141-147.

³¹⁹ ALEXY, Robert. Op. cit. p. 278.

proporcionalidade³²⁰. Mais do que isso, pretende-se considerar aqui que, se a proporcionalidade é pertinente para o exame dos "*limites dos limites*" dos direitos, ela também será pertinente para avaliar os seus contornos primários (inclusive se adotada a "teoria externa"), e, a partir disso, para definir os traços limítrofes da regularidade do exercício de direitos pelos particulares. Isso porque a exigibilidade da proporcionalidade não decorre de um dispositivo ou princípio constitucional, e sim da própria estrutura dos direitos³²¹.

Na acepção ampla formulada por Pierre Müller, a proporcionalidade seria uma regra fundamental aplicável tanto àqueles que obedecem o poder estatal, quanto àqueles o exercem. De acordo com Müller, essa noção se especializaria em uma acepção técnica segundo qual haveria descumprimento da proporcionalidade nas hipóteses em que (i) os meios destinados à concretização de um fim são inapropriados para alcançá-lo, ou (ii) há manifesta desproporção entre meios e fins³²².

Nesse sentido, Robert Alexy sustenta que o sopesamento entre princípios seria uma medida de determinação do *conteúdo essencial* de todo e qualquer direito ou liberdade, razão pela qual esse conteúdo seria definível mediante o emprego da proporcionalidade a cada situação concreta^{323 324}.

³²⁰ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 147.

³²¹ SILVA, Virgílio Afonso da. "O proporcional e o razoável". *Revista dos Tribunais* nº 798, 2002, p. 44.

³²² MÜLLER, Pierre. "Le principe de la proportionnalité". In: *Zeitschrift für Schweizerisches Recht*. Neue Folge, Volume 97, Fascículo 3, Basel, 1978, p. 531 *apud* BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 23ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 406.

³²³ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 297-298; TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 635.

³²⁴ Na definição do *conteúdo essencial* dos direitos fundamentais, existem duas teorias: uma subjetiva e uma objetiva, as quais se diferenciariam de acordo com a situação subjetiva ou objetiva objeto de regulação constitucional. A teoria subjetiva pode ser relativa ou absoluta. De acordo com a acepção relativa, o conteúdo essencial de um direito seria definido após o sopesamento dos princípios aplicáveis. Nesse sentido, as restrições a um direito que estejam em conformidade com a proporcionalidade não violariam a garantia do conteúdo essencial desse direito, mesmo que a conclusão seja no sentido da impossibilidade do seu exercício em determinada situação concreta. Por outro lado, de acordo com a acepção absoluta, determinados direitos teriam um núcleo essencial imune às restrições por meio da proporcionalidade. ALEXY, Robert. *Op. cit.*, p. 298.

Diante das lições de Robert Alexy, nota-se que há direitos e liberdades sob a titularidade de particulares que são sim passíveis de restrição à luz da proporcionalidade (como “*mandamento de otimização*”)³²⁵.

Nesse sentido, Rudolf Wendt afirma que o debate acerca da “força niveladora” dos direitos fundamentais caminharia para o reconhecimento da proporcionalidade não apenas como um limite à intervenção estatal, mas também como um limite aos próprios direitos³²⁶. Com entendimento similar, Xavier Philippe defende que a proporcionalidade serve para “*temperar o caráter absoluto de uma liberdade*”. De acordo com Philippe, não haveria nessa concepção de proporcionalidade prejuízo à liberdade, e sim um fortalecimento da definição do seu conteúdo, a partir da relativização do seu caráter absoluto³²⁷.

Trata-se de reconhecer que a proporcionalidade não se aplica apenas ao Estado, mas também aos particulares. Dessa maneira, a proporcionalidade serviria como diretriz para o exame de condutas realizadas por quaisquer pessoas (seja de Direito Público, seja de Direito Privado), rejeitando-se o excesso no exercício de direitos ou poderes normativos na realização de atos e negócios jurídicos.

Fecham-se, aqui, referidos parênteses.

Como dito acima, Heleno Tôres não admite o uso do *sopesamento* como técnica de interpretação de limites de direitos, para defender a sua utilização apenas como técnica excepcional para solução de colisões de princípios³²⁸, especificamente no que se refere à garantia de liberdades individuais.

³²⁵ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 276-392.

³²⁶ WENDT, Rudolf. Der Grundsatz der Grundrechte und das übermassverbot, AÖR 104, p. 422 *apud* BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 23ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 447.

³²⁷ PHELIPPE, Xavier. *Le Controle de Proportionnalité dans les Jurisprudences Constitutionnelle et Administrative Françaises*. Aix-Marseille, 1990, p. 46 *apud* BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 23ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 447.

³²⁸ TÔRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 637.

No mesmo sentido, Alberto Xavier é radicalmente contra o emprego dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade como limite para atuação dos particulares, tendo em vista que eles somente se aplicariam atos estatais excessivos³²⁹.

Aprofundando essa concepção, Helenilson Cunha Pontes sustenta que a positividade do princípio da proporcionalidade seria “*contra o Estado, e a favor dos indivíduos*”, como “*garantia ontológica ao próprio Estado Democrático*”, que, nessa medida, seria como “*obstáculo contra o arbítrio estatal*”³³⁰. Desse modo, a proporcionalidade serviria tão somente para definir os limites da atuação do legislador complementar que vise à criação de uma norma geral antielusão³³¹.

No entanto, na doutrina brasileira, também é possível encontrar adeptos às concepções de Robert Alexy, inclusive, para o seu emprego em matéria tributária.

Nesse sentido, para Marcus Abraham, a razoabilidade deve ser utilizada não somente para a análise de normas tributárias, mas também para “*evitar possível arbitrariedade do contribuinte em empregar meios artificiais para economizar impostos*”³³².

Em estudo aprofundado de direito comparado, João Dácio Rolim aponta que, na evolução das técnicas de interpretação da *commom law*, especialmente nos Estados Unidos, o critério da razoabilidade, ao lado do da proporcionalidade, passou a ser empregado como ferramenta de interpretação de condutas de contribuintes, em situações nas quais fosse conveniente ultrapassar o sentido vago ou ambíguo da lei. Buscava-se, com certo ativismo judicial, afastar resultados absurdos ou irrazoáveis, para alcançar o objetivo de lei e do próprio

³²⁹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p.125: “*Não vislumbramos também como os princípios da proporcionalidade ou razoabilidade possam ser invocados, como faz Ricardo Lobo Torres, como limites constitucionais imanentes à liberdade individual de contratar. O princípio da proporcionalidade em sentido amplo ou proibição do excesso (Übermassverbot), bem como os seus corolários da adequação de meios, da necessidade e da justa medida é um princípio (standard) material de controle de atos estatais que visa a evitar ‘cargas coativas excessivas ou atos de ingerência desmedidos na esfera jurídica dos particulares’. É, por conseguinte, um limite para a atuação do Estado e não um limite para a atuação dos particulares, que não são investidos de poderes funcionais de autoridades capazes de atingir a esfera de outrem em termos excessivos. As liberdades e direitos individuais não estão sujeitos a uma cláusula imaneente limitativa de proporcionalidade ou razoabilidade*”.

³³⁰ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 40.

³³¹ *Ibidem*, p. 124.

³³² ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 332.

legislador. Nesse cenário, relativizava-se a interpretação literal das leis, buscando-se investigar (i) a relação entre a forma e substância dos atos praticados pelos particulares e (ii) a sua intenção negocial³³³.

Ricardo Lobo Torres ensina, examinando o art. 42 do Código Tributário alemão, como o princípio da proporcionalidade serve como mecanismo de limitação da liberdade dos contribuintes no âmbito do planejamento³³⁴.

Prefere-se aqui compreender a proporcionalidade como *postulado* – na acepção utilizada por Humberto Ávila³³⁵ – que informa e orienta a aplicação das regras e princípios pertinentes à interpretação da lei tributária e, sobretudo, da qualificação dos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes.

Assim, *postulados* seriam normas sobre a aplicação de normas, ou seja, metanormas, ou ainda normas metódicas, não finalísticas. Os postulados podem ser classificados em:

- (a) não específicos, tais como (i) a ponderação, (ii) a concordância prática e (iii) a proibição de excesso; e
- (b) específicos, que seriam (i) a igualdade, (ii) a razoabilidade e (iii) a proporcionalidade.

Os postulados se diferenciam das regras e dos princípios, na medida em que (i) não seriam passíveis de aplicação (como as regras e os princípios), e sim seriam normas que apenas orientariam a aplicação de outras normas, (ii) seriam frontalmente dirigidas ao intérprete e aplicador do Direito (diferentemente das regras e princípios, que se destinariam diretamente ao Poder Público e aos contribuintes), (iii) não apresentariam conflituosidade com outras normas, nem de modo “preliminarmente complementar” como os princípios, nem de

³³³ ROLIM, João Dácio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2011, p.90. “O elemento razoabilidade passa a ser utilizado como técnica de interpretação sempre que seja necessário ou conveniente ultrapassar um sentido literal vago ou ambíguo, ou um sentido ainda que não equívoco, mas que não esteja de acordo com o objetivo da lei”.

³³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. “O Princípio da Proporcionalidade e as Normas Antielisivas no Código Tributário na Alemanha”. *Revista de Direito Tributário Atual* nº 25. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, pp.128-129.

maneira “preliminarmente decisiva” como as regras. A questão dos *postulados* se mostra relevante para o presente trabalho como forma de identificação da função da proporcionalidade para fins de avaliação das regras e princípios aplicáveis na delimitação da conduta regular do contribuinte³³⁶.

Dessa maneira, a proporcionalidade não restringe ou limita o exercício de direitos, mas ela serve como um instrumento de exame das regras e princípios aplicáveis nessa restrição ou limitação, à luz da composição decorrente da colisão entre os princípios e regras pertinentes à elusão fiscal, tais como a função social dos contratos e a livre-iniciativa. Com efeito, a proporcionalidade também serve de ferramenta para verificação dos limites dos próprios direitos ou poderes normativos dos contribuinte e da regularidade do seu exercício.

Nesse mesmo sentido, pode-se afirmar que os atos e negócios jurídicos praticados, pelos particulares, com o objetivo de reduzir carga tributária devem ser:

- (i) necessários, investigando-se o *porquê* ou *para quê* determinado ato, negócio ou conjunto deles foi realizado. Nesse sentido, seria inadmissível a prática de atos e negócios jurídicos inúteis ao fim econômico e social deles decorrentes;
- (ii) adequados, verificando-se se as formas e os conteúdos dos atos e negócios realizados estão logicamente vinculados e se eles são coerentes entre si. Examina-se, principalmente, se a forma empregada tem aptidão de produzir o fim pretendido, por meio do critério de observância, ou não, da “causa” dos atos e negócios jurídicos em apreço;
- (iii) proporcionais em sentido estrito, sopesando-se as vantagens do fim pretendido e as desvantagens do meio utilizado. Analisa-se, por exemplo, a proporção entre (iii.a) custos, os dispêndios e os sacrifícios realizados na implementação do plano de negócios e (iii.b) os resultados por meio dele obtidos, em face dos interesses econômicos das partes.

³³⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 143.

³³⁶ *Ibidem*, p. 143.

É importante destacar, no entanto, que não há violação à proporcionalidade, e sim a uma regra ou princípio, examinados à luz da proporcionalidade. Assim, a desconformidade com os critérios de necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito são apenas indícios de irregularidade na conduta do contribuinte, e não prova, por si só, a contrariedade às normas jurídicas aplicáveis.

CAPÍTULO II

2.1. Considerações gerais sobre interpretação jurídica

A ciência do Direito e aplicação da lei não se confundem, dentre outros motivos, porque, por um lado, os enunciados científicos são verdadeiros ou falsos (lógica da não contradição científica), e, de outro modo, a aplicação da lei constitui a criação de normas individuais e concretas válidas ou inválidas (lógica deôntica), em busca de uma solução justa³³⁷.

Assim, de um lado, a ciência busca a reconstrução ideal do *ser*³³⁸, na tentativa de alcançar elementos dados, previamente existentes³³⁹; e, de outro lado, o intérprete-aplicador do Direito Positivo identifica o *dever-ser* e, em processo intelecto-axiológico, relativiza o que seria previamente dado, para adotar uma conclusão justa.

Em razão disso, Hans Kelsen concebia a “*interpretação como um ato de vontade*”, cuja valoração não seria matéria da ciência do Direito, uma vez que “*a questão de saber qual é, dentre as possibilidades que se apresentam nos quadros do Direito a aplicar, a ‘correta’*”, não seria uma questão de conhecimento dirigido ao Direito positivo, mas um problema de política do Direito³⁴⁰.

Na aplicação da lei, portanto, é inafastável a utilização dos valores, conforme a lição de Miguel Reale³⁴¹. No entanto, a análise dos valores informadores da aplicação da lei tributária estaria, em uma visão puramente positivista e formalista, epistemologicamente, fora

³³⁷ Nesse sentido, confira-se Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. 23ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 33-49.

³³⁸ DESCARTES, René. *Discurso do Método - para bem conduzir a própria razão e procurar a verdade nas ciências*. Traduzido por Jacob Guinsburg e Bento Prado Jr. in: Coleção “Os Pensadores”. 2ª Edição. São Paulo: Abril Cultural, 1979, pp. 25-71.

³³⁹ *Ibidem*, p. 30.

³⁴⁰ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p.394.

³⁴¹ REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito*, 5ª ed., Editora Saraiva, São Paulo, 2003, p. 564. “*É necessário aprofundar o estudo dessa ‘experiência normativa’, para não nos perdemos em cogitações abstratas, julgando erroneamente que a vida do Direito possa ser reduzida a uma simples inferência de Lógica formal, como a um silogismo, cuja conclusão resulta da simples posição das duas premissas. Nada mais ilusório do que reduzir o Direito a uma geometria de axiomas, teoremas e postulados normativos, perdendo-se de vista os*

do campo da ciência do Direito.

Nesse particular, reside uma questão controversa acerca da interpretação dos textos normativos, como reconstrução (científica) ou como criação de sentido normativo³⁴². Ou seja, seriam as regras, princípios e valores previamente dados, “nas dobras do ordenamento jurídico”³⁴³, cabendo ao aplicador apenas a sua *identificação e aplicação*, ou, de outro modo, caberia ao intérprete a *criação* de normas jurídicas, com base nos textos e enunciados apreendidos dos preceitos normativos³⁴⁴?

A evolução da hermenêutica jurídica aponta que a aplicação da lei depende da construção da norma pelo intérprete diante do caso concreto. A *concreção normativa* nasce, com base no *texto normativo*, mediante processos cognitivos ligados à situação específica, por meio de recursos interpretativos, chegando-se, ao final, à identificação do *programa da norma*. Feito isso, o intérprete faz um exame da *área da norma* (estrutura básica da prescrição jurídica, obtida no *programa da norma*), para construção da norma-decisão³⁴⁵.

valores que determinam os preceitos jurídicos e os fatos que os condicionam, tanto na sua gênese como na sua ulterior aplicação”.

³⁴² TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, pp 273-276.

³⁴³ BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 19: “(...) a interpretação teria o papel de promover a desocultação do sentido objetivo das normas jurídicas a partir dos preceitos, que os guardam como ‘portadores de significações’”

³⁴⁴ Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. 23ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 41; Heleno Taveira Tôrres, *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 273, do qual se destaca o seguinte trecho: “Toda norma jurídica é uma ‘construção’ a partir dos enunciados colhidos nos preceitos normativos. A interpretação das normas jurídicas equivale à criação de sentidos normativos, a partir dos textos e enunciados linguísticos de natureza jurídica. (...) Compete aos destinatários dos textos ou seus aplicadores interpretar o ato linguístico dos textos normativos, para daí construir a norma jurídica aplicável, adequar sua conduta ou possibilitar condições para determinar as condutas de outros destinatários”.

³⁴⁵ MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. 3ª Edição. Artigo denominado “Direito, Linguagem, Violência”, traduzido por Peter Naumann e revisto por Sinéia dos Santos Rosa. São Paulo: Editora RT, 2013, p. 195: “O programa da norma é elaborado por meio de todas as determinantes de concretização das leis reconhecidas como legítimas, como tratamento do texto da norma desde as já mencionadas interpretações gramatical, genética, histórica e sistemática, até as figuras interpretativas especiais das grandes áreas do direito penal, do direito civil, da histórica do direito e do direito comparado. Como parte integrante material da prescrição jurídica, a área da norma deve ser identificada empiricamente. Até que ponto isso é feito de forma tecnicamente competente ou amadorística é unicamente uma questão de formas dos juristas. Não se deve esquecer que o programa da norma destaca, da totalidade dos dados efetivos atingidos por uma prescrição, os momentos relevantes para a decisão jurídica, no sentido de uma diretiva orientadora; ele estabelece, portanto, critérios de relevância com caráter de obrigatoriedade, tanto para indagação quanto para a ponderação. A linguagem sempre tem – v.g., na literatura, na linguagem cotidiana, na linguagem dos jornais ou de livros informativos – caráter de signo, caráter de representação, e isso pode ter vários significados: ela tem um caráter de representante da realidade; se ela apontar para a realidade, evoca

O respeito aos limites do “sentido possível”³⁴⁶ do texto normativo exige a observância da relação semântica nele contida, a qual, (i) por um lado, fixa uma moldura dentro da qual o intérprete realiza escolhas para construção de uma norma individual e concreta (eleição da norma compreendida como correta, de acordo com a sua prudência e ideologia, dentre as diversas normas possíveis e corretas), e, (ii) por outro lado, elevada a importância dos valores que se extraem do próprio Direito para fins da tomada de decisão (justificação da eleição de determinada norma dentre as possíveis normas corretas)³⁴⁷.

Assim, texto normativo e norma não se confundem, na medida em que a norma é obtida caso a caso, mediante aplicação/concreção pelo intérprete de um sentido extraído da letra da lei³⁴⁸. Trata-se de uma “*estrutura lógico-sintática de significação*”³⁴⁹, cuja normatividade, desse modo, somente surgirá por meio da atividade intelectual do intérprete no exame do caso concreto³⁵⁰. Ganha relevo a ideia de que a pré-compreensão e os pré-conceitos do intérprete, no sentido ensinado por Hans Georg Gadamer³⁵¹ e Martin Heidegger³⁵²,

associações ou juízos particulares sobre partículas da realidade, Em virtude da referência social, do nexo de decisão e do caráter de vigência da normatividade jurídica especificamente aumentados e formalizados, esse estado de coisas reaparece mais fortemente nas funções, nas estruturas e nos métodos de trabalho jurídico”.

³⁴⁶ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*, trad. José Lamego, 3ª edição, Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, pp.441- 448: “‘Interpretação’ (*Auslegung*) é, se nos ativermos ao sentido das palavras, ‘desentranhamento’ (*Auseinanderlegung*), difusão e exposição do sentido disposto no texto, mas, de certo modo, ainda oculto. Mediante a interpretação ‘faz-se falar’ este sentido, quer dizer, ele é enunciado com outras palavras, expressado de modo mais claro e preciso, e tornado comunicável (...) A interpretação não deve descurar a intenção reguladora cognoscível e as decisões valorativas do legislador histórico subjacentes à regulação legal, a não ser que estejam em contradição com as idéias rectoras da Constituição actual ou com os seus princípios jurídicos reconhecidos. Se assim fizesse, deixaria de se poder falar de ‘interpretação’, mas apenas de ‘mistificação’. (...) O escopo da interpretação só pode ser, nestes termos, o sentido normativo do que é agora juridicamente determinante, quer dizer, o sentido normativo da lei. Mas o sentido da lei que há-de ser considerado juridicamente determinante tem de ser estabelecido atendendo à intenções de regulação e às idéias normativas concretas do legislador histórico, e, de modo nenhum, independentemente delas”.

³⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 612-613.

³⁴⁸ ANDRADE, José Maria Arruda de. *A Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 153.

³⁴⁹ VILANOVA, Lorival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Volume II. São Paulo: Axis Mundi e IBET, 2003, p.208.

³⁵⁰ ADEODATO, José Maurício. *Ética e Retórica: para uma teoria dogmática jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2002, pp. 249-250

³⁵¹ GADAMER, Hans Georg. *Verdade e Método II: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Tradução Flávio Paulo Meurer. Nova revisão da tradução por Enio Paulo Giachini. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2002, p. 207:

³⁵² HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo*. Parte I. Tradução Márcia Sá Cavalcante Schuback. 12. ed. Petrópolis: Vozes, 2002., p. 104: “A interpretação de algo como algo funda-se, essencialmente, numa posição prévia, visão prévia e concepção prévia. A interpretação nunca é a apreensão de um dado preliminar, isenta de pressuposições. Se a concreção da interpretação, no sentido da interpretação textual exata, se compraz em basear nisso em que está no texto, aquilo que, de imediato, apresenta como estando no texto nada mais é do que

influenciam fortemente o procedimento intelectual-interpretativo, pois a identificação dos valores passíveis de extração do próprio Direito tem como crivo a bagagem cultural, intelectual e ideológica do intérprete³⁵³.

Reconhece-se que o direito positivo é um *objeto do mundo cultural*, a sua aplicação se dá por meio de *cortes metodológicos*, a partir dos quais o intérprete da lei reconstrói, por meio da linguagem, a realidade social sobre a qual recai a prescrição normativa, o que lhe demanda a percepção de dados concretos, selecionados e sopesados por meio de juízos de valor³⁵⁴. Portanto, é inegável a importância dos valores no processo de interpretação³⁵⁵. Como se verá abaixo, essa característica é traço marcante no estudo da relação entre Direito Tributário e Direito Privado³⁵⁶.

2.1.1. Relativização da ideia de elusão tributária como *tertium genus*

Fixada a premissa de que a interpretação é uma construção intelectual de um sentido possível da lei diante de um caso concreto, existiriam apenas duas consequências

a opinião prévia, indiscutida e supostamente evidente do intérprete. Em todo princípio de interpretação ela se apresenta como sendo aquilo que a interpretação necessariamente já põe, ou seja, que é preliminarmente dado na posição prévia, visão prévia e concepção prévia”.

³⁵³ MEGALE, Maria Helena Damasceno e Silva. *Hermenêutica jurídica: interpretação das leis e dos contratos*. Belo Horizonte: Faculdade de Direito da UFMG, 2001, p. 35: “(...) só interpretamos o que compreendemos previamente, conforme nossa faticidade, isto é, como ser no mundo, já circunscritos por objetos, vivendo em determinado estado de conexão com os outros.”

³⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 105-106; 169-170.

³⁵⁵ A identificação da importância dos estudos da escola da Jurisprudência dos Valores mereceria um capítulo próprio no exame da interpretação e da aplicação do Direito, o que, todavia, é deixado de lado, neste trabalho, dada a delimitação do respectivo objeto de estudo. A penas a título de referência singela, destaca-se que, no início do século XX, filósofos como Rudolf Stammer, Wilhelm Windelband, Heinrich Rickert e Gustav Radbruch realizaram estudos que vieram a influenciar as teorias de interpretação do Direito, de modo que, na segunda metade daquele século, Karl Larenz e John Rawls se tornaram expoentes em matéria de aproximação entre Direito e Ética, fortalecendo-se relevância do valor da justiça (Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p.14). Nasce um novo modelo de construção sistemática, no qual tipos se entrelaçam e se alteram, de acordo com a ponderação de princípios, que podem ser concretizados em regras, a fim de possibilitar determinado sopesamento de valores, diante do bem jurídico a ser protegido no caso concreto em exame (Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 603). Esse conjunto de estudos (e de outros na mesma linha de raciocínio) é conhecido como Jurisprudência dos Valores.

³⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 613.

práticas decorrentes da avaliação de uma estruturação de atos e negócios jurídicos com vistas à economia fiscal: eficácia ou ineficácia³⁵⁷.

Assim, do ponto de vista prático, a elusão em nada se diferenciaria da evasão: ambas são ineficazes em relação ao Fisco.

A diferença se referiria ao grau de dificuldade da aplicação dos critérios de avaliação da conduta do contribuinte, ou seja, da construção de um conceito de confronto com o ordenamento jurídico. Assim, nem mesmo a natureza (fiscal ou não) da norma violada poderia ser um critério de diferenciação entre evasão e elusão, pois, em ambos os casos, o resultado final da construção desse conceito de violação seria a verificação de que o tributo deixou de pago.

Na conceituação de elusão fiscal, descrita no início deste trabalho, admitiu-se que o confronto a regras ou princípios, que não necessariamente sejam específicos do Direito Tributário, podem ter como resultado final o descumprimento de uma regra do Direito Tributário. Por outro lado, fixou-se a premissa de que a evasão se caracterizaria pela violação a uma regra do Direito Tributário (confronto com o consequente da norma tributária).

Dessa forma, em ambos os casos (elusão ou evasão), o intérprete adotaria o mesmo procedimento intelectual: diante de um caso concreto, buscam-se os enunciados normativos potencialmente relevantes, para construir uma norma jurídica individual e concreta, a partir das circunstâncias fáticas daquele caso específico³⁵⁸. Ou seja, o resultado prático é o mesmo, vale dizer, a violação do consequente da norma tributária.

Disso decorre outra questão importante: a coleta suficiente de provas que indiquem a existência de vícios e defeitos nos atos e negócios jurídicos realizados, bem como a observância dos critérios do princípio da proporcionalidade (necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito), é elemento divisor de águas para caracterização, ou não,

³⁵⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 114. Marco Aurélio Greco sustenta que a licitude formal da estrutura de atos e negócios realizada pelo contribuinte é insuficiente para caracterizar a oponibilidade dos seus efeitos perante o Fisco. A questão, por tanto, não se limitaria ao plano da validade, mas, por outro lado, deveria ser examinada também no plano da eficácia.

³⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 610-611.

da conduta do contribuinte como elusão tributária. Ou seja, a qualidade do conjunto de provas é determinante para caracterização, ou não, da elusão tributária.

De igual modo, as provas da ocorrência evasão tributária também são indispensáveis para tal caracterização. Talvez, diante da evasão, recrudesça o sentimento do intérprete de que as provas “falariam por si sós”, pois indicariam de maneira incontroversa a ocorrência da infração. Contudo, a participação do intérprete, na construção da norma individual e concreta da evasão tributária, é igualmente indispensável. Como se vê, fixado o conceito de interpretação acima mencionado, a elusão e a evasão, do ponto da sua eficácia, não guardariam diferenças significativas.

Pode-se afirmar, todavia, que, diferentemente da elusão, a evasão enseja a aplicação de multas mais severas³⁵⁹ ou a caracterização de crime contra a ordem tributária³⁶⁰. Eis aí uma diferença significativa do ponto de vista do Direito Penal Tributário. Isso porque, na elusão tributária, por sua natureza, os atos e negócios jurídicos não agridem um comando normativo específico, faltando, para caracterização do crime, o *elemento subjetivo do tipo*³⁶¹.

Entretanto, esse critério é pertinente tão somente no âmbito da classificação de condutas no Direito Penal Tributário (de acordo com as escolhas realizadas pelo legislador), de modo que ele tem pouca relevância para diferenciar, essencialmente, a elusão e a evasão, do ponto de vista prático, no que se refere ao processo lógico de interpretação da conduta do contribuinte.

Daí porque, de maneira jocosa, brincando com as palavras aqui examinadas, seria plausível trocar a letra “e”, da palavra elusão, pela letra “i”, para se falar em “ilusão tributária”, na medida em que a elusão tem como objeto uma falsa aparência de licitude, *i.e.*, uma ilusão, que, na verdade, em sua essência, é uma evasão. Brincadeiras à parte, o conceito de elusão fiscal serve para indicar, como diria Douglas Yamashita, que “*nem tudo que reluz é*

³⁵⁹ No âmbito administrativo federal, por exemplo, a caracterização da conduta do contribuinte como sonegação, fraude ou conluio enseja a aplicação da multa agravada (no percentual total de 150%), nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996.

³⁶⁰ Conforme previsto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, que trata, dentre outras matérias, dos crimes contra a ordem tributária.

³⁶¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008, p. 106.

*ouro*³⁶², ou seja, que as aparências podem enganar o intérprete no exame da regularidade dos atos e negócios jurídicos. No entanto, em um mundo ideal, em que não houvesse dificuldades na formação dos conjuntos probatórios e que não vigorasse uma visão formalista do Direito, seria possível discriminar as condutas dos contribuintes como aquelas oponíveis, ou não, em face do Fisco, sendo dispensável um conceito intermediário. Nessa hipótese, a questão se resumiria à definição dos critérios para se considerar ocorrido, ou não, o fato gerador, com bem apontado pelo Professor Gerd Rothmann³⁶³.

Por essa razão, a elusão tributária como *tertium genus*, na classificação das condutas do contribuinte, deve ser vista com ressalvas, na medida em que, do ponto de vista prático e à luz de perspectivas mais recentes sobre interpretação, ela não se diferenciaria da evasão tributária, sendo ambas igualmente rejeitadas pela ordem jurídica brasileira³⁶⁴.

Feitas essas ressalvas, conclui-se que a ideia de elusão fiscal, como um conceito intermediário entre elisão e evasão, ainda hoje se justifica para fazer frente à visão formalista que, por muito tempo, foi a tônica no exame dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, indicando que os vícios e defeitos nessa conduta podem ser determinantes para sua ineficácia perante o Fisco. Se não fosse necessário combater essa visão, o conceito de elusão, nos termos aqui considerado, seria impertinente.

³⁶² 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.21.

³⁶³ ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 13. Elisão e Evasão Fiscal. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988. p. 395.

³⁶⁴ Registre-se o entendimento em sentido contrário de Marciano Seabra de Godoi: "*Helena TÔRRES publicou recentemente uma obra que utiliza exatamente a expressão elusão tributária para designar o conjunto de atos que se diferenciam tanto da elisão quanto da evasão. Apesar de não concordarmos integralmente com o conceito que esse autor dá aos atos de elusão, consideramos correta a atitude de classificar as atuações dos contribuintes em três campos (e não em dois como ainda é usual na doutrina brasileira) e reservar o termo elusão para nomear o conjunto das condutas pelas quais o contribuinte procura evitar a incidência da norma tributária mediante formalizações jurídicas artificiosas e distorcidas. Afinal de contas, elusão, ainda que não dicionarizado, é termo que deriva do verbo eludir, cujo sentido é bem conhecido e se ajusta à perfeição ao comportamento que queremos estudar no presente artigo: 'evitar algo de modo astucioso, com destreza ou com artifício'.*" 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

2.2. Interpretação de acordo com os limites à postura do contribuinte

Deve ser relativizada a liberdade dos particulares na seara onde se verifica omissão ou silêncio legislativo, na medida em que o exercício ilimitado de direitos não se coaduna com os ditames da atual ordem jurídica brasileira³⁶⁵.

Vale notar que a doutrina do abuso do direito se fortaleceu como reação às exacerbações produzidas pelo modo de produção do direito à época do império do liberalismo, caracterizado pelas noções de individualismo que encontram origem no Direito Romano e têm seu ápice na Declaração Francesa dos Direitos Humanos e no Código de Napoleão³⁶⁶.

Nesse movimento histórico, verificou-se a crise da ideologia individualista e a disseminação do entendimento de que, se as pessoas vivem em sociedade, todo direito individual tem reflexos na comunidade em que o seu titular mantém interesses sociais e econômicos³⁶⁷.

No mesmo contexto, especialmente na passagem do século XIX para o século XX, tornaram-se nítidas as deficiências do modelo econômico liberal à luz das concepções mais exageradas. São traços marcantes desse período o fortalecimento de monopólios, o advento de cíclicas crises econômicas, e o exacerbado conflito entre capital e trabalho³⁶⁸. Ao lado disso, ganharam força as ideias socialistas e, a partir delas, recrudesceram as justificativas para proteção social daqueles considerados hipossuficientes, favorecendo, dentre outros, o empregado em desfavor do empregador e o consumidor em relação ao fornecedor etc.³⁶⁹.

Nesse cenário, ganha relevância a ideia de que a intervenção do Estado na esfera jurídica de cada particular, por meio de tributos, justificar-se-ia pelo fato de que, a partir deles, seriam gerados os recursos necessários para intervenção na sociedade em benefícios dos mais

³⁶⁵ BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: licitude e abuso do direito*. Curitiba, Juruá, 2009. p. 261. Em sentido contrário, destaca-se o entendimento de Alberto Xavier, segundo o qual: “*Tais espaços livres e vazios não são ‘situações extrajurídicas’, nem zona ‘juridicamente irrelevantes, mas sim ‘espaços de liberdade juridicamente protegida’, ou seja, verdadeiros ‘direitos de liberdade’, pois configuram um Abwehrrecht – um direito defensivo a exigir dos órgãos públicos uma abstenção de agressão*” (XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p.148.)

³⁶⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 94.

³⁶⁷ CUPIS, Adriano de. *Os direitos da personalidade*. Lisboa: Moraes Editora, 1961, p. 16.

³⁶⁸ VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Teoria Geral do Direito Econômico*. São Paulo: Editora RT, 1977, p. 14.

fracos, buscando-se a concretização da justiça distributiva e, com efeito, sustentando-se políticas simpáticas ao Estado Social³⁷⁰.

Como a propriedade privada seria reduzida em benefício da coletividade, caberia investigar os limites para o exercício do “*direito de resistência*” passiva (recusa de obediência) ou ativa (reação positiva à ação do Estado) dos particulares perante o Estado³⁷¹.

A partir dessa mudança histórica, tornou-se pertinente, por exemplo, a discussão sobre a “*coerência entre direito subjetivo e função social da propriedade*”. Como ensina Eros Graus, inicia-se a reflexão acerca de uma ruptura na concepção da propriedade, construída para estabelecer e manter o equilíbrio entre o indivíduo e o social, mitigando ou superando a contraposição entre público e privado, para estabelecer a “*metamorfose qualitativa do direito na sua realização concreta, destinada à satisfação de exigências de caráter social*”³⁷².

Nesse sentido, cabe destacar o trabalho de Karl Renner acerca da função social e econômica de institutos jurídicos, no original, *Die Rechtsinstitute des Privatrechts und ihre soziale Funktion*. Para Renner, o surgimento de um instituto jurídico, tal como a propriedade, ocorre a partir de um conjunto de normas, cujo conteúdo e função devem ser atribuídos por ciências não jurídicas como a sociologia e a economia³⁷³. Adotando um viés marxista, o autor indica a submissão de um ou vários institutos jurídicos a um mesmo processo econômico, formado pela produção, circulação e consumo de bens e serviços, no qual cada instituto jurídico exerceria uma determinada função econômica³⁷⁴. Em outras palavras, esta função

³⁶⁹ DANTAS, San Tiago. *Problemas de direito positivo: estudos e pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1953, p. 21.

³⁷⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 95.

³⁷¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008, p. 197.

³⁷² GRAU, Eros. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 13ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 243-244.

³⁷³ RENNER, K. *The institutions of private law and their social functions*. Translated by Agnes Schwarzschild. London: Routledge & Kegan Paul Limited, 1949, pp. 48-53.

³⁷⁴ Nas palavras do autor, “*a simple economic category is equivalent to a combination of various legal categories, there is no point-to-point correspondence. A number of distinct legal institutions serves a single economic process. They play a part which I call their economic function*” (RENNER, K. *The institutions of private law and their social functions*. Translated by Agnes Schwarzschild. London: Routledge & Kegan Paul Limited, 1949, p. 57).

poderia ser definida como um “conjunto de efeitos produzidos pelo instituto jurídico no processo econômico”³⁷⁵.

Em outra abordagem, ressaltando a relação entre a função social e interesses de terceiros, Luciano De Camargo Penteado define a função social enquanto a relação entre o exercício de poderes pertinentes a cada instituto jurídico e interesses outros que não os do titular do poder ou exclusivos deste³⁷⁶.

Já Fábio Konder Comparato refere-se à função social de um direito subjetivo patrimonial como um poder-dever, indicando que, no desempenho de tal função, “o escopo perseguido pelo agente é sempre o interesse alheio, e não o do próprio titular do poder”³⁷⁷.

Em suma, nota-se que a expressão “função social” faz referência a uma atribuição subjetiva de um papel, um poder ou um dever, relacionada à observação de interesses de uma coletividade (seja pela inserção dos institutos de que é objeto em um processo social, seja pela definição do escopo do sujeito obrigado a desempenhá-la).

Na CF/88, tratou-se da relativização do conceito de propriedade (em relação àquele que era fundamento do Estado Liberal), na medida em que a positivação do princípio função social da propriedade estabeleceu um dever (de sujeição ao interesse público) cuja inobservância implica a ilegitimidade do respectivo exercício³⁷⁸.

Analisada estaticamente, o direito de propriedade seria um direito subjetivo (*poder*) de seu titular (inciso XXII do art. 5º e inciso II do art. 170 da CF/88). Do ponto de vista dinâmico, a propriedade seria uma *função* ou *atividade*, ou seja, um *dever* atribuído ao seu titular, a fim de que ele exerça o seu direito subjetivo de maneira compatível com os

³⁷⁵ SZTERLING, F. *A função social da empresa no Direito Societário*. Dissertação de Mestrado em Direito Comercial. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2005, p. 39.

³⁷⁶ PENTEADO, Luciano de Camargo. “Tutela coletiva de direitos individuais pelo Ministério Público: breve estudo de sua legitimidade à luz de conceitos de teoria geral do direito”. *Revista de Direito Privado*, v. 5, n. 19, pp. 130-175.

³⁷⁷ COMPARATO, Fábio Konder. “Estado, empresa e função social”. *Revista dos Tribunais*. Volume 732, ano 85, outubro de 1996, p. 41.

³⁷⁸ SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2006, p.812: “Os conservadores da constituinte, contudo, insistiram para que a propriedade privada figurasse como um dos princípios da ordem econômica, sem perceber que, com isso, estavam relativizando o conceito de propriedade, porque submetendo-o aos ditames da justiça social, de sorte que se pode dizer que ela só é legítima enquanto cumpre sua função dirigida à justiça social”.

fundamentos da ordem econômica brasileira (vide o inciso XXIII do art. 5º e o inciso III do art. 170, ambos, da CF/88).

Assim, a função social da propriedade deixa de ser um limite negativo ao comportamento do proprietário, superando-se as limitações análogas às manifestações de poder de polícia, coerentes com a ideologia do Estado Liberal. Nesse sentido, a “*função social da propriedade atua como fonte da imposição de comportamentos positivos*”, ou seja, como “*prestação de fazer, e não apenas, meramente, de não fazer*”³⁷⁹. Portanto, o titular de um direito subjetivo sobre um bem tem o *dever* (não como limite negativo, e sim como limite positivo) de “*subordinar o exercício dessa propriedade aos ditames da justiça social e de transformar esse mesmo exercício em instrumento para a realização do fim de assegurar a todos existência digna*”. A legitimidade do exercício do direito subjetivo de propriedade passa a depender da observância do dever de “*exercê-lo em benefício de outrem e não, apenas, de não o exercer em prejuízo de outrem*”³⁸⁰.

Mais do que isso, os direitos subjetivos que tenham conteúdo patrimonial devem ser exercidos em observância a sua função social, consagrando-se, assim, a mitigação da faculdade de exercício absoluto de direitos subjetivos, frente ao “*interesse legítimo*”³⁸¹ de a sociedade ver o exercício desse direito se alinhar com o interesse público³⁸².

Sendo assim, os direitos subjetivos e os correlatos deveres estão em um plano distinto dos *interesses legítimos* da sociedade frente à posição de *sujeição* que se encontra o particular perante o Estado. Tais planos são distintos, mas interrelacionados. Ou seja, o plano da relação entre direito-dever pode sofrer alguma interferência por parte dos elementos que compõem a relação correlata ao plano do “*poder-sujeição*”.

³⁷⁹ GRAU, Eros. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 13ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 245-246.

³⁸⁰ Ibidem, pp. 246-248.

³⁸¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 305-306.

³⁸² Nesse sentido, M.M. Serpa Lopes. *Curso de Direito Civil*, Vol. I, 4ª Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1962. p. 553: “*A teoria do abuso do direito surgiu, então, com a finalidade de corrigir esse absolutismo. Quando examinamos o problema do direito subjetivo, vimos que, em regra, a um direito corresponde uma obrigação: ius et obligatio sunt correlata. A sociedade é, a mais das vezes, credora dessa obrigação. E a principal obrigação que pode exsurgir de um direito é a que concerne ao seu exercício, de modo a ser ele conduzido sem causar um prejuízo à coletividade. Tal é o destino de um direito subjetivo relativo. Baseia-se precipuamente na concepção filosófica, consoante a qual o direito individual é limitado pela sociedade na proporção do interesse geral, e o conceito de abuso de direito não faz mais do que realizar esta doutrina.*”

Qual é a relevância dessas considerações para o Direito Tributário?

No âmbito tributário, o Estado não tem direito algum perante o particular antes da ocorrência do fato gerador. No entanto, o exercício dos direitos subjetivos pelo contribuinte, no âmbito do Direito Privado, é limitado pela relação de *sujeição* imposta ao particular pelo Estado e essa limitação é determinante para a oponibilidade dos atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte perante terceiros, e, assim, perante o Fisco.

Ganha importância o delineamento da postura que poderia ser assumida pelo contribuinte para evitar o pagamento de tributos³⁸³, justamente porque, em última análise, a sua propriedade assumiria determinadas funções para a sociedade.

Note-se que tal limitação da liberdade do particular, desse modo, não é matéria pertinente à relação jurídico-tributária³⁸⁴, mas, enxergando-se o Direito como sistema uno³⁸⁵, verifica-se que os limites em questão são essenciais para a interpretação dos fatos subjacentes à qualificação do fato jurídico tributário originário daquela relação.

Trata-se aqui de questões pertinentes à qualificação do respectivo fato jurídico tributário efetivamente ocorrido. Ou seja, o objeto central desse debate é a limitação do direito subjetivo ou os seus poderes normativos (na edição de atos e negócios jurídicos) que envolvam riquezas tributáveis (quando estas forem índices de capacidade contributiva).

No esforço de realizar um exercício científico para o estudo dos limites ao exercício de direitos, objetiva-se ultrapassar os testes de subsunção (pertinentes à relação direito-dever), a fim de construir critérios, aproximados dos valores de eticidade³⁸⁶, para o exame das circunstâncias que dão origem à relação tributária, não se restringido aos *nexus lógicos entre conceitos*³⁸⁷.

³⁸³ TIPKE, Klaus, *Moral tributaria del Estado y de los contribuintes*. Tradução de Pedro Herera Molina Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 112.

³⁸⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 337.

³⁸⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008, p. 310.

³⁸⁶ ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 212.

³⁸⁷ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. 3ª Edição. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Caloute Gulkenkian, 1997, p. 24.

A presente discussão insere-se na relação entre liberdade e autoridade, ou seja, da “*postura do contribuinte perante a tributação*”³⁸⁸.

Trata-se, de um lado, da conformação entre autonomia privada e liberdades negociais, de outro lado, dos fins no seu exercício em sociedade, o que justifica a regulamentação legislativa, dentre outros aspectos, (i) do consensualismo, (ii) da exigência de observância de fins econômicos e sociais no exercício do direito de propriedade, (iii) da criação de requisitos para legitimação de transferências patrimoniais, (iv) da boa-fé na constituição e execução do contrato, (v) no equilíbrio das posições contratuais ao longo da existência da respectiva relação³⁸⁹.

É nesse sentido que Luciano Bogo defende que, se a sociedade é fonte de recursos para estruturação, manutenção e desenvolvimento do Estado, cujas atividades serão revertidas em benefício da própria sociedade, é de “*fundamental importância que o cidadão não veja o Estado como eterno adversário e opressor, sempre a lhe impor sacrifício e ônus*”³⁹⁰. Para tanto, faz-se necessário o desenvolvimento da consciência de que o pacto social deve ser objeto de tutela por todos os particulares, o que depende do exercício da *cidadania fiscal*³⁹¹.

Não se defende aqui a existência de um *dever fundamental* de pagar tributos, que, em qualquer hipótese, deveria observar a legalidade (isto é, de qualquer maneira, cabe à lei estabelecer o dever de pagar tributo). No entanto, a noção de cidadania fiscal tem utilidade como critério limitador do exercício de direitos ou de poderes normativos, em decorrência da relação de sujeição imposta aos particulares. Assim, o interesse legítimo da sociedade refere-se aos limites da *postura* do contribuinte diante do Fisco. Nesse sentido, de fato, os direitos

³⁸⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008, p. 294.

³⁸⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 124-128.

³⁹⁰ BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: licitude e abuso do direito*. Curitiba, Juruá, 2009, p. 52.

³⁹¹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: o contributo para compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1988. p. 679: “*uma cidadania que se de um lado, implica que todos suportem o Estado, ou seja, que todos tenham a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida da respectiva capacidade contributiva, de outro, impõe que tenhamos um Estado fiscal suportável, isto é, um Estado cujo sistema fiscal se encontre balizado por estritos limites jurídico-constitucionais*”.

não devem ser dirigidos, como defendia Becker³⁹², mas a *postura* de quem os exerce sim deve estar alinhada com a noção de *cidadania fiscal*.

Trata-se do reconhecimento da conjugação, em igual patamar, de dois marcos que fundamentam os Estados constitucionais modernos. De um lado, a segurança jurídica e a proteção de direitos e garantias individuais representados por princípios constitucionais, tais como liberdade, legalidade, propriedade e os seus corolários, tutelando inclusive a autonomia da vontade e a liberdade econômica. De outro lado, o delineamento da tributação, com base na *cidadania fiscal* e na manutenção do Estado Democrático, a partir da ideia de justiça tributária, sustentada pelos princípios da igualdade e o seu desdobramento na área tributária, sobretudo, com relação à capacidade contributiva³⁹³.

Também não se defende aqui a supremacia dos interesses públicos em relação aos interesses particulares, e sim a sua conjugação em igual patamar, diante do fato de que a Constituição é uma fusão da ideia de Estado de Direito e de Estado Social³⁹⁴.

A partir disso, conclui-se que, por um lado, o particular deve pagar tributo nos limites previstos na lei, e, por outro lado, ele não deve fugir à tributação em inobservância à elementos essenciais e aos fins sociais e econômicos dos negócios jurídicos por ele praticados.

Aplica-se a igualdade como critério segundo o qual a lei deve ser aplicar a todos que estão, *essencialmente* (e apenas não formalmente), nas mesmas condições (sob pena de violação do art. 150, II, da CF/88), afastando-se, portanto, as formalidades ilegítimas celebradas para criar condições distintas. A discriminação sem base constitucional residiria no entendimento (equivocado) de que, do ponto de vista formal, as normas tributárias deveriam ser aplicadas independentemente da natureza ou do conteúdo dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. No entanto, caso prevaleçam atos e negócios em contrariedade com seus fins econômicos e sociais, frustrando a aplicação da lei tributária, haverá prejuízo à igualdade. Ou seja, haverá um *discrímen*, sem respaldo em critérios constitucionais, na medida em que essa contrariedade deve ser rejeitada pela ordem jurídica.

³⁹² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998, p. 147.

³⁹³ BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: licitude e abuso do direito*. Curitiba, Jurua, 2009, p. 53.

³⁹⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008, p.306.

Diante disso, percebe-se que é limitada a liberdade para o exercício de direitos subjetivos ou de poderes normativos por parte dos particulares com efeitos perante o Fisco. Essa limitação deve ser utilizada, em matéria tributária, como critério de interpretação dos atos e negócios jurídicos, buscando-se identificar os seus eventuais vícios, sob ótica dos fins sociais e econômicos condensados na finalidade prática para sua realização³⁹⁵.

2.3. Interpretação da lei tributária

A matéria relativa à interpretação da lei tributária, por muito tempo, desenvolveu-se como capítulo correlato à autonomia do Direito Tributário, na tentativa de se identificar critérios apriorísticos ou especiais em face de um texto legal que tivesse conteúdo fiscal³⁹⁶.

Essa postura hermenêutica fortaleceu-se em face do caráter conflituoso da relação tributária entre particulares e Estado, sob o argumento de que, por afetar a propriedade e a liberdade dos particulares, o Direito Tributário deveria ter um tratamento diferenciado quanto à interpretação e à aplicação das suas normas³⁹⁷. Nesse particular, vale ter em mente que, em diversos momentos históricos, o tributo era tido como uma imposição da supremacia absoluta do imperador perante os súditos que deveriam entregar recursos ao Fisco³⁹⁸, não havendo uma distinção institucionalizada entre o patrimônio do governante e o dos seus súditos³⁹⁹.

Marciano Seabra de Godoi ensina que, até o fim do século XVIII, o tributo era considerado excepcional em dois sentidos: no sentido de que não era a forma comum e ordinária de ingresso e financiamento público, e no sentido de que poderia decorrer de mera conveniência dos governantes (em contrapartida das demais normas que surgiriam a partir de princípios gerais tidos como justos na consciência coletiva)⁴⁰⁰.

³⁹⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 138.

³⁹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.599.

³⁹⁷ BOAS, Marcos de Aguiar Villas. *In dubio pro contribuinte*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta. Universidade Federal da Bahia. Bahia, 2009, p.117.

³⁹⁸ VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Traduzido por Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Finanças, 1952, pp.17-21.

³⁹⁹ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006, p.116.

⁴⁰⁰ GODOI, Marciano Seabra de. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de la legislación tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, p. 112.

No século XIX, ganhou força a opinião doutrinária e jurisprudencial de que, dado o caráter odioso do tributo, as normas de incidência tributária deveriam ser interpretadas de maneira literal (restritiva) e, na dúvida, sempre a favor do contribuinte (*in dubio contra fiscum*)⁴⁰¹. A partir do século XX, o tributo passou a ser visto, em alguns países, como a forma mais democrática e igualitária para se financiarem as atividades e os gastos públicos capazes de tornar efetivos os direitos individuais e socioeconômicos dos cidadãos⁴⁰². Nesse contexto, passa a prevalecer a ideia de que o Direito Tributário teria perdido seu caráter excepcional, afastando a necessidade de métodos especiais de interpretação⁴⁰³.

No Brasil, a disciplina da hermenêutica tributária, pelo CTN, evidencia, por si só, uma simpatia pela Jurisprudência dos Conceitos, seja pela separação entre interpretação e aplicação de lei tributária, seja pela fixação, no seu art. 108, de uma ordem sucessiva para integração da legislação tributária⁴⁰⁴. Melhor teria sido se o CTN não tivesse disciplinado a interpretação da lei tributária⁴⁰⁵.

Em tempos mais recentes, verifica-se que grande parte da doutrina considera que estariam superadas as posições em defesa do critério interpretativo apriorístico *in dubio contra fiscum* ou do seu contrário⁴⁰⁶. Diversos fatores influenciaram essa mudança de posição

⁴⁰¹ VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financeiras, 1932, pp. 29-30.

⁴⁰² NABAIS, José Casalta. “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos” in: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005, pp. 9-39.

⁴⁰³ BOAS, Marcos de Aguiar Villas. *In dubio pro contribuinte*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta. Universidade Federal da Bahia. Bahia, 2009, p.110.

⁴⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.26; ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Ed., 2006, p.229.

⁴⁰⁵ *Ibidem*, p.46.

⁴⁰⁶ VILLEGAS, Hector. *Curso de Direito Tributário*. Traduzido por Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. p. 75; FALCÃO, Amílcar, *Introdução ao Direito Tributário*. Atualizado por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990. pp. 65-66; SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.600; MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. Traduzido por Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p.48; LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário*. Teoria Geral do Tributo. Barueri: Manole, 2007. pp. 87-88; TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 59-60: “(...) o princípio *in dubio contra fiscum* – assim como o seu oposto *in dubio pro fisco* – não é subprincípio da legalidade tributária nem pode ser guindado à altura de princípio da interpretação jurídica, dado que o Direito Fiscal passou a ser interpretado como qualquer outro ramo do Direito. (...) O princípio correspondente invocado no Direito Constitucional Tributário – *in dubio pro libertate* – também perdeu a sua força, seja porque a liberdade é valor fundamental da Constituição, ao qual necessariamente tem que se reportar o intérprete, tornando-se redundante transformá-lo em princípio de interpretação, seja porque é extremamente dúbio o conceito de *in*

doutrinária, dentre os quais se destacam (i) a contribuição dada pela teoria da consideração econômica para o esclarecimento da relação entre Direito Tributário e Direito Privado; e (ii) o desenvolvimento das concepções de *unidade* do Direito, de interpretação sistemática e de “*pluralismo metodológico*”⁴⁰⁷ justificaria a utilização de seus princípios fundamentais independentemente do seu segmento.

Passa-se a estudar esses fatores nos tópicos abaixo.

2.3.1. Interpretação econômica e consideração econômica

A aplicação da Jurisprudência dos Interesses em matéria tributária deu ensejo, na Alemanha, ao desenvolvimento da teoria da interpretação econômica⁴⁰⁸. Em razão disso, cabe examinar, rapidamente, as ideias dessa escola de pensamento.

Philipp Heck, principal expoente da Jurisprudência dos Interesses, escreveu suas principais obras no início do século XX, inspirado pelo finalismo das últimas obras de Jhering, defendendo que a função da atividade judicial era possibilitar a satisfação das necessidades da vida presentes em uma comunidade jurídica⁴⁰⁹.

Em linhas gerais, de acordo com a Jurisprudência dos Interesses, as leis seriam resultantes da composição dos interesses de ordem social, econômica, nacional, religiosa e ética de cada comunidade, razão pela qual a sua interpretação deveria levar em consideração a investigação dos interesses que ensejaram a edição das leis⁴¹⁰.

dubio”.

⁴⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Renovar, 2006, p 153.

⁴⁰⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.602; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p.13.

⁴⁰⁹ PESSÔA, Leonel Cesarino. *A teoria da interpretação jurídica de Emilio Betti: uma contribuição à história do pensamento jurídico moderno*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p 27: “(...) o escopo da Jurisprudência e, em particular, da decisão judicial dos casos concretos, é a satisfação de necessidades da vida, de desejos e aspirações, tanto de ordem material como ideal, existentes na sociedade. São esses desejos e aspirações que chamamos interesses e a Jurisprudência dos interesses caracteriza-se pela preocupação de nunca perder e vista esse escopo nas várias operações a que tem de proceder e na elaboração dos conceitos”.

⁴¹⁰ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. 3ª Edição. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Caloute Gulkenkian, 1997, pp. 63-66.

Em razão disso, na aplicação da lei, o juiz não deveria se limitar à subsunção de fatos concretos à previsão normativa, e sim também considerar e tutelar “*a totalidade dos interesses que o legislador julgou merecedores de proteção*”, especialmente para corrigir normas defeituosas, a fim de aplicá-las a situações que, ainda que nela não fossem expressamente previstas, pudessem ser por ela contempladas por meio da ponderação dos interesses tutelados⁴¹¹.

Não se tratava, portanto, de desconsiderar os limites da lei, e sim de buscar preencher as lacunas do Direito, por meio do estudo dos interesses por ela protegidos⁴¹².

Em comparação com a Jurisprudência dos Conceitos⁴¹³, a Jurisprudência dos Interesses representou uma mudança no critério de escolha dos elementos que deveriam ser considerados na tomada de decisão. Questionava-se, assim, a abordagem exclusivamente teórica da dedução, a partir do próprio ordenamento, do conteúdo de regras e dos princípios a serem aplicados, para, de modo diverso, defender-se a necessidade de uma investigação histórica das escolhas feitas pelo legislador na proteção dos interesses conflitantes, com vistas à construção de um modelo de raciocínio voltado à decisão concreta⁴¹⁴.

⁴¹¹ NEVES, Antônio Castanheira. *Digesta. Escritos acerca do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros*. Volume II. Coimbra: Coimbra, 1995, p. 226.

⁴¹² ANDRADE, José Maria Arruda de. *A Interpretação da Norma Tributária*, São Paulo: MP Editora, 2006. p. 57.

⁴¹³ A Jurisprudência dos Conceitos foi influenciada pelas ideias de sistematização dos elementos de interpretação de Friedrich Carl Von Savigny, para instituir as bases teóricas do pensamento jurídico formalista em nível mundial. Das diversas construções teóricas e linhas de pensamento dessa escola, destaca-se, aqui, o entendimento de que, por meio de uma lógica formal, o intérprete da lei poderia deduzir ou compreender os conceitos jurídicos, a partir de outros conceitos jurídicos já postos no ordenamento. Essas ideias serviram de base para o desenvolvimento das teorias positivistas formalistas, no sentido de que, ao aplicar o método lógico dedutivo, o jurista apenas declararia o conteúdo teórico preexistente do princípio ou da regra a ser aplicada. Adota-se, como premissa metodológica, a ideia de que a aplicação do Direito ocorreria (i) a partir da subsunção do fato concreto à previsão normativa, (ii) com base na dedução de regras, princípios ou conceitos a partir de outras regras, princípios ou conceitos já descobertos ou positivados, em um sistema fechado, autônomo e coerente, imune às vicissitudes políticas ou às considerações éticas, e (iii) refutando-se a busca pela descoberta da intenção do legislador histórico, para se extrair o conteúdo de um regra ou de um princípio tão somente pela dedução lógica dos elementos dados pelo próprio ordenamento. Sobre o assunto, destaca-se o estudo de José Maria Arruda de Andrade. *A Interpretação da Norma Tributária*, São Paulo: MP Editora, 2006. pp. 46-52.

⁴¹⁴ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Op. cit.*, p. 55.

Com efeito, ganha força a concepção de supremacia do método teleológico para investigação dos interesses protegidos pela lei, em paralelo com o triunfo das ideias de justiça sobre as de segurança jurídica⁴¹⁵.

Stuart Mill⁴¹⁶ também tem um papel importante na Jurisprudência dos Interesses, na medida em que as suas ideias utilitaristas justificavam um maior enfoque em aspectos econômicos na atuação do Estado, o que veio a ser construído em um contexto de crítica à perspectiva formalista da Jurisprudência dos Conceitos. Mais do que isso, Mill defendia, em sua visão economicista, que a medida mais adequada nem sempre seria a mais justa, mas sim aquela que estaria apta a proporcionar benefícios maiores para um maior número de pessoas. Nesse sentido, um mal causado a um indivíduo poderia ser justificado por um benefício relevante para sua comunidade⁴¹⁷.

Essa concepção viria a estar, posteriormente, em conformidade com a ideologia nacional socialista, que tinha como diretriz, dentre outras, a ideia de que a utilidade pública deveria prevalecer sobre a utilidade individual⁴¹⁸.

Nesse momento, ganhava, assim, importância o caráter dinâmico da interpretação, na medida em que seria necessário ao intérprete levar em consideração tanto o “significado econômico das leis tributárias”, como “a evolução das circunstâncias” fáticas, valorizando-se o texto no momento da sua aplicação e os fins da lei tributária (para afastar “a interpretação com o legislador morto”⁴¹⁹).

É nesse contexto que, sob influência de Enno Becker⁴²⁰, a interpretação econômica se desenvolve, tendo como marco originário os parágrafos 4º e 5º da *Reichsabgabenordnung*,

⁴¹⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p.13.

⁴¹⁶ MILL, Stuart. *A Liberdade do Utilitarismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 187.

⁴¹⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p.12.

⁴¹⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.618.

⁴¹⁹ *Ibidem*, p.617.

⁴²⁰ Enno Becker elaborou o anteprojeto do Código Tributário Alemão de 1919, participou, como representante do Governo, da respectiva Comissão Parlamentar, aplicou amplamente a teoria da interpretação econômica como Presidente da 4ª Seção da Corte Suprema Financeira Alemão, bem como defendeu as respectivas posições teóricas em estudos doutrinários sobre o assunto entre 1919 e 1937, conforme estudo Alfredo Augusto Becker, *Carnaval Tributário*, São Paulo: Lejus, 1999, pp.131-135.

a RAO – publicada em 13 de dezembro de 1919 e conhecida, no Brasil, como Ordenação Tributária Alemã⁴²¹ –, que assim dispunham:

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

1. quando, nos casos em que a lei submete a um imposto fenômenos, fatos e relações econômicos em sua forma jurídica correspondente, as partes contratantes escolhem formas ou negócios inusitados para eludir o imposto, e

2. quando, segundo as circunstâncias e a forma como é ou deve ser processado, obtêm as partes contratantes, em substância, o mesmo resultado econômico que seria obtido, se fosse a forma jurídica correspondente a fenômenos, fatos e relações econômicos⁴²².

Como destaca Vanoni, o parágrafo 4º, acima transcrito, da RAO, impunha o intérprete da lei tributária (especialmente ao juiz) o desenvolvimento do pensamento jurídico em matéria tributária com base nos fins das leis tributárias e no seu alcance econômico, bem como as formas de que se revestiam as situações da realidade concreta⁴²³.

A Alemanha mostrava-se solo propício para o desenvolvimento dessa teoria, na medida em que lá o aumento da arrecadação era visto como um caminho necessário para suportar o crescimento do Estado Social e suas demandas, bem como para compensar as perdas da Primeira Guerra Mundial. Mais do que isso, na Alemanha, verificou-se, a partir de 1932, principalmente com a eleição de Adolf Hitler como Presidente da República, o enfraquecimento das instituições democráticas de Direito e uma grande concentração de poder

⁴²¹ MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 17.

⁴²² MACHADO, Brandão. Prefácio do tradutor. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária. Conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: Revista Tributária, 1993, pp. 8-10. De acordo com Vanoni, esse dispositivo alemão exigia do aplicador da lei tributária considerar os seus fins tributários, o seu alcance econômicos, bem como as formas de que as revestiam os fatos concretos (VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932, p. 202.)

⁴²³ VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932, p. 202. De acordo com Vanoni, de acordo com a RAO, caberia ao juiz “o dever de desenvolver completamente o pensamento jurídico contido no direito tributário, e, assim fazendo, levar

político nas mãos do *führer*, a ponto de permitir, em 1934, a revogação, por decreto presidencial, da Constituição Alemã⁴²⁴.

“*Pedra angular do modelo político*” alemão, o “*Princípio do Condutor*” (Führerprinzip) consistia em um princípio segundo o qual as decisões governamentais importantes deveriam ser tomadas por uma só pessoa, e não por um grupo de pessoas, que, ao dividirem a responsabilidade pelas consequências dessas decisões, dela se eximiriam. No período posterior à Primeira Guerra Mundial, o povo alemão buscava os responsáveis pelos erros cometidos pelo Estado, e a concentração de poder atendia o anseio de responsabilidade política individualizada⁴²⁵.

Desenvolve-se, nesse contexto, a “Teoria do Julgamento”, cuja origem também é imputada a Enno Becker, segundo a qual, em paralelo com a interpretação econômica da hipótese de incidência da lei tributária, igualmente importante seria a análise econômica do fato concreto passível de subsunção. Tratava-se de uma ferramenta de qualificação do fato econômico, examinando-se o resultado da atividade do contribuinte, “*livrando a situação fática real de seus apetrechos jurídicos*”⁴²⁶.

O Princípio do Condutor e a Teoria do Julgamento foram determinantes para a edição da Lei de Adaptação Alemã (*Steueranpassungsgesetz*)⁴²⁷ de 16 de outubro de 1934, da qual se destaca o seguinte dispositivo:

“§1º - Normas Tributárias.

1) As leis fiscais devem ser interpretadas segundo as concepções gerais do nacional-socialismo.

2) Para isto deve-ser ter em conta a opinião geral, a finalidade e significado econômico das leis tributárias e a evolução das circunstâncias.

(...)

em conta os fins das leis tributárias e o seu alcance econômico, assim como as formas de que se revestiam, no momento, as situações da vida prática”.

⁴²⁴ Sobre o período da história alemã em que a interpretação econômica se desenvolve, confira-se: FOSSATI, Gustavo. *Planejamento Tributário e Interpretação Econômica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006. pp. 37-61.

⁴²⁵ FOSSATI, Gustavo. *Planejamento Tributário e Interpretação Econômica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006, p.48.

⁴²⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.618.

⁴²⁷ MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 18.

3) O mesmo vale para julgar os fatos.

(...)

§6º - Abuso de Direito

1) A obrigação tributária não pode ser evitada nem reduzida por abuso das formas, nem pela interpretação abusiva das possibilidades formais do direito privado.

2) Em caso de abuso, os impostos devem ser cobrados conforme a interpretação legal adequada aos efeitos, situação e fatos econômicos⁴²⁸.

Inicialmente, é pertinente notar que, por incrível que pareça, o princípio segundo o qual “*As leis fiscais devem ser interpretadas segundo as concepções gerais do nacional-socialismo*” tinha como (suposto) fundamento a busca por segurança jurídica, pois, impondo-se aos Tribunais uma única ideologia (a nacional-socialista), seria afastada insegurança jurídica decorrente do arbítrio das ideologias particulares de cada magistrado⁴²⁹. Esse aspecto é relevante, pois esse princípio tornou-se a diretriz para a investigação de capacidade contributiva, na medida em que a lei tributária deixaria de servir para tal finalidade.

Além disso, destaca-se que, a partir dessa norma, as hipóteses de incidência tributária, na Alemanha, tornaram-se desvinculadas das figuras do Direito Privado, passando a levar em conta os fenômenos econômicos por elas revestidos, tais como venda, renda e patrimônio⁴³⁰.

Na prática, o exagero na aplicação da Teoria do Julgamento resultou na autorização à desconsideração dos atos praticados pelos contribuintes, para que fosse realizada a avaliação de situações fáticas, independentemente da hipótese de incidência⁴³¹. Assim, os excessos na aplicação dessa concepção resultaram no julgamento de casos concretos de maneira desvinculada da lei tributária, no que se observa uma aproximação da Teoria do Julgamento com a Escola Livre do Direito⁴³².

Com efeito, o planejamento tributário passou a encontrar uma barreira intransponível. Isso porque a ideia de que estruturação de atos e negócios jurídicos de maneira

⁴²⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. São Paulo: Lejus, 1999, p. 135.

⁴²⁹ *Ibidem*, p. 151.

⁴³⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.616.

⁴³¹ *Ibidem*, p.633.

⁴³² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p.121.

menos onerosa é suportada pela premissa de que a ocorrência de determinados fatos geradores dependeria das figuras de Direito Privado; uma vez que, de acordo com a teoria da interpretação econômica (à luz da Teoria do Julgamento), seria necessário investigar os fenômenos econômicos independentemente das formas adotadas pelos contribuintes, restava inviável a economia fiscal por meio da escolha dos caminhos menos onerosos⁴³³.

Essas concepções influenciaram bastante a construção das ideias da *Escola de Pavia* no que se refere à interpretação funcional, bem como as de seus simpatizantes espalhados pelo mundo. Destaca-se a retomada da teoria causalista, por Griziotti, em 1940, para sustentar que, pela interpretação funcional, o intérprete deveria buscar conhecer a função e a natureza da lei tributária, investigando no caso concreto a capacidade contributiva⁴³⁴.

Por influência da interpretação econômica, Dino Jarach defende, em 1945, a investigação da causa da obrigação impositiva de uma perspectiva dogmática substancial. Apesar de reconhecer que há impostos, cujos fatos geradores são figuras de direito privado (e manifestar desconforto com essa classificação), Jarach sustenta que, para fins tributários, sempre um negócio jurídico deveria ser considerado como estritamente vinculado a uma situação econômica, havendo tributação se, nesta situação, for identificada capacidade contributiva. Para Jarach, a vontade das partes na conformação de seus negócios somente seria relevante para criação da relação econômica sobre a qual recairá o tributo. Nessa linha de raciocínio, não seria possível atribuir aos particulares o poder de, por sua vontade, criar, ou não, a obrigação tributária, sob pena de violação à legalidade⁴³⁵.

No Brasil, em 1959, Amílcar de Araújo Falcão ensina que, para o Direito Tributário, o que interessa é a relação econômica⁴³⁶. Amílcar foi influenciado pelas lições de Ernst Blumenstein e Albert Helsen, que sustentavam que, em caso de vícios na utilização, pelos contribuintes, dos institutos do direito privado, seria possível qualificar “*fatos geradores*

⁴³³ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.616.

⁴³⁴ BASTISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, pp. 83-88.

⁴³⁵ JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. 2ª Edição revista da tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004, pp.160-173.

⁴³⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998, p. 127.

suplementares” (para Blumenstein) ou “*fatos geradores sub-rogatórios*” (para Helsen), cuja caracterização se justificaria para corrigir eventuais defeitos da tipificação tributária⁴³⁷.

Diante dessas lições, Amílcar admite a possibilidade da existência de “*fatos geradores supletivos, suplementares, sucedâneos ou sub-rogatórios*”, para se investigar manifestações de capacidade contributiva e se tributar “*o movimento de riqueza, a substância ou a essência do ato, seja qual for a sua forma externa*”⁴³⁸.

Na mesma linha de pensamento de Jarach, Amílcar Falcão compara *intentio juris*, que seria relevante para caracterização das figuras de direito privado, e *intentio facti*, que seria determinante para ocorrência do fato gerador tributário, para afirmar que se houver “*alguma inequivalência*” entre a forma jurídica e realidade econômica, caberia ao intérprete aplicar a lei tributária sobre a materialidade econômica⁴³⁹.

A influência da interpretação econômica, no Brasil, também pode ser verificada nos artigos 129 e 134 do Anteprojeto de Código Tributário Nacional, de autoria de Rubens Gomes de Sousa⁴⁴⁰, que tinha os seguintes termos:

“Art. 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, ainda quando tais resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.”

⁴³⁷ MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 20.

⁴³⁸ FALCÃO, Amílcar, *Introdução ao Direito Tributário*. Atualizado por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990, pp. 95-110.

⁴³⁹ *Ibidem*, pp. 101-103.

⁴⁴⁰ Sobre a relevância do trabalho de Rubens Gomes de Sousa para edição do Código Tributário Nacional, confira-se SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. *A interpretação econômica do Direito Tributário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Marciano Seabra de Godoi. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2010, p. 128: “*Em 1951, Rubens Gomes de Sousa iniciou a redação de um Anteprojeto de Código Tributário Nacional que seria apresentado à Câmara dos Deputados. O Anteprojeto, finalizado por Sousa em 1952, não chegou a ser apresentado à Câmara dos Deputados. Em 1953, o Ministro da Fazenda, Osvaldo Aranha, constituiu uma Comissão para elaborar o Projeto do Código Tributário Nacional e indicou o nome de Sousa para presidi-la.*

Em 1954, o Projeto de Código Tributário Nacional foi enviado por Getúlio Vargas ao Congresso Nacional. Apesar desse Projeto remetido ao Congresso Nacional em 1954 nunca ter sido apreciado e votado pelo legislativo, ele constituiu a base do Código Tributário Nacional aprovado em 1966 (Lei 5.172)”.

“Art. 134 – A autoridade administrativa ou judiciária competente para aplicar a legislação tributária terá em vista evitar, impedir ou reprimir a fraude, a sonegação e a evasão de tributos, ainda que não se configure hipótese expressamente definida pela legislação como infração.”⁴⁴¹

Nota-se que, no artigo 129, acima transcrito, há clara referência à distinção entre (i) tributos incidentes sobre “*atos jurídicos formais*” (figuras do Direito Privado), aos quais não se aplicaria a interpretação econômica, e (ii) tributos incidentes sobre os “*resultados*” dos atos e negócios realizados pelos contribuintes, sendo possível, pela interpretação econômica, tributar-se “*ato, fato ou situação*”, não expressamente previstos na lei, quando eles produzissem efeitos equivalentes aos atos, fatos ou situações contempladas pela hipótese de incidência tributária⁴⁴².

A interpretação econômica também influenciou a edição do artigo 74 do Projeto de Código Tributário Nacional⁴⁴³ enviado, pela respectiva Comissão Especial, ao Congresso Nacional, que tinha os seguintes termos:

“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.”

⁴⁴¹ *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 297.

⁴⁴² SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.626.

⁴⁴³ De acordo com Luciana Goulart Ferreira Saliba, o art. 74 do Projeto do Código Tributário Nacional teria sido inspirado pelo art. 129 do Anteprojeto do Rubens Gomes de Sousa. Cf. SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. *A interpretação econômica do Direito Tributário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Marciano Seabra de Godoi. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2010, p. 128.

No entanto, esse dispositivo não foi acolhido, pelo Congresso Nacional, quando da edição da versão final do CTN, razão pela qual defende-se que a teoria da interpretação econômica teria sido rejeitada pelo legislador complementar brasileiro^{444 445}.

Em relação às concepções acima referenciadas, Marco Aurélio Greco faz uma distinção entre *interpretação econômica* e *consideração econômica*⁴⁴⁶, de modo que:

(i) por interpretação econômica, entende-se uma análise dos fatos concretos passíveis de tributação, a fim de identificar a lei tributária a ser aplicada. Assim, dá-se enfoque à qualificação da situação concreta, previamente à sua subunção à norma; e

(ii) por consideração econômica, considera-se um exame da lei, para fins de construção de um conceito legal em conjunto com a construção do conceito de fato, ocasião em que são avaliados os aspectos jurídicos, econômicos, contábeis etc. da realidade concreta, a fim de investigar a sua subsunção à norma.

Marco Aurélio Greco alega que, diferentemente da interpretação econômica que poderia resultar no emprego da analogia para fins de cobrança de tributo, a consideração econômica não adotaria um raciocínio analógico, e sim uma avaliação de todos os aspectos pertinentes (i) à construção do conceito legal contido na norma, (ii) à construção do conceito de fato e (iii) ao questionamento da qualificação dos negócios jurídicos⁴⁴⁷.

⁴⁴⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Norma Geral Antielusão”. *Revista de Direito Tributário Atual* nº 25. Coordenada por Fernando Aurelio Zilveti, Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p.134; SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.626.

⁴⁴⁵ A título ilustrativo, destaca-se que, mesmo após a edição do Código Tributário Nacional, a interpretação econômica veio a influenciar a edição do art. 51 da Lei nº 7.450, de 23.12.1985, que assim dispõe:

“Art 51 - Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda”.

De acordo com o James Marins, esse dispositivo foi bastante combatido e completamente inaplicado (MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 19, nota 14).

⁴⁴⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008, p. 163.

⁴⁴⁷ *Ibidem*, p. 163-164: “Aqui cumpre fazer uma distinção: não podemos confundir consideração econômica do fato com interpretação econômica para fins de aplicação da lei tributária. Na interpretação econômica, a análise parte 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, despendida etc.; a partir desta constatação procura-se a lei de incidência. Este é um processo semelhante ao da analogia, pois se

Para encerrar este tópico, cabe analisar as críticas à aplicação da interpretação econômica do Direito Tributário, bem como o seu legado e seus limites.

A interpretação econômica e a Teoria do Julgamento foram amplamente criticadas na Alemanha e no mundo. Dentre os diversos críticos à sua utilização, destacam-se, no mundo, Wolfgang Gassner⁴⁴⁸, e, no Brasil, Alfredo Augusto Becker⁴⁴⁹, por adentrar à cerne da questão que é objeto do presente trabalho.

Para Gassner, seria inapropriado falar-se em uma interpretação econômica da situação fática, previamente à análise da sua subsunção à hipótese de incidência tributária⁴⁵⁰. Isso porque a aplicação da lei tributária decorreria da construção do fato jurídico, a qual seria realizada por meio da coleta dos dados concretos em estrita observância aos critérios previstos nessa lei. Em um só processo intelectual, olha-se para a lei, buscando encontrar na realidade concreta os critérios nela previstos. Logo, seria impertinente avaliar o caso concreto sem um parâmetro de referência (lei tributária). Por essa razão, temporalmente, não haveria uma fase intermediária de “julgamento” econômico entre a situação fática já percebida e a subsunção. Se o exame dos fatos concretos demandaria, sempre, uma análise conjunta dos aspectos jurídicos dados pela lei, então a consideração econômica nada mais seria do que uma consideração jurídica⁴⁵¹.

parte da análise do fato e, como não se encontra uma lei específica, busca outra lei. Este é o modelo abstrato da analogia e da interpretação econômica.

Não defendo nem a analogia no Direito Tributário enquanto vigorar o Código Tributário Nacional, nem a interpretação econômica. Mas defendo a chamada consideração econômica. Na consideração econômica, parte da lei, constrói-se o conceito legal para saber qual o tipo previsto na lei; vai-se para o fato, constrói-se o conceito de fato considerando os seus aspectos jurídicos, econômicos, mercadológicos, concorrenciais etc.; enfim todos os aspectos relevantes para construí-lo e volta-se para a lei para saber se ele está enquadrado ou não. Isto é incluir a variável econômica ao lado de outras variáveis na construção do conceito de fato, para saber o que ele é. Isso não tem nada a ver com a interpretação econômica”.

⁴⁴⁸ GASSNER, Wolfgang. *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze*. Kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts. Wien: Anton Orac, 1972, p. 53. *apud* SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.624 (nota 116).

⁴⁴⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998, pp.130: “A doutrina da interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como ciência jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário”.

⁴⁵⁰ Em referência clara, no sentido de manifestar discordância, às ideias da *Escola de Pavia*, na qual, por exemplo, Pomini defendia a existência de três momentos lógicos da interpretação funcional. Sobre o assunto, confira-se Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998, pp.106.

⁴⁵¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.625.

Assiste razão a Gassner, pois a investigação da capacidade contributiva manifestada pelos contribuintes, em qualquer realidade concreta, deve seguir um critério objetivo e preciso, fixado na lei, do que seria capacidade contribuinte para o fato gerador em apreço. Não há como se investigar algo sem saber o que deve ser investigado. Caso contrário, a interpretação econômica seria uma autorização temerária para aplicação casuísta e subjetiva da lei tributária⁴⁵².

Trata-se, na verdade, da interpretação teleológica pretendida pela Jurisprudência dos Interesses, que, em sua essência, jamais pregou o descumprimento da lei; pelo contrário, o construtivismo da Jurisprudência dos Interesses é, nesse sentido, bastante “legalista”, como bem aponta José Maria Arruda de Andrade⁴⁵³.

Alfredo Augusto Becker critica, efusivamente, a utilização da “*hermenêutica da realidade econômica*” em matéria tributária, pois a respectiva doutrina:

- (i) incorreria no “*maior equívoco do Direito Tributário*”;
- (ii) destruiria a “*certeza e a praticabilidade do Direito Tributário*”;
- (iii) resultaria na “*inversão da própria fenomenologia jurídica*”; e
- (iv) negaria “*utilidade precisamente àquilo que é jurídico*”.

Em síntese, Becker defende a valorização dos aspectos formais (“jurídicos”) na aplicação da lei tributária, em prol da certeza e da praticabilidade, que seriam requisitos essenciais à juridicidade da regra jurídica⁴⁵⁴. Sustenta-se que não caberia ao intérprete reexaminar, caso-a-caso, a realidade concreta, os interesses em conflitos ou os critérios de preferência que inspiraram a edição da lei tributária⁴⁵⁵. Com base em presunções e ficções, o legislador teria “*abandonado a realidade concreta*”, considerando, por força da praticabilidade, tão somente os eventos formais previstos na lei. Destaca-se, inclusive, para exemplificar, que, ao invés de tributar o efetivo consumido de uma mercadoria, o legislador

⁴⁵² Como visto acima, mesmo à época em que vigia Lei de Adaptação Alemã, de 1934, no período nazista, havia um parâmetro para a avaliação das situações fáticas passíveis de tributação, qual seja, o dispositivo segundo o qual “As leis fiscais devem ser interpretadas segundo as concepções gerais do nacional-socialismo”. O caráter abstrato desse critério de investigação autorizava, no entanto, a aplicação casuísta e subjetiva da lei tributária.

⁴⁵³ ANDRADE, José Maria Arruda de. *A Interpretação da Norma Tributária*, São Paulo: MP Editora, 2006. p. 57.

⁴⁵⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998, p.524.

⁴⁵⁵ *Ibidem*, p. 527.

teria criado uma ficção de que a saída da mercadoria do estabelecimento do comerciante caracteriza a ocorrência do fato gerador⁴⁵⁶. Essa sistemática afastaria a pertinência da aplicação da interpretação econômica em matéria tributária, pois a análise da realidade concreta seria impertinente nos casos em que o legislador instituiu fatos gerados baseados em presunções e ficções jurídicas.

Como se vê, trata-se de uma visão formalista sobre as escolhas (de “*signos presuntivos de riqueza*”) que teriam sido feitas pelo legislador na edição das hipóteses de incidências tributárias⁴⁵⁷.

No entanto, essa crítica é útil para justificar a inaplicabilidade da interpretação econômica nas situações em que a própria teleologia da norma tributária em exame indique que, na definição da hipótese de incidência, o legislador fez expressa referência a figuras de Direito Privado⁴⁵⁸. O entendimento de Becker, nesse particular, merece uma ressalva, na medida em que, na definição do fato gerador tributário, nem sempre o legislador cria ficções ou presunções ou faz referência a figuras do Direito Privado.

Aí está uma questão central para o presente trabalho: no exame de estruturas de atos e negócios jurídicos realizados com vistas à economia fiscal, o intérprete da lei tributária tem um papel fundamental na identificação da natureza da materialidade escolhida pelo legislador como fato gerador tributário:

- (i) a riqueza essencialmente manifestada pela contribuinte em uma situação concreta (em conformidade com o inciso I do art. 116 do CTN⁴⁵⁹); ou
- (ii) a forma jurídica, de acordo com o Direito Privado, que reveste a referida riqueza (nos termos do inciso II, do art. 116, do CTN⁴⁶⁰), sendo irrelevante a efetiva manifestação de riqueza pelo contribuinte.

⁴⁵⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998, pp. 516-524.

⁴⁵⁷ *Ibidem*, pp. 523-528.

⁴⁵⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.628.

⁴⁵⁹ CTN. "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 verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios". (Grifou-se.)

A escolha da forma jurídica correlata a determinado negócio jurídico como *signo presuntivo de riqueza* implicaria a não ocorrência do fato gerador tributário na hipótese em que, de acordo com Direito Privado, a “situação jurídica” não tiver sido constituída. Isso porque a consideração econômica não deve servir para correção da norma tributária ou extensão da sua abrangência⁴⁶¹. Por outro lado, uma vez observado que a lei tributária faz referência à “situação de fato”, ou seja, uma riqueza independentemente da forma que a reveste, caberia analisar os efeitos ou resultados econômicos dos atos e negócios realizados pelos contribuintes.

Além de Alfredo Augusto Becker, diversos outros autores nacionais, tais como Aliomar Baleeiro⁴⁶², Alberto Xavier⁴⁶³, Sacha Calmon Navarro Côelho⁴⁶⁴, entre tantos outros, refutam a aplicação da interpretação econômica ao Direito Tributário Brasileiro, uma vez que essa interpretação possibilitaria a utilização de analogia para exigência de tributos, em contrariedade ao art. 108, §1º, do CTN, e ao princípio da legalidade tributária, positivado no art. 150, inciso I, da CF/88.

Diversas outras razões podem ser apontadas para a inaplicabilidade da interpretação econômica em matéria tributária, dentre as quais se destacam (i) os excessos na aplicação da Teoria do Julgamento, (ii) a conseqüente insegurança jurídica decorrente da aproximação dessa Teoria com a Escola Livre do Direito⁴⁶⁵, (iii) o caráter odioso atribuído aos objetivos arrecadatórios na utilização da interpretação econômica⁴⁶⁶, (iv) os preconceitos vinculados à origem da interpretação econômica em norma positivada pelo governo alemão

⁴⁶⁰ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...)

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.” (Grifou-se.)

⁴⁶¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.630.

⁴⁶² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp.685-693.

⁴⁶³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. pp.138 e seguintes.

⁴⁶⁴ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro: comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 571.

⁴⁶⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. cit., p.633.

⁴⁶⁶ ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 128.

nazista⁴⁶⁷, (v) o fortalecimento das concepções liberais defensoras da legalidade estrita em matéria tributária⁴⁶⁸, e (vii) a criação de normas jurídicas tributárias que prestigiaram a praticabilidade na verificação da ocorrência do fato gerador⁴⁶⁹.

Entretanto, é plausível argumentar que, uma vez afastados os exageros da Teoria do Julgamento e a sua utilização para fins de cobrança de tributos com base na analogia (vedada, no Brasil, pelo artigo 108, I, do CTN), a interpretação econômica deixou um legado útil para a atualidade, na medida em que contribui para a busca da construção das normas individuais e concretas, examinando-se, à luz da teleologia, (i) o sentido e a função dos institutos de Direito Privado utilizados pelo contribuinte, bem como (ii) a finalidade e o alcance da lei tributária a ser aplicada⁴⁷⁰.

Esse aspecto é importante, porque, como bem ensina Luís Eduardo Schoueri, o emprego da interpretação teleológica para a compreensão do comando normativo não depende da existência de uma lei que o autorize⁴⁷¹. Trata-se de uma técnica de interpretação jurídica, fundada em pluralismo metodológico, para se considerar todos os aspectos envolvidos na aplicação da lei. Sendo a consideração econômica elemento integrante da interpretação da lei, torna-se falso, portanto, o pressuposto daqueles que sustentam que a sua utilização implicaria segurança jurídica⁴⁷².

No exame da complexa relação entre Direito Privado e Direito Tributário, há espaço para uma “*versão equilibrada da interpretação econômica*”⁴⁷³, como sustenta Luciana Saliba em estudo específico sobre o assunto, pois, afastados, de um lado, o formalismo jurídico, a defesa da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, a fixação de métodos apriorísticos de interpretação e a concepção liberal de Direito Tributário apenas como ferramenta de proteção dos contribuintes, e, de outro lado, os exageros das posições teóricas

⁴⁶⁷ BASTISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 86.

⁴⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Renovar, 2006, p. 348.

⁴⁶⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998, p.524.

⁴⁷⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.633.

⁴⁷¹ *Ibidem*, p.626.

⁴⁷² *Ibidem*, p.635.

antiformalistas, tais como a desconsideração das formas jurídicas em prevalência incondicional da essência econômica das materialidades compreendidas pelo Direito Tributário, e a inobservância dos critérios instituídos na lei para fins de exigência de tributos, verifica-se que a interpretação ou consideração econômica apresenta um legado bastante importante para a compreensão da interpretação teleológica das normas tributárias e da qualificação jurídica das materialidades passíveis de tributação.

Pelo exame acima, nota-se que aplicação dessa noção interpretação jurídica ou econômica ao Direito Tributário está intimamente ligada com a questão da relação entre Direito Tributário e Direito Privado, a qual será estudada a seguir.

2.4. A relação entre Direito Tributário e Direito Privado

De acordo com Ricardo Lobo Torres⁴⁷⁴, a relação entre Direito Tributário e Direito Privado teria se alterado, ao longo da evolução da hermenêutica do direito tributário, de acordo com as premissas filosóficas adotadas, por cada escola do pensamento, para a eleição dos critérios a serem considerados na tomada da decisão, as quais estão, em linhas gerais, resumidas abaixo:

a) de acordo com a Jurisprudência dos Conceitos, a aplicação da lei demandaria uma interpretação conceitualista, fundada na ideia de que os conceitos jurídicos estariam ligados uns aos outros e, assim, poderiam ser deduzidos, com base em uma lógica formal, do próprio ordenamento jurídico. Como os conceitos jurídicos seriam dados já constantes do ordenamento, bastaria ao intérprete anunciá-los, ou seja, exerce sua função estéril de “*mero declarador do conteúdo preexistente*”⁴⁷⁵

⁴⁷³ SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. *A interpretação econômica do Direito Tributário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Marciano Seabra de Godoi. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2010, p. 162.

⁴⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. pp. 11-14..

⁴⁷⁵ ANDRADE, José Maria Arruda de. *A Interpretação da Norma Tributária*, São Paulo: MP Editora, 2006, p. 50.

na ordem jurídica. A partir da construção de um “*sistema conceitual abstrato*”⁴⁷⁶, fechado, autônomo e coerente, abriu-se caminho para o domínio do formalismo jurídico. Com base nessas premissas, ganhou força a tese do “*primado do Direito Civil sobre o Direito Tributário*”⁴⁷⁷;

(ii) para a Jurisprudência dos Interesses, a aplicação da lei demandaria uma investigação dos interesses conflitantes que o legislador buscou proteger. Buscando-se abandonar uma visão que fosse exclusivamente conceitual e formalista, defendeu-se a consideração de elementos extraídos da realidade fática (daí a influência do empirismo e do experimentalismo), a fim de se construir uma solução para o caso concreto, respeitando-se os limites do escopo da norma a ser aplicada. Admite-se, para tanto, a “*complementação coerente da norma*”⁴⁷⁸, buscando-se efetivar a tutela pretendida pelo legislador. Com a desconstrução do formalismo jurídico e a valorização da análise teleológica da lei, desenvolve-se a teoria da autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Privado^{479 480}, como já visto acima no estudo da evolução histórica da interpretação econômica;

⁴⁷⁶ 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.68.

⁴⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 12. De acordo com Heleno Taveira Tôres, a teoria do primado do Direito Civil tinha os seguintes objetivos: (i) reconhecimento da liberdade dos particulares na constituição de suas obrigações jurídicas, inclusive daquelas para com o Estado, devendo a obrigação tributária ser considerada uma espécie do gênero obrigação, à luz das mesmas premissas do Direito Civil; (ii) utilização em matéria tributária dos mesmos conceitos e princípios do Direito Privado, sem qualquer modificação ou especificação; (iii) consideração dos princípios gerais do Direito como necessários para interpretação das leis fiscais, em razão da unidade do Direitos das Obrigações; (iv) reconhecimento do direito de os particulares realizarem seus negócios jurídicos segundo as formas do Direito Privado que bem entenderem, garantindo-se a legítima economia fiscal; (v) imposição ao Fisco do ônus da prova, em qualquer conflito de natureza fiscal, como decorrência do princípio do *in dubio contra fiscum*. (TÔRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 48)

⁴⁷⁸ ANDRADE, José Maria Arruda de. *A Interpretação da Norma Tributária*, São Paulo: MP Editora, 2006, p. 54.

⁴⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 1.

⁴⁸⁰ Ressalva-se que a vinculação da ideia de “*primado do direito civil sobre o direito tributário*” apenas com as concepções da Jurisprudência dos Conceitos não é um consenso. Segundo Heleno Taveira Tôres, a teoria do primado do direito civil estava fundada em uma proposta individualista, típica do liberalismo, por meio da qual se buscava implantar o império do direito civil, primeiramente sob à égide da Jurisprudência dos Conceitos, na qualificação dos elementos essenciais ao conceito de obrigação tributário, e, posteriormente, à luz da Jurisprudência dos Interesses, sob a justificativa de garantia a liberdade e a segurança jurídica (TÔRES, Heleno Taveira. Op. cit., p. 48). A controvérsia, aparentemente, funda-se no fato de que não existe uma relação de identidade, mas sim de influência, entre as concepções da Jurisprudência dos Interesses e a teoria da interpretação econômica. Enno Becker foi influenciado pelas ideias da Jurisprudência dos Interesses na construção de suas

(iii) consoante a Jurisprudência dos Valores, valoriza-se o pluralismo metodológico, destacando-se um ou outro método de interpretação, acordo com os valores envolvidos no caso concreto, imanentes às normas empregadas⁴⁸¹. Ganha força a ideia de *coerência valorativa*, em conformidade com a ordem axiológica ou teleológica de princípios jurídicos gerais⁴⁸². Sua marca é a busca pela efetivação dos valores contemplados, implícita ou explicitamente, pela Constituição Federal, o que tem como premissa o reconhecimento da normatividade dos princípios e da essencialidade dos direitos fundamentais⁴⁸³. Esses princípios teriam como função condensar valores, dar unidade ao sistema normativo e condicionar a atividade do intérprete⁴⁸⁴. A partir disso, sustenta-se que a *unidade* do Direito afastaria tanto o “*primado do direito civil*”, como a “*autonomia do Direito Tributário*”, pois os diversos ramos do Direito não poderiam ser considerados “*compartimentos estanques, isolados, hermeticamente fechados ou separadas, como se fossem independentes uns dos outros, cada qual, auto-suficiente*”⁴⁸⁵. Por fazer parte dessa unidade orgânica, o Direito Tributário não poderia desprezar as valorações fundamentais de outro ramo do sistema jurídico, nem a elas se submeter de maneira imotivada.

Permaneceu em voga, por muito tempo, na doutrina brasileira a ideia de que o Direito Tributário seria um “Direito de Sobreposição”⁴⁸⁶, razão pela qual haveria uma

ideias sobre a teoria da interpretação econômica e da teoria do julgamento no que se refere à utilização do método de interpretação teleológico. No entanto, essas teorias ganham rumo próprio, trazendo como novidade, em comparação com a Jurisprudência dos Interesses, a busca pela autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Privado. Nesse sentido, confira-se José Maria Arruda de Andrade, *A Interpretação da Norma Tributária*, São Paulo: MP Editora, 2006.. pp. 52-58; 267-273.

⁴⁸¹ ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 129.

⁴⁸² 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.69.

⁴⁸³ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 343

⁴⁸⁴ BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: licitude e abuso do direito*. Curitiba, Juruá, 2009, p. 46.

⁴⁸⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1995, Volume I, p. 28.

⁴⁸⁶ BIANCO, João Francisco; GRECO, Marco Aurélio. O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil. in: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 124: “(...) O professor Alcides explica que o direito tributário, como todo mundo sabe, é aquele direito de sobreposição, é um direito que se sobrepõe ao direito privado para dele extrair o conceito e regular os efeitos tributários decorrentes. E o professor Alcides, em vez de usar essa figura da sobreposição, que todos nós conhecemos, usou a figura do parasita, disse que o direito tributário é um parasita que gruda e se agarra na árvore do direito privado para dele sugar o conceito e regular as suas consequências tributárias”.

subordinação do Direito Tributário ao Direito Privado. Nesse sentido, acreditava-se que a referência feita pelas leis tributárias aos fenômenos do Direito Privado instituiria uma condição para ocorrência de fatos geradores de tributos: o tributo somente nasceria com a ocorrência (e a validade) do fato jurídico de natureza privada⁴⁸⁷.

A defesa da tradição na utilização dos conceitos de Direito Civil, nesse particular, era uma espécie de *modos operandi* justificada, ideologicamente (em prol da autonomia privada), como uma tutela de garantias constitucionais, sob o receio de que o reconhecimento da liberdade do intérprete da legislação tributária poderia implicar arbitrariedades na exigência fiscal⁴⁸⁸.

Hoje, as noções de Direito Tributário como “Direito de Sobreposição” vem perdendo força, em razão de diversos fatores, tais como:

- (i) a ideia de que, como o Direito é uno, os seus princípios fundamentais devem ser aplicados independentemente do seu segmento, o que contempla a unicidade de princípios e valores, sobretudo à luz das ideias da Jurisprudência dos Valores⁴⁸⁹;
- (ii) a contribuição dada pela teoria da consideração econômica, no sentido de justificar a consideração teleológica de aspectos econômicos no exame da incidência tributária (quando não há dependência das figuras de Direito de Privado⁴⁹⁰);
- (iii) a construção do conceito de relação tributária como objeto que demanda o exame aprofundado da qualificação de atos ou fatos por normas de natureza não tributária (civil, contábil, societária etc.), sendo necessário interpretar tal relação com base nos mesmos critérios e métodos interpretativos utilizados em qualquer

⁴⁸⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.614.

⁴⁸⁸ ANDRADE, José Maria Arruda de. *A Interpretação da Norma Tributária*, São Paulo: MP Editora, 2006. p. 195.

⁴⁸⁹ De acordo com Douglas Yamashita, apenas com a Jurisprudência dos Valores teria sido reconhecido o “valor restrito do sistema conceitual abstrato”, no sentido de justificar a unidade de valores e princípios jurídicos (YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário à luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*, São Paulo, Lex, 2005, pp.69-70).

⁴⁹⁰ De acordo com Luís Eduardo Schoueri, a consideração econômica como interpretação teleológica seria inaplicável “quando a própria teleologia da norma revele que o legislador não contemplou situações econômicas,

ramo do Direito^{491,492};

(iv) o desenvolvimento das teorias que justificam a interpretação sistemática do Direito, e, conseqüentemente, o melhor esclarecimento da relação *complementaridade* entre Direito Tributário e Direito Privado.

Nesse contexto, Heleno Taveira Tôrres defende a substituição das ideias de (i) “*primado do Direito Civil sobre o Direito Tributário*” e de (ii) “*autonomia plena do Direito Tributário em relação ao Direito Privado*” pela concepção de “*primado da Constituição*”⁴⁹³, a fim de sustentar que (i) os significados das palavras inseridas na lei tributária devem ser interpretadas à luz da metodologia sistemática do ordenamento jurídico, (ii) não se pode deixar reconhecer a possibilidade de o legislador construir, em leis de natureza tributária, qualificações diferentes daqueles já existentes no ordenamento jurídico, relativamente às matérias autorizadas pela CF/88 e pelo CTN (“*autonomia na qualificação*”), e (iii) deve-se respeitar as peculiaridades da Constituição Federal brasileira e refutar a importação de concepções estrangeiras sobre a relação entre Direito Tributário e Direito Privado.

A desconstrução da ideia de autonomia dos ramos jurídicos⁴⁹⁴ abre espaço para diversas questões no âmbito do estudo da relação entre Direito Tributário e Direito Privado⁴⁹⁵, tais como:

(i) a identificação das fontes que devem ser consideradas para o exame de cada palavra inserida na lei tributária;

mas se vinculou a categorias de Direito Civil (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.628)

⁴⁹¹ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário*. Teoria Geral do Tributo. Barueri: Manole, 2007. pp. 87-88.

⁴⁹² SCHOUERI, Luis Eduardo. Op cit., p.600. “*Não há mais como duvidar que uma relação jurídico-tributária não se regula exclusivamente por meio de leis tributárias; a estas se juntam, por vezes o caráter até mesmo preponderante, normas societárias/contábeis, civis ou administrativas, resultando sua disciplina desta gama de textos legais. Da constatação de que todo o ordenamento pode, potencialmente, regular a relação jurídico-tributária, extrai-se a evidência de que seria inaceitável que alguns textos legislativos, por terem a peca de tributários, merecessem critérios de interpretação diversos dos demais*”

⁴⁹³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 51

⁴⁹⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1995, Volume I, p. 29.

⁴⁹⁵ Sobre os diversos autores que defendem a ideia de inexistência de autonomia do Direito Tributário, confira-se Luciano Alaor Bogo. *Elisão Tributária: licitude e abuso do direito*. Curitiba, Juruá, 2009. pp.34-42.

(ii) a exigência de respeito às peculiaridades da relação entre particular e Estado, verificando, por exemplo, nesse âmbito, se os institutos do Direito Privado, tais como abuso do direito, abuso de formas e fraude à lei, são passíveis de utilização no Direito Tributário;

(iii) a consideração dos efeitos dos vícios nas figuras de Direito Privado em relação à qualificação dos fatos, para fins de verificação da incidência tributária, principalmente no que se refere à requalificação, pelo Fisco, dos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes;

(iv) a consideração dos princípios do Direito Tributário, ligados às “*limitações do poder de tributar*”, em conjunto, com os demais princípios constitucionais que influenciam a construção das normas do Direito Privado, como, por exemplo, a função social da propriedade, verificando também se essa valoração teria mitigado a eficácia dos princípios da autonomia privada, da liberdade negocia e proteção da propriedade privada⁴⁹⁶.

Essas questões passam a ser analisadas nos tópicos a seguir.

2.4.1. Conteúdo e alcance do artigo 109 do CTN⁴⁹⁷

A *unidade* do Direito justifica, dentre outras considerações, (i) a não admissão da diferenciação entre *legislador tributário*, *legislador civil*, *legislador comercial* etc.⁴⁹⁸, e (ii) como visto acima, a impropriedade da ideia de que o Direito Tributário teria métodos de interpretação próprios. Essa unidade do ordenamento jurídico, no entanto, não significa necessariamente uma *unidade conceitual*⁴⁹⁹, e, com efeito, não necessariamente implica

⁴⁹⁶ Nesse sentido, confira-se Marco Aurélio Greco. “Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro”, *Revista da PGFN* n° 1, Ano I, disponível em www.pgfn.fazenda.gov.br, p. 16; Marcus Abraham. *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 194.

⁴⁹⁷ CTN

“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”.

⁴⁹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998, pp. 122-125.

⁴⁹⁹ ÁVILA, Humberto. “Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária”. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.), *Direito Tributário e o Novo Código Civil*, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.69.

uniformidade quanto ao reconhecimento, em matéria tributária, dos efeitos de atos e negócios jurídicos.

Nesse sentido, observa-se que, em razão da *homogeneidade sistemática* do Direito, o intérprete da lei tributária deve ser respeitar o *mesmo significado* da expressão utilizada no Direito Privado, onde ela *originalmente* entrou no mundo jurídico, desde que o conceito contemplado por essa expressão não tenha sido *deformado* ou *transformado*, observando-se a limitação dada pelo art. 110 do CTN, por uma lei de natureza tributária⁵⁰⁰.

Deixando de lado o grande conjunto de críticas que podem ser feitas ao artigo 109 do CTN⁵⁰¹, na medida em que elas não são objeto deste trabalho, conclui-se que esse dispositivo disciplina a relação entre Direito Tributário e Direito Privado da seguinte maneira:

(i) o legislador ordinário tem uma liberdade relativa para instituir, em leis de natureza tributária, efeitos fiscais aos institutos de Direito Privado diferentes daqueles que lhes são próprios de acordo com a legislação privada⁵⁰². Em razão disso, considera-se válida a modificação, para fins fiscais, dos efeitos decorrentes das figuras, institutos e conceitos do Direito Privado;

(ii) essa liberdade por parte do legislador tem os seguintes limites⁵⁰³:

a) devem ser respeitados os limites “postos” e “pressupostos”⁵⁰⁴ referenciados nas expressões utilizadas para discriminação das competências tributárias⁵⁰⁵. Por isso, a lei tributária somente poderá

⁵⁰⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998, pp. 125-126.

⁵⁰¹ Com relação às críticas aos artigos 109 e 110 do CTN, vale conferir o renomado estudo de Ricardo Lobo Torres. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Renovar, 2006, p 136.

⁵⁰² SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.645.

⁵⁰³ Sobre os limites aqui analisados, confira-se o estudo de Humberto Ávila. “Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária”. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.), *Direito Tributário e o Novo Código Civil*, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p 70-72.

⁵⁰⁴ GRAU, Eros. O direito posto e o direito pressuposto. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2000, pp. 42 e seguintes.

⁵⁰⁵ Sobre a questão relativa à discriminação de competências tributárias por meio de tipos ou conceitos, confira-se: no sentido de que teriam sido empregados tipos, Luís Eduardo Schoueri. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 253-254; Heleno Taveira Tôres. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 81; no sentido de que teriam sido utilizados conceitos: Mizabel de Abreu Machado Derzi. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. pp. 44-96; Humberto Ávila. “Eficácia do Novo Código Civil na Legislação

“alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”, nos termos do art. 110 do CTN, quando estes não forem utilizados, na CF/88, para repartição de competências⁵⁰⁶;

b) essa modificação conceitual deveria ser expressa ou implícita. Em razão disso, cabe investigar se, ao instituir o tributo, o legislador buscou recepcionar, ou não, determinado conceito advindo do Direito Privado;

c) essa modificação conceitual deve ser fundamentada em um motivo relevante. Como no Direito nada deve ser realizado sem razão e não deve ser admitida a arbitrariedade, uma modificação nos efeitos das figuras do Direito Privado, criando-se assim um tratamento diferenciado em matéria tributária, deve estar fundamentada em motivos relevantes compatíveis com a CF/88;

d) por força do princípio da razoabilidade, deve-se respeitar os limites ontológicos e lógicos da natureza das coisas contempladas pela lei tributária. Nesse sentido, o legislador não deve desconsiderar por completo a realidade concreta referenciada pela lei, a fim de transformá-la equiparando coisas incompatíveis, tratando, por exemplo, “obrigação de dar” como se fosse “obrigação de fazer”. Reconhece-se que esse limite é de difícil definição clara e objetiva;

e) a atuação do legislador, nessa modificação conceitual, deve observar o limite da proibição do excesso. Isso porque nenhuma norma infraconstitucional pode aniquilar, por completo, um direito ou uma

Tributária”. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.), *Direito Tributário e o Novo Código Civil*, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 67. Note-se que a ideia de “limites”, por si só, já pressupõe, por decorrência lógica, a opção pela ideia de que a Constituição Federal teria utilizado conceitos na definição das competências tributárias. Essa opção é adotada aqui apenas como referência à expressão “*definir ou limitar competências tributárias*”, constante do art. 110 do CTN.

⁵⁰⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 81

garantia protegida pela CF/88. É, nesse sentido, que Humberto Ávila afirma que o legislador infraconstitucional não poderia acabar com o planejamento tributário que não envolva simulação nem dissimulação, pois essa medida violaria o núcleo de um direito fundamental, o qual não pode ser objeto de restrição⁵⁰⁷;

f) deve-se respeitar a previsão do art. 146 da CF/88, no sentido de observar que determinadas matérias ali relacionadas podem ser objeto de normatização apenas por meio de lei complementar⁵⁰⁸.

Para o intérprete da lei tributária, torna-se muito importante a questão indicada no item “b” acima, no sentido de investigar se o legislador, ao instituir o tributo:

(i) fez referência à figura do Direito Privado, admitindo-se os efeitos fixados pela sua legislação de origem, sem qualquer alteração;

(ii) utilizou certos elementos próprios dos institutos de Direito Privado, mesclando-os com outros elementos que atendam aos objetivos da norma tributária editada; ou

(iii) criou efeitos jurídicos novos, específicos para o Direito Tributário, aos institutos jurídicos, previstos na lei tributária, diferentes daqueles que lhe são próprios de acordo com o Direito Privado, o que geralmente é realizado utilizando-se presunções e ficções⁵⁰⁹.

Assim, o grau de detalhismo ou a “*eloquência*” do legislador é determinante para compreender, na interpretação da lei tributária, um conceito, instituto e forma do Direito Privado, (i) com os mesmos significados e efeitos oriundos da legislação na qual foram

⁵⁰⁷ ÁVILA, Humberto. “Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária”. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.), *Direito Tributário e o Novo Código Civil*, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p 71.

⁵⁰⁸ COSTA, Alcides Jorge. “Direito tributário e direito privado”. In: *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 226.

⁵⁰⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp.644-646; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p.103 ; CANTO, Gilberto de Ulhôa. Elisão e Evasão. In: Caderno de pesquisas tributárias. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, CEUU, 1988, Volume 13, p. 16.

desenvolvidos, ou (ii) com os seus significados e “efeitos fiscais” fixados pela legislação tributária⁵¹⁰.

Luís Eduardo Schoueri afirma que não seria possível oferecer uma resposta apriorística sobre como saber se o legislador, na edição da lei tributária, estabeleceu um vínculo entre uma expressão nela mencionada e um instituto do Direito Privado. Assim, na falta de uma vinculação expressa, não haveria fundamento para se entender mandatária uma ou outra solução, razão pela qual caberia ao intérprete/aplicador da lei tributária decidir a questão, com base nos princípios do Direito Tributário⁵¹¹, no texto e no contexto pertinentes à norma em exame⁵¹².

De modo diverso, Humberto Ávila defende que, se o legislador silenciar ou não for expresso em atribuir efeitos fiscais diferentes daqueles que decorrem da legislação do Direito Privado, deveria prevalecer o “*primado do Direito Privado*”⁵¹³. Para tanto, esse autor apresenta duas justificativas:

(i) a Lei Complementar nº 95, de 1998, estabeleceria que as modificações legislativas devem ser expressas, não sendo a modificação expressa, valeria o conceito do Direito Privado;

(ii) se o legislador optar por não alterar o conceito do Direito Privado ou silenciar ao mencioná-lo, ele teria admitido a “*dependência conceitual*” do Direito Tributário em relação ao Direito Privado.

À primeira vista, esse entendimento parece ser acertado, pois, se o legislador pretendesse realizar alguma modificação conceitual, ele deveria dizer o que foi objeto de alteração, em que medida ocorreu tal transformação, bem como indicar seus efeitos no âmbito tributário.

⁵¹⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp.645.

⁵¹¹ *Ibidem*, pp.646.

⁵¹² *Ibidem*, pp.661.

⁵¹³ ÁVILA, Humberto. “Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária”. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.), *Direito Tributário e o Novo Código Civil*, São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 71-72.

O caráter expresso da modificação, pela lei tributária, dos efeitos das figuras, institutos e conceitos previstos na legislação privada é determinante para fins de aplicação do art. 109 do CTN, dentre outros autores, para Aliomar Baleeiro⁵¹⁴ e Luciano Amaro⁵¹⁵.

Essa linha de raciocínio parece estar correta quanto à consideração no sentido de que os efeitos jurídicos atribuíveis a uma materialidade concreta, considerada em uma lei tributária (por meio de uma referência textual), nem sempre decorrem da uma lei de natureza tributária. Por outro lado, discorda-se desse entendimento na parte que se refere à ideia de que uma lei tributária, ao fazer referência, implícita ou explícita, a um objeto econômico ou a uma caracterização jurídica, sem qualquer menção expressa a efeitos distintos daqueles já estavam fixados em leis privatistas anteriores, determinaria, por força do silêncio, a utilização dos efeitos decorrentes da legislação do Direito Privado.

Isso porque essa leitura implicaria a adoção de um método apriorístico de interpretação, na medida em que impor, incondicionalmente, um resultado ao intérprete da lei, afastando a possibilidade de uma construção investigativa do sentido da norma e da qualificação do fato. Parece correto considerar que, diante do silêncio da lei ou da referência não expressa do sentido a ser adotado, devem ser utilizados todos os métodos de interpretação cabíveis e pertinentes, sem respostas prontas ou predeterminadas, visando a identificar se a lei tributária empregou determinado instituto de Direito Privado considerando a sua forma jurídica ou o seu significado econômico⁵¹⁶. Portanto, o silêncio da lei tributária – como a

⁵¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.685: “O art. 109 autoriza o legislador tributário a atribuir a um instituto de Direito Privado – dentro dos limites constitucionais existentes – efeitos tributários peculiares. E se o legislador tributário não o fizer expressamente, não poderá o intérprete adaptar o princípio ou instituto de Direito Privado para aplicar-lhe efeitos tributários especiais.” (Grifou-se.)

⁵¹⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 244-245: “A identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso. (...) Só quando queira é que a lei tributária irá, de modo expresso, modificar esses institutos ou conceitos (para fins tributários, obviamente).”

⁵¹⁶ SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. *A interpretação econômica do Direito Tributário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Marciano Seabra de Godoi. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2010, p. 69: “Em nossa opinião, o silêncio da lei não deve ser interpretado em nenhum dos dois sentidos sustentados por Combarros Villanueva (1984), Amatucci (1994) e Beisse (1984). A adoção de uma dessas premissas, no silêncio da lei, significa a adoção de um método a priori de interpretação, que impõe um resultado ao intérprete e inibe a sua liberdade investigativa. A nosso ver, se não houver expressa previsão legal em um ou outro sentido, a norma e o fato deverão ser submetidos aos processos normais de interpretação e qualificação, visando a identificar se a lei tributária empregou determinado instituto de Direito Privado

literalidade já aponta – nada diz, *a priori*, sobre qual concepção (formalista ou essencialista) deve ser adotada pelo seu aplicador. Desse modo, a utilização, pelo intérprete da lei tributária, “do sentido originário dos termos de outros ramos jurídicos não deve ser a premissa, e sim a conclusão de um processo normal de interpretação”⁵¹⁷.

Por fim, nota-se que a “importação”⁵¹⁸, para o Direito Tributário, dos efeitos, conceitos, figuras e institutos do Direito Privado, deve sempre respeitar as peculiaridades da ordem tributária⁵¹⁹, tais como a legalidade tributária e a vedação à analogia, o núcleo constitucional da hipótese de incidência (resguardado pelo art. 110 do CTN), a exigência de lei complementar para o tratamento de determinadas matérias (art. 146 da CF/88) etc. Em razão disso, alguns institutos, conceitos e figuras do Direito Privado são impertinentes à interpretação da lei tributária e à qualificação dos eventos concretos, por força da sua incompatibilidade jurídica com os seus limites fixados pela CF/88 e pelo CTN. Trata-se um equilíbrio entre o Direito Tributário e o Direito Privado a partir de uma análise sistemática do ordenamento jurídico.

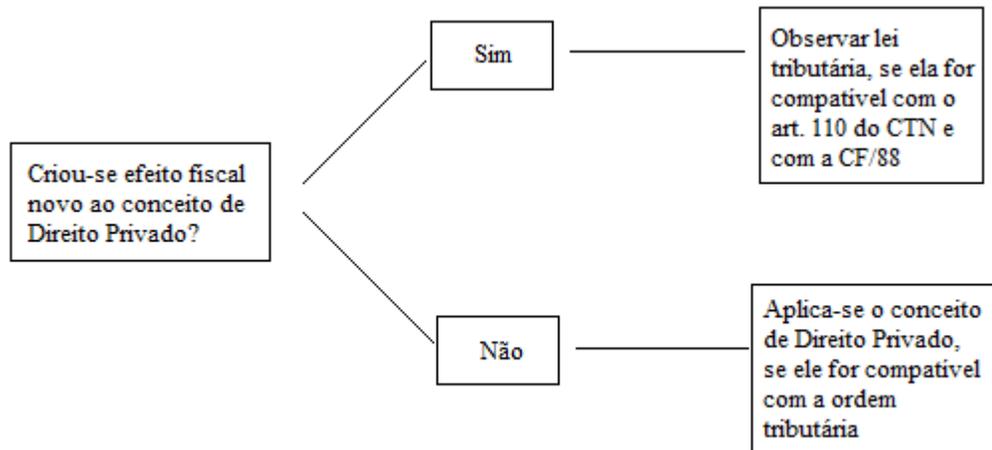
Em resumo, pode-se sintetizar, para fins didáticos (admitindo a perda de riqueza teórica de qualquer síntese didática), o procedimento lógico para a investigação do significado de um conceito (leia-se: figura, instituto etc) de Direito Privado mencionado em lei tributária:

objetivando a sua forma jurídica ou o seu significado econômico. Estamos com Tipke e Lang (2008) e Palao Taboada (2009), portanto, quanto à impossibilidade de se conferir a priori ao problema da prevalência ou não dos conceitos de Direito Privado na interpretação da norma tributária”.

⁵¹⁷ SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. *A interpretação econômica do Direito Tributário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Marciano Seabra de Godoi. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2010, p. 115.

⁵¹⁸ A palavra “importação” utilizada, dentre outros autores, por Luciano Amaro, tem como premissa a de ideia de segregação estanque entre os ramos do Direito, a qual deve ser rejeitada. A delimitação “territorial” entre Direito Tributário e Direito Civil, por exemplo, como se estivéssemos tratando de países diferentes, não favorece a correta compreensão da ausência de limites à identificação das fontes que serão utilizadas na qualificação sujeito de um objeto (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 245.)

⁵¹⁹ COSTA, Alcides Jorge. “Direito tributário e direito privado”. *In: Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 224.



Assim, na hipótese de omissão da lei tributária quanto à definição de efeitos tributários para o conceito de Direito Privado, torna-se pertinente o exame da compatibilidade desse conceito com o Direito Tributário. Aqui ganham relevo dois aspectos pertinentes ao exame dessa compatibilidade:

- (i) a necessidade lei tributária específica para recepção do conceito de Direito Privado;
- (ii) as peculiaridades da relação jurídica tributária entre Fisco e contribuinte.

Relativamente ao primeiro aspecto, considera-se aqui que, como regra, não há necessidade de lei tributária específica para importação do conceito de Direito Privado, desde que esse conceito esteja previsto em lei formal, não tenha tratamento específico em lei tributária, e não seja matéria reservada à lei complementar (art. 146 da CF/88)⁵²⁰. Exigir lei tributária específica para tanto seria refutar a aplicação do 109 do CTN.

Aprofundando essa questão, há quem sustente a necessidade de se analisar qual a natureza do conceito a ser utilizado pelo intérprete da lei tributária, a fim de atribuir a ele um tratamento tributário próprio de acordo com a sua natureza. Nesse sentido, por exemplo, Luciano Amaro sustenta que, apesar de o abuso do direito ser um ilícito de acordo com a legislação privada (art. 187 do CC/02), igual tratamento não foi instituído em matéria tributária. Como o art. 97, do CTN, exigiria lei formal para definir o que é proibido e

⁵²⁰ BOGO, Luciano Alaor. *Tributária: licitude e abuso do direito*. Curitiba, Juruá, 2009, p. 259.

obrigatório em matéria tributária, e cominar as respectivas sanções, logo, esse conceito do Direito Privado seria incompatível com o Direito Tributário por falta de lei específica⁵²¹.

Esse entendimento não procede, pois o art. 97, do CTN, exige lei formal, dentre outras hipóteses, para a cominação de penalidades relativas às ações ou omissões contrárias aos dispositivos do Direito Tributário. Isso porque a sanção à conduta, omissa ou comissa, de descumprimento à obrigação tributária – que deve ser objeto de lei tributária específica, de acordo com o art. 97, inciso V, do CTN – não se confunde com a sanção atribuída ao abuso do direito pela legislação do Direito Privado.

Em convergência com Luciano Amaro, o Professor Paulo Ayres Barreto afirma que apenas as figuras acolhidas expressamente pelo CTN, vale dizer, dolo, fraude ou simulação, poderiam ser utilizadas em matéria tributária⁵²². Registra-se que, para esse autor, a interpretação e a qualificação, em matéria tributária, empregadas para definir os limites do exercício regular de um direito do contribuinte somente seria possível se houvesse um regramento próprio de natureza tributária. Esse entendimento deve ser afastado por completo, sob pena de retrocesso às concepções segundo as quais o Direito Tributário deveria ter um método de interpretação diferenciado.

A caracterização jurídica do conceito de Direito Privado é apreendida pelo intérprete da lei tributária como mero dado (como tantos outros que são coletados na interpretação da lei, sem a necessidade de lei para tanto) pertinente à qualificação dos fatos concretos para fins de verificação da ocorrência do fato gerador⁵²³. Assim, a consequência, em matéria tributária, da atribuição do caráter lícito ou ilícito a uma conduta, de acordo com as regras do Direito Privado, não demanda uma lei tributária específica, por se tratar de elemento concreto, como outro qualquer, relevante para a interpretação da lei tributária e qualificação de fatos concretos.

⁵²¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 94, pp.102-105.

⁵²² BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. Tese apresentada no concurso de livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008. p. 219.

⁵²³ COSTA, Alcides Jorge. “Direito tributário e direito privado”. In: *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 226.

Caso contrário, em evidente contrariedade ao art. 109 do CTN, seria necessário que a legislação tributária tratasse de todas as caracterizações jurídicas, realizadas de acordo com os outros ramos do Direito, que interferissem nos aspectos da obrigação tributária indicados no art. 97 do CTN, sob pena da sua inutilização por falta de lei tributária específica.

Por outro lado, com relação à observância das peculiaridades da relação jurídica tributária, nota-se que alguns conceitos do Direito Privado são inaplicáveis à relação entre Fisco e contribuinte, pois o direito dos entes tributantes à exigência do tributo somente nasce com a ocorrência do fato gerador, nos exatos limites da lei⁵²⁴. Nessa linha de raciocínio, alguns conceitos, figuras e institutos de Direito Privado não são aplicáveis no momento anterior à ocorrência do fato gerador do tributo, ou seja, por ocasião da opção do contribuinte em realizar, ou não, o fato gerador tributo⁵²⁵. Essa questão será melhor examinada no capítulo 3 abaixo.

Compreendido *como* se estabelece a consideração, ou não, das figuras, institutos e conceitos do Direito Privado, em matéria tributária, cabe examinar *o quê* será considerado, vale dizer, apenas as figuras, os conceitos e institutos do Direito Privado, como *fato jurídico* passível de subsunção à hipótese de incidência tributária, ou também a toda a sua regulamentação jurídica (aqui a relevância das patologias do Direito Civil) e os princípios que informam às normas aplicáveis a esse *fato jurídico*.

Para Luciano Amaro, não devem ser considerados, na interpretação da lei tributária, as regras e os princípios do Direito Privado que indicam critérios de interpretação, que cominam penalidade de nulidade ou dão ensejo à anulabilidade de atos e negócios jurídicos. Isso porque a definição dos efeitos tributários decorrentes das figuras, os conceitos e institutos do Direito Privado seria realizada abstraindo-se as respectivas “*considerações privatísticas*”⁵²⁶.

⁵²⁴ SCHOUEI, Luís Eduardo. “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. *Direito Tributário Atual*, v. 24, 2010. p.349.

⁵²⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 94.

⁵²⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 245-246: “*O que se dá é, no direito privado (ou, às vezes, em determinado setor do direito privado), atuam certos princípios, ora visando à proteção de uma das partes no negócio, ora fazendo atuar certa presunção, ora indicando critério de interpretação, ora cominando pena de nulidade, ou ensejando anulabilidade (...). Ora, no direito tributário, não são invocáveis tais princípios (cuja aplicação se exaure no plano privado) para o efeito de regular a relação*”

Com entendimento diametralmente oposto, Douglas Yamashita argumenta que a caracterização jurídica dos vícios nos institutos do Direito Privado, tais como abuso do direito e fraude à lei, seria aplicável em matéria tributária, tendo em vista que, à luz do art. 109 do CTN, não haveria lei tributária que discipline efeitos fiscais para esses institutos diversos daqueles oriundos do CC/02⁵²⁷.

Como visto acima, por força do art. 109 do CTN, o intérprete da lei tributária pode, ou não, “importar” os conceitos, figuras e conceitos de Direito Privado, caso essa lei seja omissa quanto à definição de efeitos fiscais diversos daqueles que lhes próprios de acordo com a legislação privada, desde que a sua aplicação, em matéria tributária, seja compatível com a CF/88 e o CTN.

Refuta-se, assim, a ideia de que o Direito Tributário teria um método de interpretação próprio, em conformidade com a fundamentação, acima exposta, sobre a evolução da hermenêutica em matéria tributária.

Afasta-se também a ideia de que, na interpretação da lei tributária, e, com efeito, no exame do fenômeno da subsunção dos fatos concretos à hipótese de incidência seria impertinente a utilização dos “princípios gerais do direito”, como sustenta Edmar de Oliveira Andrade Filho⁵²⁸, sob a alegação de esses princípios não teriam sido contemplados pelo procedimento de integração previsto no art. 108 do CTN. Isso porque a investigação da materialidade tributária, de acordo com as regras do Direito Privado, tem tanto suporte no art. 109 do CTN, como no inciso III, do art. 108, do mesmo Código, que trata dos “*princípios gerais de direito público*”.

jurídico-tributária entre o Fisco e o partícipe da relação privada que seja eleito como sujeito passivo pela lei tributária.

Não obstante tais princípios comandem a definição dos efeitos jurídicos privados, as consequências tributárias (efeitos jurídicos tributários) são determinadas sem submissão àqueles princípios. (...) A definição dos efeitos tributários oriundos daquelas situações faz-se com abstração de considerações privatísticas, cuja aplicação se esgota na definição da categoria jurídica de direito privado, não obstante ela seja ‘importada’ pelo direito tributário e venha a irradiar, neste setor, outros efeitos, além dos que possa ter produzido na sua província de origem”.

⁵²⁷ 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.81.

⁵²⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p.104.

As considerações acima são extramente relevantes para o presente trabalho, sobretudo para a análise da repercussão, em matéria tributária, dos vícios dos atos e negócios jurídicos, o que será analisado no capítulo 3 abaixo.

Outra questão relevante quanto à aplicação do art. 109 do CTN é a consequência da incompatibilidade entre (i) os conceito e os instituto de Direito Privado e (ii) as regras e os princípios do Direito Tributário. Isso porque, como visto acima, no caso de omissão da lei tributária para atribuição dos referidos “efeitos fiscais” a um conceito, figura e instituto de Direito Privado, talvez seja possível que eles sejam considerados em matéria tributária na sua integralidade, desde que compatíveis com a ordem tributária.

Cabe então verificar a relevância desse conceito ou instituto de Direito Privado para a ocorrência do fato gerador do tributo.

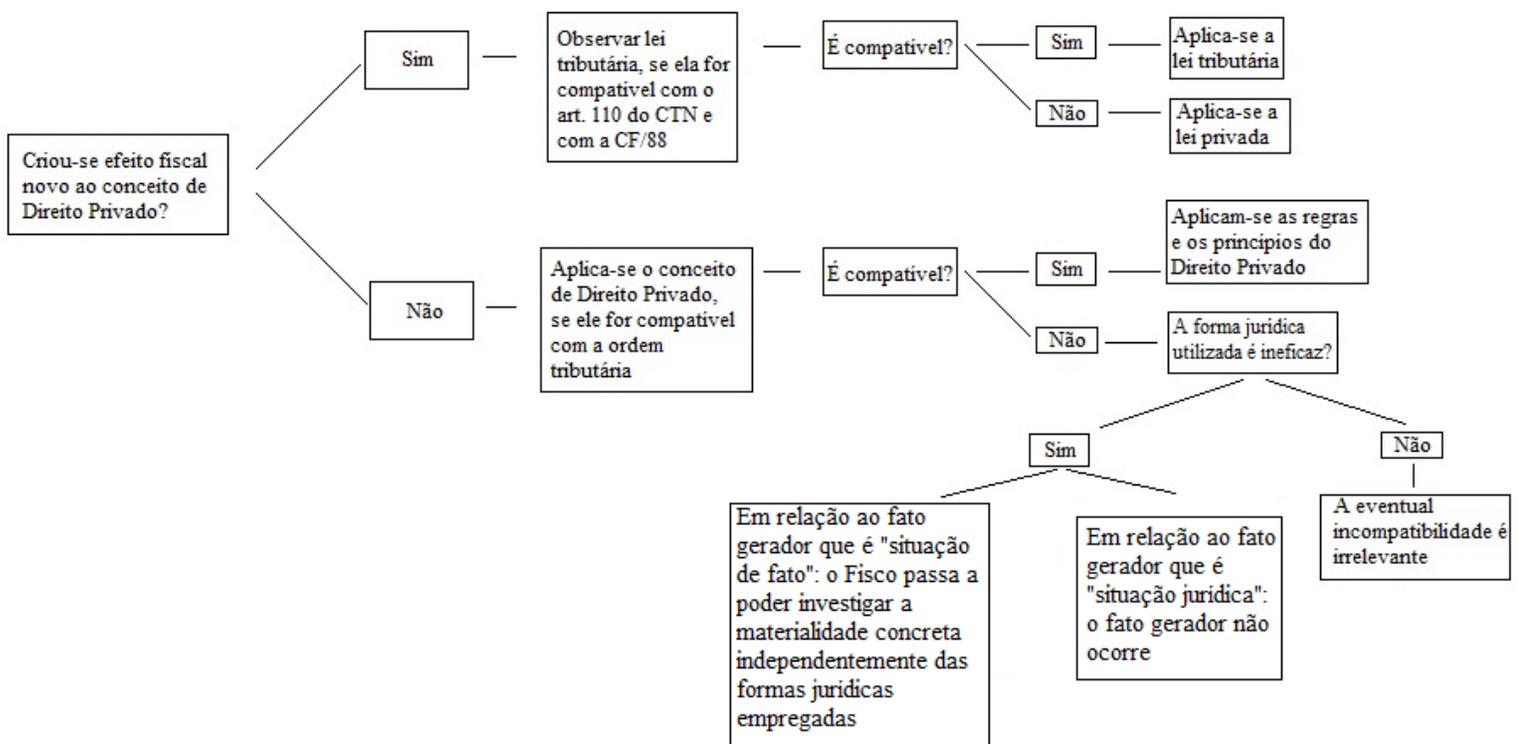
Caso se trate de fato gerador vinculado a “situação jurídica”, de acordo com o inciso II do art. 116 do CTN, será necessário examinar se a irregularidade constante dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte teria o condão de obstar a caracterização dessa situação jurídica. Uma vez verificada a ineficácia da forma jurídica eleita pela lei tributária como fato gerador de tributo, incorre esse fato gerador⁵²⁹.

Por outro lado, caso esteja em exame um fato gerador vinculado a “situação de fato”, nos termos do inciso I, do art. 116 do CTN, caberá analisar se, de acordo com as regras e princípios do Direito Privado, a referida irregularidade torna ineficaz a forma jurídica utilizada pelo contribuinte. Assim, caso se verifique a ineficácia da forma jurídica eleita pelo contribuinte para envolver a materialidade concreta, nascerá o direito de o Fisco investigar essa “situação de fato”, desconsiderando efeitos inexistentes das formas jurídicas viciadas, a fim de que comprove eventuais manifestações de capacidade fixadas pela lei como fato gerador do tributo. De modo diverso, se não for ineficaz a referida forma jurídica utilizada pelo contribuinte, o Fisco deverá qualificar essa “situação de fato” respeitando os efeitos dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.

⁵²⁹ SCHOUEI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.630. Com entendimento contrário, destaca-se Dino Jarach. *O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. 2ª Edição revista da tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004, p. 173:

Por fim, para contemplar todas as hipóteses lógicas pertinentes ao estudo do art. 109 do CTN, entende-se que, se os “efeitos fiscais” fixados na lei tributária ao conceito, figura ou instituto de Direito Tributário forem incompatíveis com o art. 110 do CTN ou com a CF/88, eles devem ser afastados, de modo a prevalecer os efeitos previstos na legislação privada que se buscou afastar por meio da lei tributária (ilegal ou inconstitucional)⁵³⁰.

Com base nessas considerações, acrescentam-se ao quadro resumo, acima mencionado, os seguintes elementos:



Compreendido isso, cabe sustentar uma relativização do que se entende por matéria tributária. Isso porque, como visto acima, o CTN convida o intérprete da lei tributária a deixar de ser mero intérprete da lei tributária, exigindo dele a quebra das barreiras da concepção de autonomia plena do Direito Tributário, para considerar que a “matéria tributária” compreende também:

⁵³⁰ ÁVILA, Humberto. “Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária”. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.), *Direito Tributário e o Novo Código Civil*, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p 72.

- (i) os limites, condições, existência, validade e eficácia das “situações jurídicas, “nos termos de direito aplicável”, de acordo com o art. 116, inciso II, do CTN;
- (ii) as mesmas informações da alínea (i) acima, casos elas sejam necessárias para definição das as “circunstâncias materiais necessárias” para caracterização de uma “situação de fato”, em conformidade com o art. 116, I, do CTN;
- (iii) a “*pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas*” de acordo com os princípios do Direito Privado, por força do art. 109 do CTN.

2.4.2. Conteúdo e alcance do artigo 118 do CTN

No âmbito do relacionamento entre Direito Tributário e demais ramos do Direito, também se faz pertinente estudar o artigo 118 do CTN⁵³¹.

Tradicionalmente, esse dispositivo legal tem sido estudado no sentido de que nele seria possível identificar o tratamento, em matéria tributária, para as consequências jurídicas decorrentes de atividades ilícitas⁵³².

Nesse sentido, Alfredo Augusto Becker⁵³³ ensina que a tributação dos atos ilícitos deve ser apreciada à luz de dois aspectos (“momentos”) distintos: (i) a possibilidade de a lei tomar a ilicitude como um elemento integrante da hipótese de incidência⁵³⁴; e (ii) a

⁵³¹ CTN

“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”.

⁵³² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 264.

⁵³³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teria geral do direito tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998, p. 600.

⁵³⁴ Sobre esse primeiro aspecto, que não será analisado neste trabalho em razão da sua impertinência ao objeto deste estudo, cabe apenas pontuar que Amílcar Falcão viu, no Projeto de Código Tributário Nacional, uma autorização para tributação de atos ilícitos ou imorais, em decorrência da positivação, em matéria tributária, do princípio do non olet (“não cheira”), que, por sua vez, teria origem nas concepções do Imperador Vespasiano para justificar a tributação pelo uso dos banheiros públicos. (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013, pp.44-49.). Por outro lado, Mizabel Derzi e Renato Lopes Becho defendem que não seria mais possível encontrar no art. 118 do CTN autorização para tributação dos resultados de atividades ilícitas, em face da evolução da legislação e das normas constitucionais que versam sobre as sanções penais. (DERZI, Mizabel, nota in BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11ª Edição. Rio de

possibilidade de a autoridade fiscal responsável pelo lançamento tributário abstrair ou ignorar a ilicitude constatada quando do exame da realização da hipótese de incidência tributária.

No art. 118 do CTN tratou desse segundo aspecto, ou seja, da regra de qualificação de fatos concretos⁵³⁵, para fins de verificação da incidência tributária.

Há também quem diga que, nesse particular, o art. 118 do CTN seria produto de uma tentativa mal sucedida de implantar, no Brasil, a interpretação econômica do Direito Tributário⁵³⁶. Nesse sentido seria a redação do art. 85 do Projeto⁵³⁷ de Código Tributário Nacional (inspirado no art. 135 do Anteprojeto⁵³⁸ de autoria de Rubens Gomes de Sousa).

Rubens Gomes de Souza deixa claro o seu entendimento de que a lei tributária deveria, como regra, incidir sobre “*fenômenos econômicos*”⁵³⁹ (e não sobre a forma dos institutos de Direito Privado), razão pela qual “*a circunstância de um ato, contrato ou negócio ser juridicamente nulo, ou mesmo ilícito, não impede que seja tributado, desde que tenha produzido efeitos econômicos*”⁵⁴⁰.

Alfredo Augusto Becker discorda desse entendimento, refutando a ideia de que o Direito Tributário receberia os fatos e os atos jurídicos apenas como fatos econômicos,

Janeiro: Forense, 2004, p. 714-715; BECHO, Renato Lopes. “A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 172, janeiro de 2010, p. 86).

⁵³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Renovar, 2006. p. 313.

⁵³⁶ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.589-590.

⁵³⁷ Projeto de Código Tributário Nacional

“Art. 85. A circunstância dos negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados serem inexistentes, nulos, anuláveis, ou terem objeto impossível, ilegal, ilícito ou imoral não exclui, modifica ou difere a tributação, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal, observado, porém, o disposto na alínea IV do art. 130”.

⁵³⁸ Anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa

Art. 135. Não exclui, modifica ou difere a tributação a circunstância dos atos jurídicos unilaterais ou bilaterais celebrados pelas partes serem juridicamente inexistentes, nulos, anuláveis ou simulados, ou terem objeto impossível, ilegal, ilícito ou imoral, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal.”

⁵³⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Curso de Direito Tributário*. 3ª Aula. Revista de Estudos Fiscais nº 11, novembro de 1948, pp. 458-459.

⁵⁴⁰ *Idem*. *Compêndio de legislação tributária*. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 57.

registrando, inclusive, que esse seria um dos “*mais funestos equívocos da doutrina jurídica*”⁵⁴¹.

Uma possível resposta para essa questão pode ser encontrada no debate acerca da relação entre os artigos 116 e 118 do CTN.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho ensina que referidos artigos 116 e 118 seriam incompatíveis. No seu entendimento, o inciso I do art. 116 do CTN, ao tratar de “situações de fato”, estaria relacionado com o inciso II do art. 118, que trata dos “*dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos*”. Daí a sua ideia de que haveria “contradição”, ao definir o fato gerador ligado à materialidade concreta, abstraindo-se das respectivas circunstâncias materiais. Nesse particular, o Professor Paulo entende que a “abstração” referenciada na norma diria respeito a “*efeitos estranhos, vulgares, alheios aos peculiares*” ao evento que é passível de conversão em fato gerador de tributo. Por outro lado, no seu entendimento, seria mais difícil compatibilizar o inciso I do art. 118 do CTN, que trata da abstração da validade das forms jurídicas, com inciso II do art. 116, em que se define o fato gerador pela “situação jurídica” “nos termos do direito aplicável”, o que evidenciaria, na sua visão, uma absoluta contradição⁵⁴². Como se verá abaixo, o equívoco desse entendimento está na correlação entre os incisos dos artigos 116 e 118 do CTN, os quais, aparentemente, seriam passíveis de melhor compreensão, se confrontados de maneira linear (inciso I do art. 116 com inciso I do art. 118; inciso II do art. 116 com inciso II do art. 118).

Discordando expressamente do entendimento de Paulo Barros Carvalho acima mencionado, Hugo de Brito Machado afirma que não haveria contradição ou incoerência entre os artigos 116 e 118 do CTN, o que se perceberia no estudo dos planos da existência, validade e eficácia do fato jurídico. Assim, para Machado, a existência do ato jurídico seria o pressuposto essencial da sua validade e eficácia. Daí se entende que, para o art. 118 do CTN, bastaria que ato jurídico existisse no plano concreto, independentemente da sua validade ou eficácia jurídica. Posteriormente, esse autor ainda sustenta que, para fins tributários, o que importaria seria a produção de efeitos concretos do ato jurídico, sendo irrelevante a sua

⁵⁴¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teria geral do direito tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998, p. 601.

⁵⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 350-351.

eficácia jurídica. Machado exemplifica a questão por meio da hipótese em que, mesmo nula, a compra e venda de um imóvel pode ser respeitada pelas partes, havendo a entrega do imóvel e o pagamento do seu preço pelas partes, que, assim, atribuiriam as consequências materiais ao negócio, dando, portanto, ensejo à incidência da lei tributária⁵⁴³, mesmo em caso de vício de nulidade na forma jurídica exigida pelo Direito.

Como se vê, Hugo de Brito Machado não refuta a correlação entre os incisos dos artigos 116 e 118 do CTN sustentada por Paulo de Barros Carvalho, discordando do entendimento deste autor apenas quanto à existência de contradição entre esses dispositivos legais, na medida em que, se observados tão somente os efeitos econômicos na realidade concreta, eles seriam compatíveis.

Assiste razão a Hugo de Brito Machado, porém, apenas parcialmente. Isso porque o seu raciocínio aplica-se apenas para os fatos geradores vinculados a situações concretas. Para os fatos geradores que dependem de “formas jurídicas”, a respectiva nulidade deve resultar na não ocorrência do fato gerador. Utilizando-se o mesmo exemplo dado por esse autor (compra e venda de imóvel), verifica-se que não deve incidir o ITBI, na hipótese que o vendedor entrega imóvel que não é sua propriedade, o comprador paga o seu preço e o cartório de imóveis registra a respectiva escritura mediante fraude. É evidente que, enquanto não constatada a ausência de propriedade, não haveria obstáculo para referida exigência fiscal. No entanto, materialmente, o fato gerador do ITBI não ocorreu por decorrência da nulidade da escritura imobiliária. Percebe-se, assim, que o equívoco no entendimento de Hugo de Brito Machado decorre de sua concepção formalista de qualificação da materialidade tributável.

Os artigos 116 e 118 do atual CTN indicam que as formas jurídicas adotadas pelos contribuintes podem ser – dependendo da natureza do objeto contemplado no fato gerador – relevantes para a caracterização incidência de lei tributária.

Nesse cenário, destaca-se o Direito Tributário captura o fato jurídico de Direito Privado como mero “evento”, que, uma vez ocorrido, não interessará ao aplicador da lei

⁵⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2ª Edição. Volume II. São Paulo: Atlas, 2008, pp. 374-380.

tributária saber da validade ou invalidade dos atos e negócios que ensejaram a sua ocorrência⁵⁴⁴.

Nessa seara, é importante, mais uma vez, destacar a distinção entre as possíveis situações⁵⁴⁵ que podem ser eleitas pela lei tributária ordinária para se considerar ocorrido o fato gerador do tributo:

(i) casos em que a ocorrência do fato gerador depende da caracterização da uma figura ou instituto do Direito Privado, nos termos do inciso II do art. 116 do CTN: nessa hipótese, o vício ou defeito que resulte na ineficácia da figura do Direito Privado implicará a não ocorrência do fato gerador⁵⁴⁶;

(ii) casos em que a ocorrência do fato gerador não depende da caracterização da uma figura do Direito Privado, nos termos do inciso I do art. 116 do CTN, mas a forma jurídica que reveste a materialidade tributável é ineficaz em decorrência de seus vícios ou defeitos: nessa hipótese, a ineficácia da figura de Direito Privado não será obstáculo para a ocorrência do fato gerador do tributo, caracterização essa que poderá ser construída pelo Fisco, se comprovada, abstraindo-se os eventuais

⁵⁴⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 93: “A eficácia deste artigo [art.118 do CTN], em momento alguma, permite espécie de desconsideração da forma atribuída aos negócios jurídicos. O direito tributário surpreende o fato jurídico de direito privado como mero ‘evento’, motivo pelo qual ao aplicador não interessará saber da validade ou invalidade dos atos que se cumprem. Válidos ou inválidos, cometidos em ambiente de licitude ou ilicitude – não importa, os fatos que se possam subsumir à hipótese de incidência da norma tributária irradiarão os seus efeitos constitutivos de obrigação tributária”

⁵⁴⁵ Cabe observar que, apesar de o CTN fazer referência ao momento em que se considera ocorrido o fato gerador do tributo, em verdade, deve-se reconhecer que esse dado temporal pode ser empregado como parâmetro de identificação da própria materialidade tributável. Por exemplo, a saída da mercadoria do estabelecimento de uma indústria é eleita pela lei como critério para caracterização da materialidade tributável pelo ICMS e pelo IPI. Ou seja, como muitos acontecimentos são contemplados pela lei tributária, por meio de uma referência ao momento de sua ocorrência, admite-se aqui, apenas para fins didáticos, sabendo-se da sua impropriedade técnica, a identidade entre o aspecto temporal e o aspecto material do fato gerador do tributo, para se discriminar os fatos geradores vinculados a fatos concretos e fatos geradores vinculados a situações jurídicas. Sobre o assunto, confira-se Luciano Amaro. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 297-298.

⁵⁴⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 630. Nesse particular, cabe recordar do alerta do Professor Luis Eduardo Schoueri, no sentido de que “São raros os casos em que se conclui que o legislador empregou conceitos de Direito Privado em sentido estrito, negando a possibilidade de se buscar na expressão um sentido tributário; afinal, não se deve perder de vista que a tributação se faz sobre fenômenos econômicos, mesmo que descritos juridicamente. O que pode acontecer é que o legislador, ao se vincular a categorias jurídicas, decide por limitar o número de situações que podem sofrer a tributação. Ocorrendo tal circunstância, i.e., firmando-se a convicção de que o legislador limitou a tributação a algumas situações do Direito Privado, já se tem por conclusão que não haverá a tributação, ainda que se tenha por injusto ou anti-isonômico, ou mesmo por erro do legislador, o resultado assim alcançado”.

vícios ou defeitos materiais e formais dos atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte.

Nesse sentido, o art. 118 do CTN seria uma regra de interpretação para discriminar as diferentes materialidades tributárias (“situação de fato” ou “situação jurídica”), de acordo com a classificação apresentada no art. 116 do mesmo Código.

Não há dúvida quanto à dificuldade da tarefa do intérprete no sentido de saber, na prática, qual é a materialidade (“situação de fato” ou “situação jurídica”) contemplada por uma determinada hipótese de incidência tributária⁵⁴⁷, até porque, muitas vezes, o seu conteúdo é formado por dois ou mais fatos, jurídicos ou não jurídicos, reunidos uns aos outros e combinados com diversos conceitos, jurídicos ou não jurídicos⁵⁴⁸.

Apesar dessa dificuldade prática, a distinção parece bastante útil e didática para compreender o conteúdo do art. 118 do CTN, em conformidade com as lições de Luís Eduardo Schoueri⁵⁴⁹, segundo o qual:

(i) o inciso I do art. 118 do CTN (abstração da validade jurídica dos atos e da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos) se aplicaria tão somente aos fatos geradores vinculados a “situações de fato”, conforme previsto no inciso I do art. 116 do CTN. Isso porque, *a contrario sensu*, se os atos ou negócios jurídicos fossem a própria hipótese de incidência tributária, a sua ineficácia ensejaria a inoccorrência do fato gerador do tributo⁵⁵⁰; e

(ii) o inciso II do art. 118 do CTN (abstração dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos) seria aplicável aos fatos geradores vinculados a atos e negócios jurídicos, em seu aspecto formal, conforme previsto no inciso II do art. 116 do CTN, pois, para esses casos, seria irrelevante se investigar a materialidade

⁵⁴⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 442.

⁵⁴⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teria geral do direito tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998, p. 328.

⁵⁴⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. cit., pp. 442-443.

⁵⁵⁰ No mesmo sentido, confira-se o ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 243: “(...) o ato ou negócio inexistente, em princípio, não possui relevância para o direito tributário, exceto se estiver caracterizada uma situação de fato (inciso I do art. 116 do CTN) e esta estiver delimitada no rol dos fatos tributáveis previstos na lei”.

concreta (“efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”), mas caberia apenas apreciar a constituição, ou não, da “situação jurídica”, “nos termos de direito aplicável”.

Em outras palavras, tratar-se-ia do que Alfredo Augusto Becker⁵⁵¹ chamou de “*influência negativa*” ou “*influência neutra*” dos atos inexistentes, nulos, anuláveis ou ineficazes em relação ao nascimento do dever tributário. A “*influência negativa*” teria como conteúdo a obstacularização da incidência da regra jurídica tributária e, de modo diferente, a “*influência neutra*” seria a ausência de efeito, ou seja, a irrelevância ou a indiferença daquela caracterização jurídica para a incidência da lei tributária. Essa influência dependeria da natureza dos elementos que integram a hipótese de incidência tributária:

(i) quando o ato jurídico (em seu aspecto formal) é integrante da hipótese de incidência, ele teria “*influência negativa*” ou “*influência neutra*” em relação ao surgimento da obrigação tributária, dependendo do plano no qual está inserida a caracterização jurídica dos seus vícios ou defeitos:

a) atos inexistentes, nulos, anuláveis (quando o ato jurídico foi – ou quando vier a ser – desconstituído por decisão judicial) ou ineficazes (quando a produção de efeito do ato integra a hipótese de incidência): haveria “*influência negativa*”, ou seja, não haveria incidência da lei tributária;

b) atos anuláveis (quando o ato jurídico ainda não foi desconstituído por decisão judicial) ou ineficazes (quando a produção de efeito do ato não integra a hipótese de incidência, e sim apenas a sua existência): haveria “*influência neutra*”, isto é, sua caracterização jurídica seria irrelevante para o nascimento da obrigação tributária.

(ii) por outro lado, quando o ato jurídico (em seu aspecto formal) não é integrante da hipótese de incidência, a caracterização da sua inexistência, nulidade, anulabilidade e ineficácia teria *influência neutra*” em relação à incidência da lei tributária.

⁵⁵¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998, p. 464.

Essa diferenciação de efeitos está relacionada com o que Amílcar Falcão traduziu como “princípio documental” (*Urkundenprinzip* ou *Beukundungsgrundsatz*) e “princípio negocial” (*Geschäftsprinzip*), para determinar as duas *formas de exteriorização do fato gerador*. Por meio do emprego do princípio negocial, o legislador teria optado por identificar a exteriorização do fato gerador pela “*essencial consistência do fato, ato ou negócio*” “*qualquer que seja a forma de sua exteriorização*”, ou seja, considerando-se a realidade concreta em exame e os efeitos econômicos nela verificados. De outro lado, excepcionalmente, o legislador poderia acrescentar um requisito adicional à configuração do fato gerador, qual seja, “uma versão documento, um scriptum, um instrumento específico”⁵⁵², que seria a “situação jurídica” referenciada no art. 116 do CTN.

Portanto, as consequências tributárias dos vícios e defeitos dos atos e negócios jurídicos, realizados pelo contribuinte, dependem a natureza dos elementos contemplados pela hipótese de incidência tributária de cada tributo em exame.

Sobre a identificação da natureza desses elementos, Heleno Taveira Tôres afirma que a “simples menção”, pela lei tributária, a uma forma de Direito Privado (como “situação jurídica” que dá origem a obrigação tributária) não seria suficiente para a garantia da liberdade de formas do contribuinte e da respectiva vinculação do Fisco à sua observância. Isso porque a atividade inquisitória da Administração, em busca da “verdade material” poderá identificar a “causa” do negócio jurídico (eleito pelo legislador como fato gerador do tributo), a qual deveria preponderar sobre a eleição da forma, no que se refere à qualificação do negócio jurídico. Por outro lado, caso o contribuinte respeite os limites de validade das formas jurídicas por ele empregadas, de acordo com as normas de Direito Privado, deverá ser protegida a autonomia da vontade dos particulares⁵⁵³.

Esse entendimento deve ser compreendido com ressalvas, pois a busca da verdade material, relativamente aos fatos gerados vinculados a “situações jurídicas”, conforme previsto inciso II do art. 116 do CTN, não pode se confundir com o exame dos “efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”, ou seja, da materialidade concreta subjacente aos atos e negócios

⁵⁵² FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 51-53.

jurídicos eleitos pelo legislador como fato gerador do tributo. De fato, a autoridade administrativa deve realizar a análise do negócio jurídico, à luz da hipótese de incidência prevista na lei, a fim de verificar a subsunção a ela dos fatos concretos fiscalizados. Entretanto, tal exame deve ser realizado abstraindo dos “efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”, nos termos do inciso II do art. 118 do CTN.

Por outro lado, é necessário dar, em alguma medida, razão a Heleno Tôrres, porque o exame da subsunção dos fatos concretos à hipótese de incidência, verificando a regularidade, ou não, dos atos e negócios jurídicos efetivamente realizados, demanda a apreciação, em qualquer hipótese, da materialidade concreta. O que se pretende deixar claro, no exame do inciso II do art. 118 do CTN, é que as consequências fáticas decorrentes dos atos e negócios jurídicos não são relevantes para verificação da ocorrência do fato gerador do tributo vinculado a “situações jurídicas”. Isso não significa – e acredita-se que esse seja o ponto destacado por Heleno Tores – que, diante de “situações jurídicas”, o intérprete da lei tributária estaria autorizado a ignorar os fatos concretos que lhe foram apresentados.

Com relação aos tributos incidentes sobre “riquezas em circulação (renda, consumo)”, Heleno Taveira Tôrres sustenta o mesmo entendimento, acrescentando que, nesses casos, o intérprete da lei não se limitaria ao exame das formas jurídicas adotadas pelo contribuinte, igualmente em busca da verdade material, a qual seria determinante para identificação da “causa” dos negócios jurídicos realizados⁵⁵⁴.

Marco Aurélio Greco afirma que o art. 109 do CTN deveria ser examinado relativamente às “situações jurídicas”, previstas no inciso II do art. 116 do CTN, e o art. 118 do CTN deveria ser empregado diante das “situações de fato”, previstas no inciso I do art. 116 do CTN. Com base nisso, Greco defende que, diante de um fato gerador vinculado a situação de fato, o intérprete deveria abstrair “*de todas as formas para atingir a situação de fato que a lei tributária previu*”, na medida em que apenas teria “*sentido invocar o limite da forma jurídica quando o fato gerador for uma situação jurídica*”⁵⁵⁵.

⁵⁵³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 153

⁵⁵⁴ *Ibidem*. p. 154.

⁵⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008, p. 265.

Diante desse entendimento, ganha relevo a questão da possibilidade, ou não, de se desconsiderar, por completo, as formas jurídicas adotadas pelos contribuintes nos casos em que os fatos geradores em apreço sejam vinculados a “situações de fato”. Esse entendimento deve ser interpretado com cautela, pois:

(i) o inciso I do art. 118 do CTN não autoriza a desconsideração incondicional das formas adotadas pelo contribuinte⁵⁵⁶, e sim apenas a abstração da sua invalidade e ineficácia; e

(ii) a investigação da capacidade contributiva não pode aniquilar, por completo, a eficácia das formas jurídicas pelos contribuintes, quando essas formas não estiverem viciadas.

Sobre essa questão, Ricardo Mariz de Oliveira defende que existem situações de fato, como, por exemplo, acréscimo patrimonial, que decorrem de atos e negócios jurídicos, o que evidenciaria uma dependência entre (i) o conteúdo econômico objeto de tributação e (ii) a ocorrência das figuras reguladas pelo Direito Privado⁵⁵⁷, as quais, assim, não poderiam ser desprezadas pelo intérprete da lei tributária.

Nesse particular, Alfredo Augusto Becker sustenta que, mesmo nos fatos geradores vinculados a “situações de fato” não seria possível desconsiderar as formas jurídicas adotadas pelos contribuintes, quando estas são adjetivas ou causadoras do fato “econômico”. Exemplificando o seu entendimento por meio do exame do imposto de renda, Becker afirma que, ocorrendo a nulidade ou ineficácia do negócio jurídico que dá origem à renda, não haveria incidência da lei tributária sobre esse renda, pois inexistiria renda decorrente de negócio jurídico ineficaz⁵⁵⁸.

⁵⁵⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 152-153.

⁵⁵⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil”. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 184.

⁵⁵⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teria geral do direito tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998, pp. 613-615: “Por ocasião do lançamento tributário (em cuja hipótese de incidência a lei não inclui a ilicitude) pode-se abstrair a ilicitude porventura constatada? Resposta afirmativa: Quando a hipótese de incidência tem como elemento integrante fato econômico ou ato humano, considerados em sua realidade fática. (...) Outro exemplo: o fato econômico consistente na renda, porém desde que uma ilicitude (causadora de nulidade e eficácia) não ocorra no negócio jurídico (contrato de compra e venda; emissão de ação ao portador) que esteja integrando a composição da hipótese de incidência tributária como elemento adjetivo daquela renda. Ocorrendo aquela

Essa leitura, todavia, parece ser incompatível com o art. 118 do CTN. Apesar do acerto na premissa adotada por Becker, qual seja, o entendimento de que as formas adotadas pelos contribuintes não devem ser, incondicionalmente, desconsideradas mesmo no exame de fatos gerados vinculados a “situações de fato”, a conclusão está equivocada. Isso porque a consideração no sentido de que a caracterização de “situações de fato” dependentemente das figuras de Direito Privado pode resultar na impossibilidade lógica de se tributar uma materialidade concreta – “situação de fato” que é como fato gerador de tributo –, subjacente aos atos e negócios jurídicos nulos ou ineficazes.

Parece ser mais acertada a ideia, exposta no item anterior, de que, no exame de fatos geradores vinculados a “situações de fato”, o parâmetro para a desconsideração das formas jurídicas utilizadas é a composição entre (i) a caracterização dos seus vícios e defeitos, de acordo com as regras e princípios do Direito Privado, e (ii) a compatibilidade dessas regras e princípios do Direito Privado com os “limites imanentes” do Direito Tributário. Ou seja, a inexistência de vícios e defeitos dos atos e negócios jurídicos, de acordo com as regras do Direito Privado compatíveis com o Direito Tributário, afasta a possibilidade de o Fisco investigar capacidade contributiva na realidade concreta fiscalizada de maneira independente das formas jurídicas empregadas (hipótese na qual prevaleceria o entendimento de Becker, acima mencionado). Por outro lado, a caracterização dos vícios e defeitos nos atos e negócios jurídicos, igualmente em observância das referidas regras, autoriza o Fisco a investigar, sem se prender às formas jurídicas utilizadas, a capacidade contributiva fixada em lei, a qual, se comprovada, deve ser tributada⁵⁵⁹.

Como se vê, o art. 118 do CTN é questão central na qualificação dos fatos concretos passíveis de tributação, por se tratar de norma especial (em relação à norma geral

ilicitude não poderá haver realização da hipótese de incidência tributária porque embora exista um dos seus elementos (a renda), falta ainda um elemento: negócio jurídico eficaz causador daquela renda. Se a ilicitude determina a nulidade ou ineficácia do negócio jurídico, este é ineficaz e aquela renda não pode originar-se do negócio jurídico, pois este é ineficaz. A origem (causa) daquela renda é exclusivamente o ato humano subjacente àquele negócio jurídico ilícito. Porém, este ato humano não é o elemento integrante da hipótese de incidência em foco, porque o legislador escolheu um negócio jurídico como elemento adjetivo da renda. (...) Resposta negativa: Quando embora o efeito econômico seja o elemento integrante da hipótese da incidência, aquele efeito econômico deva ser causado por um fato jurídico e a ilicitude deste fato determina sua nulidade ou ineficácia”.

⁵⁵⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013, pp.44-49.

prevista no art. 168 do CC/02⁵⁶⁰) que autoriza o Fisco a coletar efeitos fiscais independentemente da decretação judicial da nulidade ou ineficácia, total ou parcialmente⁵⁶¹.

Caberá, por fim, compreender quais seriam os vícios e defeitos dos atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte, para fins da interpretação acima apontada. É o que será analisado no capítulo 3 abaixo.

2.5. Parágrafo único do artigo 116 do CTN⁵⁶²

2.5.1. Divergência doutrinária

É possível classificar os diversos entendimentos constante na doutrina do Direito Tributário brasileiro sobre a natureza da norma contida no parágrafo único do art. 116 do CTN como (i) norma antielisão, ou (ii) norma antielusão.

De início, ressalta-se que grande parte das divergências conceituais aqui tratadas caminha de mãos dadas com os desencontros na terminologia empregada pelos doutrinadores (na classificação da conduta do contribuinte como evasão, elusão e elisão), o que deve servir de alerta, para o leitor, a fim de evitar confusões na compreensão dos seus respectivos entendimentos.

No esforço de manter uma coerência conceitual com as premissas fixadas no início do trabalho, considera-se, neste tópico, estarem incluídos na concepção de elusão fiscal os atos e negócios jurídicos que (i) apresentem alguma desconformidade com o ordenamento jurídico (o que lhe retira o caráter de elisão), (ii) não violam regras com comando normativo de natureza fiscal (o que lhe retira o caráter de evasão) e (iii) tem como resultado prático uma economia fiscal.

⁵⁶⁰ Código Civil de 2002

“Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir”.

⁵⁶¹ TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 381.

⁵⁶² CTN. “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”.

Como grande parte da doutrina brasileira considera a simulação como hipótese de evasão fiscal, deve ser destacada a ressalva de que a simulação está inserida na referida concepção de elusão fiscal, o que justifica a ausência de um critério de categorização do parágrafo único do art. 116 do CTN como norma relativa à evasão fiscal.

Passa-se, então, ao exame das razões apresentadas pela doutrina brasileira para essa categorização.

2.5.1.1. Norma antielisão

Ives Gandra da Silva Martins⁵⁶³ e Gustavo Fossati⁵⁶⁴ criticam a edição do parágrafo único do art. 116 do CTN, que, segundo eles, seriam uma norma antielisão, fato esse que se verificaria na exposição de motivos⁵⁶⁵ constante da mensagem nº 1.459/99 que acompanhava o Projeto de Lei Complementar nº 77/99, que, por sua vez, deu origem à Lei Complementar nº 104, de 2001.

Refutando o entendimento de que o parágrafo único do art. 116 do CTN teria sido editado para autorizar o Fisco a adotar um procedimento (afastar a simulação) para o qual havia autorização na legislação tributária, Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro defendem que esse dispositivo teria promulgado para o controle de atos elisivos⁵⁶⁶, inclusive a partir da exposição de motivos acima mencionada.

⁵⁶³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “A norma antielisão e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica”. *Revista de Dialética de Direito Tributário* nº 119. São Paulo: Dialética, 2005, p. 125.

⁵⁶⁴ FOSSATI, Gustavo. *Planejamento Tributário e Interpretação Econômica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006, p. 105-107.

⁵⁶⁵ Destaca-se o seguinte trecho da exposição de motivos da Lei Complementar nº 104/01: “a inclusão do parágrafo único ao art. 116 fez-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito” (grifou-se.)

⁵⁶⁶ 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* nº 146, novembro de 2007, do qual se destaca o seguinte trecho: “*Nada obstante, tem-se sustentado que a palavra ‘dissimulação’ contida no dispositivo seria indicativa de simulação relativa e, dessa forma, o novel parágrafo do art. 116 seria uma norma ‘anti-simulação’, ainda que não tenha sido esta a intenção do legislador. Contudo, aceita essa interpretação, seria forçoso admitir que, antes da Lei Complementar nº 104/01, não havia possibilidade de questionamento de atos ou negócios simulados por parte das autoridades fiscais, ou, então, que o Congresso Nacional tenha querido restringir a possibilidade de revisão do lançamento nos casos de*

Discorda-se desse entendimento, pois:

(i) a exposição de motivos de uma lei nada diz sobre o conteúdo da respectiva lei, sendo necessário realizar uma interpretação sistemática das suas disposições, descartando-se as declarações das pessoas responsáveis pela sua edição, as quais não podem ser consideradas, individualmente, autoras da lei. Isso porque a edição de uma lei complementar é competência do Congresso Nacional, não sendo relevante a motivação ou o “querer” dos respectivos parlamentares, muito menos do Ministro da Fazenda, como foi o caso da exposição de motivos em questão⁵⁶⁷;

(ii) a concepção de elisão tributária que se consolidou, na doutrina brasileira, como visto no item 1.2 acima, diz respeito aos atos e negócios jurídicos lícitos, individual e conjuntamente. Evidentemente, trata-se de mais um desencontro terminológico no tratamento da elisão, elusão e evasão. Nota-se, nesse sentido, que a noção de elisão tributária, utilizada por Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro, faz referência a abuso do direito, o que, de acordo com a terminologia adotada neste trabalho, teria natureza de elusão tributária;

(iii) seria inconstitucional qualquer norma que busque vedar a elisão tributária, o que não pode ser admitido diante da viabilidade de outra interpretação dessa norma em conforme com a Constituição Federal⁵⁶⁸.

Neste tópico também é possível inserir o entendimento de Marco Aurélio Greco, que defende que o parágrafo único do art. 116 do CTN, além de autorizar o afastamento do abuso do direito, fraude à lei e negócio jurídico indireto (quando realizado em fraude à lei ou quando verificada a ocorrência do fato gerador, de acordo com os incisos I e II do art. 116 do

simulação, após trinta e cinco anos de vigência do Código Tributário Nacional, o que não se afigura razoável, até porque não se explica porque teriam sido deixadas de lado as duas outras hipóteses do art. 149, VII, do Código Tributário Nacional (dolo e fraude). Considerando que o resultado da interpretação não pode levar a conclusões inconsistentes, deve-se procurar compatibilizar o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional com a finalidade almejada pelo legislador, utilizando-se dos métodos convencionais de hermenêutica”.

⁵⁶⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar 104. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo, Dialética, 2001, p. 275: “(...) não de pode olvidar que a lei vale pelo que ela é, e não pelo que seu legislador quis. Com efeito, uma vez promulgada, a lei desprende-se do legislador e da sua vontade (intentio legislator), passando a adquirir vida própria e autônoma mens legis”

CTN)⁵⁶⁹, teria contemplado (de maneira inovadora⁵⁷⁰) os negócios jurídicos que não padeçam de qualquer vício, em relação aos quais seria permitida a investigação da capacidade contributiva⁵⁷¹. Relativamente a segundo aspecto, o entendimento de Greco pode ser compreendido no sentido de que o parágrafo único do art. 116 do CTN teria natureza de norma antielisão. É evidente que o próprio autor não concordaria com tal rotulação do seu entendimento, porém o efeito prático das suas considerações é o tratamento do referido dispositivo legal como óbice à elisão fiscal.

O entendimento de Greco é, parcialmente, procedente, pois, como visto acima, a interpretação conjunta dos inciso I e II do artigo 116, e dos artigos 109 e 118, já possibilitava, em relação aos fatos geradores vinculados a “situações de fato”, a qualificação da materialidade concreta, subjacente às formas jurídicas utilizadas pelo contribuinte, se estas contivessem vícios formais ou materiais. No entanto, a investigação da capacidade contributiva nessas situações, conforme pretendido por Greco, não deve realizada quando da desconsideração de tais formas jurídicas se estas estiverem integralmente em conformidade com o ordenamento jurídico. Isso porque, se assim fosse, estaria autorizada a supremacia do princípio da capacidade contributiva em relação à legalidade tributária, o que não se deve admitir. Portanto, para manutenção da relação de harmonia entre capacidade contributiva e legalidade, apenas quando for caracterizado um vício ou defeito nos atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte, será viável a investigação da capacidade contributiva em relação aos fatos geradores ligados a “situações de fato”.

Ricardo Lobo Torres ensina que o parágrafo único do art. 116 do CTN teria representado a importação do modelo francês de norma antielisiva e resultado na criação de

⁵⁶⁸ SILVA, Virgílio Afonso da. *Interpretação Conforme A Constituição: Entre A Trivialidade e a Centralização Judicial*. Revista Direito GV. Volume. 2. p. 191-210.

⁵⁶⁹ GRECO, Marco Aurélio. “Constitucionalidade do Parágrafo Único do art. 116 do CTN”. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo, Dialética, 2001, p. 196.

⁵⁷⁰ Idem, *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 465: “(...) o CTN, em várias oportunidades, contempla a figura da simulação, o que indica que, ao prever, no parágrafo único do artigo 116, a hipótese de ‘dissimulação’, está fazendo-o em sentido diverso daquele”.

⁵⁷¹ Ibidem, p. 468: “Objeto específico do dispositivo é o conjunto de hipóteses de dúvida na qualificação jurídica dos negócios jurídicos, especialmente em função da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva diante de negócios indiretos não abusivos nem em *fraus legis*. (...) A inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do CTN tornou a figura da elisão uma categoria tributária não dependente das patologias; ainda que os

uma exceção à proibição de analogia constante do parágrafo primeiro do art. 108 do CTN⁵⁷². Aqui aplicam-se, igualmente, as razões que justificam a rejeição da ideia de que seria possível a edição de uma norma que busque combater a elisão fiscal, que, na acepção adotada, refere-se aos atos e negócios jurídicos sem qualquer desconformidade, material ou formal, individual ou conjunta, com o ordenamento jurídico. A divergência classificatória, mais uma vez, tem origem em desencontro terminológico, pois Ricardo Lobo Torres considera que a dissimulação seria resultado do abuso do direito, o que, na terminologia utilizada neste trabalho, teria natureza de elusão fiscal, e não de elisão fiscal.

Ricardo Lodi Ribeiro refuta o entendimento de que o parágrafo único do art. 116 do CTN teria estabelecido uma exceção à regra de vedação à analogia. Isso porque o combate a elisão não se confundia com a analogia. Para o autor, a inserção da cláusula antielisão seria fruto da aplicação, em matéria tributária, do valor da segurança jurídica em conjunto com o da justiça. No seu entendimento, não deveria ser admitida a hipótese em que o contribuinte se livra do pagamento de tributo, por meio do abuso no exercício do seu direito, no caso em que seja caracterizado o fato econômico fixado na lei como manifestação de capacidade contributiva⁵⁷³. Como se vê, mais uma vez, há referência ao abuso do direito como elisão, o que se mostra inapropriado, como já demonstrado acima. Até aí o entendimento do Ricardo Lodi Ribeiro em nada acrescentaria às considerações acima. No entanto, a referência ao seu estudo se justifica, pois Ribeiro é defensor da ideia de que o combate ao “planejamento fiscal abusivo” não dependeria de regulamentação em lei⁵⁷⁴, o que se faz pertinente ao presente trabalho.

negócios jurídicos não padeçam de qualquer vício, o dispositivo abre espaço para aferir a sua conformidade ao princípio da capacidade contributiva, daí a necessidade de procedimentos especiais para tanto”.

⁵⁷² TORRES, Ricardo Lobo. “A Chamada ‘Interpretação Econômica do Direito Tributário’, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário”. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo, Dialética, 2001, pp. 242-244.

No mesmo sentido é o entendimento de Onofre Alves Batista Júnior, para quem o parágrafo único do art. 116 do CTN seria uma norma geral antielisão que possibilitaria o emprego da analogia em situações de ofensa desarrazoada a princípios tributários, sustendo, inclusive, que a vedação à analogia, em matéria tributária, não teria fundamento na legalidade, e sim na tipicidade (BASTISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, pp. 238-243). Como visto acima, a analogia tem fundamento na igualdade, e não da legalidade, já o conceito de tipicidade é inapropriado, por se tratar de conceitos, e não de tipos.

⁵⁷³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p.163.

2.5.1.2. Norma antielusão

Com base no art. 11, inciso I, alínea “a”, da Lei Complementar nº 95, de 1998⁵⁷⁵, Ricardo Mariz de Oliveira sustenta que o termo “dissimulação”, constante do parágrafo único do art. 116 do CTN, deve ser compreendido em seu sentido técnico, sendo passível de dissimulação a existência do fato gerador, em sua inteira, até algum dos seus elementos formadores, “antes ou depois da ocorrência do fato gerador”⁵⁷⁶. Para Mariz, embora esse dispositivo não tenha trazido uma novidade fundamental no tratamento da elisão e da evasão, ele teria seu mérito quanto (i) à sistematização aplicável aos casos de dissimulação e (ii) à disciplina do combate à evasão fiscal⁵⁷⁷.

No mesmo sentido, após desenvolver longas críticas ao parágrafo único do art. 116 do CTN, Paulo Ayres Barreto defende que esse dispositivo teria tratado de operações com “*caráter dissimulatório*”, ressaltando a sua inaplicabilidade por “ineficácia técnica”⁵⁷⁸, ou seja, por falta de uma lei ordinária que discipline o procedimento de desconsideração dos negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador.

Sacha Calmon argumenta no sentido de que o dispositivo em análise visaria à racionalização dos procedimentos administrativos de fiscalização dos atos realizados com “abuso de formas do Direito Privado”, mediante simulações relativas (dissimulações)⁵⁷⁹. Assim, a novidade trazida pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, em comparação com o art. 149, inciso VII, do mesmo Código (que somente se referiria à simulação absoluta),

⁵⁷⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p.165.

⁵⁷⁵ Lei Complementar nº 95, de 26.02.1998

“Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

I - para a obtenção de clareza:

a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando;” (Grifou-se.)

⁵⁷⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. “A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar 104”. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo, Dialética, 2001, p. 276.

⁵⁷⁷ Notam-se aqui os primeiros traços do entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira no sentido de defender a edição de uma norma geral sobre o assunto, que veio a se mostrar evidente em seu artigo “Norma Geral Antielusão”. *Revista de Direito Tributário Atual* nº 25. Coordenada por Fernando Aurelio Zilveti, Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2011. pp. 132-146.

⁵⁷⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*, São Paulo, USP, 2008, p. 258.

⁵⁷⁹ 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.

corresponderia à autorização à desconsideração do abuso de formas, que estaria contemplado pelo conceito de simulação relativa.

Em referência ao relatório da IFA⁵⁸⁰, Marciano Seabra de Godoi sustenta que a promulgação do parágrafo único do art. 116 estaria em conformidade com uma “*tendência mundial*” de criação de normas para combater a elusão fiscal, inclusive com a exigência de procedimentos que garantam ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa em relação à decisão das autoridades fiscais⁵⁸¹.

Helena Taveira Tôres ensina que do parágrafo único do art. 116 seria uma norma geral antielusiva que combateria os atos elusivos com espécie de fraude à lei ou como forma de simulação, em suas modalidades, absoluta, relativa ou subjetiva⁵⁸². Assim, no entendimento de Helena Tôres, a Administração Tributária poderia desconsiderar quaisquer atos ou negócios jurídicos desprovidos de causa, nas hipóteses em que (i) sejam realizados para evitar a aplicação de uma regra imperativa do Direito Privado com efeitos fiscais favoráveis ao contribuinte, e (ii) esteja caracterizado um acordo simulatório, independentemente dos critérios do art. 167, §1º, do Código Civil⁵⁸³.

Alberto Xavier⁵⁸⁴ argumenta que o parágrafo único do art. 116 do CTN teria autorizado o Fisco a desconsiderar os atos simulados sem ter a necessidade de demandar em juízo a sua nulidade, conforme previa o art. 105 do Código Civil de 1916⁵⁸⁵. Portanto, a

⁵⁸⁰ ZIMMER, Frederik. “General Report”, IFA, Form and substance in tax law, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol.LXXXVIIa, Haia: Kluwer, 2002, pp. 21-67

⁵⁸¹ GODOI, Marciano Seabra de. “Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elusão fiscal no direito brasileiro - estudo de casos”. In: YAMASHITA, Douglas (Org.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: LEX, 2007, v., p. 237-288: “*Em nossa opinião, a alteração do CTN veio ao encontro de uma tendência mundial de adotar normas gerais de combate à elusão tributária : certamente continua permitido o planejamento tributário, mas quando este promove uma distorção ou um uso artificioso e forçado de determinados atos ou negócios jurídicos previstos na lei civil ou comercial para outros fins, então as autoridades fiscalizadoras podem desconsiderar tais formalizações e aplicar a norma tributária eludida ou defraudada. Também seguindo uma tendência mundial, a parte final do parágrafo único do art.116 determina que a legislação ordinária de cada ente federativo estabeleça procedimentos adequados para se processar a desconsideração dos atos elusivos , assegurando ao contribuinte o contraditório e os meios para uma ampla defesa*”.

⁵⁸² TÔRES, Helena Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 362.

⁵⁸³ *Ibidem*, p. 364.

⁵⁸⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma elisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 70-73.

⁵⁸⁵ Código Civil de 1916. “Art. 105. Poderão demandar a nulidade dos atos simulados os terceiros lesados pela simulação, ou representantes do poder público, a bem da lei, ou da fazenda”.

novidade trazida por esse dispositivo seria a faculdade de as autoridades fiscais desconsiderarem de ofício, sem a participação do Poder Judiciário (que, até então, teria o “*monopólio*” do “*poder de desconstituição dos efeitos jurídicos do ato simulado em prejuízo do Fisco*”).

Não assiste razão a Alberto Xavier, pois o art. 149, inciso VII, do CTN, já havia quebrado esse “monopólio”, especificamente em relação aos efeitos fiscais do ato simulado, ao possibilitar o lançamento tributário com base na sua desconsideração (obviamente para fins tributários)⁵⁸⁶.

James Marins alega que o parágrafo único do art. 116 do CTN, ao cuidar da dissimulação, teria reduzido o seu espaço lógico de incidência à conceituação material e à disciplina formal da simulação relativa, o que teria caracterização um “erro monumental” do legislador complementar⁵⁸⁷.

Para Gabriel Troianelli, o parágrafo único do art. 116 do CTN seria uma norma de combate à evasão, na medida em que tratou dos atos realizados para ocultar ou encobrir a ocorrência do fato gerador. Nota-se que a terminologia utilizada por Troianelli (*tax avoidance*, como elisão, e *tax evasion*, como evasão) foi importada da língua inglesa e se mostra incompatível com a aquela utilizada neste trabalho. Evita-se aqui classificar esse entendimento de maneira apartada, no sentido de classificar a norma em questão como evasiva, pois ele se sustenta no art. 149, VII, do CTN, que trata de simulação, o que, neste trabalho, é considerado como elusão fiscal. Esse autor também se destaca ao considerar que, caso se entenda que o parágrafo único do art. 116 do CTN seria uma norma antielisiva, a sua eficácia não estaria apenas condicionada à futura edição da lei que trate dos “procedimentos” de desconsideração, mas também pela revogação do §1º do art. 108, que versa sobre vedação à analogia⁵⁸⁸.

⁵⁸⁶ Nesse sentido é o entendimento Ricardo Mariz de Oliveira. “A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar 104”. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo, Dialética, 2001, p. 268.

⁵⁸⁷ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 57-58.

⁵⁸⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do poder da Administração”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo, Dialética, 2001, pp.100-102.

Destaca-se também o entendimento de Luís Eduardo Schoueri, segundo o qual o parágrafo único do art. 116 do CTN, tendo redação bastante criticável, autorizaria o afastamento de negócios simulados, para que a lei atinja os negócios dissimulados, ou seja, aqueles subjacentes (efetivos)⁵⁸⁹. Dessa maneira, a única inovação trazida pelo referido dispositivo legal seria a exigência de lei ordinária para regular tal desconsideração⁵⁹⁰.

No mesmo sentido é o entendimento de Livia de Carli Germano, para quem o parágrafo único do art. 116 do CTN teria inovado ao exigir um “*procedimento especial*” para disciplinar a desconsideração dos negócios “sem causa”, o que ampliaria a “certeza jurídica” dos contribuintes. Germano afirma, ainda, que, enquanto não for promulgada a lei acerca desse procedimento especial, permaneceria a possibilidade de o Fisco requalificar os atos e negócios sem causa, praticados em fraude à lei ou simulação, em conformidade com a legislação de ente tributante⁵⁹¹.

Nesse particular, cabe destacar o entendimento de Douglas Yamashita, para quem o CC/02, lei ordinária superveniente, já teria disciplinado os “procedimentos especiais” relativos à desconsideração dos “abusos dissimulatórios” e dos “negócios dissimulatórios em fraude à lei”, com aplicação em conjunto com o Decreto nº 70.235/72⁵⁹² e, subsidiariamente, com a Lei nº 9.784/99, sendo possível que uma lei superveniente estabeleça um procedimento mais específico⁵⁹³.

⁵⁸⁹ No mesmo sentido é o entendimento de Luciano Bogo que discorda de Marco Aurélio Greco quanto ao entendimento de que o CTN teria atribuído novo sentido ao conceito de simulação. Segundo Bogo, o parágrafo único do art. 116 do CTN faria referência ao gênero simulação (BOGO, Luciano Alaor. *Tributária: licitude e abuso do direito*. Curitiba, Jurua, 2009, p. 244).

⁵⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. *Direito Tributário Atual*, v. 24, 2010, p. 346.

⁵⁹¹ GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, pp.231-232.

⁵⁹² No mesmo sentido é o entendimento de Ricardo Lodi Ribeiro. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p.171.

⁵⁹³ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário à luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*, São Paulo, Lex, 2005, pp. 148-153.

2.5.2. A atual irrelevância do parágrafo único do artigo 116 do CTN

A interpretação conjunta dos artigos 109, 116 (incisos I e II) e 118 já permitia às autoridades fiscais a investigação da materialidade concreta subjacente aos atos e negócios jurídicos, realizados pelos contribuintes, relativamente aos fatos geradores vinculados a “situações de fato”, por ocasião da verificação da ocorrência da incidência da lei tributária.

Esses dispositivos, inclusive, são mais abrangentes do que o parágrafo único do art. 116 do CTN, na medida em que se referem às invalidades e às ineficácias em geral dos atos e negócios jurídicos, já a norma veiculada pela Lei Complementar nº 104, de 2001, trata especificamente da figura da dissimulação.

Correta é consideração de Ricardo Mariz de Oliveira⁵⁹⁴ e Livia de Carli Germano⁵⁹⁵ no sentido de que o termo “dissimulação” deve compreendido em um sua acepção técnica. No entanto, como se verá de maneira mais detalhada abaixo, a dissimulação é espécie de simulação (especificamente “simulação relativa”), sendo plausível sustentar que ela, como espécie, já estava inserida no gênero simulação, previsto no art. 149, inciso VII, do CTN⁵⁹⁶.

Assim, o entendimento no sentido de que o legislador que editou o parágrafo único ao art. 116 do CTN teria inovado ao contemplar, expressamente, a figura da dissimulação esbarra no fato de que o art. 149, inciso VII, do mesmo Código, já tratava do assunto.

Considera-se, aqui, que a Lei Complementar nº 104, de 2001, introduziu o parágrafo único ao art. 116 do CTN, para tratar do mesmo poder investigatório já tutelado pelos artigos 149, inciso VII, e 118 (leitura conjunto com os incisos I e II do artigo 116) do CTN, os quais abrangem quaisquer espécies de simulação.

Cabe reconhecer, todavia, que o parágrafo único do artigo 116 do CTN, inovou – o que se aplica tão somente à dissimulação relativa – ao exigir que o exercício desse poder

⁵⁹⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. “A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar 104”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo, Dialética, 2001, p. 276.

⁵⁹⁵ GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, pp.228.

⁵⁹⁶ Com entendimento contrário, Luciano Bogo sustenta que o parágrafo único do art. 116 do CTN teria feito referência ao gênero simulação, e não apenas à simulação relativa (BOGO, Luciano Alaor. *Tributária: licitude e abuso do direito*. Curitiba, Juruá, 2009, p. 244).

investigatório deva ser objeto de uma disciplina específica acerca dos “*procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*”. Tratou-se, portanto, da exigência de um maior detalhamento dos poderes fiscalizatórios nessa seara.

Por um lado, discorda-se do entendimento de (i) Douglas Yamashita e (ii) Ricardo Lodi Ribeiro no sentido de que a regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN poderia ser encontrada, respectivamente, (i) nos artigos 50, 187 (abuso de direito) e 166, inciso VI, do CC/02, ou (ii) no Decreto nº 70.235/72, tendo em vista que esse dispositivos não versam sobre procedimento de desconsideração, o que demandaria a definição de critérios específicos a serem observados pelas autoridades fiscais, ou seja, mais específicos do aqueles já constantes do CTN.

Por outro lado, a vigência do artigo 149, VII, bem como dos artigos 109, 118, e inciso I e II do artigo 116, do CTN, permitem o entendimento de que os vícios e defeitos, verificáveis nos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes (tanto para dissimulação quanto para os demais vícios e defeitos) continuam a possibilitar o exame da materialidade concreta, com relação aos fatos geradores vinculados a “situações de fato”, de maneira a desconsiderar as formas jurídicas empregadas.

Enquanto não for promulgada a lei ordinária⁵⁹⁷ específica que trate dos “procedimentos especiais” de desconsideração de atos e negócios jurídico por ele contemplados, o parágrafo único do art. 116 do CTN não produzirá efeitos, e, em razão disso, permanecerá em vigor a sistemática já constante do CTN e da legislação de cada entre tributado⁵⁹⁸.

⁵⁹⁷ Com entendimento no sentido de que essa disciplina deveria ser realizada por meio de lei complementar: 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* nº 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. O equívoco desse entendimento se evidencia pelo fato de que o CTN já contém as regras para desconsideração dos atos e negócios jurídicos viciados ou defeituosos, não sendo necessária a edição de nova lei complementar para especificar a matéria relativa aos procedimentos da desconsideração desses atos e negócios.

⁵⁹⁸ GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, pp.231-232; BOGO, Luciano Alaor. *Tributária: licitude e abuso do direito*. Curitiba, Juruá, 2009, p. 248.

Faz-se aqui um corte metodológico para afastar, neste estudo, o exame da Medida Provisória nº 66⁵⁹⁹, principalmente porque a edição dessa norma, nem a sua rejeição, em nada contribuíram – em nada interferem – para a definição dos limites à elusão tributária.

2.6. Requalificação de condutas pela Administração Tributária

O art. 145, §1º, da CF/88⁶⁰⁰, tem sido compreendido como fundamental constitucional do poder fiscalizatório na busca da verdade material⁶⁰¹. O exercício do poder de fiscalização contemplado neste tópico se dá no exame das “situações” passíveis de tributação por tributos sujeitos a “lançamento por homologação”, nos termos do art. 150 do CTN⁶⁰².

A ideia de requalificação, ou seja, refazimento de uma qualificação já realizada anteriormente, tem como pressuposto o fato de que, na sistemática do “lançamento por homologação”, o contribuinte se antecipa na realização das atividades pertinentes ao lançamento tributário, as quais são submetidas à homologação pelo Fisco, que, ato contínuo, efetiva o lançamento, isto é, mantém-se inerte, se concordar com a atividade realizada pelo

⁵⁹⁹ Sobre o assunto, cabe destacar ao estudo de James Marins. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 58-90.

⁶⁰⁰ Constituição Federal de 1988. “Art. 145 (...) § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

⁶⁰¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 367: “O princípio da busca da verdade material, que deve acompanhar todo e qualquer procedimento administrativo, está fundamentado pelo §1º do art. 145, o qual, em face da necessidade de regular os tributos segundo a capacidade econômica do contribuinte, prescreve como (o autor transcreve o §1º do art. 145 da Constituição Federal) (...) Assim, para que, na busca da verdade material, o procedimento de descon sideração de atos, fatos ou negócios possa atender aos objetivos garantísticos que mencionamos, além de todos os preceitos exigidos para a concretização de um devido processo legal, ele deverá ser orientado para uma precisa qualificação de tais atos ou negócios jurídicos, com espaço estrito para a discricionariedade do agente administrativo”.

Também destaca-se o entendimento de SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 721: “Corolário do próprio poder de tributar é a atribuição da prerrogativa de fiscalizar. No regime constitucional brasileiro, a atividade de fiscalização foi prevista como corolário do Princípio da Capacidade Contributiva no art. 145, §1º, como segue (...). Se o poder de fiscalizar decorre do poder de tributar, o conteúdo do parágrafo acima transcrito não há de ser lido como redundante. Tem ele a importância de assegurar que a fiscalização ganhe um objeto, uma finalidade e uma limitação”.

No mesmo sentido: GERMANO, Lívia de Carli. *Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 119.

⁶⁰² Código Tributário Nacional. “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade

contribuinte, nos termos do art. 142 do CTN⁶⁰³, ou realiza um lançamento complementar, se dela discordar, em observância ao art. 149 do CTN⁶⁰⁴. Daí a consideração de que, na prática e em termos não técnicos, o contribuinte realizaria o lançamento e o Fisco fiscalizaria a sua regularidade⁶⁰⁵. Por outro lado, mantendo-se a acepção técnica utilizada no art. 142 do CTN, seria possível concluir que o correto seria se referir à qualificação da conduta do contribuinte, e não à sua requalificação, tendo em vista a cabe ao Fisco “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente” e “determinar a matéria tributável”.

Melhor será acreditar que aos particulares é garantida a liberdade de causas, formas e tipos⁶⁰⁶, na elaboração dos documentos permitidos ou obrigatórios, definidos pelo ordenamento jurídico, com vistas a refletir ou a reconstruir uma realidade concreta, por meio da linguagem⁶⁰⁷.

Os registros dessa realidade devem refletir as vontades efetivamente manifestadas pelas partes, independentemente dos textos escritos utilizados. O exame do conjunto de textos escritos, dos registros das condutas realizadas e do contexto onde estão inseridas as partes envolvidas pode perquirir um perfil fático não necessariamente coincidente com aquele indicado nesses textos. Além disso, esse exame poderia dar um segundo passo no sentido de

administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

⁶⁰³ Código Tributário Nacional. “Art. 142. *Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

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

⁶⁰⁴ Código Tributário Nacional. “Art. 149. *O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)*”

⁶⁰⁵ NISHIOKA Alexandre Naoki. *Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração*. Tese de doutorado sob a orientação do Professor Heleno Taveira Tôres. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010, p. 196.

⁶⁰⁶ TÔRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 367

⁶⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídica da Incidência Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 168-172: “*Na constituição do fato jurídico, a análise relacional entre a linguagem social e a linguagem jurídica, redutora da primeira, sobrepõe-se a esse conhecimento sintético, obtendo como resultado um novo signo, individualizado no tempo e no espaço do direito e recebendo qualificação jurídica: eis o fato jurídico. É, portanto, uma construção de sobrelinguagem. Há duas sínteses: (i) do fenômeno social ao fenômeno abstrato jurídico e (ii) do fenômeno abstrato jurídico ao fenômeno concreto jurídico. (...) Pelo exposto, fica a ressalva de que não há fatos jurídicos puros ou fatos econômicos puros. O que existe são cortes de linguagem. Nós, juristas, montamos a realidade jurídica que represente o corte. Desta maneira, construímos a interpretação jurídica”.*

indicar a existência de uma intenção ou um fim almejado pelas partes diferente daquele que é passível de compreensão apenas nos respectivos textos.

Trata-se um procedimento lógico de tradução de eventos concretos em conceitos⁶⁰⁸. O produto desse processo de tradução, realizado pelo contribuinte, pode ser questionado pelo Fisco, caso seja identificada alguma irregularidade na representação da respectiva realidade concreta.

É o que estabelece o art. 147 do CTN⁶¹⁰, ao determinar que o erro na declaração do sujeito passivo, quanto a informações sobre matéria de fato, será corrigido pela autoridade fiscal.

Portanto, com base no princípio da verdade material e nos dispositivos legais acima mencionados, pode-se afirmar que a Administração Tributária não está vinculada à qualificação conferida pelos contribuintes às suas atividades⁶¹¹.

Por outro lado, nota-se que o problema central dessa questão não é o fato em si, ou seja, aquilo que concretamente ocorre na realidade fática, mas a qualificação que pode ser atribuída a esse fato⁶¹², o que evidencia a relevância do art. 118 acima examinado⁶¹³.

⁶⁰⁸ GRECO, Marco Aurélio. “A prova no planejamento tributário”. In: NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita (coord.). *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010, p.196.

⁶⁰⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2011, pp.38-41: “A essência das coisas, tomadas como dados brutos, não tem existência para o sujeito cognoscente. É real apenas aquilo que se insere nos limites da linguagem humana. (...) É a linguagem que cria a realidade. Só se conhece algo porque o ser humano o constrói por meio de sua linguagem. (...) Um evento não prova nada, simplesmente porque os eventos não falam. Somos nós quem, valendo-nos de relatos e de sua interpretação, provamos. Daí por que os eventos não integram o universo jurídico. Os eventos não ingressam nos autos processuais. O que integra o processo são sempre fatos: enunciados que declaram ter ocorrido uma alteração no plano físico-social, constituindo a facticidade jurídica. (...) Provado o fato, tem-se o reconhecimento de sua veracidade. Somente se, questionado ou não, o enunciado pautar-se nas provas em direito admitidas, o fato é juridicamente verdadeiro (verdade lógica)”.

⁶¹⁰ Código Tributário Nacional. “Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

(...)

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela”.

⁶¹¹ GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 119.

⁶¹² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008, p. 518.

⁶¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 668.

Como se viu acima, os incisos I e II do art. 116 são importantes para qualificação e construção do “conceito do fato”, a fim de sua subsunção à lei tributária, considerando que existem dois procedimentos lógicos diferentes na qualificação dos eventos tributários:

(i) em relação aos fatos geradores vinculados a “situação jurídica”, em relação às quais a sua ocorrência depende da configuração de uma figura do Direito Privado, cabe à Administração Tributária examinar a eficácia dessa figura, de acordo com o “direito aplicável”, demonstrando que os aspectos formais eleitos pelo legislador, na edição da hipótese de incidência tributária, estão presentes na realidade concreta, desconsiderando a realidade fática na qual essa figura se verificou (inciso II do art. 118 do CTN). Uma vez verificada a ausência de um pressuposto formal condicionante da incidência tributária, o fato gerador do tributo não ocorre, independentemente da presença de eventual manifestação de capacidade contribuinte na realidade concreta⁶¹⁴; ou

(ii) em relação aos fatos geradores atrelados a “situação de fato”, ou seja, cuja ocorrência não tem vínculo intrínseco com alguma figura de Direito Privado, cabe à Administração Tributária analisar a conformidade das formas jurídicas utilizadas pelos contribuintes com o ordenamento jurídico, para que:

a) caso se demonstre a regularidade das figuras empregadas, sejam considerados os seus efeitos, em sua integralidade, sendo vedado o lançamento tributário com base em uma materialidade hipotética que seria passível de construção argumentativa se tais figuras perdessem a sua eficácia; ou

b) caso se comprove, de maneira minuciosa e detalhada, uma irregularidade, vício ou defeito nas figuras utilizadas capaz de lhe retirar a eficácia, a Administração Tributária passar a ter a faculdade

⁶¹⁴ Interessante notar que, igualmente, não ocorreria o fato gerador do tributo, na hipótese em que a ineficácia das formas jurídicas, empregadas pelo contribuinte, resultaria em uma situação em que se faria obrigatória a formalização de um ato ou negócio jurídico, cujo aspecto formal é tipo como fato gerador de tributo. Isso porque a irregularidade na representação da realidade, pelo contribuinte, não tem o condão de autorizar extrair efeitos de formas jurídicas inexistentes, nem autoriza a superação da regra de vedação à analogia, prevista no art. 108, §1º, do CTN.

de tributar a referida materialidade hipotética, desde que realize uma segunda comprovação, qual seja, da identidade da capacidade contributiva fixada na lei com a situação fatível que passível de construção, por meio das provas coletadas no procedimento fiscalizatório.

Nessa segunda hipótese, o Fisco tem dois *deveres probatórios*⁶¹⁵, vale dizer, comprovar tanto (i) uma irregularidade, vício ou defeito específico nas formas adotadas pelo contribuinte, bem como (ii) a realidade concreta, se passível de tributação, que fora revestida por essas formas. Não basta, portanto, dizer que o ato ou negócio jurídico contém irregularidades, deve também provar, minudentemente, que eles têm outra qualificação jurídica⁶¹⁶.

Inexistindo provas ou sendo elas insuficientes para afastar a qualificação jurídica efetuada pelo contribuinte a ponto de tornar os atos ou negócios jurídicos inoponíveis ao Fisco, estes devem ter seus efeitos mantidos, garantindo-se a tutela de todas as respectivas consequências jurídicas, inclusive aquelas que representem economia fiscal⁶¹⁷.

Como se verá abaixo, para que o Fisco comprove a irregularidade, vício ou defeito específico nas formas adotadas pelo contribuinte será necessário examinar a sua conformidade com as regras do Direito Privado, avaliando a compatibilidade entre forma e conteúdo, com base nos registros das vontades efetivamente manifestadas e do contexto no qual elas estão inseridas.

Nesse particular, busca-se discriminar (i) a licitude do ato aparente, utilizado para evitar, de maneira legítima, a aplicação da lei tributária, e (ii) a ilicitude que se constrói, por ocasião da qualificação e (in)justificação do conjunto de atos e negócios jurídicos, praticados pelo contribuinte, com base na “conformação” dos pressupostos eleitos pelo ordenamento

⁶¹⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2011, p. 336.

⁶¹⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008, p. 166.

⁶¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. “A prova no planejamento tributário”. In: NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita (coord.). *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010, p.199.

jurídico (e não apenas por regras) para o controle da regularidade da atividade dos particulares⁶¹⁸.

Para tanto, o art. 118 do CTN tem papel fundamental, pois nele está a autorização para se coletar – caso sejam demonstrados os dois aspectos acima apontados – os efeitos fiscais que seriam passíveis de verificação, caso as figuras jurídicas utilizadas fossem consideradas ineficazes, independentemente da decretação da respectiva nulidade pelo Poder Judiciário, conforme previsto no art. 168 do CC/02⁶¹⁹.

Como visto acima, o art. 118 do CTN não autoriza a desconsideração incondicional das formas jurídicas empregadas pelos contribuintes⁶²⁰, sendo as autoridades fiscais obrigadas a respeitar as “*liberdades contratuais de causa e forma*”⁶²¹. No entanto, uma vez demonstrada irregularidade originária de ineficácia dos atos e negócios jurídicos, torna-se viável, com base no art. 118 do CTN, a requalificação da materialidade concreta em relação aos fatos geradores vinculados a “situações de fato”, em busca da verdade material.

Registre-se que há quem entenda que o reconhecimento desses efeitos fiscais demandaria a apreciação, pelo Poder Judiciário, das nulidades dos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes⁶²². Por outro lado, também cabe destacar que há entendimentos no sentido de que o Fisco poderia considerar ineficaz um negócio jurídico independentemente de decisão judicial⁶²³.

Sobre o assunto, Saldanha Sanches afirma que, nas “ordens jurídicas mais evoluídas”, consagrou-se a diferenciação entre (i) desconsideração de efeitos fiscais e (ii) anulação de negócios jurídicos⁶²⁴. Essa distinção é ponto central para compreender o papel do art. 118 do CTN, no âmbito da qualificação dos fatos concretos passíveis de tributação, como

⁶¹⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 196.

⁶¹⁹ Código Civil de 2002. “Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir”.

⁶²⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. Op. cit., p. 93.

⁶²¹ Ibidem. p. 85.

⁶²² LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski. “Validade e eficácia da norma antielisão à luz do novo Código Civil e do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011, 115.

⁶²³ CAVALI, Marcelo Costenari. *Cláusulas gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006, pp. 62-63.

regra sobre extração de efeitos fiscais em situações de irregularidades nas formas jurídicas empregadas, sendo irrelevante os seus demais efeitos no Direito Privado.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres afirma que, em matéria de requalificação dos fatos, caberia à Administração requalificar o “ato abusivo”, “*sem anulá-lo em suas consequências no plano das relações comerciais ou trabalhistas*”⁶²⁵.

No mesmo caminho argumentativo, Marcus Abraham defende que cabe ao Fisco verificar a conduta do contribuinte que, dentro da realidade normativa do Direito Privado, sem, no entanto, atribuir o caráter de ineficaz ou inválida a uma operação societária, financeira ou contratual relativamente aos outros efeitos que não os de natureza fiscal⁶²⁶.

Sobre a questão, James Marins considera que ato administrativo de desconsideração dos efeitos fiscais decorrentes das formas jurídicas viciadas tem natureza “*constitutiva negativa total ou parcial (modificativa)*”, que não faz desaparecer o ato ou negócio jurídico realizado, mas tão somente atinge as suas “finalidades fiscais”⁶²⁷.

Para ilustrar, recorda-se do precedente do CARF que ficou conhecido como “caso Felipão”. Trata-se do acórdão nºs 104-20915⁶²⁸, de cuja ementa se destaca o trecho abaixo transcrito:

“(…) IRPF - REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL - CONTRIBUINTE - São tributados como rendimentos de pessoas físicas as remunerações por serviços prestados, de natureza não comercial, com ou sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que se lhes dê. O fato de formalmente a relação contratual ter sido estabelecida em nome de pessoa jurídica não muda o efetivo contribuinte, que é definido em lei e com base na natureza dos rendimentos. (...) IRPF - PRO LABORE - NATUREZA DO RENDIMENTO - O pro labore é remuneração pelo trabalho do sócio da empresa, fixada por convenção entre os sócios e não guarda relação com

⁶²⁴ SALDANHA SANCHES, J.L., *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Editora Coimbra, 2002, p.117.

⁶²⁵ TÓRRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 25.

⁶²⁶ ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.356.

⁶²⁷ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 70-71..

⁶²⁸ No Acórdão nº 106-14244, do CARF, os rendimentos recebidos por Luiz Felipe Scolari também foram examinados para fins de tributação por Imposto de Renda Pessoa Física, sob a perspectiva de sua requalificação.

as receitas da empresa. **A tributação na pessoa física do sócio, de rendimento contabilizado como receita da empresa, em nada altera a natureza dessa remuneração e, desse modo, não há falar em subtrair, dos rendimentos lançados na pessoa física, os valores recebidos a esse título. (...)**” (CARF, Acórdão nº 104-20915, Conselheiro Relator Pedro Paulo Pereira Barbosa, julgado em 11.08.2005. Grifou-se.)

Como se vê, nesses precedentes, o CARF requalificou, exclusivamente para fins fiscais, os rendimentos contabilizados como receita da empresa, como rendimentos recebidos por pessoa física. A respeito do critério de requalificação adotado pelo Fisco nesse precedente, destaca-se o seguinte trecho do acórdão:

“Ora, coerentemente com o que foi dito inicialmente, que o critério de identificação do sujeito passivo está contido na descrição da materialidade do fato gerador, o legislador ordinário definiu, de forma inequívoca, que em relação a salários, honorários e rendimentos produzidos pelo exercício de profissões e pela prestação de serviços de natureza não comercial, o contribuinte será a pessoa física que realiza pessoalmente o fato gerador. Assim como definiu que no caso dos rendimentos produzidos pelo exercício regular de atividade de natureza comercial com o fim especulativo de lucro, serão tributados como rendimentos de pessoa jurídica, ainda que a atividade seja exercida por uma pessoa física.

A distinção entre uma situação e a outra está na materialidade do fato, em como ocorre concretamente o fato que enseja a tributação, na forma de produção e apuração da renda. Se o contribuinte será uma pessoa física ou uma pessoa jurídica será uma consequência desse fato.

(...) é necessário tomar-se como ponto de partida a distinção entre a retribuição ou remuneração por serviço prestado, e o lucro ou ganho gerado por um negócio, como fruto de atividade comercial ou especulativa, continuadas. O lucro nesse caso é a diferença entre o capital empregado e aquilo que ele produziu, dentro de certo tempo.

Nesse ponto, é de se ressaltar a importância da natureza personalíssima dos serviços prestados. **É dizer, esses serviços, pela sua natureza, necessariamente, deveriam ser prestados, pessoalmente, pelo Autuado. Isso afasta de plano qualquer possibilidade de se considerar a atividade como sendo de venda de serviços.** O papel do Autuado em nenhum momento foi, e não poderia ser, de comerciante ou investidor; de quem aplica uma determinada quantidade de recursos com a expectativa de obter um ganho; de alguém que realiza um negócio de venda de serviços que seriam prestados por terceiros”.

Com base nessas considerações, ficam claros os limites do art. 118 do CTN para a requalificação dos fatos concretos identificados pela lei tributária como fato gerador de tributo (como “situação de fato”). Uma vez fixados os limites para requalificação, pelo Fisco, da representação da realidade concreta registrada pelo contribuinte, resta verificar quais são as irregularidades, vícios e defeitos nos negócios jurídicos que autorizam a desconsideração dos efeitos das formas jurídicas empregadas.

CAPÍTULO III

3.1. Vícios e defeitos nos atos e negócios

As irregularidades nos atos e negócios jurídicos estão classificadas, no atual Código Civil, por sua *contrariedade* ao Direito⁶²⁹, considerando-se a sua:

(i) *invalidade*, que, por sua vez, implica a sua nulidade e anulabilidade, nos termos dos artigos 166 (que trata das seguintes irregularidades: incapacidade do agente; ilicitude, impossibilidade e indeterminação do objeto do negócio; ilicitude do motivo; inobservância das formas e solenidades prescritas em lei; ter como objeto a fraude à lei imperativa; existência vedação taxativa em lei; contrariedade do Direito sem sanção), 167 (que trata da simulação) e 171 (que trata da incapacidade relativa e da existência de vício em decorrência de erro, ignorância, dolo, coação, estado de perigo, lesão, fraude contra credores⁶³⁰) do CC/02⁶³¹;

⁶²⁹ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. São Paulo: Saraiva, 2003, p.221.

⁶³⁰ Vícios esses que são considerados “defeitos do negócio jurídico”, de acordo com os artigos 138 a 165 do Código Civil.

⁶³¹ Código Civil

“Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz;

II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;

IV - não revestir a forma prescrita em lei;

V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

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”.

(ii) *ilicitude*, em conformidade com os artigos 186 e 187 (que trataria do abuso do direito) do CC/02⁶³²;

(iii) *contrariedade a princípios*, tais como a função social dos contratos (artigo 421 do CC/02), probidade e boa-fé (artigos 113 e 422 do CC/02).

Considera-se aqui que os atributos de invalidade (nulidade e anulabilidade) e ilicitude (típica e atípica) são pertinentes àquilo que é, em alguma medida, contrário do Direito⁶³³. Utilizam-se as lições de Marcos Bernardes de Mello no sentido de que os atos jurídicos inválidos seriam espécies do gênero fato ilícito *lato sensu*⁶³⁴.

Uma norma é inválida quando forem desobedecidas “*as condições formais e materiais de sua produção e consequente integração ao ordenamento*”⁶³⁵. Um negócio jurídico deve ser, igualmente, qualificado como inválido quando os seus requisitos formais e materiais, previstos nos artigos 166, 167 e 171, forem descumpridos.

A referência à invalidade de uma conduta ganha especificidade de acordo com as consequências jurídicas da contrariedade com o Direito: nulidade ou anulabilidade⁶³⁶.

Considera-se, neste trabalho, que nulidade e anulabilidade são conceitos que se diferenciam pela capacidade de produção de efeito de algo e pela dependência de requerimento dos respectivos atingidos. Assim, de acordo com Tércio Sampaio Ferraz Junior, nulidade seria o conceito que se aplica à norma que, tendo em entrado no ordenamento jurídico, não produz efeitos desde o início de sua vigência, em decorrência de um vício essencial de formação, independentemente de requerimento dos atingidos. Por outro lado, de acordo com esse autor, a anulabilidade é o conceito aplicável à norma que, tendo entrado em

⁶³² Código Civil

“Art. 186. *Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.*”

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”.*

⁶³³ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. São Paulo: Saraiva, 2003, p.250; PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Volume I. Rio de Janeiro: Forense: 2005, p. 654.

⁶³⁴ MELLO, Marcos Bernardes de. Op. cit., p.250

⁶³⁵ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: decisão, técnica e dominação*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 203.

⁶³⁶ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria Op. cit*, p.94.

vigor, produz efeitos e continua produzindo efeitos, até que algum atingido, em prazo certo, requeira e obtenha a sua anulação⁶³⁷. A mesma estrutura lógica se aplica à nulidade e à anulabilidade de atos e negócios jurídicos.

Marcos Bernardes de Melo sustenta que se um ato é nulo, em geral, ele fica impedido de adentrar ao plano da eficácia, não produzindo qualquer efeito jurídico. Apenas em raríssimos casos, estabelecidos expressamente pela lei, seria possível identificar atos jurídicos inválidos, porém eficazes (como, por exemplo, o casamento putativo)⁶³⁸.

Por sua vez, ato ilícito é um ato jurídico realizado por sujeito imputável que viola diretamente um preceito normativo (regra imperativa que proíbe, restringe ou conforma uma determinada conduta⁶³⁹), ou seja, um *dever preexistente*⁶⁴⁰, sendo que essa caracterização independe de dano⁶⁴¹, culpa⁶⁴² ou indenização, em observância ao art. 186 do CC/02.

Caio Mário da Silva Pereira⁶⁴³ ensina que os atos ilícitos reúnem, na sua etiologia, quatro requisitos, quais sejam, (i) conduta realizada intencionalmente ou cujos resultados exteriores sejam previsíveis, (ii) violação do ordenamento jurídico, caracterizada na

⁶³⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: decisão, técnica e dominação*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 217.

⁶³⁸ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da validade*. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p.30.

⁶³⁹ MIRAGEM, Bruno. *Abuso de Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 47.

⁶⁴⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Rio de Janeiro: Borsó, 1972, Tomo III, p. 96.

⁶⁴¹ BRAGA NETTO, Felipe Peixoto, *Teoria dos ilícitos civis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p.85: “Exigir dano, como um a priori absoluto, é engessar os ilícitos civis, esvaziando sua função normativa. Sistemas não absolutamente fechados, como o direito civil contemporâneo, tem de contar com expedientes teóricos que permitam um resposta às violações e agressões ocorridas. Esses expedientes não de ostentar uma relativa mobilidade, do contrário serão inócuos em sua proposta de proteção”; YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário à luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*, São Paulo, Lex, 2005. pp. 40-41: “O dano pode ser um elemento possível, porém não intrínseco, ao abuso do direito. Essa é a razão pela qual o abuso do direito sem dano é previsto no art. 187 separadamente do abuso do direito com dano no art. 927, ambos do CC/2002. Essa separação entre abuso do direito ilícito e dano material ou moral corresponde inclusive ao reconhecimento de que nem todo ilícito gera o dever de reparar o dano (...)”.

⁶⁴² 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.37: “De fato e de direito, hoje os ilícitos culposos já não traduzem com fidelidade todos os casos da moderna contrariedade ao direito, a exemplo dos acidentes de consumo (art. 12 do CDC), que não exigem culpa. No Código Civil de 2002, embora a culpa encontre seu lugar, ela deixa claramente de ser elemento essencial de todo ato ilícito. Por exemplo, ao tratar do abuso do direito como ato ilícito, o art. 187 do CC/2002 não faz qualquer menção à culpa. Pelo contrário, dispõe que “Também comete ato ilícito [...]”, ou seja, além dos ilícitos culposos (art. 186) há outros ilícitos não-culposos. Por sua vez, no art. 927 do mesmo diploma civil confirma que os ilícitos dos arts. 186 e 187 podem prescindir de culpa.”

⁶⁴³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Volume I. Rio de Janeiro: Forense: 2005, p. 654.

contraposição do comportamento à determinação de uma norma, (iii) imputabilidade, caracterizada pela atribuição do resulta antijurídico à consciência do agente, e (iv) inserção da conduta na esfera jurídica.

Logo, a caracterização da ilicitude de uma conduta, por si só, nada diz sobre as respectivas consequências jurídicas. No entanto, a contrariedade ao Direito implica uma sanção legal, dado o caráter coativo da ordem jurídica⁶⁴⁴. Atualmente, no Direito brasileiro, há clara “autonomia conceitual” entre dano e ilicitude, na medida em que, de acordo com o atual Código Civil, os atos ilícitos não necessariamente fazem surgir dever de reparação⁶⁴⁵, o qual somente se caracteriza se comprovado o dano, de acordo com o art. 927 do CC/02⁶⁴⁶.

No entanto, havendo dano ou não, os atos ilícitos previstos nos artigos 186 e 187 do CC/02 sempre terão como sanção a sua nulidade, em decorrência do art. 166, inciso VII, do CC/02⁶⁴⁷, por se tratar de conduta contrária ao ordenamento jurídico desprovida de sanção específica. Em razão disso, pode-se afirmar que, em geral, os atos e negócios jurídicos ilícitos são ineficazes, em face de sua nulidade.

Para fins didáticos, discriminam-se as condutas ilícitas considerando-se a sua tipicidade.

Seria ilícito típico o comportamento contrário a um comando imperativo, consubstanciado em uma norma primária, dotada de relações jurídicas modalizadas em obrigatórias ou proibidas e prescritiva de uma determinada sanção⁶⁴⁸.

Fundada nas concepções pertinentes à Jurisprudência dos Valores, a teoria dos ilícitos atípicos baseia-se na ideia de que, se as condutas contrárias a regras estariam no plano das ilicitudes, seriam igualmente ilícitas as condutas em descompasso com princípios⁶⁴⁹.

⁶⁴⁴ ORGAZ, Alfredo. *La ilicitud*. Córdoba: Marcos Lerner Editora, 1974, p. 17.

⁶⁴⁵ MIRAGEM, Bruno. *Abuso de Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 51.

⁶⁴⁶ Código Civil de 2002. “Art. 927. *Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.*”

Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem”.

⁶⁴⁷ MIRAGEM, Bruno. Op. cit., p. 51.

⁶⁴⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 197.

Celso Antonio Bandeira de Melo chega a argumentar que a contrariedade a princípios seria ainda mais grave do que a violação de uma regra, na medida em que aquela não se insurgiria apenas contra um mandamento obrigatório, mas contra todo o sistema de comandos, podendo afetar seus “valores fundamentais” e corroer sua “estruturas mestras”⁶⁵⁰.

Atienza e Manero afirmam que os ilícitos atípicos teriam os seguintes elementos em comum: (i) a existência de uma conduta permitida; (ii) a produção de um dano⁶⁵¹, intencional ou não, decorrente da conduta permitida; (iii) a inadmissibilidade do dano por força dos princípios que orientam a interpretação daquela conduta; e (iv) a criação de regras, construídas a partir da rejeição do dano pelo sistema jurídico, para qualificar como proibida a conduta antes permitida⁶⁵².

Com base nessas ideias, verifica-se que a própria definição de ilícito atípico é controversa, no que se refere ao que seria objeto de contrariedade, sendo possível conceituá-lo de duas maneiras diferentes, quais sejam:

- (i) comportamento permitido por uma regra, porém, contrário aos princípios do ordenamento jurídico⁶⁵³. Em contraposição, os ilícitos típicos seriam aqueles contrários a uma regra prevista em lei (independentemente de ela se referir a uma conduta específica);
- (ii) comportamento que não caracteriza violação a um comando normativo imperativo, mas cujo resultado ou efeito afronta um princípio do sistema jurídico ou uma regra geral que contém uma diretiva ou critério genérico ou abstrato⁶⁵⁴.

⁶⁴⁹ 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.61.

⁶⁵⁰ BANDEIRA DE MELO, Celso Antonio. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: RT, 1980, p. 230.

⁶⁵¹ A caracterização de dano em matéria tributária é controversa, pois, como se verá abaixo, ela pressupõe a existência de um direito, da natureza fiscal, por parte do Estado. No entanto, o Fisco não tem direitos passíveis de violação antes da ocorrência do fato gerador (SCHOUERI, Luís Eduardo. “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. *Direito Tributário Atual*, v. 24, 2010, p.349). Afastado o critério temporal para validação do planejamento tributário, conforme visto acima, torna-se importante saber se o fato gerador realmente ocorreu e, para tanto, quais critérios serão adotadas para sua investigação.

⁶⁵² ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos atípicos*. Madrid: Trotta, 2000, p. 126.

⁶⁵³ *Ibidem*, p. 27: “*Si los ilícitos típicos son, pues, conductas contrarias a una regla, los ilícitos atípicos serían las conductas contrarias a principios de mandato*”.

⁶⁵⁴ TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 197.

Como se vê, de acordo com a segunda concepção acima indicada, a tipicidade da ilicitude não estaria necessariamente relacionada com a existência de um dispositivo legal para sua regulamentação, e sim com a existência de um comando imperativo correspondente a uma conduta específica. Nesse sentido, uma regra geral que, abstratamente, trate de um conjunto de comportamentos não caracterizaria um tipo, razão pela qual a sua violação implicaria a ocorrência de um ilícito atípico.

Nesse sentido, Héctor Villegas afirma que seria uma hipótese infracional atípica aquela que atribua sanção de maneira genérica, tais como a infração cometida por quem realize atos tendentes a reduzir a arrecadação tributária, na medida em que não se especifica qual o ato concreto que constitui a infração⁶⁵⁵.

Faz pertinente retoma a questão da distinção entre tipo e conceito, analisada no item 1.4.2.1., para se afirmar que *fechamento*⁶⁵⁶ ou especificação dos sistemas de ilícitos tem como base conceitos, e não tipos⁶⁵⁷. Nesse sentido, Mizabel Derzi ensina que os delitos, em matéria criminal, não são tipificados, e sim conceituados em espécies delimitadas⁶⁵⁸.

A abrangência e generalidade dos ilícitos civis, tal como o abuso do abuso do direito, previsto no art. 187 do CC/02, não justifica a sua categorização como tipo, pois, embora seja ampla e não especificada, a definição utilizada nesses ilícitos adota uma delimitação teórica, que, por si só, é incompatível com a noção de tipo. Em razão disso, pode-se afirmar que a tipicidade ou a atipicidade referem-se, na verdade, a conceitos mais ou menos precisos e definidos.

Portanto, a tipicidade não se mostra um critério adequado para discriminar as condutas violadoras de regras das condutas contrárias ao ordenamento jurídico.

Apesar disso, a análise das questões acima se faz importante para evidenciar a viabilidade da diferenciação dos ilícitos de acordo com a natureza da norma violada,

⁶⁵⁵ VILLEGAS, Héctor. “Infracciones y sanciones en el derecho penal tributario brasileño”. *Revista de Direito Público* n° 31, p. 221.

⁶⁵⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 196.

⁶⁵⁷ RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. *Direito Penal Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2004, p.49.

admitindo a ilicitude da conduta que contraria normas não previstas em lei, ou cuja previsão legal não estabelece um comando normativo dotado de relações jurídicas modalizadas em obrigatórias ou proibidas.

Para o presente trabalho, faz-se pertinente adotar um critério por meio do qual seja possível identificar as condutas, cuja *contrariedade* ao Direito implica a sua ineficácia ou a sua potencial ineficácia.

Assim, observa-se que são ineficazes:

(i) os negócios jurídicos que contêm os vícios indicados no art. 166 do CC/02, na medida em que caracterizam a sua nulidade;

(ii) os negócios jurídicos simulados, nos termos do art. 167 do CC/02, remanescendo eficaz, porém, o negócio jurídico subjacente, “*se válido for na substância e na forma*”, em caso de dissimulação;

(iii) os negócios jurídicos ilícitos, realizados por “*Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral*” (art. 186 do CC/02) ou “*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*” (art. 187 do CC/02), por se tratar de conduta contrária ao ordenamento jurídico desprovida de sanção, conforme previsto no art. 166, inciso VII, do CC/02.

Além disso, nos termos do art. 171 do CC/02, seriam anuláveis os negócios jurídicos realizados (i) agente com incapacidade relativa e (ii) mediante erro, dolo, coação, estado de perigo, lesão ou fraude contra credores.

Para estudo dos limites da estruturação abusiva de atos e negócios jurídicos elusivos, além das figuras do abuso do direito, simulação e dissimulação, previstas no CC/02, faz-se pertinente também examinar os institutos abuso de formas, fraude à lei e negócio

⁶⁵⁸ DERZI, Mizabel de Abreu Machado. *Direito Tributário Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Editora RT, 1988, p. 96.

jurídico indireto, dada a recorrência do seu estudo na doutrina brasileira⁶⁵⁹, com o objetivo de apreciar a sua eventual compatibilidade com a ordem tributária brasileiro.

Para tanto, destaca-se, desde já, que o ponto central, para algumas dessas figuras, é a admissão da ideia de que não apenas a violação de regras, mas também a contrariedade a princípios resultam na ineficácia de atos e negócios jurídicos. Como visto no item 1.4.1 acima, há normatividade nos princípios. Em razão disso, algumas ações, apesar de aparentemente válidas e eficazes (na medida em que estão em conformidade com as regras de permissão aplicáveis, ou porque foram praticadas no exercício aparentemente regular de uma faculdade), podem ser consideradas inválidas, pois seus efeitos são incompatíveis com os princípios aplicáveis ao caso⁶⁶⁰.

Para aceitação dessas concepções, faz-se necessária a superação do formalismo legalista, muitas vezes utilizado em matéria tributária, a fim de valorizar uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico que reconheça a normatividade dos princípios aplicáveis.

Os atos e negócios jurídicos não devem ser interpretados apenas com base no texto de suas cláusulas, mas também considerando-se (i) a validade ou admissibilidade de acordos, (ii) a formação de negócios, (iii) a estrutura negocial, (iv) a composição do texto, (iv) a definição do conteúdo dos atos e negócios jurídicos, (iv) os princípios que orientam a elaboração do acordos de vontade, tais como *pacta sunt servanda*, *rebus sic stantibus* etc., (v) o contexto econômico no qual é inserido, (vi) a existência de instrumentos típicos de formação do contrato, tais como compromissos preparatórios, e (vii) os motivos determinantes para as partes. Esses elementos devem ser considerados com o objetivo de identificar a *causa* dos atos e negócios jurídicos, a sua finalidade e funcionalidade⁶⁶¹.

Para o exame de fatos geradores vinculados a “situações de fato” seria possível uma análise mais aprofundada da materialidade concreta que é revestida pelas formas jurídicas utilizadas pelos contribuintes. Por força do princípio da autonomia privada, atos e negócios

⁶⁵⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 239; GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p.108.

⁶⁶⁰ GERMANO, Livia de Carli. Op. cit., p.87.

⁶⁶¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 140-141.

jurídicos, formal e materialmente, em conformidade com o Direito, devem ser respeitados, afastando-se a possibilidade de autoridades fiscais qualificarem as situações concretas examinadas de maneira desvincula dos atos e negócios jurídicos realizados.

Equalizando os princípios e regras estudados no capítulo I, pode-se afirmar que, apenas quando forem identificados e, efetivamente, comprovados os vícios ou os defeitos nos negócios jurídicos determinantes para a caracterização da situação de fato que tida como fato gerador do tributo, restará autorizada a investigação da materialidade a ela subjacente com vistas a tributá-la independentemente das formas jurídicas empregadas.

Para Livia de Carli Germano, a análise da causa dos negócios jurídicos, de uma perspectiva que vai além das formalidades empregadas, retira a eficácia de negócios jurídicos que, apesar de sua perfeição externa, não tenha resultados compatíveis com os princípios aplicáveis ao caso concreto⁶⁶².

Para Heleno Tôrres, o princípio da autonomia privada deveria ser relativizado nos casos em que os contribuintes, ao buscarem economia fiscal, realizam atos desprovidos de causa, simulados ou realizados com fraude, os quais, em sua visão, teria natureza de ilícitos atípicos e, assim, seriam ineficazes perante o Fisco. Seria necessário examinar a idoneidade do negócio jurídico concretizado pelo contribuinte, “sua adequação e licitude e se ele é instrumento hábil para alcançar o objetivo pretendido”; em outras palavras, caberia “confirmar a funcionalidade da forma em relação à ‘causa’ do negócio jurídico visado pelas partes, em relação ao qual o resultado auferido estaria sujeito à tributação”⁶⁶³.

Considera-se que a ineficácia (por decorrência de ilicitude ou invalidade) dos atos e negócios jurídicos, nos termos acima examinados, “contamina” a conduta do contribuinte e retira a proteção jurídica do que foi por ele realizado⁶⁶⁴. Nesse sentido, a regularidade formal das condutas realizadas pelos contribuintes é insuficiente para garantir a impossibilidade de o Fisco investigar, de maneira desvinculada das formas jurídicas empregadas, eventuais

⁶⁶² GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p.87.

⁶⁶³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 198.

⁶⁶⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 114.

manifestações de capacidade contributiva em situações fáticas apreendidas pela lei tributária como fato gerador de tributo.

Com base nessas premissas, as figuras pertinentes à elusão tributária passam a ser estudadas, com objetivo de se identificar critérios para delimitação da estruturação elusiva tributária de atos e negócios jurídicos no Direito Tributário brasileiro. Desde já, cabe a ressalva de que, em determinados momentos, será possível observar que as figuras abaixo examinadas têm limites que parecem se entrelaçar, torna difícil a sua individualização clara. Nessa hipótese, a divisão abaixo proposta terá objetivo meramente didático, não significando um corte científico estanque e inexorável.

Ressalta-se também que o exame das figuras do abuso do direito, fraude à lei e abuso de formas à luz da doutrina nacional, antes do seu estudo a partir dos ordenamentos jurídicos estrangeiros, tem como objetivo a verificação das eventuais construções nacionais de conceitos compatíveis com o Direito Civil brasileiro. Essa segregação, todavia, deve ser vista com ressalvas, pois é inafastável o risco de a doutrina brasileira examinada estar viciada pela importação acrítica de conceitos estrangeiros.

3.1.1. Simulação e dissimulação

O estudo do instituto da simulação se faz necessário, no presente trabalho, pois:

- (i) a maioria das estruturações de atos e negócios jurídicos com vistas à economia fiscal está viciada pela simulação;
- (ii) o parágrafo único do art. 116 do CTN faz referência à dissimulação;
- (iii) é controversa a sua classificação como evasão fiscal ou elusão fiscal⁶⁶⁵. Como visto no item 1.2. acima, adota-se neste trabalho a categorização da simulação

⁶⁶⁵ Heleno Taveira Tôres sustenta que a simulação deve ser incluída no conceito de ato elusivo, com base no entendimento de que “tanto a *simulação absoluta* quanto a *simulação relativa* apresentam-se sob as vestes de um negócio lícito (ficto naquele e dissimulado neste, para encobrir a ocorrência de um outro) e somente com a respectiva desconsideração de tal ato aparente (lícito) é que se poderá identificar ao ato simulado (também lícito),

como elusão tributária, na medida em que se trata da violação de norma desprovida de uma comando normativo específico de natureza fiscal, porém com repercussão em matéria tributária, pois a sua prática pode resultar na ausência de pagamento do tributo;

(iv) o exame da simulação se faz importante para a identificação dos limites negativos à conduta lícita e eficaz.

Considerando que (i) o próprio CTN elegeu, em seu artigo 149, inciso VII, a simulação como um vício que possibilita a autoridade fiscal questionar os efeitos fiscais decorrentes dos atos e negócios jurídicos por ele contaminados, (ii) o conceito de simulação passível utilização em matéria tributária está, relativamente, consolidado na doutrina, cabendo apenas uma variação quanto à dependência, ou não, do disposto no art. 167 do CC/02⁶⁶⁶, o seu exame, em tese, não demandaria um grande aprofundamento teórico. Essa expectativa, todavia, está frustrada. Antes de demonstrar o porquê disso, é necessário realizar uma reflexão aprofundada sobre a simulação.

De acordo com a doutrina civilista, a simulação poderia ser absoluta ou relativa. Para Caio Mário da Silva Pereira⁶⁶⁷, a questão principal na simulação é o conteúdo da manifestação de vontade.

Para esse autor, haveria simulação absoluta quando a declaração de vontade não tem eficácia alguma: o agente *aparentemente* quer, mas, na realidade, não quer; o agente *aparentemente* fez algo, todavia, na realidade, nada fez.

Para o mesmo autor, a simulação relativa, também chamada de dissimulação, contempla tanto a situação em que o negócio tem por objeto encobrir outro de natureza diversa

cuja ilicitude exsurge do *pactum simulationes* firmado entre as partes”. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 180.

⁶⁶⁶ Confira-se, entre muitos outros, TÔRRES, Heleno Taveira. Op. cit., pp. 363-364; GERMANO, Livia De Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 105; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 168; TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 125.

⁶⁶⁷ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil. Volume I*. Rio de Janeiro: Forense: 2005, p. 637.

(por exemplo, uma compra e venda realizada para dissimular uma doação), como a situação de conferimento ou transmissão de direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou se transmitem (por exemplo, uma venda realizada a um terceiro para que transmita a coisa a um descendente do vendedor, a quem este, na verdade, buscava transferir). A atribuição do adjetivo “relativa” a essa espécie de simulação se justificaria na medida em que a manifestação de vontade deve seguir um resultado, efetivamente almejado pelo agente, que, no entanto, não é o resultado do negócio jurídico realizado. Ou seja, tratar-se-ia de um ato relativamente inexistente, pois inexistente como se expressa, porém existe de outra maneira.

Caio Mário afirma que, na simulação relativa, a agente efetivamente faz a emissão de vontade, ela existe e produz efeitos jurídicos, todavia, trata-se de uma declaração enganosa, pois a consequência jurídica sabida e almejada é diversa daquela que decorre do ato ou negócio realizado. É nessa seara que se faz pertinente à interpretação conjunto dos artigos 167 e 170 do CC/02⁶⁶⁸, para se considerar que a razão determinante da subsistência do outro negócio não é a vontade das partes, e sim o fim a que visaram. Assim, para o exame dessa figura, deve se dar prioridade aos elementos que indicam o que realmente foi realizado pelas partes, e não o que eles quiseram realizar⁶⁶⁹.

Por fim, Caio Mário acrescenta à questão do conteúdo da declaração de vontade, para definição da simulação absoluta ou relativa, as hipóteses de instrumento antedatado e pós-datado, e de ato ou negócio em que figure pessoa inexistente, fazendo referência à hipótese mais objetiva dentre aquelas contempladas pelo conceito de simulação.

Exponente da corrente voluntarista, Francesco Ferrara sustenta que nos atos e negócios jurídicos deveriam concorrer vontade e declaração, razão pela qual a simulação seria marcada por três requisitos: (i) declaração que não reflete a vontade; (ii) o descompasso entre declaração e vontade seria conhecido e acordado entre as partes que participaram da edição do ato ou negócio simulação; e (iii) os atos e negócios simulados seriam realizados com o

⁶⁶⁸ Código Civil

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

“Art. 170. Se, porém, o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade”.

⁶⁶⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 523.

objetivo de prejudicar terceiros⁶⁷⁰. Esses mesmos critérios também são defendidos por Moreira Alves para categorização jurídica da simulação⁶⁷¹.

Interessante notar que, para Francesco Ferrara, “*a simulação nunca é um meio para iludir a lei, mas sim para ocultar sua violação*”⁶⁷², consideração essa que é importante para de adentrar a discussão do que se entende por “ocultar” uma violação.

Examinando as lições da doutrina civilista e o disposto no art. 167 do CC/02, pode-se afirmar que, em linhas gerais, é simulado o ato realizado com falsidade ou aparência não verdadeira, conceituação essa que, por sua amplitude, permite uma relativização. Diante disso, existem duas visões distintas para a conceituação da simulação⁶⁷³:

(i) visão restrita: a simulação contemplaria os atos e negócios jurídicos simulados realizados para fingir ou manipular os fatos concretos, ou seja, a simulação seria uma *mentira* sobre fatos concretos. Desse modo, inexistindo mentiras ou falsidades, não haveria simulação. Ou seja, com base nessa visão restrita da simulação, não importaria a finalidade pretendida pelas partes, nem a função econômico-social que a ordem jurídica atribui ao negócio jurídico, e sim a caracterização de uma falsidade;

(ii) visão ampla: a simulação contemplaria tanto os atos e negócios jurídicos viciados por falsidades (na esteira da visão restrita), como aqueles realizados conhecendo-se o seu real fim prático econômico-social (aqui é entendido como causa) e seus elementos essenciais, porém desrespeitando-os, na medida em que o seu conjunto evidencia a busca por objetivos em descompasso com esse fim ou com essa estrutura essencial. Nessa última hipótese, caberia verificar as circunstâncias concretas, os objetivos das partes e as causas dos atos e negócios jurídicos realizados, o que também seria examinado à luz do conceito de

⁶⁷⁰ FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939, pp. 30-31.

⁶⁷¹ ALVES, José Carlos Moreira. “Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação”. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002, p.64.

⁶⁷² FERRARA, Francesco. Op. cit., p. 103.

“declaração enganosa”⁶⁷⁴. Nesse caso, caso as partes realizem uma declaração que não reflita a sua real vontade, conforme visto acima na definição de Ferrara, haveria simulação.

Nesse particular, Orlando Gomes sustenta que a noção civilista de “causa” dos negócios jurídicos teria passado por um processo de alteração. Uma vez superada a concepção individualista do Direito, recrudescer a necessidade de controle da autonomia privada de acordo com as exigências sociais. Assim, passou a haver tendência de se dar relevância à noção de “*relevância social de interesse*” tutelado pela ordem jurídica e de “*fim*” que se pretende atingir⁶⁷⁵.

Nota-se que tanto na manipulação dos fatos concretos, como na utilização dos negócios jurídicos com “causa” incompatível com os reais objetivos das partes, há inverdades: no primeiro caso, uma falsidade clara, e, no segundo caso, um falseamento dos fins dos atos e negócios realizados⁶⁷⁶. Como se verá abaixo, esse aspecto é de extrema relevância, pois aproxima a simulação do abuso do direito, da fraude à lei e do abuso de formas.

No Brasil, a doutrina tributária majoritária não acolheu a aludida *visão ampla*⁶⁷⁷, o que se evidencia pelo fato de que, majoritariamente, a simulação tem sido qualificada como evasão fiscal.

Sobre o assunto, Luís Eduardo Schoueri afirma que:

“(...) não há de se confundir o abuso de formas jurídicas, prevista na legislação alemã, com os negócios simulados, já que nestes as declarações de vontade são simuladas, enquanto no primeiro, as partes,

⁶⁷³ GODOI, Marciano de Seabra de. “Dois conceitos de simulação e suas consequências para os limites da elisão fiscal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, Volume 11. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 275-277.

⁶⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 141.

⁶⁷⁵ GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 424.

⁶⁷⁶ Apesar de terem pontos em comum, simulação e falsidade não se confundem. A simulação pode ser considerada como um ato adjetivado pela falsidade. Isso porque a simulação consiste em declaração enganosa da vontade, visando produzir consequência diversa daquela ostensivamente expressada. Já a falsidade consiste na alteração da verdade na realização do instrumento do ato ou negócio jurídico formalizado. Trata-se de vício documental, e não declaracional. Sobre o assunto, confira-se: GAINO, Itamar. *A simulação nos negócios jurídicos*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 73.

⁶⁷⁷ GODOI, Marciano de Seabra de. *Op cit.*, pp. 275-277.

por pressuposto, querem e realizam a estruturação jurídica inadequada⁶⁷⁸.

Essa visão restrita do conceito de simulação, fundado exclusivamente na noção de falsidade, obsta a identificação de pontos comuns entre simulação e as demais figuras comumente estudadas no âmbito da elusão fiscal, tais como abuso de formas, abuso do direito, fraude à lei e ausência de propósito negocial.

Sustentando a referida visão ampla, Marciano Seabra de Godoi⁶⁷⁹ apresenta um exemplo para ilustrar a essa conceituação. Trata-se de duas hipóteses envolvendo o ITBI. Na primeira os contribuintes – vendedor e comprador – registram a escritura de compra e venda fazendo dela constar um preço inferior ao que o comprador realmente pagou pelo imóvel. Na segunda, comprador e vendedor constituem uma sociedade, aparentemente, válida, cujo capital social é composto (i) pelo dinheiro que utilizado para comprar o imóvel e (ii) pelo imóvel que seria vendido. Dias depois essa sociedade é dissolvida, dispondo no distrato que o imóvel será devolvido ao sócio que havia contribuído com o dinheiro. Na primeira hipótese, haveria simulação absoluta, por se tratar de *“falsa declaração com o intuito de furtar-se à incidência da norma tributária”*. Na segunda hipótese, existiria fraude à lei por meio de negócio jurídico indireto, na qual seria configurada uma espécie de ocultação da verdade. Em ambos os casos, há declaração de vontade que não reflete a realidade concreta⁶⁸⁰.

Para manter coerência conceitual com as premissas que foram fixadas no início do trabalho, refuta-se aqui um tratamento diferenciado para simulação em relação às demais figuras de Direito Privado que ensejam a elusão, porque o ato simulado não contraria um comando normativo de natureza fiscal (consequente da norma tributária), servindo, portanto, apenas para qualificação da materialidade concreta à luz da hipótese de incidência tributária.

⁶⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995, p. 79.

⁶⁷⁹ GODOI, Marciano Seabra de. “Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elusão fiscal no direito brasileiro - estudo de casos”. In: YAMASHITA, Douglas. (Org.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: LEX, 2007, v., p. 237-288. *“negócio distinto (e manifestamente artificioso) ou uma combinação inusual de negócios jurídicos para obter o mesmo resultado prático sem incidir em normas “incômodas”. A violação, no segundo caso, foi indireta, e não se fez recorrendo-se a qualquer ato fictício ou procedendo-se a qualquer ocultação”* (g.n.)

⁶⁸⁰ Sobre o assunto, confira-se: PRATES, Homero. *Atos simulados e atos em fraude à lei*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958, p. 312.

Entretanto, independentemente do nome que se dê para se classificar essas condutas, nota-se que, nas duas hipóteses, há uma declaração em descompasso com a realidade. A constituição de uma sociedade inútil ou desprovida de objeto social também deve ser considerada uma conduta reprovada pelo ordenamento jurídico.

Como se vê, o exame da simulação ganha maior relevo, para o presente trabalho (no sentido de esclarecer os critérios de delimitação da estruturação elusivas), ao se perpassar pelas concepções segundo as quais a simulação teria um vício de causa.

Em estudo específico sobre a simulação à luz do Direito Privado, Itamar Gaino defende que seria equivocado entender a simulação como “declaração não correspondente à vontade real dos contratantes”, por confundir os conceitos de simulação e falsidade, de modo que o melhor seria considerar a simulação como vício na formação do negócio jurídico⁶⁸¹.

Marco Aurélio Greco argumenta que o conceito de simulação deveria ser “revisitado”, na medida em que não deveria ser mais compreendido como vício de vontade, mas como vício na “causa” do negócio jurídico.

Em igual sentido, Livia de Carli Germano afirma que a simulação absoluta seria identificada pela ausência de causa na realização de um negócio jurídico, já a simulação relativa, pela “*presença de normas jurídicas postas pelas partes com causas que se anulam no seu propósito negocial (simulação relativa)*”. Essa autora afirma, nesse sentido, que a simulação relativa se aproximaria de algumas figuras anômalas do Direito Privado (tais como fraude à lei, negócios fiduciários e negócios jurídicos indiretos)⁶⁸².

Para Emílio Betti, o aspecto psíquico, interno ou psicológico, do “querer” não seria determinante para o negócio jurídico, e sim a sua causa (fim prático). Se a causa fosse simulada, o respectivo negócio não poderia produzir efeitos em relação a terceiros⁶⁸³. Em razão disso, a incompatibilidade entre causa e tipo permitiria ao intérprete identificar um negócio que não foi almejado pelas partes. Desse modo, a simulação se caracterizaria quando

⁶⁸¹ GAINO, Itamar. *A simulação nos negócios jurídicos*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 73.

⁶⁸² GERMANO, Livia De Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 105.

⁶⁸³ BETTI, Emílio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1969, p. 374.

as partes de um negócio bilateral “*estabelecem um regulamento de interesses diverso daquele que pretendem observar nas suas relações, procurando atingir, através do negócio, um escopo (dissimulado) divergente de sua causa típica*”⁶⁸⁴.

Essa concepção é fundamental para o que Heleno Tôrres chamou de “*construção de uma análise normativa, centrada nos paradigmas da teoria comunicacional do direito*”. Com base nas lições de Luigi Ferri, Heleno Tôrres defende o exame dos atos e negócios jurídicos à luz das relações entre (i) vontade e finalidade, e (ii) vontade do negócio e finalidade da norma, que será importante para compreender a importância da causa como critério de exame da elusão tributária.

3.1.2. Abuso do direito

Antes de iniciar o exame do instituto do abuso do direito, faz-se pertinente um esclarecimento de natureza terminológica. Em observância às lições de Pontes de Miranda, evita-se, neste trabalho, o emprego da expressão “abuso de direito”, pois “*abusa-se de algum direito, do direito que se tem*”⁶⁸⁵. Ou seja, a utilização da preposição “de” em conjunto com o artigo definido “o” faz referência à existência de um direito específico que é passível de ser abusado, não se tratando de um direito qualquer, que seria referenciado apenas pela preposição “de”.

Dito isso, inicia-se a análise desse instituto pelas teorias que buscaram conceituá-lo.

⁶⁸⁴ BETTI, Emílio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1969, p. 379.

⁶⁸⁵ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. Tomo III, Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p 71.

3.1.2.1. Teorias do abuso do direito

Diversas são as teorias acerca do abuso do direito. Para melhor compreensão do tema, serão analisadas, a seguir, as principais teorias, agrupadas de acordo com a classificação formulada por Inácio de Carvalho Neto⁶⁸⁶.

Primeiramente, de acordo com as teorias subjetivistas, haveria abuso do direito, quando o seu titular o exerce sem necessidade e com a intenção de prejudicar outrem. Fundadas na doutrina da *aemulatio*, as teorias subjetivistas sustentam que seriam três os elementos para caracterização do abuso do direito: exercício de um direito, intenção de causar dano e inexistência de interesse econômico⁶⁸⁷.

No direito romano, os atos emulativos eram analisados, sobretudo, nas questões relativas ao direito de vizinhança. Por exemplo, condenava-se a possibilidade de um indivíduo desviar, a partir de modificações em seu terreno, o curso de um rio ou canal, para que a vazão da água não atingisse o terreno vizinho, com a intenção de causar dano ao proprietário do terreno alheio, desprovido-o do abastecimento de água⁶⁸⁸. Note-se, assim, que o núcleo da concepção de ato emulativo não era atrelado ao dano causado pelo agente, e sim à intenção exclusiva do agente de causar prejuízo (*animus nocendi*)⁶⁸⁹.

Após longo período sem inovações doutrinárias sobre o assunto, ressurgiu na Idade Medieval a ideia de ato emulativo, acrescida, com alguma precariedade conceitual, da noção de finalidade, aplicável quando, embora não houvesse desvio em relação ao preceito normativo, o titular de um direito lhe fraudasse a finalidade⁶⁹⁰.

A noção de finalidade, nesse particular, deve ser avaliada no contexto de fortalecimento da Igreja Católica, a partir do reinado de Constantino, no qual, por influência do direito canônico e do próprio cristianismo no direito medieval, verificou-se a revitalização

⁶⁸⁶ NETO, Inácio de Carvalho. *Abuso de Direito*. 5ª Edição. Curitiba: Juruá, 2009, pp. 69-86.

⁶⁸⁷ *Ibidem*, p. 71.

⁶⁸⁸ MARTINS, Pedro Baptista. *O abuso do direito e o ato ilícito*. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 17.

⁶⁸⁹ *Ibidem*, p. 18.

⁶⁹⁰ MIRAGEM, Bruno. *Abuso de Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 69.

do princípio da equidade (*aequitas*), tomada como sinônimo de justiça cristã, chegando a ser concebido como senso de justiça difuso na consciência social⁶⁹¹.

A valorização da intenção individual (*animus*), delimitada de acordo com critérios da ética cristã, é estruturada, em grande parte, a partir da crescente relevância dada aos princípios da caridade, moderação, clemência, piedade, humanidade, misericórdia e do perdão no direito consuetudinário do medievo e na interpretação dos textos romanos antigos⁶⁹².

Os princípios originários ou revitalizados pela doutrina canônica impediam que, do ponto de vista moral e religioso, o indivíduo exercesse seu direito além dos limites impostos pelos princípios cristãos, ainda que este exercício estivesse formalmente reconhecido e protegido pela lei.

Assim, comumente, a caracterização do abuso se verificaria na hipótese em que o indivíduo, pautando-se pela aplicação literal de uma norma, desconsiderava a *ratio* do sistema de valores da moral cristã, os quais acabam por condensar-se no conteúdo do princípio da equidade, (fundamento, nessa medida, para o exercício de qualquer direito)⁶⁹³.

Esse é o cenário da construção da *teoria dos atos emulativos*, segundo a qual deve ser rejeitado o ato realizado com a finalidade exclusiva de causar dano a outrem (em contrariedade aos valores da ética cristã), sem apreender da respectiva atividade resultado que seja útil ao seu autor. Prevaleciam, portanto, no exame de tais atos, os elementos subjetivos da consciência do indivíduo⁶⁹⁴.

Por outro lado, para as teorias objetivistas, o abuso do direito decorreria do exercício anormal do direito, extraindo do dano concreto os elementos da intenção passíveis de comprovação, conforme lição de Pedro Baptista Martins⁶⁹⁵.

⁶⁹¹ MIRAGEM, Bruno. *Abuso de Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 69.

⁶⁹² *Ibidem*, p. 69

⁶⁹³ *Ibidem*, p. 70.

⁶⁹⁴ NETO, Inácio de Carvalho. *Abuso de Direito*. 5ª Edição. Curitiba: Juruá, 2009, pp. 44 e 71.

⁶⁹⁵ MARTINS, Pedro Baptista. *O abuso do direito e o ato ilícito*. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997, pp. 123-124: “A teoria inverte os princípios em que se funda o método científico de interpretação: ao invés de partir do ato exterior para qualificar a intenção e a vontade do agente, parte da intenção e da vontade para a qualificação do ato exterior. O ato, ordinariamente, é a extrinsecação da vontade. Ato e vontade constituem, por conseguinte, um só e mesmo fato suscetível de duas interpretações diversas. O método subjetivo, partindo da investigação da vontade para qualificar o exterior, impossibilita a prova do abuso, transformando-o num conceito puramente

Tomando de empréstimo elementos do Direito Administrativo, François Géný defendeu a caracterização do abuso do direito, a partir da ideia de abuso de poder, indicando que o seu ponto principal seria o desvio da função prevista a este poder, sem questionar, portanto, a intenção do seu autor e, sim, o seu resultado⁶⁹⁶.

Já, de acordo com as teorias mistas, a análise do abuso do direito deveria partir de uma conjugação de elementos objetivos e subjetivos, permitindo uma análise objetiva das peculiaridades da intenção do autor, afastando tanto o subjetivismo quanto o objetivismo radical⁶⁹⁷.

Nesse sentido, Jorge Americano⁶⁹⁸ apontou os seguintes critérios para caracterização do abuso do direito: (i) o exercício de um direito que sofra algum tipo de limitação; (ii) inexistência de utilidade ao titular do direito, ao exercê-lo, evidenciando-se a intenção de prejudicar outrem; e (iii) dano a terceiro.

A partir de estudo sobre a jurisprudência dos interesses, Müller-Erzbach sustenta que a aplicação do princípio da causalidade seria um importante vetor na avaliação dos interesses conflitantes em determinada situação concreta. Para o pensamento causal, o abuso do direito decorreria do exercício de atos que contrariasse os interesses determinantes para a proteção legal desse direito⁶⁹⁹.

Já para Savatier, a concepção do abuso do direito estaria ligada à anormalidade do dano. Limitando a aplicação da ideia de anormalidade aos direitos legalmente codificados, cujo exercício, por sua natureza, seria suscetível de causar prejuízo a terceiros, o autor é expoente dos teóricos que admitem a existência de incômodos e inconvenientes *normais* decorrentes do convívio em sociedade, sendo excepcional o exercício não moderado de

psicológico. O método objetivo, ao contrário, faz decorrer a intenção do próprio ato danoso, das próprias circunstâncias em que foi praticada, isto é, de elementos materiais, de dados concretos, suscetíveis de uma demonstração imediata”.

⁶⁹⁶ MIRAGEM, Bruno. *Abuso de Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 73.

⁶⁹⁷ NETO, Inácio de Carvalho. *Abuso de Direito*. 5ª Edição. Curitiba: Juruá, 2009, p. 73.

⁶⁹⁸ AMERICANO, Jorge. *Do Abuso do direito no exercício da demanda*. 2ª Edição. São Paulo, 1932, p. 35.

⁶⁹⁹ NETO, Inácio de Carvalho. Op. cit. p. 79.

direitos. O abuso do direito seria um campo que se adentra pelo exercício *anormal* ou *excessivo* de direitos⁷⁰⁰.

Outra vertente da doutrina considera que a utilidade econômica do exercício de direito seria um critério relevante para determinação do abuso do direito. Assad Amadeo Yassin entende que se o direito é exercido de maneira inútil, tal exercício seria abusivo na medida em que desviou o respectivo direito de sua destinação econômica e social. Ainda nessa linha de pensamento, Pardessus afirma que existem dois critérios para caracterização do abuso do direito: ausência de utilidade para o autor e presença de prejuízo para a vítima⁷⁰¹.

Dentre os diversos autores que se debruçaram sobre o assunto sob essa perspectiva, cabe destaque a Louis Josserand, que sustentou o entendimento de que o abuso do direito nasceria a partir do desvio da *finalidade ou função* do direito, ou seja, que o exercício do direito apontaria numa *direção diferente* daquele lhe seria assinada pelo *espírito* próprio da instituição⁷⁰².

O abuso, na perspectiva de Josserand, nasceria a partir da contrariedade em relação ao elemento axiológico-normativo dos direitos subjetivos (*exercício contrário ao fim socialmente relevante*⁷⁰³), analisado com base na ideia de que o Direito é um *instrumento* posto a serviço das finalidades que a comunidade reconhece e pretende atingir.

Poder-se-ia, assim, classificar o pensamento de Josserand como expoente da teoria finalista, ou seja, segundo a qual haveria abuso do direito quando o seu exercício contraria regras sociais, enxergando nos direitos subjetivos funções sociais a eles inerentes, as quais devem ser necessariamente cumpridas⁷⁰⁴.

Mário Rotondi, jurista italiano que também pode ser visto como defensor da teoria finalista, compreendia o abuso do direito como *fenômeno social*⁷⁰⁵. Nessa concepção, parte-se

⁷⁰⁰ SAVATIER, René. *Traité de la Responsabilité Civile en Droit Français*. 2ª Edição. Paris: Générale de Droit et de Jurisprudence, 1951, t.I, pp. 49-50.

⁷⁰¹ SÁ, Fernando Augusto Cunha. *Abuso do Direito*. Coimbra: Almedina, 1997. p. 428.

⁷⁰² JOSSERAND, Louis. *De l'Esprit des Droits et de leur Relativité – Théorie de l'Abus des Droits*. Paris: Daloz, 1927, p. 341. *apud* SÁ, Fernando Augusto Cunha. *Abuso do Direito*. Coimbra: Almedina, 1997. p. 419.

⁷⁰³ MIRAGEM, Bruno. *Abuso de Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 75.

⁷⁰⁴ LUNA, Everardo da Cunha. *Abuso de direito*, 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 104

⁷⁰⁵ NETO, Inácio de Carvalho. *Abuso de Direito*. 5ª Edição. Curitiba: Juruá, 2009, p. 84.

da ideia de que a sociedade é regulada por um *direito estático*, representado pelas normas jurídicas positivadas, e por um *direito dinâmico*, emanado do complexo social. Portanto, haveria abuso do direito nas situações em que o ato é conforme o direito estático e contrário ao direito dinâmico⁷⁰⁶.

A teoria da finalidade tem como ponto central a defesa do conteúdo ético e moral do direito, combatendo-se o que Silvio Trentin chamou de doutrinas que defendem as bases do egoísmo, o que afasta o dano como requisito para caracterização do abuso. O abuso do direito seria:

“a relação de contrariedade entre a conduta do homem e o fim pretendido pela ordem jurídica. É a condenação do que contraria os fins sociais da lei e as exigências do bem comum, ainda que sob o manto da legalidade estrita, em combate à amoralidade e ao positivismo que a justifique em nome de um suposto império da lei”⁷⁰⁷.

Assim, não haveria violação de um direito subjetivo de um terceiro específico, e sim a violação dos interesses da sociedade (no âmbito do *direito dinâmico*), em decorrência da contrariedade aos fins sociais pretendidos pela ordem jurídica.

O exame dessas teorias de abuso do direito é importante para a compreensão de suas delimitações conceituais, todavia, foi a teoria finalista que prevaleceu no art. 187 do atual Código Civil de 2002, que deixou de lado o dano como elemento integrante da caracterização do abuso do direito⁷⁰⁸.

O art. 187 do CC/02 foi inspirado no art. 334 do Código Civil português⁷⁰⁹, que, por sua vez, consagra a concepção francesa de Louis Josserand, segundo o ponto central do abuso do direito seria existência, ou não, de um *motivo legítimo*, independentemente de dano a terceiros⁷¹⁰. Com isso foi afastada a concepção abuso do direito contemplada pelo art. 160, I,

⁷⁰⁶ LUNA, Everardo da Cunha, *Abuso de direito*, 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 104.

⁷⁰⁷ NETO, Inácio de Carvalho. *Abuso de Direito*. 5ª Edição. Curitiba: Juruá, 2009, p. 85.

⁷⁰⁸ MIRAGEM, Bruno. *Abuso de Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 51; 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. 40.

⁷⁰⁹ Código Civil português (Decreto-Lei n.º 47.344, de 25 de Novembro de 1966)

“Art. 34. É ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito”.

⁷¹⁰ MIRAGEM, Bruno. *Abuso de Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 73.

do Código Civil de 1916, que, por sua vez, havia sido influenciada pelo Direito Alemão (BGB⁷¹¹, §226 e §826), no qual se pressupõe que o abuso do direito se caracterizaria quando “o exercício do direito não tenha outro fim que o de buscar dano”⁷¹².

Portanto, atualmente, é inaplicável ao ordenamento jurídico brasileiro a *teoria dos atos emulativos* para fins de caracterização do dano.

Igualmente superada está a ideia de que a concretização do abuso do direito dependeria da verificação da utilidade, para o agente, da prática por ele realizada⁷¹³, tendo em vista que, atualmente, esse critério não foi eleito pelo legislador como determinante para configuração dessa figura de Direito Privado. Como se verá abaixo, utilidade, ou não, de um ato, ao se confundir com motivo, será irrelevante para fins de delimitação do planejamento tributário.

Com base nessas concepções de abuso do direito, passa-se a analisar sua aplicação em matéria tributária.

3.1.2.2. Abuso do direito em matéria tributária

Alfredo Augusto Becker, refletindo sobre os ensinamentos de Marcel Planiol, sustenta a impropriedade do termo *abuso do direito*, pois, uma vez verificado o uso abusivo de um direito, estaria caracterizada a sua ilegalidade ou ilicitude, devendo tal conduta ser retirada

⁷¹¹ BGB (Bürgerliches Gesetzbuch), de 18.08.1886

§226: “O exercício de um direito é inadmissível, se ele tiver por fim, somente, causar um dano a outro”

§ 826: “Quem, de modo atentatório aos bons costumes, causar, dolosamente, um dano a um outro está obrigado, para com o outro, à indenização do dano”. (Tradução de: MIRAGEM, Bruno. *Abuso de Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 78-79).

⁷¹² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. *Fontes e evolução do direito civil brasileiro*. Rio de Janeiro, 1981, p. 162

⁷¹³ Nota-se que esse aspecto foi considerado, para fins de caracterização do abuso do direito, por alguns autores da doutrina brasileira, tais como: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 150-151: “(...) não se pode falar em uso abusivo de direito, quando o sujeito pratica o ato com o objetivo de seu interesse (utilidade do ato): nas hipóteses de distribuição disfarçada de lucros, mas há intenção do contribuinte de lesar o erário mas de auferir o maior lucro possível”. No mesmo sentido: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p.160.

do plano dos atos conforme o Direito. Ou seja, não haveria abuso do direito onde não existisse direito⁷¹⁴.

Com base nesse raciocínio, se a conduta estivesse de acordo com o direito, ela seria lícita; se extrapolasse os limites do direito, ela seria ilícita. Se o ato fosse ilícito, então, não decorreria do exercício de um direito, não sendo possível admitir a sua classificação como categoria distinta do ato ilícito típico⁷¹⁵.

Tal concepção de abuso do direito tem fundamento na ideia de direito subjetivo em termos absolutos⁷¹⁶, típica do pensamento liberal: a lei em sentido estrito seria o único limite para o exercício de direitos; no campo em que a lei fosse omissa, seria aceitável o exercício ilimitado de direitos, sendo impertinente a análise de eventual contrariedade aos princípios constitucionais.

Não há consenso na doutrina brasileira de Direito Tributário acerca da possibilidade de se utilizar da teoria do abuso do direito em matéria tributária.

Com intuito classificatório, pode-se afirmar que Alfredo Becker⁷¹⁷, Alberto Xavier⁷¹⁸, Heleno Taveira Tôrres⁷¹⁹, Sacha Calmon⁷²⁰, Luís Eduardo Schoueri⁷²¹, Luciano

⁷¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teria geral do direito tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998, p.143. “(...) o direito cessa onde o abuso começa, e não pode haver uso abusivo de um direito qualquer, pela irrefutável razão de que um só e mesmo ato não pode ser, simultaneamente, conforme o direito e contrário ao direito”.

⁷¹⁵ BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: licitude e abuso do direito*. Curitiba, Juruá, 2009. p. 260. YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário à luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*, São Paulo, Lex, 2005, pp. 33-66. Douglas Yamashita refuta a ideia de identidade entre o que é lícito e o que é jurídico, com base na premissa que não haveria uma diferença ontológica entre o ato lícito e o ato ilícito, e sim uma diferença axiológica na apreciação, pelo legislador, de determinado suporte fático.

⁷¹⁶ CARPENA, Heloísa. *Abuso de direitos nos contratos de consumo*. Rio de Janeiro: Revovar, 2001, p. 44.

⁷¹⁷ BEKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998, p. 143.

⁷¹⁸ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma elisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 106-109.

⁷¹⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 337. “Em matéria tributária, contudo, sua aplicação é desprovida de qualquer justificativa constitucional. Primeiro, porque o direito subjetivo contido em qualquer relação jurídica é sempre do Fisco, como sujeito ativo da relação jurídica tributária, e qualquer abuso se há de reverter sob a forma de ilegalidade ou abuso de poder, ao que a Constituição Federal veda expressamente, atribuindo, inclusive, garantia expressa, o direito de ação por meio de mandado de segurança, para proteger eventual direito líquido e certo violado por ato de autoridade administrativa (art. 5º, LXIX). Segundo, mesmo que o direito subjetivo seja do contribuinte, seu excesso nada poder afetar o Fisco, salvo quando viole disposição expressa de lei, o que poderá motivar o afastamento de benefícios, como isenções, moratórias, etc. E quanto ao que se verifica em atos de direito privado, que possam trazer consequências mais vantajosas ao contribuinte, em detrimento do interesse da fazenda pública, isso também dependerá de lei expressa, e nesse

Amaro⁷²², Ricardo Mariz De Oliveira⁷²³, Paulo Ayres Barreto⁷²⁴, Edmar Oliveira Andrade⁷²⁵, César Guimarães Pereira⁷²⁶, Ivo Cesar Barreto de Carvalho⁷²⁷, dentre outros, sustentam que o abuso do direito não seria aplicável em matéria tributária.

De outro lado, Marco Aurélio Greco⁷²⁸, Ricardo Lodi Ribeiro⁷²⁹, Douglas Yamashita⁷³⁰, Marcus Abrahamam⁷³¹, Ricardo Lobo Torres⁷³², Humberto Ávila⁷³³, Hermes Marcelo Huck⁷³⁴, Maria Luíza Vianna Pessoa De Mendonça⁷³⁵, Marciano Seabra de Godoi⁷³⁶, dentre outros, admitem a aplicação da teoria do abuso do direito em matéria tributária.

campo a teoria do abuso de direito nada pode fazer pelo Fisco, por não persistir seu pressuposto basilar: exercício de direito subjetivo em face do prejudicado”.

⁷²⁰ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. “Os limites atuais do planejamento tributário (apreciação crítica da Lei Complementar nº 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.) *Planejamento tributário e Lei Complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 298.

⁷²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. *Direito Tributário Atual*, v. 24, 2010, p. 367.

⁷²² AMARO, Luciano. *Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.231

⁷²³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Reflexos do Direito Novo Código Civil no Direito Tributário”. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Impacto Tributário no Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp.203-204.

⁷²⁴ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. Tese apresentada no concurso de livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008, p. 219.

⁷²⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 102-104.

⁷²⁶ PEREIRA, César A. Guimarães. “A elisão tributária e a Lei Complementar nº 104/2001”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 145.

⁷²⁷ CARVALHO, Ivo César de Barreto de. *Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: MP Editora, 2007, pp. 189-190.

⁷²⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. pp. 195-206.

⁷²⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p.145. “(...) o abuso de direito não ocorre no âmbito tributário, mas no do próprio direito privado, na medida em que o contribuinte, utilizando-se de um negócio jurídico admitido em lei, não atende às finalidades almejadas pelo legislador civil, mas outras, que constituem objeto da hipótese de incidência tributária”.

⁷³⁰ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário à luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*, São Paulo, Lex, 2005.pp. 99-100. “Diante de tão contundentes e concretas aplicações da doutrina do abuso do direito, seja no Direito Privado seja no Direito Público brasileiros, data venia não parece assistir razão àqueles renomados tributaristas que negam a aplicabilidade da doutrina ao Direito Público e, por conseguinte, ao Direito Tributário. Em conclusão, a censura do direito confunde-se com o próprio conceito de Direito e transcende hoje e todos os seus ramos por sua positividade (...)”.

⁷³¹ ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 210-211.

⁷³² TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 22.

⁷³³ ÁVILA, Humberto. “Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária”. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.), *Direito Tributário e o Novo Código Civil*, São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 76-77.

⁷³⁴ HUCK, Hermes Marcelo. “Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*, Volume II, São Paulo, Dialética, 1998, p. 133.

⁷³⁵ MENDONÇA, Maria Luíza Vianna Pessoa de. “O abuso do direito no Direito Tributário brasileiro”. *Revista de Direito Tributário* nº 73. Editora Malheiros, pp. 143-153.

Verifica-se que os principais argumentos da corrente contrária à utilização da teoria do abuso do direito em matéria baseiam-se, grosso modo, (i) na inexistência de direito do Fisco (objeto da relação jurídico-tributária), antes da ocorrência do fato gerador do tributo, e, assim, não haveria direito passível de violação por meio de conduta abusiva⁷³⁷, e (ii) na insegurança jurídica que decorreria da utilização dessa teoria no Direito Tributário^{738 739}.

Por outro lado, o entendimento da corrente favorável a tal utilização fundamenta-se, em linhas gerais, (i) na aplicabilidade dos dispositivos do Direito Civil (principalmente, o artigo 187 do CC/02) em matéria tributária⁷⁴⁰, e (ii) na ideia de que a teoria do abuso do direito é pertinente à interpretação dos atos e negócios jurídicos com impactos fiscais, e não propriamente ao direito objeto da relação jurídico-tributária⁷⁴¹, sendo, inclusive, dispensável para tanto a utilização do art. 187 do CC/02⁷⁴².

No capítulo anterior, verificou-se que, uma vez caracterizada a ineficácia⁷⁴³ do ato ou negócio jurídico viciado pelo abuso do direito, de acordo com as regras do Direito Privado

⁷³⁶ GODOI, Marciano Seabra de. “A Figura da Fraude à Lei Prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 68/2011, pp. 101-123.

⁷³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. *Direito Tributário Atual*, v. 24, 2010. p. 348.

⁷³⁸ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma elisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. pp. 106-109.

⁷³⁹ Em razão da clareza e didática na exposição, bem como pelo grande número de motivos apresentados para refutar a utilização do abuso do direito em matéria tributária, cabe destacar o entendimento de Luís Flávio Neto, para quem os seguintes fundamentos obstarão a aplicação desse instituto para “solução de questões tributárias”: (i) diversidade dos princípios aplicáveis em matéria tributária e civil; (ii) não produção de efeitos do art. 187 do Código Civil em matéria tributária, tendo em vista que (ii.a) o resultado da aplicação do art. 187 do Código Civil seria apenas a ilicitude do ato, e não a sua anulação ou requalificação, (ii.b) a caracterização da responsabilidade civil, de acordo com o art. 927 do Código Civil, depende da decisão judicial e a atribuição do dever de indenizar ato ilícito é incompatível com o art. 3º do CTN, (ii.c) a teleologia do art. 187 do Código Civil indicaria que relações tributárias não teriam sido contempladas pela intenção do legislador; (iii) o abuso do direito dependeria da caracterização do abuso e, no Direito Tributário, não há direito do Fisco antes da ocorrência do fato gerador; (iv) não procederia a ideia de ilicitude atípica, pois os princípios constitucionais seriam contrariados somente podem servir para orientar o legislador complementar na edição da norma geral antiabuso; (v) o art. 188 do Código Civil prevê a “legítima defesa” como excludente de ilícita, o que poderia ser sustentado com base na caráter excessivo do ônus fiscal; (vi) o art. 187 do Código Civil, nem o parágrafo único do art. 116 do CTN, não estabeleceram uma exceção à regra de vedação ao emprego da analogia para fins de exigência de tributo. NETO, Luís Flávio. *Teorias do ‘Abuso’ no Planejamento Tributário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011, pp. 244-245.

⁷⁴⁰ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário à luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*, São Paulo, Lex, 200, pp. 99-100.

⁷⁴¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p.145.

⁷⁴² ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.205.

⁷⁴³ Luís Eduardo Schoueri afirma que a caracterização do abuso do direito teria como consequência apenas a ilicitude do respectivo ato ou negócio jurídico, mantendo-se “todos os seus efeitos” (SCHOUERI, Luís Eduardo.

(artigos 166, inciso VII, e 187 do CC/02), restaria examinar a sua compatibilidade com os “*limites imanes*” do Direito Tributário, e, sendo compatível, reconhecer a “importação”, para o Direito Tributário, desse conceito do Direito Privado em conjunto com o seu regramento jurídico, à luz dos artigos 109 e 118 do CTN.

Com base nessa reflexão, busca-se aqui superar a necessidade de norma tributária acerca do abuso do direito⁷⁴⁴, com o intuito científico de aprofundar o debate⁷⁴⁵. Para tanto, como hipótese, admite-se o abuso do direito como “regra de calibração do sistema”, iluminada por um princípio de proibição de excessos que está implícito em qualquer ordenamento jurídico moderno.

Feito isso, observa-se que a aceitação, ou não, da utilização desse conceito em matéria tributária depende de dois critérios:

- (i) identificação da natureza do direito que seria objeto de abuso; e
- (ii) escolha de uma concepção de abuso do direito, dentre aquelas examinadas no item anterior;

Quanto ao primeiro critério, considera-se aqui o direito do Fisco de receber o tributo não é aquele que é objeto de abuso do direito. No âmbito da aplicação do conceito de abuso do direito, faz-se pertinente o exame dos limites ao exercício do direito de contratar, sendo ele, por outro lado, impertinente ao plano da relação jurídico-tributária⁷⁴⁶.

“Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. *Direito Tributário Atual*, v. 24, 2010. p. 349). Como visto acima, discorda-se desse entendimento, pois o 166, VII, do Código Civil retira os efeitos dos atos ou negócios jurídicos rejeitados pelo ordenamento jurídico (como ilícito, no art. 187 do mesmo Código) sem cominação de sanção.

⁷⁴⁴ Em sentido contrário, Paulo Ayres Barreto defende que o CTN teria estabelecido um regramento específico para os defeitos e patologias dos atos e negócios jurídicos, afastando a possibilidade de “submeter esses desvios ao tratamento dispensado, genericamente, pela legislação civil”. Nessa visão de Barreto, apenas o dolo, a fraude e a simulação, previsto no art. 149 do CTN, poderiam ser utilizadas pelo intérprete da lei tributária, na medida em que somente tais figuras teriam sido acolhidas expressamente pelo CTN. Por fim, o autor conclui que o abuso de direito. BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. Tese apresentada no concurso de livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008. pp. 219-222.

⁷⁴⁵ Utilizando-se da mesma metodologia: SCHOUERI, Luís Eduardo. “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. *Direito Tributário Atual*, v. 24, 2010, p. 367.

⁷⁴⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p.145.

Isso porque, na relação jurídico-tributária patrimonial, somente há um direito, e esse direito é do Fisco, qual seja, o de receber o tributo previsto na lei. O contribuinte não tem direitos nessa relação, sim um dever (o de pagar o tributo) associado a diversas garantias. Assim, em “matéria tributária”, seria impossível considerar a ocorrência de um direito por parte do contribuinte, na medida em que ele não teria direito algum⁷⁴⁷.

Helena Taveira Tôrres sustenta que, nem mesmo “fora” da relação jurídico-tributária, seria possível falar-se em “direito de contratar”, pois a faculdade de exercício das liberdades de forma, causa e tipo dos atos e negócios jurídicos, na verdade, não seria um direito subjetivo, e sim um poder normativo. Ou seja, o exercício da autonomia privada, que seria passível de excessos, teria natureza de um poder normativo, e não de um direito⁷⁴⁸.

O que se pretende aqui é relativizar o que se entende por “matéria tributária”, como visto acima, na medida em que o CTN exige do intérprete da lei tributária um conhecimento profundo dos limites da regularidade dos atos e negócios jurídicos para fins de verificação da ocorrência, ou não, do fato gerador da obrigação tributária.

Quanto à escolha de uma concepção de abuso do direito, conclui-se que:

(i) caso se adote uma concepção de abuso do direito, fundada na teoria dos atos emulativos, na qual o dano seria requisito essencial para caracterização do abuso do direito, será necessário considerar que o conceito de abuso do direito seria incompatível com o Direito Tributário, pois, como visto acima, na relação jurídico-tributária de cunho patrimonial, somente haveria um direito, qual seja, o direito Fisco de receber tributo conforme previsto na lei⁷⁴⁹;

(ii) caso seja utilizada uma concepção de abuso do direito, baseada na teoria finalista, será possível admitir que o exercício de quaisquer direitos deva atender as suas finalidades e funções econômico-sociais. Com base nessa acepção, caberia

⁷⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. *Direito Tributário Atual*, v. 24, 2010, p. 367.

⁷⁴⁸ TÔRRES, Helena Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p.115 e p.338.

considerar como abusiva a conduta do contribuinte na gestão de seus negócios⁷⁵⁰, independentemente da verificação de dano a terceiro. Essa linha de raciocínio se fortalece pelo fato de que o CC/02 inovou na ordem jurídica brasileira, ao afastar o dano como requisito para caracterização do abuso do direito⁷⁵¹.

Essa segunda concepção poderia ser objeto de crítica, no sentido de que, se o caráter abusivo de uma conduta tem como fundamento regras do Direito Privado e decorre do desrespeito dos fins econômicos ou sociais dos atos e negócios jurídicos realizados, não se trataria de aplicação do conceito de abuso do direito ao Direito Tributário, e sim ao próprio Direito Privado.

Assim, uma vez caracterizado o abuso do direito no âmbito do Direito Privado, observa-se a ineficácia dos respectivos atos e negócios jurídicos, o que pode ser reconhecido no âmbito do Direito Tributário por força do art. 118, conforme examinado no capítulo anterior.

Considera-se aqui que a concepção de abuso do direito, acolhida pelo Direito Privado brasileiro, deixou de ser dependente da caracterização de dano. Essa é uma grande novidade no CC/02, em comparação com o Código Civil de 1916. O dano, se houver, na realização do ato ilícito, dará ensejo ao dever de reparação (art. 927 do Código Civil de 2002), porém ele não é elemento integrante ou essencial para caracterização do abuso do direito como ilícito (arts. 186 e 187 do CC/02).

Para caracterização do abuso do direito, afastam-se, assim, as noções clássicas de que “o direito de cada um (...) termina quando começa o do outro”⁷⁵², bem como os estudos de Jorge Americano⁷⁵³, acolhidos amplamente pela doutrina tributária⁷⁵⁴, pois eles estão

⁷⁴⁹ Nesse sentido, dentre outros, SCHOUERI, Luís Eduardo. “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. *Direito Tributário Atual*, v. 24, 2010. p. 367; TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 193.

⁷⁵⁰ Nesse sentido, dentre outros, 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. 99; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p.145.

⁷⁵¹ MIRAGEM, Bruno. *Abuso de Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 51.

⁷⁵² SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 348.

⁷⁵³ AMERICANO, Jorge. *Do abuso de direito no exercício da demanda*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1932, p. 41.

fundados em uma concepção, verificada no Código Civil de 1916, que se mostrou ultrapassada.

Admite-se, para tanto, que a relação de *sujeição* imposta, pelo Estado (como instrumento da sociedade), ao particular estabelece parâmetros para a interpretação dos fatos por ocasião da qualificação do fato jurídico tributário, com base na exigência de observância, pelos particulares, dos fins econômicos e sociais dos atos e negócios jurídicos, com efeitos fiscais, por eles praticados.

Parte-se da premissa de que (i) todo direito subjetivo (ou poder normativo, na concepção de Heleno Tôrres) é passível de abuso ou excesso, seja em prejuízo de um terceiro específico, seja em prejuízo da sociedade como um todo, e que (ii) os interesses legítimos da sociedade em relação à maneira como esse direito ou poder é exercício também caracteriza um limite que seria passível de abuso. Logo, mesmo entre as partes que não estão conectadas por um vínculo obrigacional, há determinados limites a serem observados, em homenagem ao convívio pacífico em sociedade⁷⁵⁵.

Busca-se, desse modo, refutar a visão liberal e individualista de que o abuso do direito teria como pressuposto “*relações paritárias, situadas horizontalmente no mesmo plano, e que tem por objeto vedar que o exercício de um direito subjetivo por particular atinja, por colisão, o direito subjetivo de outro*”⁷⁵⁶. Isso porque a impossibilidade de demonstração de dano não deve servir como subterfúgio para que os particulares possam se esquivar da rejeição do ato pela ordem jurídica.

Especificamente, na relação entre particular e Estado, o exercício de direitos, poderes ou *posturas* é limitado por força da posição de sujeição que o particular se encontra em face do Poder Público. Impõem aos particulares limites à *postura* aceitável perante a

⁷⁵⁴ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. Tese apresentada no concurso de livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008, p. 224.

⁷⁵⁵ AZEVEDO, Antonio Junqueira. “Princípios do Novo Direito Contratual e Desregulamentação do Mercado, Direito de Exclusividade nas Relações Contratuais de Fornecimento, Função Social do Contrato e Responsabilidade Aquiliana do Terceiro que Contribui para o Inadimplemento Contratual”. *Revista dos Tribunais* n° 750. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. pp. 119-120.

⁷⁵⁶ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p.107.

sociedade, o que inclui o Fisco, decorrentes dos interesses sociais e econômicos da comunidade.

Portanto, mesmo antes da ocorrência de um fato gerador, o contribuinte está limitado no seu exercício de sua postura perante o Fisco, não pelas regras do Direito Tributário, e sim pelas regras do Direito Privado e pelos princípios do ordenamento jurídico. Cabe insistir que não se trataria aqui de direito e deveres, correlatos à obrigação tributária, e sim de postura de um indivíduo perante a sociedade. O convívio pacífico em sociedade pressupõe um dever de *cidadania fiscal*, o qual é incompatível com a permissão à realização de atos irregulares com relação ao seu fim social e econômico.

Portanto, inexistente “*direito da coletividade*”⁷⁵⁷, sendo inapropriado falar-se de uma “*sociedade credora*”, titular de um direito de receber tributo⁷⁵⁸. A sociedade e o Estado têm apenas *interesses legítimos* na relação entre liberdade e autoridade (relação entre poder e sujeição), comparável a uma relação de pátrio poder. O filho tem “*interesse legítimo de que o pai não exagere no exercício dos seus poderes*”; havendo abuso, estará caracterizada a ilegitimidade do interesse, sendo possível a intervenção do Poder Judiciário para afastar o exercício do respectivo poder⁷⁵⁹.

Ao analisar a relação entre liberdade e autoridade, Marco Aurélio Greco sustenta que a noção de interesse legítimo (apreendida do Direito Italiano) define a posição de sujeição em que se encontra o indivíduo perante o Poder Público, para concluir que “*a relação entre um e outro é de poder e sujeição e não de direito subjetivo*”⁷⁶⁰.

⁷⁵⁷ LOPES, M.M. Serpa. *Curso de Direito Civil*, Vol. I, 4ª Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1962. p. 553.

⁷⁵⁸ MIRAGEM, Bruno. *Abuso de Direito*, Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 41: “O direito subjetivo, como foi mencionado, e nos termos que reconhecemos neste capítulo, trata-se de um direito de titularidade do indivíduo, assim estabelecido por norma jurídica, e caracterizado pelo poder de livremente exigir ou pretender de outrem um comportamento positivo (ação) ou negativo (abstenção). Ou ainda, por ato livre de vontade, produzir determinados efeitos jurídicos. Neste sentido, note-se que só há direito subjetivo quando estes dependam da vontade do seu titular. Não seriam propriamente direitos subjetivos os *poderes-deveres*, ou os *poderes funcionais*, como é o caso do poder familiar e do poder de tutela”.

⁷⁵⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 305.

⁷⁶⁰ *Ibidem*, p. 305.

Portanto, sob esse raciocínio, seria impertinente analisar o *momento* em que surge o “*direito da coletividade, que estaria sendo ferido por meio do abuso de direito*”⁷⁶¹, na medida em que inexistente “*direito da coletividade*”, e sim um poder do Estado em relação ao qual os particulares devem se sujeitar, de modo a exercer os seus direitos subjetivos em conformidade com os seus elementos essenciais e seus fins econômicos e sociais. Sendo assim, se o objetivo da análise for identificar um momento, conforme acima descrito, poder-se-ia dizer que, no momento em que o particular torna-se titular de um direito subjetivo com fundo patrimonial, o Estado/sociedade passa a exercer um poder que limita o exercício desse direito, à medida de sua conformação com os elementos essenciais e fins socioeconômicos dos atos e negócios jurídicos concretizados.

Cabe esclarecer que essa conceituação da relação entre Estado e contribuinte não autoriza a tributação de qualquer manifestação de capacidade contributiva, sem a respectiva previsão legal. “*Não existe, em matéria tributária, expectativa do Fisco*”⁷⁶². O nascimento do direito do Fisco cobrar tributos depende da ocorrência do fato jurídico tributário previsto em lei.

Objetiva-se construir um caminho lógico, no âmbito da interpretação da lei tributária e da qualificação dos eventuais passíveis de tributação, considerando o poder-dever do Estado na delimitação do exercício, pelos particulares, de direitos subjetivos com fundo patrimonial.

Isso se justifica porque, como visto acima, a teoria do abuso do direito nasceu como reação ao individualismo jurídico e à concepção absolutista dos direitos subjetivos, como limite moral à concepção egoísta que outrora circundou a seara dos direitos subjetivos⁷⁶³. Trata-se de traço fundamental no desenho do Estado moderno.

Assim, verifica-se abuso do direito “*toda vez que o indivíduo, no exercício de direitos subjetivos, excede os limites impostos pelo direito positivo, aí compreendidos não só o*

⁷⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. *Direito Tributário Atual*, v. 24, 2010. p.348.

⁷⁶² *Ibidem*. p.349.

⁷⁶³ MARTINS, Pedro Baptista. *O abuso do direito e o ato ilícito*. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 5.

*texto legal, mas também as normas éticas que coexistem*⁷⁶⁴ em todo o sistema jurídico dos Estados modernos. Portanto, diante do exercício de direitos subjetivos com resultados contrários aos interesses coletivos, ou seja, quando a sua realização contraria a sua *finalidade social*, faz-se pertinente o exame da aplicação do instituto do abuso do direito⁷⁶⁵.

E é nesse contexto que o instituto do abuso do direito deve ser analisado, e, como se vê, essa análise não se limita ao plano do Direito Privado (sendo desnecessária, inclusive, a sua fundamentação com base no art. 187 do CC/02), permeando toda a experiência jurídica⁷⁶⁶. Por outro lado, não há obstáculo jurídico para que o intérprete da norma tributária reconheça e qualifique a realidade concreta, observando a ausência de produção de efeitos de um negócio jurídico, em decorrência de sua nulidade, causada, por sua vez, pelo violação art. 187 do CC/02.

Portanto, a regularidade da conduta do contribuinte, conforme previsto no art. 188, inciso I, do CC/02⁷⁶⁷, está condicionada à observância dos fins econômicos e sociais dos atos e negócios jurídicos realizados (conforme o art. 187 do mesmo Código). E quais seriam esses fins? O próprio CC/02 responde essa questão, em seus artigos 421⁷⁶⁸ e 1.228⁷⁶⁹, parágrafo primeiro, que, em linhas gerais, estabelecem a exigência de observância dos “limites da função social do contrato” e das “finalidades econômicas e sociais” do direito de propriedade.

Isso não significa que a escolha de um caminho legal apto a produzir economia fiscal possa, por si só, representar a irregularidade do exercício de direito⁷⁷⁰. Como se verá

⁷⁶⁴ MIRAGEM, Bruno. *Abuso de Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 82.

⁷⁶⁵ CASTRO FILHO, José Olímpio. *Abuso do direito no processo civil*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 21.

⁷⁶⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. p. 197.

⁷⁶⁷ Código Civil. “Art. 188. Não constituem atos ilícitos:

I - os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido” (grifou-se.)

⁷⁶⁸ Código Civil. “Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”.

⁷⁶⁹ Código Civil. “Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

§ 1º O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas”.

⁷⁷⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Reflexos do Direito Novo Código Civil no Direito Tributário”. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Impacto Tributário no Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp.203-204.

abaixo, o motivo – sendo protegido pelo ordenamento jurídico (como é o caso do direito de buscar economia fiscal) – é irrelevante para delimitar a regularidade da conduta do contribuinte. O que importa é a observância dos limites materiais e formais dos atos e negócios jurídicos utilizados para essa economia fiscal (respeito à “causa” e à estrutura essencial dos atos e negócios jurídicos realizados).

Assim, refutando-se a ideia de que o Direito Tributário deve ter regras interpretativas específicas ou de que seriam necessárias previsões normativas, em lei tributária, que acolhessem, expressamente, os critérios pertinentes aos vícios e defeitos dos atos e negócios jurídicos, encontra-se aí um parâmetro claro para a análise dos limites da regularidade conduta dos particulares, no seio da teoria finalista de abuso do direito, que veio a ser acolhida pelo CC/02: atos e negócios jurídicos realizados em descompasso com os fins econômicos e sociais devem ser qualificados de acordo com a sua verdadeira finalidade.

É justamente, neste ponto, que a simulação se aproxima do abuso do direito, na medida em que, dependendo da concepção que se adote para definir essas figuras, será possível encontrar em ambas uma divergência entre *meios* e *fins*, uma declaração enganosa do que se pretende (simulação) ou uma declaração inverídica quanto fim prático (causa) do negócio realizado, que resulta em um vício de formação do ato ou negócio jurídico.

Não se trata de um juízo de normalidade, pois isso caracterizaria, indevidamente, a irregularidade atos e negócios jurídicos inovadores ou atípicos. Trata-se de uma avaliação de *adequação*, ou seja, da relação de aptidão entre meio e fim, nos estritos limites da proporcionalidade, como se verá abaixo.

3.1.3. Fraude à lei

Igualmente como ocorreu com o abuso do direito, o conceito de fraude à lei em voga nos ordenamentos jurídicos modernos tem passado por uma alteração do subjetivismo para o objetivismo⁷⁷¹. Assim, na acepção utilizada no direito romano, *fraus* corresponderia ao procedimento malicioso, no qual se manifestaria deliberada intenção de enganar ou prejudicar

⁷⁷¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 339.

outra pessoa⁷⁷². Aqui a intenção dos agentes seria essencial para configuração da fraude à lei⁷⁷³.

Adepto da teoria subjetivista, Francesco Ferrara sustenta que a fraude à lei corresponderia ao contorno da lei, fugindo “à aplicação da mesma dando uma larga volta em seu redor”. Nesse sentido, haveria fraude à lei em três hipóteses: (i) realização de um negócio diferente daquele previsto na lei ou de uma combinação de atos jurídicos para contorná-la; (ii) modificação das condições de fatos contempladas pela lei; e (iii) interposição de pessoas diferentes daquelas que são as verdadeiras contratantes⁷⁷⁴.

Por outro lado, os defensores da teoria objetivista, como é o caso de Pontes de Miranda, defendem que a fraude à lei se constituiria pelo desvio na sua aplicação, independentemente da intenção dos agentes. Uma vez realizado o contorno da lei, seria irrelevante a vontade de contorná-la⁷⁷⁵.

Adotam-se aqui as lições de Pontes de Miranda para reconhecer a irrelevância da intenção do agente para fins de caracterização da fraude à lei, afastando-se, assim, a eventual alegação de desconhecimento da lei contornada ou a necessidade de se provar o *animus* fraudulento das partes. Não importa porque se fez, importa que a lei foi fraudada.

Na doutrina, podem ser encontradas algumas classificações das espécies de fraude, dentre as quais se destacam as seguintes, discriminadas a partir de uma visão dicotômica sobre critérios muito semelhantes:

(i) a *fraude à lei* e *fraude contra a lei*:

a) *fraude à lei*: os atos perpetrados em contrariedade *indireta* à lei, no sentido de afastar a sua incidência por meio de uma *norma de cobertura*;

⁷⁷² LIMA, Alvino. *A fraude no direito civil*. São Paulo: Saraiva, 1965, p. 293.

⁷⁷³ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Volume I. Rio de Janeiro: Forense: 2005, p. 536.

⁷⁷⁴ FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 92.

⁷⁷⁵ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado: parte geral*. Campinas: Bookseller, 1999, Tomo I, p. 91.

b) *fraude contra a lei*: os atos realizados em violação *direta* ao preceito de *lei cogente* (impositivo ou proibitivo)⁷⁷⁶;

(ii) *fraude à lei e fraude à lei imperativa*:

a) *fraude à lei*: os atos realizados, em conformidade com uma regra permissiva, que são considerados ilícitos (atípicos), em decorrência de seu confronto com princípios;

b) *fraude à lei imperativa*: os atos praticados contornando-se uma *regra obrigatória ou imperativa*, com base em uma norma de *norma de cobertura*⁷⁷⁷;

(iii) *fraude à lei intrínseca e fraude à lei extrínseca*:

a) *fraude à lei intrínseca*: os atos configurados com base nos limites do texto da norma fraudada que não é imperativa, desnaturalizando o seu espírito;

b) *fraude à lei extrínseca*: os atos realizados com fundamento em uma norma de cobertura (meio exterior à norma) para afastar a incidência de uma *norma imperativa*⁷⁷⁸;

(iv) *fraude civil (ou fraude à lei) ou fraude penal*:

b) *fraude civil (ou fraude à lei)*: atos realizados com base em uma *norma de contorno* com o objetivo de obter o mesmo resultado que adviria do pressuposto de fato de incidência da *norma contornada imperativa*;

⁷⁷⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 338-339.

⁷⁷⁷ GERMANO, Livia De Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 91.

⁷⁷⁸ SIOTA, Monica Álvarez. *Analogía y fraude a la ley tributaria*. Revista Española de Derecho Financeiro. Sevilla: Thomson Civitas, 2008, p. 525.

a) *fraude penal*: conduta dolosa ou artilosa que configure uma agressão direta à previsão legal⁷⁷⁹.

Ao se estudar a legislação, a jurisprudência e a doutrina, faz-se necessário compreender bem o sentido que se está empregando à expressão fraude à lei, que, como se vê, têm múltiplos significados, inclusive dentro no mesmo critério de classificação.

Nesse sentido, Moreira Alves diferencia fraude à lei e fraude contra a lei, considerando o que é objeto de contrariedade: a violação da letra e do espírito da lei implicaria a fraude contra lei; já a ofensa apenas ao espírito da lei, preservando a letra da lei, resultaria na fraude à lei⁷⁸⁰.

E, por outro lado, à luz de um critério semelhante, Marciano Seabra de Godoi discrimina fraude e fraude à lei tributária, com base na maneira como se dá a violação à lei (direta ou indiretamente): a fraude diria respeito à “*violação grave e frontal de deveres tributários*”, que não se confundia com a *fraude à lei tributária*, que não representaria uma violação frontal ao ordenamento jurídico tributário, e sim um “*procedimento sofisticado que busca evitar a ocorrência do fato gerador*”⁷⁸¹.

Com base no que foi estudo no item 2.1.1., seria possível fazer uma ressalva ao entendimento de Moreira Alves e Marciano de Godoi, no sentido de que, ontologicamente, não há diferença entre a violação direta ou indireta da lei, pois, em ambos os casos, cria-se um obstáculo irregular à sua incidência.

Examinando um caso de pacto comissório para contornar a vedação prevista no art. 765 do Código Civil de 1916⁷⁸² Alberto Xavier considera que o ato em fraude à lei seria ilegal por contrariar uma norma proibitiva, ou seja, por ter um fim ilícito. Para esse autor, a fraude à lei teria quatro requisitos: (i) a existência de um resultado proibido; a (ii) a realização,

⁷⁷⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 242.

⁷⁸⁰ ALVES, José Carlos Moreira. “Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação”. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002, p.68.

⁷⁸¹ 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. Dialética: São Paulo, p. 115.

⁷⁸² Código Civil de 1916. “Art. 765. É nula a cláusula que autoriza o credor pignoratício, anticrédito ou hipotecário a ficar com o objeto da garantia, se a dívida não for paga no vencimento”.

individual ou conjuntamente, de atos jurídicos não previstos em lei; (iii) obtenção de um resultado equivalente àquele proibido; e (iv) o objetivo de afastar os atos jurídicos realizados do campo de incidência de norma proibitiva⁷⁸³.

Com base nessas premissas, Alberto Xavier refuta a aplicação do conceito de fraude à lei em matéria tributária, com base no entendimento de que:

(i) o ponto central do conceito de fraude à lei é a existência de uma norma que estabeleça a ilicitude do fim ou que autorize a realização de determinado fim exclusivamente por meio de uma forma específica. No entanto, a norma tributária não proíbe a realização de qualquer fim, nem determina a adoção de formas jurídicas específicas para realização de quaisquer fins; e

(iii) a relação tributária surgiria de uma *implicação extensiva* entre pressuposto e consequente, não sendo possível falar-se em resultado contrário à lei antes da ocorrência do fato gerador. Uma vez verificada a “situação definida em lei como necessária e suficiente”, nos termos do art. 114 do CTN, “*imperativamente*”, ocorre o fato gerador.⁷⁸⁴

O CC/02, dentre outros, no art. 166, inciso VI⁷⁸⁵, faz referência expressa à fraude à lei imperativa. O art. 149, inciso VII, do CTN, aparentemente, segue o mesmo caminho⁷⁸⁶, referindo à norma tributária que estabelece a exija a prática obrigatória ou proibitória⁷⁸⁷.

⁷⁸³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p.65.

⁷⁸⁴ *Ibidem*. p.101.

⁷⁸⁵ Código Civil “Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: (...)

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa.”

⁷⁸⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 246-247: “Assim, por exemplo, o artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional prevê caber lançamento de ofício nas hipóteses de ‘dolo fraude ou simulação’. Que ‘fraude’ é essa prevista no artigo 149, VII? Em que sentido foi utilizada a palavra fraude neste artigo? Antecipo meu entendimento que devemos considerar que o Código Tributário Nacional foi elaborado no auge da primeira fase; pode-se dizer que ele é catedral da primeira fase. Nessa época, não era concebível existir abuso de direito e fraude à lei em matéria tributária porque só se racionava de uma perspectiva formal, aliada à tipicidade fechada e à legalidade estrita. Isto me leva a entender que a noção de ‘fraude’ que lá está incorporada é a noção de fraude penal e não de fraude civil, porque esta não esteve em cogitação no Direito Tributário brasileiro nas décadas de 70, 80, 90; só mais recentemente está se começando a falar na figura”.

⁷⁸⁷ Considerando a proximidade entre as datas de edição do CTN (25.10.1966) e de edição da Lei nº 4.502, de 30.11.1964, seria plausível entender que a fraude considerada no referido art. 149, inciso VII, seria aquela prevista no art. 72 dessa lei, que deve ser compreendida como prática realizada após a ocorrência do fato gerador com vistas à redução do tributo a ser pago. Outra concepção de fraude, porém fundada em conduta similar, foi

Estudando as classificações doutrinárias acima e a terminologia utilizada no CC/02, nota-se que, para determinada concepção de fraude à lei, a “imperatividade” da lei seria um conceito importante para verificação da fraude à lei⁷⁸⁸. Mas o que seria uma “lei imperativa”?

Marco Aurélio Greco afirma que a “imperatividade” da norma diria respeito ao modo de sua incidência ser inexorável, independente da vontade das partes, ou seja, considerasse que a “imperatividade” estaria “ligada à deflagração de efeitos jurídicos, independente da vontade do destinatário”⁷⁸⁹.

Essa consideração, no entanto, não responde a questão acima, pois toda norma jurídica, por sua definição, é imperativa, seja ela obrigatória, proibitória ou estabeleça uma conduta permitida. Uma vez concretizados os pressupostos fixados no antecedente da norma jurídica, a imputação deôntica e a formação do vínculo implicacional independem da vontade das partes⁷⁹⁰.

Sobre o assunto, Luís Eduardo Schoueri ensina que não há norma jurídica que não seja imperativa. A “imperatividade”, então, deveria ser compreendida como a intolerância a outro comportamento que não aquele contemplado na lei. Logo, a lei imperativa seria o oposto da lei dispositiva. Além disso, a ideia de “fraude à lei imperativa” se aplicaria apenas às normas cujo antecedente contém imperatividade, ou seja, um comando normativo determinante de conduta obrigatória ou proibitória. Desse modo, a fraude à lei não seria aplicável em matéria tributária, pois a imperatividade da lei tributária estaria apenas em seu consequente, ou seja, na determinação de pagamento do tributo. No antecedente da norma tributária, não haveria imperatividade, pois seu comando normativo não determina a realização do fato gerador⁷⁹¹.

aquela posteriormente inserida nos artigos 1º, inciso II, e 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 27.12.1990, que consistem nos crimes contra a ordem tributária. Ou seja, trata-se de conceitos impertinentes ao presente trabalho.

⁷⁸⁸ GERMANO, Livia De Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 91.

⁷⁸⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 244.

⁷⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 357.

⁷⁹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. *Direito Tributário Atual*, v. 24, 2010. p. 355.

De fato, o contribuinte é livre para realizar, ou não, as atividades que ensejam a ocorrência do fato gerador, não havendo lei que estabeleça uma restrição dessa liberdade de escolha. A restrição dessa liberdade ou o estabelecimento de limites e condições para o seu exercício é matéria impertinente à *implicação extensiva* entre pressuposto e consequente da relação tributária.

Aqui retomam-se as considerações feitas no tópico anterior sobre a variação da amplitude da análise a ser feita em “matéria tributária”, para se afirmar que:

(i) caso se examine a relação patrimonial entre Fisco e contribuinte, isolando a sua *implicação extensiva* entre pressuposto e consequente, será necessário considerar a inaplicabilidade a ela do conceito de fraude à lei, pois, como bem apontado por Schoueri, o antecedente da norma tributária não estabelece a obrigatoriedade da realização do fato gerador; por outro lado,

(ii) caso se considere que, em “matéria tributária”, é relevante a qualificação dos atos e negócios jurídicos, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador, depende da análise das normas de Direito Privado, será pertinente o emprego do conceito de fraude à lei.

Com base nessa segunda acepção, Heleno Taveira Tôres ensina que não seria possível a caracterização de fraude à lei contra uma típica norma tributária. No entanto, o que importaria ao Direito Tributário seria fraude à lei como “*descumprimento indireto de regra imperativa de direito privado, na composição do próprio ato ou negócio jurídico*”, que resulta em economia fiscal. Isso porque, uma vez configurada a fraude à lei, vale dizer, a contrariedade ao regime privado dos atos e negócios jurídicos, caberia “*afastar a oponibilidade do negócio jurídico praticado com fraude à lei da aplicação das normas de direito tributário*”⁷⁹².

Nesse particular, Lívia Germano sustenta que a concepção de fraude à lei pertinente à elusão tributária não seria a de “fraude à lei imperativa”, e sim a de “fraude à lei intrínseca”, a qual não envolveria a existência de uma norma imperativa. Para Germano, a

“fraude à lei intrínseca” poderia ser considerada uma espécie de elusão, na medida em que tratar-se-ia do exercício permitido de autonomia privada, com vista à economia fiscal, que vem a ser considerado ilícito, pois realizado por meio de atos desprovidos de “causa”⁷⁹³.

Diante disso, prefere aqui considerar que a noção de fraude à lei intrínseca teria aplicabilidade, em matéria tributária, como um *efeito* ou *consequência lógica* de uma irregularidade na realização dos atos e negócios jurídicos, cujo vício impede a constatação, à luz de uma perspectiva não formalista, da efetiva ocorrência do fato gerador. Desse modo, os defeitos na conduta do contribuinte implicam o descumprimento do comando imperativo situado no conseqüente da norma tributária. Isso porque, na essência das coisas, é possível que atos e negócios jurídicos viciados acobertem um fato gerador efetivamente ocorrido.

Ou seja, uma vez fraudada a lei civil com vistas à economia fiscal, finge-se ou falseia-se uma suposta realidade em que não haveria incidência de tributária.

Considera-se aqui que o contorno da lei tributária, por si só, deve ser admitido como uma prática lícita, desde que realizado utilizando-se de atos e negócios jurídicos em conformidade com as regras e princípios do Direito Privado⁷⁹⁴. E, como visto acima, é justamente na qualificação desses atos e negócios jurídicos que se diferenciam a elisão e a elusão fiscal.

Nesse sentido, Pontes de Miranda defende que seria na aplicação do direito o momento para identificação da ocorrência, ou não, de fraude à lei. Segundo Pontes, o agente da fraude à lei desenvolveria uma construção, qualificação e organização de seus atos e negócios jurídicos, buscando fazer com que, posteriormente, o intérprete da lei tributária deixe de aplicar a norma contornada ou fraudada⁷⁹⁵.

⁷⁹² TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 339.

⁷⁹³ GERMANO, Livia De Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 90.

⁷⁹⁴ Rejeita-se, portanto, o entendimento de Marco Aurélio Greco no sentido de que seria possível investigar capacidade contribuinte nas atividades do contribuinte, independente da “patologias” nos atos e negócios jurídicos por ele realizados. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 307-339.

⁷⁹⁵ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. *Tratado de Direito Privado – Parte Geral, Tomo I*, Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p.52.

Nesse sentido, Marciano Seabra de Godoi afirma que as atividades do agente da fraude à lei seriam realizadas com a expectativa de que o aplicador da lei tributária utilize critérios rígidos e formalistas, que obstariam a constatação da referida irregularidade. Em razão disso, a rejeição da fraude à lei somente se viabilizaria se o aplicador da lei considerasse o aspecto teleológico das leis e realizasse uma “*qualificação global, unitária e substancial da sequência de atos e negócios praticados pelo agente*”⁷⁹⁶.

Nesse sentido, observar-se que, estruturalmente, os conceitos de fraude à lei e abuso do direito se aproximam no que se refere ao seu relacionamento com o Direito Tributário, pois ambos são inaplicáveis à relação jurídico-tributária, porém relevantes para a qualificação dos atos e fatos passíveis de tributação se utilize das outras acepções de fraude à lei, a fim de identificar a regularidade da conduta do contribuinte perante o ordenamento jurídico.

Por outro lado, resta claro que a fraude à lei e simulação não se confundem. Como visto acima, a simulação singulariza-se por haver intencional desconformidade entre o efetivo “querer” das partes e a sua exteriorização. De modo diverso, na fraude à lei, os atos e negócios jurídicos realizados são efetivamente queridos pelas partes, porém a sua aparência acoberta o confronto entre o seu conteúdo e a determinação legal⁷⁹⁷.

Com efeito, também é possível notar uma relação entre simulação e abuso do direito, como descumprimento dos fins dos atos e negócios jurídicos, cuja *consequência* pode implicar fraude à lei civil. Tais irregularidades na conduta do contribuinte, no plano do Direito Privado, poder ter como resultado o falseamento da materialidade tributável.

3.1.4. Abuso de formas

Luís Eduardo Schoueri sustenta que, diferentemente do que as palavras fazem parecer, o instituto do *abuso de forma* não teria origem no conceito de *abuso do direito*, e sim

⁷⁹⁶ 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, pp. 237-288.

⁷⁹⁷ GAINO, Itamar. *A simulação nos negócios jurídicos*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p.72.

no conceito de *fraude à lei*, como se depreende dos fundamentos da doutrina alemã que se dedicou ao seu estudo^{798 799}.

Com entendimento diferente, Livia De Carli Germano aponta que o conceito de *abuso de forma* decorreria de um processo de objetivação do conceito de abuso, que teria culminado na ideia de abuso referente à norma, e daí a configuração de um abuso de Direito, com “d” maiúsculo⁸⁰⁰.

Em razão da controvérsia acerca da origem do *abuso de formas*, preferiu-se, aqui, tratar dessa figura após o estudo dos conceitos de *abuso do direito* e *fraude à lei*. E não é à toa que a origem da figura do abuso de forma é controversa, pois, como se verá abaixo, as três figuras acima referenciadas têm pontos em comum.

Como bem aponta Luís Flávio Neto, a referência no Brasil ao conceito de “abuso de formas jurídicas”, muitas vezes, mostra-se desvinculada das peculiaridades pertinentes aos ordenamentos jurídicos estrangeiros⁸⁰¹. Talvez, esse seja uma dos motivos para a importação acrítica dessa expressão, no sentido de, a partir dela, justificar a reação da Administração Tributária aos negócios jurídicos inovadores realizados pelos contribuintes.

Apreciando os estudos da doutrina alemã, Amílcar Falcão admite o abuso das possibilidades de configuração oferecidas pelo Direito, com base na concepção de fraude à lei. Para esse autor, a “distorção da forma jurídica, uma atipicidade ou anormalidade desta última

⁷⁹⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.631.

⁷⁹⁹ Há quem diga que a origem do abuso de formas, por serem não usuais ou anormais, teria origem no caso Mitropa, julgado pelo Tribunal de Finanças do Reich. Nesse caso, uma sociedade, constituída em 1905, cujo objeto social era mineração (extração de potassa) e cujas ações estavam todas sob a titularidade de um único acionista, suspendeu suas atividades em 1909. Essa sociedade veio a ter, em 1916, alterados o seu objeto social (passando a ser uma empresa de compra e venda de vagões de trens), a sua denominação e a sua sede social, e o seu controle acionário. Com isso, os interessados pretendiam fugir da incidência do imposto sobre a constituição de sociedades (imposto do selo). De acordo com o Fisco alemão, essa situação caracterização a criação de uma nova sociedade, sendo devido o imposto do selo. No entanto, o Tribunal alemão entendeu que a legislação do imposto do selo, então vigente, não impedia a realização dos atos elusivos e cancelou a exigência fiscal. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 111. O relato do caso acima pode ser encontrado em diversas obras, tais como: OLIVEIRA, José Lamartine Corrêa de. A dupla crise da pessoa jurídica. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 303; MACHADO, Brandão. Prefácio à tradução da obra *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*, de Wilhelm Hartz. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, pp. 8-9.

⁸⁰⁰ GERMANO, Livia De Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 99.

em confronto com a relação econômica que através dela se exterioriza” autorizaria o intérprete tributário a fazer uma adequação da realidade econômica do caso concreto por meio da via exegética (interpretação econômica),⁸⁰².

Falcão admite a viabilidade de o contribuinte dispor de “seus negócios, de modo a pagar menos tributos”, desde que não adote uma “forma jurídica anormal, atípica e inadequada”^{803 804}(grifou-se).

A estrutura lógica do raciocínio está perfeitamente em convergência com as ideias sustentadas neste trabalho. O problema em seu entendimento está nos critérios eleitos para caracterização da irregularidade da conduta do contribuinte, na medida em que a *anormalidade* e *atipicidade* do ato ou negócio jurídico realizada em nada contribuem para definição do limite à sua conformidade com o ordenamento jurídico.

A *anormalidade* de uma conduta está relacionada com a ideia de que, *geralmente* ou *comumente*, as pessoas realizam seus negócios de uma determinada maneira, como se estivessem seguindo um padrão de conduta do homem médio. A inovação e a genialidade, que dão ensejo a condutas incomuns ou extraordinárias, devem ser protegidas pela ordem jurídica, como garantia de tutela da força que move a evolução da humanidade, e, com efeito, do Direito⁸⁰⁵. Além disso, como bem lembra Marco Aurélio Greco, a anormalidade de uma conduta muitas vezes está relacionada com o momento histórico em que o negócio foi celebrado⁸⁰⁶, o que evidencia, ainda mais, a imprestabilidade do respectivo critério.

⁸⁰¹ NETO, Luís Flávio. *Teorias do ‘Abuso’ no Planejamento Tributário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011, p. 147.

⁸⁰² FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 46-47.

⁸⁰³ *Ibidem*, p. 47.

⁸⁰⁴ No mesmo sentido, destaca-se: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965, pp. 65-66: “Daí, desde que o contribuinte tenha estruturado os seus empreendimentos, as suas relações privadas, mediante formas normais, legítimas do Direito Privado e com essa estruturação incida em menor tributação, ele está apenas utilizando-se de faculdades asseguradas pela ordem jurídica. O fisco não pode influir na estruturação jurídico-privada dos negócios do contribuinte, para provocar ou exigir maior tributação.(...) Entretanto, se o contribuinte, abusando do direito ao uso das formas jurídico-privadas, empregar formas anormais, formas inadequadas, na construção de suas relações, com o intuito de impedir ou fraudar a tributação, tributação esta que, ao contrário, se o contribuinte tivesse seguido caminho jurídico-privado correto, seria devida, estaremos frente ao caso de abuso de formas com fito de evasão, nesse caso inoponível ao fisco” (grifou-se.)

⁸⁰⁵ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 107-119.

⁸⁰⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 274.

A *atipicidade* de uma forma jurídica pode assumir dois significados diferentes: (i) como referência ao tipo normativo, ou seja, aquele que tem previsão legal⁸⁰⁷, ou (ii) aquilo que tem uma “*feição bem caracterizada*”⁸⁰⁸.

Quanto ao primeiro significado de atipicidade, nota-se que o art. 425 do CC/02⁸⁰⁹ autoriza a celebração de contratos atípicos. Isso, no entanto, não é relevante para Amílcar Falcão, segundo o qual, para fins tributários, pouco importa se o Direito Privado autoriza ou proíbe a realização de atos ou negócios jurídicos. Como visto acima, esse entendimento deve ser relativizado à luz dos incisos I e II do art. 116, e do art. 118 do CTN. Além disso, a liberdade contratual é fundamento inafastável na escolha de formas típicas ou atípicos⁸¹⁰. Discorda-se, portanto, do entendimento de Falcão, pois a *atipicidade* é um critério impertinente à definição dos limites da elusão fiscal.

Nesse sentido, um conjunto de atos e negócios jurídicos atípicos não necessariamente será considerado elusivo, porque, nas palavras de Falcão, não representará “manipulação do fato gerador”⁸¹¹. Adentra-se à delimitação da natureza dos negócios jurídicos indiretos – que serão examinados abaixo –, cuja atipicidade não implica a sua irregularidade⁸¹².

⁸⁰⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 281: “Típico é o definido como tal na legislação que o define (civil, comercial etc.) pertinente. Assim, por exemplo, se for utilizada a figura da emissão de debêntures, tem que ser debênture tal qual regulada pela Lei das Sociedades Anônimas e devem ser mantidos todos os efeitos e consequências que são próprias dessa figura”.

⁸⁰⁸ “Típico adj. Que distingue uma pessoa, um objeto; característico: fisionomia típica. / Que constitui tipo; que tem uma feição bem caracterizada: personagem típica. / Simbólico: sentido típico”. Dicionário Aurélio on line (<http://www.dicionariodoaurelio.com/>).

⁸⁰⁹ Código Civil

“Art. 425. É lícito às partes estipular contratos atípicos, observadas as normas gerais fixadas neste Código”.

⁸¹⁰ Sobre o assunto, vale destacar o seguinte entendimento: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 100: “O direito tributário não está para influir nas formas do direito civil. Pelo contrário, ele se liga às formas que as partes produzirem segundo a sua vontade, no pressuposto, naturalmente, de que se trata de formulações jurídicas sérias, na aparência e na realidade, e que o contrato e sua execução sejam compatíveis entre si. O contribuinte não é obrigado a escolher a forma jurídica através da qual o fisco possa contar com máximo de receita”.

⁸¹¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 47.

⁸¹² Se atendidas determinadas condições, é possível considerar os negócios jurídicos indiretos como elisivos. Nesse sentido: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: José Bushatsky, 1977, pp.87-88; XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 61; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 279; MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 63.

Com relação ao segundo significado de atipicidade, pode-se afirmar que a feição indeterminada da forma jurídica pode até ser um indício de irregularidade da conduta do contribuinte, porém, desde que seja possível identificar a relação de causa/efeito ou meio/fim nas formas jurídicas adotadas, bem como a observância dos elementos essenciais da estrutura desses atos e negócios, esse critério se mostrará irrelevante. Caso não seja possível fazer essa identificação, será necessário fazer um exame de *adequação* da forma jurídica.

Aí sim está um critério decisivo para o exame dos limites à elusão tributária: a *adequação*. Como se verá abaixo, a adequação da conduta do contribuinte é o pano de fundo do critério de observância, ou não, da “causa” dos atos e negócios jurídicos. Deixemos esse estudo para o tópico seguinte.

Além do exame desses critérios, o estudo do abuso de formas demanda uma reflexão importante, no sentido de que a interpretação econômica pode atuar em dois planos distintos no exame das formas jurídicas:

- (i) interpretação da hipótese de incidência, buscando identificar suas finalidades, para avaliar a estrutura da figura do Direito Privado utilizada; e
- (ii) interpretação da figura do Direito Privado à luz de sua adequação econômica, qualificando a situação fática, independentemente da hipótese de incidência tributária, com base em método jurídico-sociológico próximo daquele utilizado pela Escola Livre do Direito⁸¹³.

Nesse particular, que a concepção de interpretação econômica, com matizes no ordenamento alemão (cujos excessos culminaram na Teoria do Julgamento, como visto acima), baseia-se na (i) abstração completa do negócio jurídico, o que não deve ser admitido no Brasil, seja por força da legalidade tributária e da vedação à analogia (art. 108, §1º, do CTN), seja em conformidade com a melhor leitura do art. 118 do CTN, e (ii) consequente

⁸¹³ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.633.

tributação do “fato econômico” decorrente de atos ou negócios jurídicos que não necessariamente foram realizados nos moldes fixados na lei tributária⁸¹⁴.

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri aponta que a teoria do abuso de formas não encontraria abrigo no Direito Tributário brasileiro, por força da referida vedação ao emprego da analogia para cobrança de tributos (art. 108, §1º, do CTN), e por falta de previsão legal em lei complementar, em observância ao art. 146 da CF/88⁸¹⁵.

Com entendimento semelhante, Gilberto de Ulhôa Canto sustenta que não seria possível caracterizar uma conduta como abuso de formas jurídicas para efeitos tributários, que, de acordo com o Direito Privado, seria legítima⁸¹⁶. Parte-se do pressuposto de que abuso de formas não seria objeto de regulamentação no âmbito do Direito Civil brasileiro, logo não seria igualmente passível de utilização em matéria tributária. Esse entendimento, todavia, pode ser objeto de crítica, pois, caso se admita inserir no âmbito do conceito de abuso de forma, a inobservância dos fins socioeconômico de determinado ato ou negócio jurídico, seria encontrar no Direito Privado fundamento jurídico para a caracterização dessa espécie de abuso. Com base na referida premissa – ora questionada –, Ulhôa Canto conclui que apenas a simulação, positivada no Direito Privado, poderia ser empregada em matéria tributária.

Adotando a mesma conclusão, Ricardo Mariz de Oliveira ensina que somente seria possível se falar em abuso de forma nas hipóteses de simulação ou de falsidade ideológica, na medida em que, nesses casos, haveria o ocultamento da realidade concreta⁸¹⁷. Aqui fica claro o acolhimento do entendimento – presente em grande parte da doutrina brasileira – segundo o qual a simulação se caracterizaria tão somente quanto houver uma falsidade no

⁸¹⁴ O que é referenciado por Amílcar Falcão como “emendatio legis”, que, segundo o seu entendimento, não dever ser autorizada. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 47.

⁸¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995, pp.75-79.

⁸¹⁶ Nesse sentido, Gilberto de Ulhôa Canto afirma: “*O desarceto da teoria do abuso de formas de direito privado me parece evidente. Se as formas são de direito privado e elas não são legitimadas pelas normas desse ramo do direito, então estaremos diante de um caso comum de ilegalidade ou nulidade, pura e simples. Mas, se face ao direito privado tais formas são legítimas, não vemos como se possa acusar alguém de estar cometendo abuso dessas formas apenas para efeitos fiscais*” (ULHÔA CANTO, Gilberto. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Volume 13. Elisão e Evasão Fiscal. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988, pp. 17-18).

⁸¹⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Volume 13. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988. p. 155.

comportamento do contribuinte. Como visto acima, esse entendimento pode ser relativizado, para incluir no âmbito da simulação o descompasso entre a estrutura empregada pelo contribuinte e os fins práticos por ele pretendidos.

Registra-se, nesse sentido, o entendimento de Liz Cabral Nogueira que defende que a manipulação das formas jurídicas, com vistas à economia fiscal, seria pertinente aos casos previamente determinados pelo ordenamento jurídicos, “*como é o caso da simulação*”⁸¹⁸.

Afastado esse extrapolamento do conceito de abuso de forma (que implica analogia), resta verificar se, no âmbito da interpretação teleológica, ele apresenta alguma parcela autônoma útil ao estudo da matéria em comparação com as demais figuras acima examinadas.

A resposta deve ser negativa. Superada a hipótese aventada (que culmina no emprego da analogia), o abuso de forma, inevitavelmente, apresentaria identidade, por exemplo, com as figuras de dissimulação⁸¹⁹ e abuso do direito (na concepção finalista), especialmente, naquilo que elas têm em comum: o exame de compatibilidade entre meio e fim, ou seja, o juízo de adequação entre a essência da conduta do contribuinte e a respectiva forma jurídica supostamente concretizada.

Essa questão não passou despercebida no estudo de Sampaio Dória, segundo o qual a teoria do abuso de formas propõe, como pano de fundo, um exame de compatibilidade entre as formas jurídicas utilizadas e o seu objeto, o que resolveria à luz dos princípios informadores da simulação, sendo desnecessário, portanto, o uso dos conceitos de “*normalidade, anomalia ou puro e simples abuso das categorias formais*”⁸²⁰.

⁸¹⁸ NOGUEIRA, Liz Cabral. “A Consideração Econômica no Direito Tributário”, In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.). *Estudos Tributários (em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, pp. 349-384.

⁸¹⁹ Para Sampaio Dória, o abuso de forma não teria espaço para ser aplicado, na medida em que, naquilo que seria passível de utilização, é concomitante com o conceito de simulação. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. “Evasão e elisão fiscal”, In: ATALIBA, Geraldo (Coordenador). *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 457.

⁸²⁰ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 117.

Aproximando as figuras do abuso do direito, abuso de formas e ausência de propósito negocial, Hermes Marcelo Huck defende que, independentemente do rótulo utilizado para classificar a conduta do contribuinte, seriam inadmissíveis os negócios jurídicos que não tivessem “*causa real distinguível, a não ser sua finalidade tributária*”, que, se assim fossem, estariam em desconformidade com o perfil objetivo do negócio supostamente realizado⁸²¹.

Nota-se, assim, que é possível encontrar na doutrina brasileira a aproximação entre as figuras aqui estudadas em torno dos referidos critérios de compatibilidade entre conteúdo e essencial e entre meio e fim.

Nesse particular, vale destacar também o entendimento de Gerd Willi Rothmann já sustentou o entendimento de que, uma vez respeitados os princípios da legalidade e da isonomia, seria possível empregar a consideração econômica nos casos em que os negócios jurídicos concretizados sejam simulados, ilegais, ofensivos aos bons costumes, nulos ou anuláveis, bem como quando caracterizado *abuso de formas e conceitos de Direito Civil*⁸²². Posteriormente, todavia, Rothmann e Paciello apontaram que não existiriam, no Direito Tributário brasileiro, normas regulamentadoras do abuso de formas jurídicas para fins de tributação⁸²³.

Por fim, cabe registrar que, igualmente, como ocorre no caso da simulação, dissimulação, abuso do direito e fraude à lei, o conceito de abuso de figura é impertinente à relação jurídico-tributária em sua acepção técnica, por meio do qual se aprecia exclusivamente relação implicacional entre antecedente e consequente. No mesmo sentido, portanto, a figura do abuso de forma é relevante para qualificação da materialidade concreta a ser examinada pelo intérprete da lei tributária, mas não para relação implicacional entre antecedente e consequente do fenômeno da incidência tributária.

⁸²¹ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 151.

⁸²² ROTHMANN, Gerd Willi. “O princípio da legalidade tributária”, In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.), *Direito Tributário: estudo de casos e problemas*, 5ª coletânea, . São Paulo: Bushatsky, 1973, pp. 137-196.

⁸²³ ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 13. *Elisão e Evasão Fiscal*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988. p. 414.

Dito isso, pode-se concluir que a figura do abuso de forma apresenta duas acepções distintas⁸²⁴:

(i) abuso de forma como abuso da liberdade de escolha das formas contratuais (típicas ou atípicas), que é incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro, em face liberdade contratual (art. 425 do CC/02) e da liberdade de iniciativa (art. 1º, inciso IV, e art. 170, da CF/88⁸²⁵);

(ii) abuso na conformidade entre conteúdo e forma na realização de atos e negócios jurídicos, cuja essência se traveste de uma forma inadequada, o que demanda a análise da adequação entre meio e fim pertinentes às demais figuras acima estudadas.

Uma vez finalizada a análise dos vícios e defeitos nos negócios jurídicos, cabe estudar uma figura bastante comum em matéria de planejamento tributário, na medida em que, estruturalmente, ela pode resultar, ou não, realização do fato gerador pelo contribuinte: trata-se do negócio jurídico indireto.

3.2. Negócio jurídico indireto

Moreira Alves⁸²⁶ considera que o conceito, em sentido amplo, de negócio jurídico indireto poderia ser discriminado em (i) o negócio jurídico indireto em sentido estrito e (ii) o negócio fiduciário. Como não é possível identificar limites diferenciados para a definição da

⁸²⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 274-275.

⁸²⁵ Constituição Federal

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

⁸²⁶ ALVES, José Carlos Moreira. "Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação". In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002, p.66.

regularidade dos atos e negócios elusivos, a partir de cada um dessas figuras, prefere-se, aqui, estudá-las em conjunto, dão primazia ao exame do respectivo gênero.

Em estudo aprofundado sobre o assunto, Tulio Ascarelli afirma que há negócio jurídico indireto⁸²⁷ sempre que os particulares recorrem a um negócio determinado visando a alcançar, por meio dele, consciente e consensualmente, finalidades diferentes daquelas que, em princípio, lhe são típicas.

Segundo Ascarelli, existiriam várias espécies de negócios jurídicos indiretos, dentre os quais está o negócio fiduciário. Para esse autor, o negócio fiduciário tem como base estrutural uma transmissão de propriedade (função típica), cujo efeito de direito real seria neutralizado por uma convenção entre as partes (função atípica). De acordo com essa convenção, o adquirente poderia aproveitar-se da propriedade adquirida tão somente para o fim especial fixado pelas partes (garantia, administração de bens ou direitos), sendo obrigado a devolvê-la quando atingido o referido fim⁸²⁸ (ou finalizado período fixado para tanto). Nessa sistemática, o uso da transferência da propriedade poderia servir para finalidades indiretas, tais como garantia, mandato e depósito⁸²⁹.

O estudo do negócio fiduciário evidencia que, no gênero negócio jurídico indireto, há de dois planos distintos: um plano estrutural, onde se situam as posições jurídicas das partes, seus poderes, deveres e faculdades, bem como a composição dos negócios; e um plano funcional, onde se verifica o fim ou função construída pelas partes⁸³⁰. Esse exame é essencial

⁸²⁷ A origem do negócio jurídico indireto tem sido atribuída às construções teóricas do pandectismo alemão do século XIX, com significativo desenvolvimento pela doutrina italiana. Sobre o assunto, confira-se: RUBINO, Domenico. *El negocio jurídico indirecto*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1953, p. 4; BRAVO, Frederico de Castro y. *El negocio Jurídico*. Madri: Civitas, 1997, pp.443-457.

⁸²⁸ TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 326: “(...) a fidúcia pode ter por finalidade a garantia (fidúcia cum creditore) ou a administração (fidúcia cum amico). A chamada causa fiduciae não é fim do mandato ou da garantia, vistos isoladamente, mas como justificativa da transferência (meio que excede o fim) e reflete-se na relação obrigatória que mediatamente limita a própria transferência, concretizando-se no dever do fiduciário de realizar um nova transferência em benefício do fiduciante ou de pessoa indicada por este.”

⁸²⁹ ASCARELLI, Tulio. *Problemas das sociedade anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 1999, p. 159.

⁸³⁰ LIMA, Otto de Sousa. *Negócio fiduciário*. São Paulo: RT, 1962, p. 9.

para verificação da relação entre meio (instrumento utilizado ou estrutura do negócio típico) e fim (objetivo almejado pelas partes)⁸³¹.

Ascarelli admite que, no âmbito dos negócios jurídicos indiretos, seria possível encontrar negócios únicos e uma pluralidade de negócios, a partir da qual as partes alcançariam, por meio da combinação de vários negócios, um fim indireto em comparação com o negócio típico. Nesse particular, Ascarelli afirma que, “em sentido rigoroso”, apenas nos negócios únicos seriam, verdadeiramente, negócios jurídicos indiretos⁸³².

Esse entendimento é controverso, tendo em vista há muitos autores que sustentam a possibilidade da caracterização, em acepção técnica, do negócio jurídico indireto por meio de uma pluralidade ou conjunto de atos e negócios jurídicos concatenados de maneira elusiva com vistas à economia fiscal⁸³³.

Tulio Ascarelli argumenta que, diante da rigidez da finalidade típica de cada negócio, as partes poderiam adotar objetivos ou finalidades que não decorrem do negócio típico⁸³⁴. Nesse sentido, defende que função do figura do negócio jurídico indireto seria a

⁸³¹ GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 382.

⁸³² ASCARELLI, Tulio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 1999, p. 170. Com entendimento contrário, Ivo Cesar Barreto de Carvalho. *Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: Editora MP, 2007, p. 214: “O negócio jurídico indireto também pode decorrer da composição de vários negócios, o que a doutrina chama de negócio pluriformal. Este se caracteriza pela conexão de vários negócios individuais, com base numa unicidade de fontes ou de fins. Noutros termos, o negócio pluriformal é uma espécie de negócio jurídico indireto onde há um agrupamento de vários negócios conexos que têm fim próprio, distintos dos daqueles documentos simultâneos e sucessivos. Não é vislumbrada qualquer ilicitude nos negócios pluriformal, pois o meio escolhido pelo particular está de acordo com o ordenamento jurídico, não havendo proibição legal para sua instrumentalização”.

⁸³³ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. “Elisão Fiscal”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. Volume 36 São Paulo: RT, 2001, p.231: “Via de regra, o negócio jurídico indireto ocorre por meio de vários atos ou negócios isolados, mas que, como são pré-ordenados, terminam por formar uma única operação (que é, portanto, composta ou fracionada), com resultados vantajosos para os agentes que a conceberam. Consiste, em essência, no que o direito anglo-saxão denomina (e procura combater) pela chamada *step-by-step transaction*”.

Confira-se também: CARVALHO, Ivo Cesar Barreto de. *Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: Editora MP, 2007, p. 214: “O negócio jurídico indireto também pode decorrer da composição de vários negócios, o que a doutrina chama de negócio pluriformal. Este se caracteriza pela conexão de vários negócios individuais, com base numa unicidade de fontes ou de fins. Noutros termos, o negócio pluriformal é uma espécie de negócio jurídico indireto onde há um agrupamento de vários negócios conexos que têm fim próprio, distintos dos daqueles documentos simultâneos e sucessivos. Não é vislumbrada qualquer ilicitude nos negócios pluriformal, pois o meio escolhido pelo particular está de acordo com o ordenamento jurídico, não havendo proibição legal para sua instrumentalização”.

⁸³⁴ ASCARELLI, Tulio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 1999, p.172: “Em substância, todo negócio é caracterizado por um escopo típico que se destina a realizar e no qual se identifica precisamente a sua causa econômica e jurídica (por exemplo, a troca da coisa pela preço, na venda),

inovação, fazendo frente ao misoneísmo jurídico⁸³⁵, o que evidencia a fragilidade do argumento segundo o qual a atipicidade da função atribuída ao negócio jurídico implicaria a sua abusividade.

Posteriormente, Ascarelli acrescenta que o negócio indireto é constituído a partir da distinção entre (i) objetivo típico do negócio em abstrato e (ii) os eventuais objetivos almeçados, consensualmente, pelas partes no caso concreto. Com base nisso, esse autor conclui que, tratando de negócio jurídico indireto, não se busca delimitar uma categoria formal especial de negócio, e sim uma “*função especial preenchida*”⁸³⁶.

Nem sempre o negócio jurídico foi aceito pela doutrina especializada. Nesse sentido, Ascarelli relata que, para Ihering⁸³⁷, os negócios jurídicos indiretos representariam mero desenvolvimento dos negócios simulados⁸³⁸. Pode-se dizer, no entanto, que o ordenamento jurídico não apenas permite os negócios jurídicos indiretos, como também, por vezes, acolhe os negócios jurídicos com fins atípicos, passando a regulá-los em lei (tornando-se típicos), tal qual ocorreu com o contrato de alienação fiduciária de bens móveis (Lei nº 4.728, de 14.07.1965, alterada pela Lei nº 10.931, de 02.08.2004) e o contrato de alienação fiduciária de bens imóveis (Lei nº 9.514, de 20.01.1997).

Moreira Alves ensina que os negócios jurídicos indiretos teriam dois requisitos: (i) utilização, pelas partes, num caso concreto, de um negócio jurídico típico, devidamente desejado por elas; e (ii) busca de um fim diverso para o qual o negócio jurídico típico foi criado, por meio da utilização de “*pactos ou cláusulas que se aponham*” no negócio jurídico típico”⁸³⁹

mas nada impede, no entanto, seja ele, embora dentro de determinados limites, disciplinado pelas partes de modo tal que não só possa realizar, imediatamente, o escopo que lhe é típico, mas também, mediatamente, outros objetivos que até adquirem importância predominante de finalidades posteriores.”

⁸³⁵ Ibidem, p. 156.

⁸³⁶ Ibidem, pp.173-175.

⁸³⁷ IHERING, Rudolf von, *Abreviatura de El Espíritu del Derecho Romano de R. von Ihering*, por Fernando Vela, Buenos Aires, Revista de Occidente Argentina, 1947, p. 157.

⁸³⁸ ASCARELLI, Tulio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 1999, p. 156 (nota de rodapé 226).

⁸³⁹ ALVES, José Carlos Moreira. “Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação”. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002, p.67.

Helena Taveira Tôres aponta que os “*contratos indiretos*” não são “*contratos atípicos per se*”, tendo em vista que, para sua realização, altera-se apenas o fim de um contrato típico, ou seja, a sua causa, não havendo mudança no tipo, nem a criação de um novo tipo. Para Tôres, as partes podem alcançar um fim diferente do previsto no “tipo-parâmetro”, por meio da construção de “*disposições especiais, mediante pactos de adaptação*”⁸⁴⁰. Posteriormente, Tôres afirma ainda que, nos negócios jurídicos indiretos, o fim almejado pelas partes (causa) deve ser avaliado em conjunto com o “tipo-parâmetro”, para se ter a exata noção da sua funcionalidade⁸⁴¹.

Douglas Yamashita argumenta que o negócio jurídico indireto se caracterizaria pela distinção entre o objetivo típico do negócio em abstrato e os eventuais objetivos ulteriores queridos, em consenso, pelas partes, em dado caso concreto. Destaca-se que a finalidade típica sempre subsistiria, ainda que preterida pelo fim ulterior fixado pelas partes⁸⁴².

É justamente a subsistência da finalidade típica que leva muitos autores, em convergência com Ascarrelli, a defenderem que o negócio jurídico indireto não representa uma categoria dogmática própria⁸⁴³.

Marco Aurélio Greco defende que, em matéria tributária, o negócio jurídico indireto serve para se obter um fim equivalente ao de outro negócio para o qual a carga tributária seria mais elevada. Por isso, o negócio jurídico indireto seria um instrumento de elisão fiscal. Sobre o assunto, Greco faz três observações, assim resumidas⁸⁴⁴:

(i) no negócio jurídico indireto, haveria apenas um negócio (em conformidade com as lições de Ascarrelli, acima mencionadas), razão pela qual estaria afastada a hipótese simulação (que dependeria de dois negócios: um real e um aparente);

⁸⁴⁰ TÔRES, Helena Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 162-163.

⁸⁴¹ *Ibidem*, p. 168.

⁸⁴² 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. 297.

⁸⁴³ MOREIRA ALVES, José Carlos Moreira. *A retrovenda*. 2ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 8: “(...) existindo a causa, o negócio produz os seus efeitos e é válido; pode a causa não corresponder ao elemento determinante do negócio, no caso de ser ele considerado não como escopo último, mas como meio para um escopo ulterior: tudo isso é dogmaticamente irrelevância dos motivos”.

⁸⁴⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 280-281.

(ii) a caracterização do negócio jurídico indireto dependeria da existência de um negócio jurídico típico. Assim, se as cláusulas inseridas pelas partes neutralizarem os efeitos do negócio jurídico, ele pode deixar de ser típico, deixando de haver um negócio indireto;

(iii) o negócio jurídico indireto não pode resultar em fraude à lei ou em abuso do direito.

A partir das considerações de Greco, inicia-se a diferenciação entre as figuras do (i) negócio jurídico indireto, (ii) simulação e (iii) fraude à lei.

A diferença essencial entre negócio jurídico indireto e simulação é a ausência de falseamento da verdade. No negócio indireto, aquilo que aparenta ser é aquilo que foi realmente querido pelas partes; na simulação, aquilo que aparenta ser difere do que foi objetivo pelas partes, podendo existir, de modo oculto, um negócio real programado pelas partes⁸⁴⁵.

As considerações de Marco Aurélio Greco sobre a caracterização da simulação por meio de dois negócios estão em convergência com as lições de Tulio Ascarelli, no sentido de que, na simulação, haveria duas declarações: a declaração real (oculta) e a declaração aparente manifestada, que não corresponde à vontade comum das partes. Já, nos negócios jurídicos indiretos, não há falseamento de declaração, na medida em que as partes realmente querem o negócio que realizam, querem efetivamente submeter-se à disciplina jurídica desse negócio, e não uma disciplina diversa⁸⁴⁶.

⁸⁴⁵ GAINO, Itamar. *A simulação nos negócios jurídicos*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 68. O autor dá um exemplo interessante de negócio jurídico indireto: cheque pré-datado, que, na verdade, melhor seria dizer cheque pós-datado, ou seja, para saque futuro. Para Gaino, essa espécie de cheque é emitida com caráter de promessa de pagamento, cujo negócio jurídico típico para esse fim seria a nota promissória. Como as partes realmente buscam, consensualmente e às claras, atingir o fim da nota promissória, não há simulação.

⁸⁴⁶ ASCARELLI, Tulio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 1999, p. 179. No mesmo sentido: PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 205: “A distinção está em que, na simulação, parte da declaração de vontade é oculta; a parte ostensiva induz a uma apreciação errônea do conteúdo da declaração de vontade formulada pelas partes. No negócio jurídico indireto, as partes declaram ostensivamente a sua vontade. Na simulação, as partes pretendem a aplicação, entre si, de regime jurídico distinto do que pretendem seja aplicado em suas relações com terceiros. No negócio jurídico indireto, as partes pretendem que o negócio praticado seja submetido a um só regime em todas as relações que o pressupõe”. Ainda nesse sentido, dentre muitos outros, confira-se: BIANCO, João

Alberto Xavier alerta para o fato de que a doutrina anglo-saxônica veria no negócio jurídico indireto uma divergência entre *forma* e *substância*, ou seja, entre a estrutura do negócio e os fins que as partes pretendem atingir⁸⁴⁷. Por outro lado, Alberto Xavier afirma, com clareza e concisão, que fronteira que divide o negócio jurídico indireto e a simulação é a mesma que separa a *mentira* da *verdade*, em harmonia com o que foi dito acima.

Emilio Betti afirma que, tanto na simulação, como negócio jurídico indireto, haveria uma divergência consciente entre a causa típica do negócio e o fim prático concreto almejado pelas partes. A diferença entre as duas hipóteses estaria no fato de que, na simulação, a discrepância implicaria uma incompatibilidade, já, nos negócios jurídicos indiretos, o descompasso entre o fim típico e atípico seria compatível⁸⁴⁸.

Diferenciando fraude à lei e negócio jurídico indireto, Alberto Xavier sustenta que o critério de *discrímen* seria a licitude do fim pretendido pelas partes. Nos negócios jurídicos indiretos, haveria uma discrepância entre a causa-típica e os fins práticos visados pelas partes, os quais poderiam ser lícitos ou ilícitos. Caso tais fins sejam ilícitos, o negócio jurídico indireto implicará fraude à lei. Nos atos ou negócios jurídicos realizados em fraude à lei, o essencial seria a ilicitude do fim, sendo irrelevante a natureza das estruturas negociais empregadas⁸⁴⁹.

Da mesma maneira, Tulio Ascarelli ensina que, na realização de negócios jurídicos indiretos, objetivos atípicos queridos pelas partes poderiam lícitos ou ilícitos. Desse modo, caso o fim almejado seja contrário à lei, haveria um negócio fraudulento, que, assim, seria uma subespécie do negócio jurídico indireto⁸⁵⁰.

Marco Aurélio Greco sustenta que, caso se pretenda, por meio do negócio jurídico indireto, contornar a incidência da lei ou inibir os seus efeitos, haverá fraude à lei, nos termos

Francisco. “Norma Geral Antielisão – Aspectos Relevantes”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Planejamento tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 149.

⁸⁴⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 60.

⁸⁴⁸ BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo II, Volume 1. Tradução de Fernando Miranda. Coimbra: Editora Coimbra, 1969, pp. 228-229.

⁸⁴⁹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 66.

⁸⁵⁰ ASCARELLI, Tulio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 1999, p. 180.

do art. 166, inciso VI, do CC/02. Em razão disso, Greco afirma que é inadequado buscar, no negócio jurídico indireto, um “escudo absoluto ou inafastável”⁸⁵¹.

Orlando Gomes ensina que por meio do negócio jurídico indireto pode-se buscar um fim diverso daquele do negócio jurídico típico, o que somente seria válido se o fim pretendido não resultar em fraude à lei⁸⁵².

Considerando que os fins dos negócios jurídicos típicos jamais poderiam representar fraude à lei, salvo em casos de antinomia, é a partir da possibilidade de atribuição de fins alternativos para os negócios típicos que torna-se viável a caracterização da fraude à lei. Com base nesse raciocínio, Douglas Yamashita conclui que “*todo negócio em fraude à lei é um negócio jurídico indireto, porém nem todo negócio indireto é um negócio em fraude à lei*”⁸⁵³.

É por essa razão que, para Francesco Ferrara, os negócios jurídicos indiretos poderiam ser classificados como negócios fiduciários e negócios fraudulentos⁸⁵⁴, conforme o fim, respectivamente, lícito ou ilícito pretendido. Heleno Tôrres critica essa conceituação, por entender que ela se baseia em um juízo *a priori*⁸⁵⁵.

Como os negócios jurídicos indiretos podem ser, ou não, elusivos, a sua sistemática, por si só, em nada contribui para definição dos limites da regularidade da estruturação de atos e negócios jurídicos com vistas à economia fiscal.

Nesse sentido, Lívia Germano sustenta que o caráter elusivo do negócio, como meio para se alcançar um objetivo alternativo, estaria atrelado a não produção das

⁸⁵¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 289.

⁸⁵² GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 387.

⁸⁵³ 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. 297.

⁸⁵⁴ FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 96: “*Os negócios fraudulentos são negócios reais que procuram conseguir, pela combinação de diversos meios jurídicos realizados seriamente, o mesmo resultado que a lei proíbe ou, pelo menos, um equivalente.*”

⁸⁵⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p.164.

consequências jurídicas do negócio efetivamente realizado, ou seja, quando “não está presente a causa do negócio adotado”⁸⁵⁶.

Tendo em vista que o critério que define a admissibilidade, ou não, dos efeitos fiscais uma conduta não está no âmbito do negócio jurídico indireto, esse conceito não deve ser utilizado como sinônimo de elisão fiscal⁸⁵⁷. Em paralelo, deve ser abandonada a perspectiva formalista de avaliação dos negócios jurídicos indiretos com repercussão em matéria tributária, a fim de possibilitar a identificação da eventual caracterização dos vícios e efeitos acima estudados por ocasião da qualificação da materialidade tributável.

Como se vê, a essência do negócio jurídico indireto reitera a importância da compreensão da relação entre (i) a causa (função) atribuída pelas partes à estrutura do negócio (“*elemento categorial inderrogável do tipo objetivo*”, nas palavras de Antônio Junqueira de Azevedo⁸⁵⁸) e (ii) o tipo negocial. Essa estrutura permite compreender melhor a liberdade de escolha da substância do negócio jurídico⁸⁵⁹. Isso porque a convergência, consensual, dos interesses das partes pode resultar na construção da manifestação de uma vontade mútua com um fim atípico para um negócio jurídico típico, mas não lhes é permitido alterar os “*elementos categoriais inderrogáveis do tipo objetivo*”.

Aqui se depara com um claro limite à elusão fiscal, pois a liberdade dos particulares para edição dos seus atos e negócios jurídicos, com vistas à caracterização de

⁸⁵⁶ GERMANO, Livia De Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 117 .

⁸⁵⁷ GODOI, Marciano de Seabra de. “Dois conceitos de simulação e suas consequências para os limites da elisão fiscal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, Volume 11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 283: “*Todos os civilistas que estudaram o negócio jurídico indireto ou fiduciário aceitavam que, se o negócio é efetuado para esquivar normas cogentes, haverá fraude à lei. Mas os tributaristas adeptos do ultraformalismo não admitem (ao contrário da maioria dos civilistas) a figura da fraude à lei tributária. Portanto, para esses autores, os negócios jurídicos indiretos praticados para evitar a incidência da norma tributária somente podem ser combatidos com regras específicas ou pontuais que ‘fecham a porta’ caso a caso para a última moda do planejamento tributário. (...) Em suma: quando um doutrinador ou um julgador ultraformalista utiliza um conceito restritivo de simulação e constate que não houve simulação e sim negócio jurídico indireto, o caminho estará totalmente livre para o planejamento tributário, pois para essa concepção de negócio jurídico indireto é praticamente sinônimo e elisão tributária lícita e eficaz.*”

⁸⁵⁸ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4ª Edição 8ª Tiragem (em 2013) São Paulo: Saraiva, 2002, pp. 140-142.

⁸⁵⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 162: “*Essa é a melhor demonstração de que ‘tipo’ e ‘causa’ são conceitos distintos e há liberdade de escolha não só para os tipos, mas também para as respectivas causas negociais*”.

negócios jurídicos indiretos, não autoriza a inobservância da base estrutural dos atos e negócios típicos. Pode-se construir novos fins socioeconômico para os atos e negócios jurídicos típicos, mas não deve admitir a mudança dos seus “*elementos categoriais inderrogáveis*”.

Daí surge uma dificuldade prática se saber quais são os critérios de diferenciação entre os fins práticos dos atos e negócios jurídicos (causa) e a sua estrutura. É evidente que será possível se perceber diante de *casos difíceis* em que se verifique uma zona cinzenta no âmbito dessa diferenciação, cujo esclarecimento dependerá de um exame histórico e teleológico das figuras e institutos do Direito Privado. Hipóteses extremas tendem a facilitar a compreensão da matéria, tal como na comparação entre (i) a compra e venda e (ii) a sociedade. Essas duas figuras têm “*elementos categoriais inderrogáveis*” bastante diferentes, como, por exemplo, a existência, na sociedade, de *affectio societatis*, o que tende a estar relacionado com um prolongamento temporal maior do que o lapso temporal considerado na compra e venda.

A partir da diferenciação entre a estrutura típica dos atos e negócios jurídicos (que, em geral, não é passível de alteração pelas partes) e os seus fins práticos socioeconômicos (passível de construção inovadora pelos particulares, por meio dos negócios jurídicos indiretos), percebe-se a insuficiência do critério da “causa” como parâmetro para definição dos limites à elusão fiscal, conforme será analisado abaixo. Isso porque, a partir desse critério isoladamente, não seria possível considerar a observância, ou não, dos “*elementos categoriais inderrogáveis*” dos atos e negócios jurídicos típicos que servem de parâmetro para o exame dos respectivos atos e negócios jurídicos indiretos.

3.3. Estruturação elusiva e os critérios para sua identificação

Como visto acima, este trabalho tem como objeto a análise dos limites da regularidade do conjunto de atos e negócios jurídicos que, individualmente, são válidos e eficazes, considerando a sua forma e conteúdo, porém, quando ordenados em sua estrutura ou organização destinada à economia fiscal, evidenciam um descompasso entre as formas utilizadas e o conteúdo por elas revestido.

Em face da demarcação metodológica que foi realizada no início do trabalho, considera-se que o exame aqui realizado se refere tão somente a uma parte do conceito de elusão fiscal, correspondendo exclusivamente aos grupos (dois ou mais) de atos e negócios jurídicos com aparência de licitude e eficácia, e, portanto, desconsiderando os atos e negócios jurídicos que, individualmente, caracterizam falseamento da ocorrência do fato gerador.

Trata-se da organização e concatenação de atos e negócios jurídicos com vistas à composição de um negócio jurídico indireto pluriformal, em cujas partes há um vício ou defeito correlato a (i) ausência de fim socioeconômico passível de individualização e comprovação, ou (ii) existindo esse fim, a caracterização de uma incompatibilidade entre o seu conteúdo e a forma empregada.

Destacou-se, ao longo dos itens anteriores, que a questão central deste trabalho é a identificação e sistematização dos critérios para avaliação da regularidade dos atos e negócios jurídicos realizado com o objetivo de economizar tributos. É o que passa a ser analisar a seguir.

3.3.1. A causa dos negócios jurídicos

Estudando a interpretação dos negócios jurídicos, Francisco Marino aponta que a “*causa*” dos negócios jurídicos seria um critério para classificá-los em causais ou abstratos⁸⁶⁰, a partir da relevância, ou não, da função econômico-social do negócio.

Ensina Antônio Junqueira de Azevedo que os negócios jurídicos causais seriam aqueles, em cujo conteúdo (objeto) há elementos que, por se repetirem em diversos negócios concretos, recebem um regime jurídico próprio. Por outro lado, os negócios jurídicos abstratos poderiam ser definidos como aqueles, “*cujos efeitos jurídicos se produzem independentemente de causa*”, ou seja, que se caracterizam pela forma jurídica típica, e não, pelo seu conteúdo⁸⁶¹.

⁸⁶⁰ MARINO, Francisco Paulo De Crescenzo. *Interpretação do Negócio Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2011, p 362.

⁸⁶¹ A irrelevância do conteúdo, para os negócios jurídicos abstratos, pode ser bem ilustrada pela figura do *stipulatio* do direito romano, que consistia em uma pergunta do credor (“*Centeum mihi dari spondes?*” – “Prometes dar-me cem?”), seguida de uma resposta do devedor (“*Spondeo*” – “Prometo”), por meio do que se tornava obrigatória qualquer espécie de convenção, independentemente do seu conteúdo. O ato existia, valia e era eficaz, em decorrência, exclusivamente, da observância dos requisitos de uma forma verbal típica. AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4ª Edição 8ª Tiragem (em 2013) São Paulo: Saraiva, 2002, p. 142; MARINO, Francisco Paulo Op. cit., p 363; FERRARA, Luigi Cariota. *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*. Napoli: Morano, sem data, 196.

Emilio Betti argumenta que o critério relativo à causa dos negócios jurídicos estaria relacionado com a sua aptidão de merecer proteção jurídica⁸⁶². Para Betti, mesmo que não estejam previstas expressamente na lei, essas causas devem ser vistas como fins ou interesses duráveis e necessários (ou como funções econômico-sociais⁸⁶³) reconhecidos pela consciência social como dignos de tutela jurídica⁸⁶⁴. Nessa acepção, os contratos inominados também seriam protegidos pela ordem jurídica, independentemente de previsão em lei. Desse modo, os contratos inominados também seriam considerados contratos causais⁸⁶⁵.

O estudo dos negócios jurídicos, à luz das regras do ordenamento jurídico italiano, deve ser apreciado com cautela, dado o risco de importação acrítica de elementos incompatíveis com a ordem jurídica brasileira. Nesse caso especificamente, apesar de o Código Civil italiano⁸⁶⁶ prever a “causa” como requisito dos negócios jurídicos e o Código

⁸⁶² O autor se refere à ideia de tipo jurídico, em uma acepção não é aquela utilizada pela doutrina normalmente, conforme apontada Antônio Junqueira de Azevedo. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4ª Edição 8ª Tiragem (em 2013) São Paulo: Saraiva, 2002, p. 142.

⁸⁶³ BETTI, Emilio. “Teoria generale del negozio giuridico”. In: VASSALLI, Filippo (coordenador). *Trattato di diritto civile italiano*. Torino: UTET, 1960, p. 119.

⁸⁶⁴ *Idem*. “Causa del negozio giuridico”. In: *Novissimo Digesto Italiano*. Volume 3. Torino: UTET, sem data, p. 38 (tradução livre): “(...) no significado antigo, que se refere ao direito romano clássico, as causas do negócio são típicas no sentido de que são especificamente denominadas e taxativamente disciplinadas no direito objetivo. No significado recente, a que o direito justinianeu serve de ponte, e que encontra desenvolvimento adequado no direito comum e no ambiente social moderno, as causas do negócio são típicas no sentido de que, embora não sejam taxativamente indicadas pela lei, devem, todavia, a princípio, ser reconhecidas pela consciência social como correspondentes a uma exigência legítima, a um interesse social durável ou necessário, e, assim, ser consideradas dignas de tutela jurídica”. Tradução semelhante pode ser encontrada em: AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4ª Edição 8ª Tiragem (em 2013) São Paulo: Saraiva, 2002, pp. 145-146.

⁸⁶⁵ *Ibidem*, p. 39.

⁸⁶⁶ Código Civil italiano

“Art. 1325 *Indicazione dei requisiti*

I requisiti del contratto sono:

1) *l'accordo delle parti (1326 e seguenti, 1427);*

2) *la causa (1343 e seguenti);*

3) *l'oggetto (1346 e seguenti);*

4) *la forma, quando risulta che è prescritta dalla legge sotto pena di nullità (1350 e seguenti).*

(...)

“Art. 1343 *Causa illecita*

La causa è illecita quando è contraria a norme imperative, all'ordine pubblico o al buon costume (prel. 1, 1418, 1972).

Art. 1344 *Contratto in frode alla legge*

Si reputa altresì illecita la causa quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa.

Art. 1345 *Motivo illecito*

Il contratto è illecito quando le parti si sono determinate a concluderlo esclusivamente per un motivo illecito comune ad entrambe (788, 14182)”.

Civil brasileiro assim não o fazer expressamente, não há obstáculo para a utilização, no Brasil, das concepções acima examinadas⁸⁶⁷.

Até porque, como bem apontado por Luís Eduardo Schoueri, diversos dispositivos do atual Código Civil brasileiro indicam que a teoria da causa teria sido acolhida, em matéria privada, pela ordem jurídica nacional⁸⁶⁸.

Nesse sentido, com base nas lições doutrinárias italianas, Antônio Junqueira de Azevedo defende que, no Brasil, a “causa” dos negócios jurídicos não necessariamente estaria na lei, e sim em todo o ordenamento jurídico, porque a ideia de causa seria inevitável⁸⁶⁹.

Nessa seara, como visto rapidamente acima, Antônio Junqueira de Azevedo diferencia os conceitos de (i) “*elemento categorial inderrogável do tipo objetivo*”, que corresponderia (i.a) à estrutura do negócio com *referência* à causa ou (i.b) ao objeto típico, e (ii) causa, que seria a função econômico-social do negócio. Para exemplificar o seu raciocínio, Junqueira de Azevedo aponta que a compra e venda se caracterizaria pelo consenso em trocar uma coisa (finalidade de circulação de bens) por certo preço, hipótese na qual haveria correspondência entre causa e elemento categorial. No entanto, não haveria obstáculo para utilização da compra e venda com função (causa) diversa, por exemplo, como garantia, como ocorre na compra e venda com pacto de retrovenda. Nessa hipótese, de acordo com Junqueira de Azevedo, a estrutura do negócio (elemento categorial) seria mantida, porém com uma nova função (causa)⁸⁷⁰. Como se viu acima, essa diferenciação é bastante pertinente para compreender o negócio jurídico indireto.

⁸⁶⁷ MARINO, Francisco Paulo De Crescenzo. *Interpretação do Negócio Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2011, p 364.

⁸⁶⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 438 (nota 69). Nesse sentido, Schoueri afirma que o termo “causa” apareceria em várias acepções distintas nos seguintes artigos do Código Civil de 2002: 3º, 57, 145, 206, 35, 373, 395, 414, 598, 602 a 604, 624, 625, 669, 685, 689, 705, 715, 717, 791, 834, 869, 884, 885, 1019, 1035, 1038, 1044, 1051, 1085, 1087, 1148, 1217, 1244, 1275, 1360, 1481, 1523, 1524, 1529, 1538, 1577, 1580, 1641, 1661, 1723, 1767, 1818, 1848, 1962, a 1965, 2202 e 2042.

⁸⁶⁹ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4ª Edição 8ª Tiragem (em 2013) São Paulo: Saraiva, 2002, p. 160 (nota de rodapé 239): “A causa, no nosso direito, não está na lei, mas está, porque é inevitável, no ordenamento como um todo”.

⁸⁷⁰ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4ª Edição 8ª Tiragem (em 2013) São Paulo: Saraiva, 2002, p. 149-151. O autor afirma ainda que a lei poderia, considerando a alteração da função de um negócio jurídico, tipificar um novo negócio jurídico, como ocorreu com a alienação fiduciária em garantia. Isso evidenciaria que a função do negócio jurídico pode resultar em uma adaptação legislativa do tipo de determinada estrutura de negócio jurídico.

Além disso, Antônio Junqueira de Azevedo discrimina, em estudo sobre “*o papel da causa nos negócios jurídicos*”, os *negócios com causa pressuposta* e os *negócios com causa final*, considerando:

(i) nos primeiros, a existência de fatos que justificam ou condicionam a realização do negócio, tal como ocorre nos contratos reais, de mútuo, de comodato, de confissão de dívida etc.. Nessa hipótese, o “porquê” do negócio corresponderia a um fato logicamente anterior (ainda que cronologicamente não o seja) à sua realização, que configuraria a sua causa. Havendo falta de *causa pressuposta*, o negócio jurídico seria nulo; e

(ii) nos segundos, a existência de fatos futuros, que seria os fins passíveis de serem atingidos pelo negócio, tal como ocorre na troca, na compra e venda, na sociedade etc. Havendo ausência de causa, o negócio jurídico se tornaria ineficaz, em observância à sistemática da condição resolutiva, prevista nos artigos 127 e 128 do CC/02^{871 872}

Paulo Barbosa de Campos Filho leciona que, embora o Código Civil brasileiro não tenha incluído a “causa” como um dos requisitos dos atos jurídicos, ela seria indispensável, na medida em que “*a necessidade de uma causa para o negócio jurídico*” seria uma daquelas “*verdades jurídicas universais, um daqueles princípios imanentes do direito, que não precisam estar escritos nas leis*”. Para esse autor, a causa dos negócios jurídicos poderia ser definida como “*escopo jurídico, prático ou razão econômico-jurídica do negócio, que jamais lhe poderia faltar*”⁸⁷³.

⁸⁷¹ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4ª Edição 8ª Tiragem (em 2013) São Paulo: Saraiva, 2002, p. 147-161.

⁸⁷² Código Civil de 2002

“Art. 127. Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido.

Art. 128. Sobrevindo a condição resolutiva, extingue-se, para todos os efeitos, o direito a que ela se opõe; mas, se aposta a um negócio de execução continuada ou periódica, a sua realização, salvo disposição em contrário, não tem eficácia quanto aos atos já praticados, desde que compatíveis com a natureza da condição pendente e conforme aos ditames de boa-fé”.

⁸⁷³ CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa de. *O problema da causa no Código Civil brasileiro*. São Paulo: Maxlimonad, s.d., p. 44.

Em estudo sobre a causa das obrigações fiscais, à luz da doutrina italiana, Gilberto de Ulhôa Canto ensina que, no Direito Privado, a “causa” seria, sistematicamente, considerada como “causa final”, ou seja, a razão econômico-jurídica ou fim que o negócio visa a efetivar, o que não se confundiria com o seu objeto, nem com o respectivo consenso entre as partes. Com base na ideia de “causa final”, caberia perguntar “por que” um negócio foi realizado. Além disso, haveria a “causa eficiente”, que visaria a definir a razão por que a obrigação ganharia efetividade e tem sua gênese, a partir do que caberia questionar “por força de que” o negócio foi realizado. Para esse autor, a “*causa final será, em qualquer hipótese, razão determinante da causa eficiente*”⁸⁷⁴.

Utilizando um critério que parece ter alguma semelhança com aquele empregado por Gilberto de Ulhôa Canto, como mencionado acima, Moreira Alves diferencia (i) a *causa subjetiva*, que seria o “*motivo próximo do agente*”, “*a intenção dirigida àquele escopo que é a causa objetiva*” e (ii) a *causa objetiva*, que seria função econômico-social do negócio jurídico⁸⁷⁵. Para melhor compreender esse critério, faz-se pertinente estudar as distinções entre causa e motivo, conforme indicado no item seguinte.

Helena Taveira Tôrres afirma que, no ordenamento jurídico brasileiro, a causa seria um elemento essencial dos contratos, que corresponderia à “*função prática que o contrato pretende efetivar*”, ou seja, “*a finalidade, a função o fim que as partes pretendem alcançar com o ato que põem em execução*”⁸⁷⁶. Para esse autor, a causa contratual teria os seguintes papéis:

- (i) atribuiria individualidade ao negócio jurídico, como requisito de existência do negócio (o que poderia ser questionado à luz da discriminação feita por Antônio Junqueira de Azevedo, para o qual o vício na causa do negócio implicaria a sua ineficácia);
- (ii) serviria como parâmetro de interpretação do negócio jurídico;
- (iii) corresponderia a um critério de qualificação do tipo negocial ou da modalidade atípica;
- (iv) seria útil para identificação da função social do contrato;

⁸⁷⁴ ULHÔA CANTO, Gilberto de. “Causas das obrigações fiscais” (verbete), in SANTOS, J.M. de Carvalho; DIAS, José de Aguiar (dir.), *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, v.8, Rio de Janeiro: Borsoi, p. 21.

⁸⁷⁵ ALVES, José Carlos Moreira. *Direito Romano*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 153.

(v) poderia ser utilizado para classificação dos negócios jurídicos⁸⁷⁷.

Desse modo, relativamente aos negócios jurídicos bilaterais, a causa teria bastante relevância como parâmetro de avaliação do “*equilíbrio entre finalidade e funcionalidade*” e entre “*substância e forma negocial*”⁸⁷⁸.

Para a correta qualificação da materialidade tributável, deve-se avaliar cada ato ou negócio jurídico efetivamente realizado, considerando o critério de observância dos “*limites da função social do contrato*” e das “*finalidades econômicas e sociais*” do direito de propriedade, conforme previsto nos artigos 421⁸⁷⁹ e 1.228, parágrafo primeiro⁸⁸⁰, do CC/02.

Para tanto, o contribuinte deve ser questionado sobre o *porquê* e o *por força de que*⁸⁸¹ da realização de determinado ato ou negócio, estabelecendo-se uma distinção entre os atos e negócios jurídicos com base nos seguintes critérios:

(i) *presença de causa*. Trata-se da demonstração do fim prático na estruturação de atos e negócios jurídicos. Aqui, devem ser admitidos contratos típicos e atípicos. Para os contratos típicos, a avaliação é simples: basta considerar os elementos contemplados na respectiva base legal e verificar a sua observância pelo contribuinte. Pergunta-se ao contribuinte: “você buscava atingir aquilo que o negócio jurídico proporciona?” Por outro lado, uma vez identificado um contrato atípico, deve-se exigir a comprovação de sua causa específica e individualizada. Deve-se questionar: “qual finalidade você pretendia alcançar?”. Em ambos os casos, devem ser consideradas as regras do Direito Privado sobre a

⁸⁷⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 142-146.

⁸⁷⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 143.

⁸⁷⁸ *Ibidem*, p. 146.

⁸⁷⁹ Código Civil

“Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”.

⁸⁸⁰ Código Civil

“Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

§ 1º O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas”.

caracterização de sua validade. Diante de um contrato atípico, sempre, deve prevalecer a vedação à analogia para fins de cobrança de tributos, e o respeito ao princípio da autonomia privada (que, dentre outros aspectos, justifica a faculdade de celebrar contratos atípicos, nos termos do art. 425 do CC/02). Em razão disso, prefere-se considerar que, uma vez estabelecida uma nova causa (função) para determinada estrutura (objeto típico), devem ser respeitados, integralmente, os efeitos da nova configuração estabelecida pelas partes;

(ii) *a compatibilidade entre o conteúdo da conduta efetivamente realizada pelos contribuintes e a causa dos atos e negócios jurídicos formalizados*. Considera-se aqui que os “*negócios jurídicos não são aquilo que as partes “querem”, mas o que elas “fazem”*”⁸⁸², a partir do que se conclui que a essência de um negócio é dada por um vontade em determinado contexto, formado por todos os elementos que sejam relevantes para sua qualificação. Descarta-se o exame exclusivo do texto indicado nos instrumentos formalizados para registros dos atos e negócios jurídicos, para que, em conjunto com esse texto, sejam considerados todos os aspectos do contexto em que foram celebrados. Trata-se da *adequação* entre a finalidade almejada (essencial das declarações e condutas, independentemente de sua tipicidade) e a aptidão dos meios empregados de atingirem essa finalidade.

A inutilidade do fim prático do ato ou negócio jurídico realizado ou o descompasso do seu conteúdo com realidade concreta constitui a sua irregularidade, autorizando-se a investigação da materialidade tributável, em observância à realidade demonstrada. Ou seja, poderia ser assim objeto de tributação o fato jurídico tributário que sempre existiu, mas cuja identificação não era evidente em decorrência do conjunto de atos ou negócios efetuado em desconformidade com os critérios acima referenciados.

Recorda-se aqui da teoria econômica do abuso de direito, para se afirmar que é abusivo o ato ou negócio jurídico, efetivamente praticado (portanto, não simulado), porém realizado de maneira inutilmente do ponto de vista do seu fim econômico, objetivando-se

⁸⁸¹ ULHÔA CANTO, Gilberto de. “Causas das obrigações fiscais” (verbete), in SANTOS, J.M. de Carvalho; DIAS, José de Aguiar (dir.), *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, v.8, Rio de Janeiro: Borsoi, p. 21.

constituir um impedimento à verificação do fato jurídico, que, na sua essência, efetivamente ocorreu. Essa concepção aproxima as noções de abuso de direito com a teoria da causa e o princípio da proporcionalidade, e, desse modo, possibilita ao intérprete da lei tributária não se prender a um só modelo de análise das regularidades acima indicadas. Conforme aponta Livia De Carli Germano, a ausência de causa dos negócios jurídicos – tida como “substância econômico-social ou prático-social do ato ou negócio” – pode servir como critério para configuração da elusão tributária⁸⁸³.

Esses critérios são determinantes para garantir oposição dos negócios jurídicos perante o Fisco, garantindo a economia fiscal pretendida e afastando a caracterização de elusão fiscal⁸⁸⁴.

3.3.1.1. Causa, motivo e propósito negocial

A diferenciação apontada por Moreira Alves entre *causa objetiva* e *causa subjetiva*, como visto acima, faz uma referência implícita, respectivamente, à distinção entre *causa* e *motivo*. Sobre essa distinção, Moreira Alves afirma que a causa se determina objetivamente, como função econômico-social atribuída, pelo Direito, a determinado negócio jurídico, já os motivos seriam extrajurídicos e estariam relacionados com o querer do agente⁸⁸⁵.

⁸⁸² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p.521.

⁸⁸³ GERMANO, Livia De Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, pp.80-81.

⁸⁸⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 146: “(...) assim, ou a causa do negócio jurídico existe, tal como tipificado na lei, e com isso existe negócio jurídico e cabe a subsunção à norma tributária, garantindo-se a vantagem escolhida ou ela não existe, quando se típica ‘conduta elusiva’, descabendo falar na existência de negócio jurídico oponível ao Fisco, sendo espécie de simulação clássica, fraude à lei ou negócio jurídico carente de causa.”

⁸⁸⁵ MOREIRA ALVES, José Carlos. *O Direito. Introdução e Teoria Geral*. 13ª ed. ref. Coimbra: Almedina, 2005, p. 153: “(...)“a causa de um negócio jurídico difere dos motivos que levaram as partes a realizá-lo. Com efeito, a causa se determina objetivamente (é a função econômico-social que o direito objetivo atribui a determinado negócio jurídico); já o motivo se apura subjetivamente (diz respeito aos fatos que induzem as partes a realizar o negócio jurídico). No contrato de compra e venda, a causa é a permuta entre a coisa e preço (essa é a função econômico-social que lhe atribui o direito objetivo; essa é a finalidade prática a que visam, necessária e objetivamente, quaisquer que sejam os vendedores e quaisquer que sejam os compradores); os motivos podem ser infinitos (assim, por exemplo, alguém pode comprar uma coisa para presentear com ela um amigo). (...) A distinção entre causa e motivo é importante porque, em regra, a ordem jurídica não leva em consideração o último.”

Enquanto a causa é a função ou fim prático, do ponto de vista socioeconômico, de um dado negócio (típico ou atípico), o motivo é a razão metajurídica que induziu à sua celebração⁸⁸⁶.

O motivo é apenas um dos elementos que devem ser considerados na *qualificação jurídica dos fatos*. Esses aspectos são importantes para verificação do real conteúdo da conduta dos contribuintes, a fim de analisar a compatibilidade deste com a causa dos atos e negócios jurídicos.

Marco Aurélio Greco sustenta que as partes manifestam sua vontade em determinado contexto, o que seria antecedido pela existência de um *motivo*, seguido de uma *finalidade*, que, por sua vez, se materializa em uma conduta, chamada de “*comportamento concludente*”. Daí porque Greco defende que não se deve perquirir o que as partes *quiseram*, e sim o que elas *fizeram* em determinado contexto⁸⁸⁷.

O art. 170 do CC/02⁸⁸⁸ parece reproduzir a diferenciação entre fim pretendido pelas partes e a declaração por elas manifestada, valorizando a essência do negócio (onde se situam os reais objetivos dos agentes), em detrimento do seu aspecto formal ou textual. O referencial deixa de ser, exclusivamente, a vontade manifestada (aspecto formal), para se examinar a compatibilidade dessa manifestação com o fim a que visavam as partes⁸⁸⁹, ou seja, a análise dos critérios relativos à *causa*.

Nota-se, portanto, que o art. 170 do CC/02 representa mais um fundamento para possibilitar uma qualificação jurídica, para fins de aplicação da lei tributária, com vistas a se tributar a verdade material. Uma ressalva, todavia, deve ser feita à aplicação do art.170 do CC/02 em matéria tributária.

Examinando o art. 170 do CC/02 e utilizando a sua terminologia, Marco Aurélio Greco afirma que “*a lei será aplicada com base no que se pode supor a partir das finalidades*

⁸⁸⁶ TUDISCO, Flavio. “A Causa do Negócio Jurídico, a Prevalência da Substância sobre a Forma e o Direito Tributário Brasileiro”. *Direito Tributário Atual*, v. 22, 2008. p. 208.

⁸⁸⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p.524.

⁸⁸⁸ Código Civil

“Art. 170. Se, porém, o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade”.

que manifestaram através do seu comportamento”. Na verdade, a lei privada estabelecerá o regramento de um negócio jurídico com base na verdade material, independentemente das manifestações de vontade viciadas. Para tanto – e é aqui que a ressalva deve ser frisada –, faz-se necessário *comprovar* detalhadamente o fim pretendido pelas partes, ou seja, a palavra “supor”, constante do art. 170 do CC/02, indicada um significado incompatível com o Direito Tributário. Isso porque cabe ao Fisco provar (i) o comportamento do contribuinte, (ii) o fim por ele pretendido, (iii) a incompatibilidade entre o fim pretendido e a causa dos atos e negócios jurídicos realizados, a fim de que seja autorizada a investigação, na materialidade concreta, da capacidade contributiva fixada pela lei para definir o fato gerador de tributo, quando este é vinculado a “situações de fato”.

Em face disso, recorda-se que os eventos ocorridos no plano dos fatos podem comportar mais de uma qualificação jurídica⁸⁹⁰. A transformação do evento concreto em fato jurídico tributário, de acordo com Paulo de Barros Carvalho⁸⁹¹, depende da avaliação intelectual do intérprete e este pode *construir o fato* a partir de diversos *relatos* diferentes. Os motivos, nessa seara, compõem as situações fáticas, as razões psicológicas, as intenções concretas que temperam o *relato* por ocasião da qualificação jurídica do fato.

Dessa maneira, isoladamente, os motivos da conduta não dizem nada sobre a regularidade dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes com vistas à economia fiscal.

Nesse passo, deve-se admitir que a busca da redução de carga tributária é um motivo legítimo, autorizado pela ordem jurídica brasileira, por força do princípio da livre-iniciativa. Dessa maneira, verifica-se que o ordenamento jurídico, em diversas oportunidades, cria opções para essa redução (por exemplo, por meio de regimes especiais) e estabelece estímulos por meio de normas indutoras para favorecer maximização de eficiência tributária⁸⁹².

⁸⁸⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 522-523.

⁸⁹⁰ *Ibidem*, p.518.

⁸⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributária*, 22ª Ed., São Paulo, Saraiva, 2010. pp. 433-434..

⁸⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. *Direito Tributário Atual*, v. 24, 2010. p. 368.

Também é pertinente, nesse contexto, o entendimento de que, por força do princípio da livre-iniciativa, os particulares podem organizar-se da maneira como melhor lhes convier, sendo autorizada a auto-organização voltada à busca da menor carga tributária. Portanto, o motivo vinculado à busca da menor carga tributária não é, por si só, um elemento apto a caracterizar a irregularidade da estruturação elusiva atos e negócios jurídicos⁸⁹³.

Percebe-se que a legitimidade da busca por economia fiscal se verifica tão somente na situação em que o contribuinte, efetivamente, celebrou um ato ou negócio jurídico com base em justificativas para a sua realização.

De uma perspectiva formalista e liberal, seria permitido iniciar o planejamento tributário pela intenção de economizar tributos, feito isso, verificava-se o que deveria ser realizado para se obter tal economia. Ou seja, o ponto de partida seria “montar um planejamento tributário que tenha esse resultado”, para que, após a construção dessa motivação, fossem realizados os atos e negócios jurídicos voltados a esse objetivo, e, em um terceiro momento, seriam construídas justificativas econômicas para a respectiva estruturação⁸⁹⁴.

Do ponto de vista essencialista e em observância às regras do Direito Privado e às limitações ao exercício de direitos (ou poderes normativos), o ponto de partida é a real *necessidade* da realização atos ou negócios jurídicos, e, diante de mais de uma opção para a estruturação desses atos e negócios, escolhe-se a menos onerosa, sempre em observância aos seus fins socioeconômicos.

Retoma-se aqui a ideia de que os atos e negócios jurídicos realizados em uma estruturação devem ser *necessários* (como vertente do princípio da proporcionalidade) aos seus agentes.

Daí a razão de a jurisprudência dos Estados Unidos – como se verá abaixo – passar a considerar, dentre outros aspectos, o propósito negocial⁸⁹⁵ da conduta do contribuinte, ou

⁸⁹³ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 73.

⁸⁹⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p.230.

⁸⁹⁵ Orlando Gomes equipara o conceito de causa e propósito negocial, nos seguintes termos: “A causa é um requisito útil, particularmente como o meio de se recusar proteção jurídica a negócios sem significação, ou ilícitos. Se não se leva em consideração o propósito negocial definido no ordenamento jurídico – causa final dos

seja, a existência de objetivos extrafiscais para realização de atos e negócios jurídicos. Nesse passo, Sampaio Dória ensina que a teoria do propósito negocial indicaria que, para legitimar a elisão, seria necessária a existência de algum objetivo, propósito ou utilidade, “*de natureza material ou mercantil, e não puramente tributária, que induza o indivíduo à prática de determinados atos que resulte economia fiscal*”⁸⁹⁶ (grifou-se.)

Nesse particular, Sampaio Dória afirma que a teoria do propósito negocial partiria do exame equivocado da motivação prevalecente na conduta do contribuinte. Isso porque, com exceção de “raríssimas hipóteses”, nas quais seria possível a caracterização da simulação, as transações não se realizariam com fins exclusivamente tributários. Esse autor entende que, mesmo no âmbito da teoria do propósito negocial, o problema não estaria na motivação, e sim na eleição da forma jurídica empregada pelo particular⁸⁹⁷.

Examinando esse critério, Edmar de Oliveira Andrade Filho argumenta que, em uma primeira análise, o critério da falta de propósito negocial seria útil para identificar a simulação, na medida em que indicaria atos ou negócios jurídicos “sem sinceridade”, fundados na ausência de um objetivo ou em declaração falsa. Posteriormente, esse autor critica o critério em apreço, porque, meio dele, não seriam considerados o contexto e a utilidade dos negócios realizados⁸⁹⁸.

Como se vê, o critério da existência, ou não, de propósito negocial, isoladamente, seria insuficiente para a avaliação de todas as hipóteses em que se faz necessário avaliar a regularidade da conduta do contribuinte.

negócios jurídicos – o exercício da autonomia privada não pode, como deve, ser fiscalizado e controlado” (GOMES, Orlando. Introdução ao direito civil. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 330). Discorda-se dessas considerações, tendo em vista que o conceito de causa aqui adotado refere-se ao fim socioeconômico, atribuído pelo ordenamento jurídico, a determinado ato ou negócio jurídico, o que não se confundiria com os propósitos ou motivos manifestados, pelas partes, na realidade concreta. Daí a causa serve não apenas para identificar negócios “sem significação” (ou *desnecessários*), como também para verificação da compatibilidade da finalidade pretendida pelas partes e a aptidão do negócio jurídico atingir essa finalidade (à luz do critério da *adequação*)

⁸⁹⁶ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 75.

⁸⁹⁷ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 76.

⁸⁹⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009: “A ideia de propósito negocial é reducionista: limita-se a cogitar sobre a existência ou não de um finalidade para o negócio em si; portanto, não leva em consideração o contexto em que os negócios foram gerados e sua utilidade para os particulares. O foco é na figura ou no perfil clássico (ordinário ou comum) do negócio típico”.

Por outro lado, a suposta exigência de motivo “extrafiscal”⁸⁹⁹ está no mesmo plano e, em pé de igualdade, da tutela da legitimidade do motivo fiscal, ou seja, a busca da menor carga tributária na gestão, pelo contribuinte, de suas atividades. Ambos estão no plano da *necessidade* da conduta, ou seja, no âmbito de justificativas legítimas preliminares à efetivação do planejamento.

Deve-se também considerar – e é aqui que a questão se resolve efetivamente – a *adequação* entre (i) a conduta efetivamente realizada e (ii) o fim prático dos atos e negócios jurídicos celebrados.

Assim, a busca pela economia de tributos deve respeitar a “causa” dos atos e negócios jurídicos, sob pena de violação do critério da *adequação*, pertinente à aplicação do princípio da proporcionalidade. Como nenhum ato ou negócio jurídico tem como “causa” precípua a economia fiscal, os atos e negócios jurídicos realizados exclusivamente com esse objetivo estão em descompasso com os seus fins práticos socioeconômicos⁹⁰⁰.

Dito isso, é plausível considerar que existem atos ou negócios jurídicos que seriam, ao mesmo tempo, *desnecessários* e *inadequados*⁹⁰¹. Essa ideia de necessidade se aproxima da noção de utilidade do ponto de vista privado, e a inutilidade da conduta implicará a inadequação dos atos e negócios jurídicos realizados. Para tanto considera-se que inexistem, no ordenamento jurídico brasileiro, atos ou negócios jurídicos abstratos, para os quais, como vista acima, seria irrelevante o fim da conduta concreta. Ou seja, antes do exame da adequação, deve-se atender o critério da necessidade⁹⁰².

⁸⁹⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p.226: “(...)“uma razão familiar, política, mudança do regime jurídico das importações, de alteração do quadro referencial em que se posicionava a atividade da empresa etc”.

⁹⁰⁰ Marco Aurélio Greco utiliza a ideia de adequação para justificar o emprego do conceito de abuso do direito em matéria de planejamento tributário: “(...) o que disse acima é que esta reorganização deve ter uma causa real, uma razão de ser, um motivo que não seja predominantemente fiscal. Sublinhei o termo ‘predominantemente’, pois este é conceito chave. Se determinada operação ou negócio privado tiver por efeito reduzir carga tributária, mas se apoia num motivo empresarial, o direito de auto-organização terá sido adequadamente utilizado. Não haverá abuso! O Fisco nada poderá objetar” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 204).

⁹⁰¹ Por exemplo, a constituição e extinção de uma sociedade no mesmo dia seriam indícios – frise-se: apenas indícios, e não critérios conclusivos – de que os atos e negócios jurídicos não seriam *necessários* e *inadequados*.

⁹⁰² TORRES, Ricardo Lobo. “O Princípio da Proporcionalidade e as Normas Antielisivas no Código Tributário na Alemanha”. *Revista de Direito Tributário Atual* nº 25. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo:

As razões acima expostas poderiam ser questionadas, no sentido de que existiriam atos ou negócios jurídicos exclusivamente voltados à economia fiscal, atendendo-se os critérios de *necessidade* e *adequação* acima apontados. Nesse sentido, caberia considerar, de uma perspectiva capitalista, que existem correntes doutrinárias que defendem que a finalidade da empresa seria gerar lucro⁹⁰³, e, como a carga tributária influencia o auferimento desse lucro, então, o fim socioeconômico da empresa seria a economia fiscal. Nota-se, novamente, a importância da ideologia do intérprete para definição dos limites ora examinados.

A questão é bastante controversa⁹⁰⁴, preferindo-se aqui considerar que o fim socioeconômico imediato da empresa seria a comunhão de objetivos⁹⁰⁵, associado à repartição dos riscos na realização de uma atividade econômica, em conformidade com art. 981 do CC/02⁹⁰⁶, sendo o lucro ou prejuízo uma consequência mediata do seu fim. Assim, mesmo que o lucro seja considerado um objetivo da empresa, ele não será o único. Reforça essa ideia o fato de que o art. 154 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976⁹⁰⁷ estabelece, por um lado, o dever do administrador da empresa de “*lograr os fins e no interesse da companhia*”, e, por outro, o dever de satisfação das “*exigências do bem público e da função social da empresa*”.

No estudo do conceito de finalidade e de motivo do planejamento tributário, cabe destacar a lição esclarecedora de Luís Eduardo Schoueri, segundo o qual o critério do propósito comercial não significaria a intenção das partes quanto ao pagamento do tributo, e

Dialética, 2011, p. 129: “A definição da adequação, portanto, exige a prova da necessidade comercial ou econômica, como sempre prevaleceu no Direito alemão e também no americano (*business purpose test*)”

⁹⁰³ VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Curso de Direito Comercial*. Volume 1. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 123: “(...) as sociedades sempre terão fins econômicos – ou seja, a busca do lucro de uma maneira geral, que será distribuído entre os sócios. Nesses casos, a atividade econômica é sempre finalidade. Mas não se confunda ‘objetivo de lucro’ com ‘realização de lucro’. Frequentemente as empresas experimentam resultados econômicos negativos – fato que, no limite, pode levá-las à insolvência”.

⁹⁰⁴ Nesse sentido, confirmam-se as críticas feitas por Eloy Pereira Lemos Junior às concepções que sustentam que o lucro seria um requisito para caracterização da empresa, In: *Empresa & Função Social*. Curitiba: Editora Juruá, 2009, pp. 126-130.

⁹⁰⁵ SALOMÃO FILHO, Calixto. *O novo direito societário*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006, pp.53-54.

⁹⁰⁶ Código Civil. “Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados”.

⁹⁰⁷ Lei nº 6.404, de 15.12.1976. “Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa”.

sim à “conformidade entre a intenção das partes (motivo do ato) e a causa do negócio jurídico”⁹⁰⁸.

Refuta-se, desse modo, as considerações apresentadas por Alberto Xavier com relação ao motivo das condutas elisivas. Para esse autor, se a exigência fiscal tivesse fundamento exclusivo no motivo ou no fim visado pelo contribuinte, ela perderia sua natureza tributária e passaria a ser “sanção de ato ilícito”, em contrariedade ao art. 3º do CTN⁹⁰⁹. Como se vê, esse entendimento está equivocado, pois não é o motivo (“critério psicológico”, como diz Xavier) que implica a irregularidade da conduta do contribuinte, e sim a realização de atos e negócios jurídicos contrários ao respectivo regramento dado pelo Direito Privado, especialmente pela violação aos critérios correlatos à sua *causa*.

Apesar de confundir motivo e causa, Marco Aurélio Greco faz considerações pertinentes sobre a presente questão, nos seguintes termos:

“Em suma, cumpre perguntar se o motivo:

- 1) é *existente*, ou seja, existia de verdade?
- 2) é *pertinente*, vale dizer, tinha a ver com o ato praticado e a alternativa menos onerosa?
- 3) é suficiente para o levar o contribuinte a praticar o ato daquela maneira e naquele momento?
- 4) à vista de um motivo existente, pertinente e suficiente, o ato praticado é congruente para atingir o objetivo adequado diante daquele quadro?”⁹¹⁰

Nota-se que, apesar de as palavras acima utilizadas não refletirem com propriedade as razões sustentadas neste trabalho, as considerações de Greco estão em conformidade com a aplicação dos critérios da proporcionalidade para se examinar os limites da regularidade da conduta do contribuinte que resulta em economia fiscal. Para Greco, a existência de um motivo seria o primeiro passo no exame dessa regularidade⁹¹¹, o que é

⁹⁰⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 438.

⁹⁰⁹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 135.

⁹¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p.228.

⁹¹¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p.229: “Qual área está reservada ao planejamento e à elisão tributária sem abuso? Para mim, são aquelas hipóteses em que em primeiro lugar existe um motivo extraordinário e em função da sua existência vamos verificar as alternativas com repercussão tributária dentre as quais se escolhe a menos onerosa”.

entendido, neste trabalho, como *necessidade* da conduta; ao final, esse autor sustenta que caberia apreciar a “congruência” do ato praticado com o objetivo pretendido, o que nada mais é do que o juízo de *adequação*, acima descrito.

Portanto, a intenção do contribuinte em realizar ato e negócios jurídicos com o objetivo de reduzir a carga sobre determinada operação comercial (motivo legítimo), por exemplo, nada dirá sobre a regularidade das respectivas condutas. Entretanto, se esta for a única motivação dos seus atos, então, a irregularidade não decorrerá da natureza do motivo pretendido, e sim da utilização de atos e negócios jurídicos ineficazes, na medida em que em desconformidade com os critérios de necessidade e adequação relativos à sua *causa*. Cabe frisar que o problema não está no motivo ou no propósito da conduta, e sim no desrespeito à causa e aos elementos estruturais dos atos e negócios jurídicos empregados para se atingir a pretensão voltada exclusivamente à economia fiscal.

3.3.2. Proporcionalidade: necessidade, adequação e proporcionalidade estrito senso como critérios pertinentes à caracterização da elusão fiscal

Para o exame dos limites da regularidade da estruturação de atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes com vistas à menor carga tributária, estudou-se, dentre outros assuntos, (i) os princípios do Direito Tributário comumente associados à análise do planejamento tributário, (ii) a relação entre do Direito Tributário e o Direito Privado, à luz dos artigos 109, 116 e 118 do CTN, (iii) a requalificação, pelo Fisco, dos atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuintes, (iv) os vícios e defeitos dos atos e negócios jurídicos, à luz do Direito Privado, com repercussão em matéria tributária, incluindo as figuras civilistas que, geralmente, são contempladas no estudo do planejamento tributário.

Na apreciação das figuras da simulação, dissimulação, abuso do direito, fraude à lei e abuso de formas, notou-se que, apesar de suas peculiaridades, essas figuras teriam

elementos comuns⁹¹². Por meio do estudo aqui realizado, pode-se apontar, à luz do ordenamento brasileiro, os seguintes pontos em comum:

(i) estruturalmente, nenhuma dessas figuras afeta diretamente a relação jurídica tributária, no sentido de alterar, de alguma maneira, a implicação entre o antecedente e o conseqüente da norma tributária. Por essa razão, poder-se-ia dizer que as figuras aqui examinadas seriam impertinentes ao Direito Tributário. O fato de o legislador ter apontado para a simulação, no art. 149, inciso VII, do CTN, como hipótese que autoriza o lançamento tributário não obsta essa conclusão, não faz da simulação uma figura essencialmente diferenciada, nem desautoriza o exame da materialidade fática, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador (art. 116, inciso I, do CTN), à luz de outros critérios não previstos em lei, tais como aqueles pertinentes à caracterização do abuso do direito e abuso de formas etc.;

(ii) apesar de não estarem inseridas no âmbito da relação implicacional da norma tributária, as figuras ora estudadas são importantes para a qualificação, pelo intérprete da lei tributária, das situações concretas por ele examinadas. Isso porque essas figuras estão, intrinsecamente, vinculadas à caracterização dos vícios ou defeitos que podem resultar na ineficácia dos respectivos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes, a ponto de influenciar a ocorrência do fato gerador:

a) casos em que a ocorrência do fato gerador depende da caracterização de uma figura ou instituto do Direito Privado, nos termos do inciso II do art. 116 do CTN: nessa hipótese, o vício ou

⁹¹² TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 239 (nota de rodapé 9): “Faz-se necessário entender como o direito privado de cada um desses países qualifica a distinção entre ‘abuso de direito’ e ‘fraude à lei’. Quando se afirma que o abuso de direito corresponde ao abuso de um direito próprio para perseguir um fim diferente daquele que havia predisposto o legislador, afastando-o da sua destinação normal, a linha divisória desse instituto em relação àquele de fraude à lei fica muito tênue, porquanto ao menos a lei imperativa que definia o uso regular do direito subjetivo foi ‘fraudada’. Ademais, não sendo conceitos universais de teoria geral do direito, quedam-se dependentes da tradição e evolução histórica dos institutos no seio dos respectivos ordenamentos”.

defeito que resulte na ineficácia da figura ou instituto do Direito Privado implicará a não ocorrência do fato gerador⁹¹³;

b) casos em que a ocorrência do fato gerador não depende, formalmente, da caracterização da uma figura ou instituto do Direito Privado, nos termos do inciso I do art. 116 do CTN, mas a figura ou instituto civilista que reveste a materialidade tributável contém vícios que resultam na sua ineficácia: nessa situação, seria possível investigar a materialidade tributária subjacente, por meio da consideração econômica como interpretação teleológica, respeitada, dentre outros limites, a legalidade e a vedação à analogia, a fim de verificar se é possível comprová-la, e, caso a resposta seja positiva, tributá-la.

(ii) materialmente, dependendo da concepção adotada para definição de cada figura, seria possível concluir que os respectivos vícios ou defeitos estariam relacionados com:

a) a inexistência de *fim prático* ou *fim útil* para as partes envolvidas. Ou seja, perguntando-se *por que* ou *para quê* um determinado ato ou negócio jurídico foi realizado no âmbito de um conjunto de atos e negócios, a resposta seria negativa ou de insuficiente justificação;

b) havendo um *fim útil* para as partes, haveria uma incompatibilidade entre o fim pretendido pelas partes (conteúdo) e a “*causa*” dos atos e negócios jurídicos realizados (inaptidão das formas para se chegar ao fim objetivado). Contempla-se aqui um juízo da essência do conjunto das práticas realizadas, ao longo do tempo, com vistas à identificação da *compatibilidade* ou *adequação* entre a finalidade almejada e a capacidade de os meios empregados atingirem essa finalidade;

⁹¹³ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p 630. Nesse particular, veja transcrição constante da nota de rodapé 546 acima.

Diante disso, com o intuito de sistematizar os critérios acolhidos no presente estudo, seria possível dizer que os parâmetros de *necessidade*, *adequação* e *proporcionalidade em sentido estrito*, pertinentes ao princípio da proporcionalidade (compreendido como *postulado* específico), seriam úteis para orientar as regras e princípios que estabelecem os limites da regularidade do conjunto de atos e negócios jurídicos, realizados pelos contribuintes, voltados à economia fiscal.

Não se pretende, com isso, importar quaisquer conceitos ou institutos de outros ordenamentos jurídicos (nem mesmo do Direito Tributário alemão). Trata-se de uma construção, exclusivamente, com base nas regras, princípios e postulados do Direito brasileiro, apoiada no estudo da doutrina nacional.

Considera-se que, por meio desses critérios, não se faz necessária a utilização de regras sobre o tratamento específico (ou geral) do tema da elusão fiscal, na medida em que o postulado da proporcionalidade orienta, e sempre orientará, a interpretação das regras e princípios, independentemente de quais regras e princípios sejam aplicáveis.

Refuta-se a ideia positivista/formalista de que, em matéria de planejamento tributário, seria necessário encontrar um porto seguro (por exemplo uma lei sobre o tema), a fim de regulamentar a matéria e, supostamente, promover maior segurança jurídica para o Fisco e para o contribuinte. Isso não é necessário, pois estão à disposição dos contribuintes e aplicadores da lei tributária os elementos necessários para tratar da questão da elusão tributária.

Como se viu, a partir do exame das figuras da simulação (absoluta e relativa), abuso do direito, abuso de formas e fraude à lei, é possível identificar um parâmetro hermenêutico para qualificação da materialidade tributária no âmbito da elusão fiscal. Essa é a sistematização que aqui se propõe.

Dito isso, propõem-se os critérios para a análise da regularidade da estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no Direito Tributário brasileiro.

No âmbito da *necessidade*, busca-se verificar a existência do ato ou negócio jurídico do ponto de vista da sua composição entre forma e conteúdo. Insere-se nesse critério a

figura da simulação absoluta, ou seja, considera-se que a inexistência da conduta, de sua perspectiva material (e não apenas formal), seria forte indício de sua *desnecessidade*⁹¹⁴. Nesse particular, seria pertinente afirmar que, quando alguém pretende questionar a *substância* de um ato ou negócio jurídico, haveria, (i) *prima facie*, uma dúvida quanto à efetiva existência material daquilo que, formalmente, se percebe como realizado, e, (ii) *como pano de fundo*, uma investigação quanto à sua necessidade ou utilidade para as partes. Como, no Direito, não devem ser admitidos atos ou negócios inúteis (desprovidos de um fim econômico ou social), e, do ponto de vista econômico, é improvável que alguém tenha dispêndios sem razão, considera-se que aquilo que não existe, em sua essência, não era *necessário*. Pergunta-se às partes *porquê* ou *para quê* determinado ato, negócio ou conjunto deles foi realizado. A resposta a essa pergunta indicaria um fim econômico ou social, cuja persecução deve ser comprovada pelos particulares.

Esse critério deve ser aplicado tanto ao conjunto de atos e negócios jurídicos em meio a uma estruturação transacional, como a suas partes. Aqui cabe a ressalva de que deve ser garantido ao contribuinte a adoção de caminhos mais longos para se alcançar determinado fim, desde que respeitadas os elementos estruturais e os fins socioeconômicos dos atos e negócios jurídicos realizados no meio desse caminho.

Esse raciocínio se mostra pertinente para considerar porque a comprovação da *substância* de uma sociedade, por exemplo, leva em conta a realização, ou não, dos gastos *necessários* à manutenção da fonte produtiva, ao desenvolvimento da sua atividade etc. Assim, uma sociedade inexistente, do ponto de vista material, *provavelmente*, não tem gastos com estabelecimento, recursos humanos, água, luz etc., ou, mesmo que estes inexistam momentaneamente ou por razões particulares, eles devem ser compatíveis com o montante de riqueza ali gerada. Por outro lado, seria antieconômico acreditar que as partes de um negócio jurídico realizariam dispêndios de recursos financeiros e humanos para celebração ou manutenção de algo que não existe, isto é, que lhes era desnecessário. Essas considerações, por óbvio, comportam exceções, porém as situações extremas facilitam a justificação do critério. Nesse particular, verifica-se que, comumente, as autoridades fiscais adentram a uma questão

⁹¹⁴ É evidente que existem condutas que são necessárias, porém não existem. No entanto, para o critério em exame, faz-se pertinente apenas a relação entre inexistência e desnecessidade.

interesse, que diz respeito à prova da *substância* no tempo, ou seja, quantos meses ou anos devem ser considerados nessa avaliação de substância? Daí seria também possível cogitar-se o exame de quantas despesas ou faturas seriam necessárias para se demonstrar a substância de uma sociedade. Como se vê, trata-se de uma prova complexa e de difícil produção, não se resolvendo por um juízo binário (sim ou não), mas um juízo de suficiência casuística. Deve ser abolido, por outro lado, o juízo de *normalidade* ou *usualidade*, pois esse critério se mostra imprestável e propenso a estabelecer um tratamento inapropriado para as situações excepcionais.

O que se pretende apontar é que a *necessidade* pode servir como um critério para o exame do mínimo existencial de um ato ou negócio jurídico, cuja avaliação deve ser efetuada, caso a caso, conforme as provas que estão disponíveis ou que possam ser produzidas. Concluindo pela presença de elementos mínimos (ou mesmo rudimentares) para caracterização da existência de um ato ou negócio jurídico, ele deve ser tratado como existente, dado o que ônus da prova é do Fisco. Não há uma resposta apriorística quanto ao lapso temporal a ser considerado: a questão pode ter uma possível resposta no âmbito da proporcionalidade em sentido estrito, vale dizer, o tempo do conjunto de atos deve ser condizente com a relação custo/benefício ou dispêndio/riqueza, sem a utilização de juízos de normalidade, sob pena de analogia. A partir disso, aplica-se constrói-se o critério da *necessidade* da conduta do contribuinte, do que se extrai conclusões binárias (zero ou mais do zero), de modo que, em caso de dúvida efetiva, a decisão quanto à necessidade da estruturação deve ser favorável aos contribuintes, tendo em vista a presunção de regularidade das condutas dos particulares, a qual cabe ao Fisco afastar por meio de provas pertinentes ao caso e suficientes à sua qualificação alternativa.

Uma vez (i) demonstrada a existência do ato ou negócio jurídico e (ii) identificado o fim econômico ou social pretendido pelas partes, passa-se a avaliar a *adequação* entre esses dois aspectos. Aqui é possível contemplar parte das concepções doutrinárias que definiriam as figuras da dissimulação, abuso do direito e abuso de formas. Trata-se de um juízo de aptidão do instrumento jurídico utilizado (com fim típico ou atípico) para atender os objetivos concretos das partes.

Deve ser refutada, nesse particular, a incompatibilidade entre essência e forma, entre (i) o *efetivo fim*, que depende da construção de um conceito de fato, em meio à qualificação da materialidade tributária, e (ii) o *meio* indicado nos textos constantes dos instrumentos formalizados para o registro dos atos e negócios jurídicos.

Na seara da *adequação*, seria pertinente cuidar, por exemplo, das situações de utilização de sociedades existentes e necessárias, que se dedicam, verdadeiramente, a uma atividade, mas que, eventualmente, praticam condutas fora do seu objeto social, tratando, porém o resultado dessa atividade alternativa como se fosse produto da sua atividade principal.

Por fim, no âmbito do critério da proporcionalidade em sentido estrito, deve-se analisar a compatibilidade entre (iii.a) os dispêndios, esforços os sacrifícios, em geral, realizados na implementação de um plano de negócios e (iii.b) os resultados materiais e imateriais por meio dele obtidos, em face dos interesses econômicos e sociais das partes. Nesse particular, devem ser descartadas quaisquer comparações entre as condutas de contribuintes diferentes, com base nos critérios de “normalidade”, “usualidade”, ou suas variações, tendo em vista o risco de tratar-se de hipóteses excepcionais de maneira injusta ou tendente a empregar a analogia para cobrança de tributos, como já se buscou fazer no passado⁹¹⁵. Refuta-se a ideia de observância do comportamento do “homem médio”, pelas razões expostas no item relativo ao abuso de formas.

Considera-se, à luz da proporcionalidade em sentido estrito, a necessidade de se fazer uma ponderação das circunstâncias pertinente à avaliação de todas as peculiaridades de um caso concreto, contemplando os interesses das partes em cada um dos atos e no conjunto de atos, o histórico das suas atividades, as vantagens e desvantagens da operação implementada, buscando sopesar todos os interesses da empresa e o fim prático dos atos e negócios jurídicos realizados. Nesse particular, verificar-se uma aproximação entre esse critério e o *postulado específico* da razoabilidade, na medida em que, ligeiramente, afasta-se

⁹¹⁵ Faz-se aqui uma referência à concepção que se buscou contemplar por meio da Medida Provisória nº 66, de 2002, que, como visto acima, é irrelevante para compreensão dos limites à elusão fiscal no Brasil. Com essa ressalva, apenas a título ilustrativo, recorda-se que, de acordo com o art. 14,§2º, dessa Medida Provisória, considerava-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*”.

da relação *meio e fim*, em benefício da valorização dos aspectos particulares do caso concreto, em homenagem aos *deveres de equidade e congruência*⁹¹⁶.

A regularidade da conduta da contribuição na estruturação de atos e negócios jurídicos com vistas à economia fiscal deve respeitar esses critérios, sob pena de serem desconsiderados os seus respectivos efeitos, caso o Fisco consiga demonstrar a materialidade concreta, por meio de prova que não mais considerará os efeitos das formas jurídicas irregulares.

Assim, retoma-se a questão controversa sobre a possibilidade de se considerar a proporcionalidade como instrumento de avaliação dos limites da conduta dos particulares.

Como visto acima, Heleno Taveira Tôres sustenta que a proporcionalidade deveria ser empregada apenas como critério de exame dos atos realizados pelo Estado, e não como parâmetro para configuração da regularidade da conduta dos particulares⁹¹⁷. Heleno refuta, expressamente, a concepção de Robert Alexy segundo o qual seria possível utilizar a proporcionalidade para análise dos atos tanto do Estado, como dos particulares⁹¹⁸.

Em conformidade com as lições de Alexy, nota-se que Douglas Yamashita⁹¹⁹ utilidade a proporcionalidade com o propósito acima referido, e Marcus Abraham⁹²⁰ e João Dácio Rolim⁹²¹ enxergam na razoabilidade (essencialmente, como vertente da proporcionalidade) um instrumento de interpretação dos atos práticos pelos contribuintes com vistas à economia fiscal. Acrescenta-se aqui o entendimento de Humberto Ávila no sentido de que:

⁹¹⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 181.

⁹¹⁷ TÔRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, pp. 629-632.

⁹¹⁸ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 276-392.

⁹¹⁹ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário à luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*, São Paulo, Lex, 2005, pp. 139-140.

⁹²⁰ ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 332

⁹²¹ ROLIM, João Dácio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2011, p.90.

“Onde houver proteção a bens jurídicos que concretamente se correlacionem e uma relação meio-fim objetivamente demonstrável, haverá campo aplicativo para o dever de proporcionalidade”⁹²²

Considera-se aqui que a proporcionalidade, como *postulado*, deve orientar a interpretação das regras e princípios do Direito Privado, pelo intérprete da lei tributária, para fins de verificação dos limites da regularidade da conduta do contribuinte. Nesse sentido, torna-se até difícil rejeitar o entendimento de que deve haver compatibilidade (ou, seja *adequação*) entre o objetivo pretendido pelas partes e o *fim prático* (ou “causa”) dos atos negócios jurídicos realizados.

E, nesse sentido, até mesmo Heleno Taveira Tôrres ensina que a “causa” dos negócios jurídicos seria um parâmetro de exame da regularidade dos atos e negócios jurídicos, ao afirmar que caberia à Administração Tributária “*identificar, segundo adequados meio de prova, a correta qualificação da ‘causa’, sempre que houver alguma desalinhamento entre esta e a forma adotada*”⁹²³. Ora, a exigência de respeito à “causa” dos atos e negócios jurídicos nada mais é do que o dever de observância dos parâmetros de *necessidade* e *adequação* pertinentes ao postulado da proporcionalidade.

Como visto acima, Heleno Taveira Tôrres sustenta que o contribuinte teria um *poder normativo* (e não um direito) no exercício da autonomia privada, ao realizar os atos e negócios jurídicos com vistas à economia fiscal⁹²⁴. Tratando-se de um *poder*, será possível identificar limites nos *meios* para o seu exercício, nos seus *fins* e na relação entre eles, no que se faz pertinente a *proibição de excesso* (como postulado não específico) e a *proporcionalidade* (como postulado genérico, que inclusive comporta a proibição de excesso, quanto ao exame da proporcionalidade em sentido estrito).

⁹²² ÁVILA, Humberto. “Redefinição do Dever de Proporcionalidade”. In: *Revista de Direito Administrativo* n° 215, Rio de Janeiro, Renovar, 1999, p. 172.

⁹²³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 154.

⁹²⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p.115 e p.338.

Trata-se de identificar, na relação entre um sujeito (contribuinte) e a sua comunidade (sociedade), um objeto sobre o qual recaem normas (tal qual o art. 187 do CC/02) e princípios (como a função social da propriedade), cuja interpretação e composição são orientadas pelo postulado da proporcionalidade.

É evidente que pode haver sérias dificuldades na utilização, na prática, dos critérios, acima defendidos, considerando as nuances das justificativas apresentadas pelos contribuintes, ressaltando a problemática em torno da sua comprovação.

Havendo dúvida quanto à observância, ou não, da causa dos atos e negócios jurídicos, deve prevalecer a presunção de regularidade, em face do dever do Fisco provar as justificativas para constituição do crédito tributário. No entanto, busca-se sustentar que a dificuldade na comprovação das justificativas voltadas a confirmar ou infirmar a regularidade da conduta do contribuinte não é suficiente para refutar a construção de um critério para sua delimitação com base na qualificação da materialidade concreta examinada. Deve-se *distribuir o ônus da prova*⁹²⁵, buscando-se alcançar a verdade material, para fins da correta e suficiente qualificação da materialidade tributável. Por todo o exposto, conclui-se que, apesar das dificuldades práticas, a proporcionalidade serve como parâmetro para sistematizar os critérios de avaliação da irregularidade das estruturas elusivas de atos e negócios jurídicos no Direito Tributário brasileiro.

⁹²⁵ GRECO, Marco Aurélio. “A prova no planejamento tributário”. In: NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita (coord.). *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010, p.201: “*Em operações de planejamento tributário, contribuinte e Fisco podem ser chamados a provas fatos relevantes para a conclusão que postulam. Do lado do contribuinte, na medida em que motivo e finalidade passam a ser relevantes para a oponibilidade da operação e de seus efeitos ao Fisco, dele espera-se uma justificativa do porquê e do para quê realizou a operação. Se o contribuinte não justificar o que fez, isto não é suficiente para autorizar o Fisco a cobrar, mas sua posição na discussão se fragiliza pois, se não explica o motivo e a finalidade, abre-se maior espaço para o Fisco caminhar na construção da sua qualificação dos fatos. Do lado do Fisco, cabe-lhe um duplo ônus da prova, pois deve contrapor algo à qualificação jurídica trazida pelo contribuinte. Nesta tarefa, cabe-lhe provar que a operação não é aquela exposta pelo contribuinte ao mesmo tempo em que precisa provar suficientemente o novo enquadramento por ele sustentado. Se este duplo ônus da prova não for atendido, a pretensão fiscal não procede.*”

CAPÍTULO IV

4.1. Critérios para o estudo dos modelos estrangeiros antielusivos

O estudo de direito comparado demanda uma demarcação prévia do que será objeto de comparação, na medida em que ele pode contemplar diferentes matérias, tais como (i) legislação, (ii) doutrina, (iii) jurisprudência, (iv) evolução histórica dos institutos etc. em cada país analisado. Considerando o objeto do presente trabalho, não será aqui realizado um estudo típico de direito comparado.

Neste trabalho, busca-se tão somente selecionar, discriminar e coletar os critérios e os traços marcantes de cada ordenamento jurídico, tentando identificar elementos comuns passíveis de comparação⁹²⁶.

Como ponto de partida dessa pesquisa, foram selecionadas, na doutrina brasileira, as melhores abordagens sobre o assunto, verificando qual critério, em cada país, chamou mais a atenção dos doutrinadores nacionais. Feito isso, foram revisitadas as fontes por eles analisadas com vistas a confirmar esse critério e compará-lo criticamente com os parâmetros estudados ao longo deste trabalho.

Nota-se que, muitas vezes, a doutrina não justifica o porquê da escolha de um determinado país para o estudo de suas regras antielusivas: daí a dificuldade de se saber como escolhê-los. Aqui busca-se estudar as principais características das figuras do propósito negocial, substância sobre a forma, abuso de formas, fraude à lei e abuso do direito à luz dos seus respectivos ordenamentos jurídicos maternos.

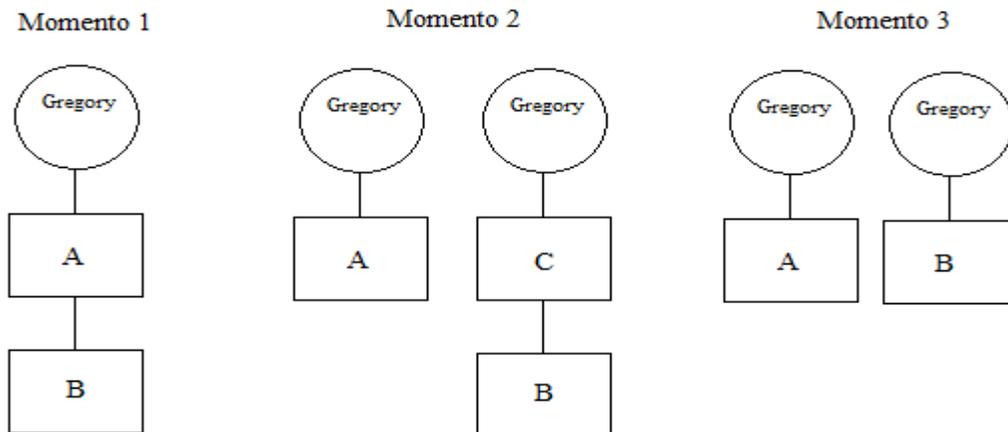
Feita essa demarcação metodológica, passa-se a examinar os critérios identificados nos ordenamentos jurídicos dos Estados Unidos, Alemanha, Espanha e França.

⁹²⁶ MÖSSNER, Jörg Manfred. “Why and how compare tax law”. In: *Introduction to comparative tax law*. Rubbetino Editore, 2008, pp. 21-23.

4.1.1. Estados Unidos: prevalência da substância sobre a forma, propósito negocial e análise conjunta de operações

Nos Estados Unidos, a construção dos critérios para tratamento dos limites do planejamento tributário se deu a partir de casos julgados pela sua Suprema Corte.

Em 07.01.1935, a Suprema Corte americana decidiu o caso *Helvering v. Gregory*⁹²⁷. Tratou-se da conduta de uma contribuinte (Sra. Evelyn Gregory) que era titular da integralidade das ações da sociedade A (“United Mortgage Company”), que, por sua vez, era detentora de cem por cento das ações da sociedade B (“Monitor Securities Corporation”). 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 a Sra. Gregory como “resultado de reorganização societária”, que não era tributado. Em resumo:



Ao analisar a operação societária, o Fiscal de Impostos, Sr. Guy Helvering, (i) considerou que a sociedade C era desprovida de substância e (ii) como decorrência da primeira constatação, entendeu que as ações da sociedade B deveriam ser consideradas dividendos

⁹²⁷ *Helvering v. Gregory* 293 US 465 (1935). ROLIM, João Dácio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 142; TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 248-249.

pagos pela sociedade A para Sra. Gregory, e exigiu o respectivo imposto de renda de pessoa física.

A *Bord of Tax Appeals* validou a operação, a qual, todavia, foi considerada como simulação (*sham transaction*) pelo Tribunal de segunda instância (*United States Court of Appeals for the Second Circuit*), no julgamento do recurso interposto pelo sr. Helvering. Finalmente, a Suprema Corte manteve a decisão de segunda instância, e, com efeito, a exigência fiscal contra a Sra. Gregory.

Nesse julgamento, a Corte afirmou que “*não se pode duvidar do direito do contribuinte diminuir a carga tributária que de outro modo lhe seria exigida, ou eliminá-la completamente através de meios legais*”⁹²⁸. No entanto, decidiu-se que a busca pela economia fiscal não poderia ser realizada por meio de “*uma elaborada e tortuosa forma de transmissão disfarçada de reorganização societária*”⁹²⁹

Nessa decisão, ganhou destaque o entendimento no sentido de que a forma artificiosa (reorganização societária) em descompasso com a substância dos fatos (compra e venda de ações ou distribuição de dividendos) deveria ser rejeitada, apesar da observância dos termos formais da lei, pois ela seria divergência da intenção do legislador. A doutrina tem sustentado que nasceram, nesse julgamento, as bases do (i) critério de prevalência da substância sobre a forma (*substance over form*) e (ii) a regra do teste do propósito negocial (*business purpose test*)⁹³⁰.

⁹²⁸ GUSTAFSON, Charles H. “The Politics and Practicalities of Checking Tax Avoidance in the United States”, In: COOPER, Graeme S.(Dir.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*, Amsterdã: IBFD, 1997, p.349. Esse entendimento está baseado em alguns precedentes anteriores, que jamais foram revogados pela Suprema Corte, tais como: *United States v. Isham*, 84 U.S. 17 Wall. 496 496 (1873); *Bullen v. State of Wis.*, 240 U.S. 625, 630 (1916); *Superior Oil Co. v. Mississippi ex Rel. Knox*, 280 U.S. 390 (1930); *Iowa Bridge Co. v. Commissioner*, 39 F. 2d 777, 781 (1930) *Jones v. Helvering*, 71 F. 2d 214, 217 (1934). Sobre o assunto, confira-se: LANGER, Marshall J; KLEINFELD, Denis A.; SMITH, Edward J. *Practical Internacional Tax Plannig*. 4ª Edição. Volume 1. Practising Law Institute. 2000.

⁹²⁹ ISENBERGH, Joseph, *Musings on Form and Substance in Taxation*. The internacional library of essays in law & legal theory, Tax Lax, V. 2, England: Patricia D. White, Published by Dartmouth Publishing Company Ltd., 1995, p. 469.

⁹³⁰ ROLIM, João Dácio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 144.

Por meio do critério de critério de prevalência da substância sobre a forma, permite-se a consideração não apenas das formalidades realizadas pelos contribuintes, mas também a investigação do seu respectivo conteúdo⁹³¹.

Já por meio do teste do propósito negocial avalia-se a existência de uma razão econômica para realização do negócio jurídico. O ponto central não é a intenção de economizar tributos, e sim a realização de atos que se justifiquem do ponto de vista econômico⁹³². Em 2010, o *business purpose test* foi objeto de codificação na seção 1409 do *Health care and Education Reconciliation Act of 2010* (H.R. 4872)⁹³³.

Destaca-se que, em julgados posteriores, a Corte aplicou esse critério buscando a “substância” da operação realizada pelo contribuinte, e, muitas vezes, chegou à conclusão de que se tratava de simulação (*sham transaction*) ou de mera aparência (*without a serious purpose*)⁹³⁴. Diante disso, Heleno Tôrres afirma que se trata de um controle sobre a “causa” do ato realizado⁹³⁵.

Por fim, a aplicação desses critérios em precedentes posteriores evidenciou que, no exame dos planos dos contribuintes, considerava-se não apenas um dos atos realizados, mas sim toda a sequência de operações ao longo do tempo. A partir disso, “sistematizou-se”⁹³⁶ a

⁹³¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 249.

⁹³² Uma crítica interessante à doutrina *business purpose* pode ser encontrada em: WEISBACH, David A. *Ten truths about tax shelters*. John M. Olin Program in Law & Economics Working Paper nº 122 (2d Series). The University of Chicago. Law School 2001, p.6. Texto disponível no site da Universidade de Chicago: http://www.law.uchicago.edu/files/files/122.DAW_TLR.pdf (acesso em 29.08.2013).

⁹³³ Do texto da codificação, destacam-se os seguintes trechos:

“(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 — For purposes of this subsection:

(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”.

Texto disponível em <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-111publ152/pdf/PLAW-111publ152.pdf> (acesso em 29.08.2013).

⁹³⁴ ISENBERGH, Joseph, *Musings on Form and Substance in Taxation*. The international library of essays in law & legal theory, Tax Law, V. 2, England: Patricia D. White, Published by Dartmouth Publishing Company Ltd., 1995, p. 472.

⁹³⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. Op. cit., p. 249.

⁹³⁶ ROLIM, João Dácio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 162.

regra de avaliação chamada *step transaction*, que se refere, em linhas gerais, à análise de todos os “passos” dados pelo contribuinte, sem isolar um deles ou uma parte deles⁹³⁷.

Esse método de avaliação lembra a consideração metafórica de Marco Aurélio Greco sobre o exame do “filme” da conduta do contribuinte, e não apenas a sua “foto”⁹³⁸.

A análise global das condutas do contribuinte (*step transaction*) deveria passar por três testes⁹³⁹:

- (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.

Por fim, destaca-se que, como se vê, o exame da substância e dos fins dos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes se assemelha bastante à análise dos critérios

⁹³⁷ Um caso em que ficou bem evidenciado esse critério foi o *Commissioner v. Clark*, 489 U.S. 726, 738 (1989), no qual se extrai o seguinte trecho: “(...) interrelated yet formally distinct steps in an integrated transaction may not be considered independently of the overall transaction. By thus linking together all interdependent steps with legal or business significance, rather than taking them in isolation, federal tax liability may be based on a realistic view of the entire transaction”.

⁹³⁸ GRECO, Marco Aurélio. “Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro”, Revista da PGFN nº 1, Ano I, disponível em www.pgfn.fazenda.gov.br (acesso em 29.08.2013). p. 16: “Passa a assumir relevância o conjunto de atos praticados e não cada um isoladamente; o filme e não apenas a foto; o fazer efetivo e não apenas o querer abstrato. O debate tributário – com todas as letras – deixou de ser um debate formal. Não se trata de prevalência da substância sobre a forma, mas de coexistência; não se trata de sobre+por, mas de com+por valores”.

estudados ao longo deste trabalho, sobretudo em relação à superação da perspectiva formalista de qualificação da materialidade tributária.

4.1.2. Alemanha: abuso da estruturação jurídica

Grande parte das considerações que são aqui pertinentes já foram apresentadas por ocasião do exame do desenvolvimento da interpretação econômica (item 2.3.1 acima) e da figura do abuso de formas (item 3.1.4 acima).

Cabe aqui acrescentar apenas como o ordenamento jurídico alemão tem tratado atualmente a elusão tributária, deixando de lado, além do temas já examinados, os aspectos particulares daquele ordenamento impertinentes à identificação dos critérios lá empregados.

O Código Tributário alemão estabelece, em seu §42, uma norma geral sobre o abuso de formas jurídicas⁹⁴⁰.

De acordo com Ricardo Lobo Torres, a nova redação dada ao referido §42 do Código Tributário alemão estaria relacionada, dentre outros aspectos, com o aprofundamento da teoria dos direitos humanos, com base no princípio da proporcionalidade, à luz das ideias

⁹³⁹ ROSENBERG, Joshua. *Tax Avoidance and Income Measurement*. Michigan Law Review 87, Novembro de 1988, p. 365. Confirmam-se também os casos: *Commissioner v. Clark*, 489 U.S. 726, 738, 109 S.Ct. 1455, 103 L.Ed.2d 753 (1989); e *Falconwood Corporation v. United States*, 60 Fed.Cl. 485 (2004).

⁹⁴⁰ Código Tributário alemão

§42 *Abuso das possibilidades de estruturação jurídica*

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

de Robert Alexy, acima analisado, e da jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal alemão⁹⁴¹.

Buscando regulamentar os limites do abuso de formas jurídicas, o §42 do Código Tributário alemão teria sido organizado em conformidade com os subprincípios da proporcionalidade, da seguinte maneira:

(i) *adequação*: deverá haver um equilíbrio entre forma jurídica e conteúdo dos atos e negócios jurídicos realizados, considerando-se a compatibilidade entre os conceitos de Direito Civil e a finalidade econômica pretendida pelo contribuinte;

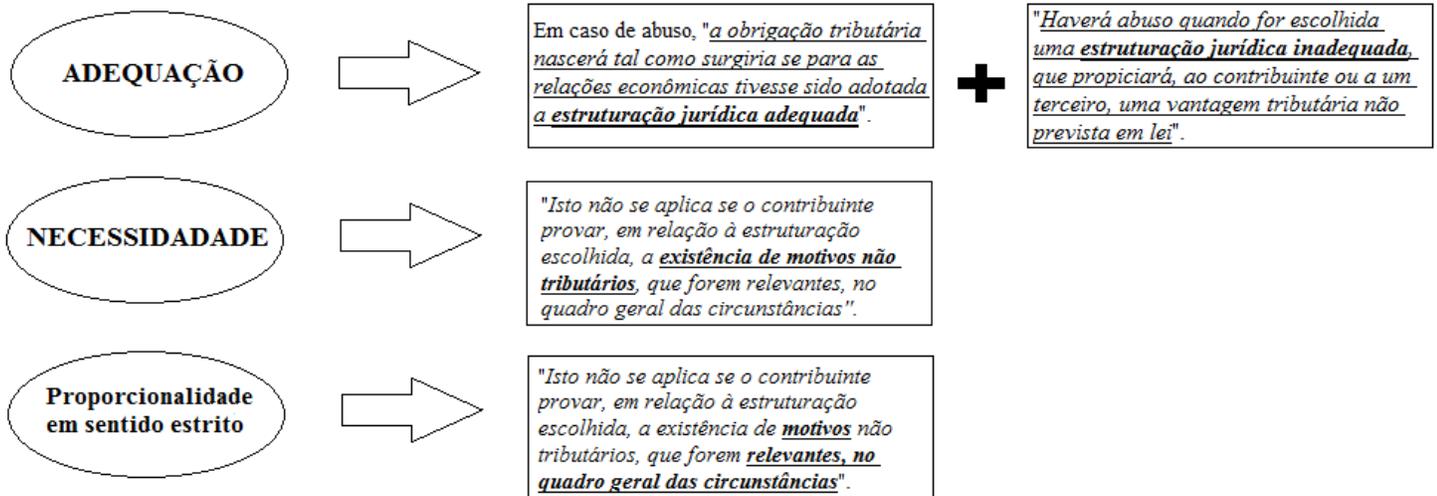
(ii) *necessidade*: o contribuinte terá de provar a necessidade negocial ou econômica da estruturação da atividade empresarial, caso contrário terá sua conduta considerada abusiva;

(iii) *proporcionalidade em sentido estrito*: esta seria a novidade trazida pelo §42 do Código Tributário alemão em comparação com a redação anterior, passando a exigir a ponderação entre a necessidade negocial e as demais circunstâncias em torno dela. Examina-se que o fundamento econômico prepondera em relação aos demais interesses do contribuinte⁹⁴².

Torres identifica ainda os parâmetros da proporcionalidade nos trechos da norma em questão, o que pode ser assim sintetizado:

⁹⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. “O Princípio da Proporcionalidade e as Normas Antielisivas no Código Tributário na Alemanha”. *Revista de Direito Tributário Atual* nº 25. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 125.

⁹⁴² *Ibidem*, p. 124-131



Ao final, Ricardo Lobo Torres conclui que o §42 do Código Tributário alemão teria representado “notável progresso” no tratamento da elusão fiscal, tendo grande mérito em aproximar dessa questão a teoria dos direitos fundamentais.

Lívia Germano chama a atenção para o fato de que há doutrinadores que entendem que, pelo teste da “adequação”, previsto no o §42 do Código Tributário alemão, caberia investigar se um terceiro, em iguais condições e com a idêntica finalidade, teria se comportado da mesma maneira⁹⁴³. De fato, a definição do que seria inadequado é controversa e, sobretudo, de difícil precisão, conforme se verifica, inclusive, no entendimento do Tribunal Financeiro da Alemanha (“BFH”), em que há julgados no sentido de que as estruturas inadequadas seriam aquelas “*complexas, complicadas e artificiais*”⁹⁴⁴.

Nota-se que, por trás desse critério, estão as noções de “usualidade” e “normalidade” já criticadas ao longo deste trabalho. Por outro lado, Heleno Taveira Tôres destaca que, há precedentes no BFH, no sentido de que “*a forma jurídica é inadequada quando o contribuinte não está apto a fornecer uma razão econômica que justifique a sua*

⁹⁴³ GERMANO, Lívia De Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 213 (nota de rodapé 215).

⁹⁴⁴ KESSLER, Wolfgang; EICKE, Rolf. *Germany’s new GAAR – “Generally Accepted Antiabuse Rule?”*. Tax notes internacional, Volume 49, nº2, Falls Church: Tax Analysts, 2008, p. 152: “*The BFH has established that the word ‘inappropriate’ describes any legal structure that two unrelated and reasonable parties would not have chosen to achieve a specific business goal. In essence, inappropriate structures are, in the view of the BFH, ‘complex, complicated, and artificial’*”. Texto disponível em: http://www.steuerlehre-freiburg.de/fileadmin/repository/lehrstuhl/Aufsaeetze/Kessler_Eicke_GAAR.pdf (acesso em 28.08.2013).

utilização”⁹⁴⁵. Ou seja, mesmo que a estrutura adotada pelo contribuinte seja inusual, ela poderia ser válida caso fosse demonstrado algum sentido econômico que justifique a sua concretização.

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri, à luz da redação anterior do §42º do Código Tributário Alemão, aponta que, de acordo com a doutrina alemã, haveria abuso de formas jurídicas nos casos em que a estrutura adotada pelo contribuinte não seria *adequada*, relativamente aos seus pressupostos econômicos. Nesse particular, Schoueri afirma que seria possível encontrar na doutrina alemã o alerta de que nem toda estrutura incomum seria *inadequada*, de modo que – da mesma maneira como apontado por Heleno Tórres acima – o que importaria seria a busca de um sentido econômico diverso da mera economia fiscal decorrente da estrutura efetivada. Schoueri destaca que, segundo a tradição alemã, seria abusiva a conduta em conformidade com a literalidade da regra tributária, porém contrária a sua finalidade jurídica⁹⁴⁶.

Nesse particular, deve-se dar destaque à doutrina de Klaus Tipke e Joachim Lang⁹⁴⁷ sobre o conceito de interpretação teleológica à luz do ordenamento alemão, o que poderia ser subdividido em (i) critério *subjetivo-teleológico*, ou seja, a busca da intenção do legislador histórico, a fim de descobrir o fim tutelado, e (ii) caso não seja possível identificar essa intenção, utilizar-se-ia o critério *objetivo-teleológico*, por meio do qual seriam perquiridos os fins da lei de acordo com os princípios nos quais ela esteja baseada. Esse entendimento representa uma construção teórica bastante forte no tratamento da elusão fiscal na Alemanha, que, como se vê, leva em consideração o objetivo e o sentido da norma aplicável, para fins de validação, ou não, da estrutura empregada pelo contribuinte.

Ao estudar a jurisprudência alemã sobre o abuso de formas, à luz da redação do §42º do Código Tributário Alemão dada pela Lei de 1977, Luís Eduardo Schoueri ressalta que a caracterização do abuso de formas jurídicas teria como pressuposto a inadequação entre a

⁹⁴⁵ TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 242.

⁹⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995, pp.40-41.

⁹⁴⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, pp. 305-306.

estrutura escolhida pelo contribuinte e o fim por objetivado, a qual não se justifica por “*outros motivos econômicos ou por outros fundamentos, que não os de natureza tributária*”⁹⁴⁸.

Mesmo após a alteração do §42 do Código Tributário Alemão em 2008, esse conceito de *inadequação* continua sendo utilizado pela jurisprudência alemã para o tratamento da elusão fiscal, sendo pertinente, no futuro, uma melhor definição de quais seriam as estruturadas consideradas *adequadas* de acordo com tal inovação naquele ordenamento jurídico⁹⁴⁹.

Wolfgang Schön ensina que a aplicação da nova regra alemã teria três etapas de verificação, cabendo analisar (i) se a economia fiscal obtida pelo contribuinte não decorre de uma estrutura considerada inadequada de acordo com a legislação, (ii) se outras partes razoáveis realizariam a mesma estrutura concretizada se não fosse pelas razões fiscais pretendidas no caso concreto, e (iii) se seria possível provar as razões extrafiscais da estrutura implementada. Portanto, do ponto de vista da motivação fiscal da operação, haveria dois aspectos distintos: (i) um juízo de normalidade da estrutura, no sentido de analisar se um terceiro comum razoável realizaria a mesma conduta em apreço (isolando-se os seus impactos fiscais) e (ii) a demonstração dos motivos concretos não tributários da estrutura^{950 951}

Ressalta-se que, com visto acima, a anormalidade da estrutura não necessariamente implicará a sua rejeição pelo ordenamento jurídico alemão, desde que demonstradas as suas razões extrafiscais, o que pode ser aproximado da ideia de exigência de observância da proporcionalidade.

⁹⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995, p.41.

⁹⁴⁹ SCHÖN, Wolfgang. “Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany. In: FREEDMAN, Judith (ed), *Beyond Boundaries – Developing Approaches do Tax Avoidance and Tax Risk Management*, 2008, pp. 47. Disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1590814. Acesso em 26.10.2013.

⁹⁵⁰ *Ibidem*, pp. 50.

⁹⁵¹ Sobre o assunto, vale destacar o estudo de Luís Flávio Neto. *Teorias do ‘Abuso’ no Planejamento Tributário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011, p.147-171.

4.1.3. Espanha: fraude à lei

Na Espanha, a evolução histórica da legislação que influenciou a definição dos critérios passíveis de utilização no tratamento da elusão fiscal tem quatro momentos marcantes:

(i) a *Ley General Tributaria* (“LGT”), de 1963, que em sua redação original tratou, no mesmo artigo 24, (i.a) da proibição ao uso da analogia em matéria tributária e (i.b) da autorização à tributação de negócios realizados com objetivo de eludir os impostos por meio de fraude à lei⁹⁵². Diante disso, parte da doutrina espanhola considerou que o Fisco poderia empregar a analogia em casos em que fosse constatada a fraude à lei⁹⁵³. Note-se que, nessa lei, não há previsão da figura da simulação, porém permite-se qualificar os atos e negócios jurídicos passíveis de tributação – assim como no art. 118 do CTN – de acordo com a natureza do evento (situação jurídica ou situação de fato) contemplada pelo fato gerador do tributo⁹⁵⁴, considerando, nas duas hipóteses, a verdadeira materialidade tributável;

⁹⁵² LGT, 1963

“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 con 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”.

⁹⁵³ GARCÍA NOVOA, Cesar. *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 282; PALAO TABOADA, Carlos. “El fraude a la Ley en Derecho tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 63, 1966, pp.677-695.

⁹⁵⁴ LGT, 1963

“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”.

(ii) em 1974, a edição da previsão legal, no Código Civil espanhol⁹⁵⁵, relativa à fraude à lei, que, até então, não existia⁹⁵⁶. Como se vê, a sanção civil à fraude à lei seria a aplicação da norma eludida. Esse dispositivo despertou, na doutrina tributária uma controvérsia sobre qual norma (privada ou tributária) deveria ser aplicada nos casos de fraude à lei com repercussão tributária⁹⁵⁷;

(iii) a reforma parcial da LGT, realizada pela Ley 25, de 1995, alterou alguns aspectos da regra sobre fraude à lei⁹⁵⁸. Para Ferreiro Lapatza, esse conceito de fraude à lei teria dois pressupostos: (i) abuso das formas jurídicas, ao utilizá-las com fins diversos daqueles previstos na lei; e (ii) deixar de pagar tributo⁹⁵⁹. Além disso, dessa lei, destaca-se a autorização ao Fisco para, diante atos e negócios simulados, desconsiderar as formas ou denominações jurídicas empregadas pelos

⁹⁵⁵ Código Civil espanhol

“4. Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”.

⁹⁵⁶ GERMANO, Livia De Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 197.

⁹⁵⁷ HERRERA MOLINA, Pedro M.; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. “El fraude a la ley tributaria en el derecho español”. In: ROCH, María Teresa Soler; ANTÓN, Fernando Serrano (coordenadores). *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convênios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad com el derecho comunitário*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 19.

⁹⁵⁸ LGT com a redação dada pela Ley 25, de 1995

“Artículo 24.

1. 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 actos o negocio jurídicos realizados con el propósito ~~probado~~ de eludir el ~~impuesto~~ pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas com distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. ~~Para declarar que existe~~ El 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.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones”.

Destacaram-se as alterações, tachando as partes excluídas e sublinhado as novidades, assim como feito por GERMANO, Livia De Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 197.

⁹⁵⁹ FERREIRO LAPATZA, José Juan. “Economía de opcion, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”. *Revista Técnica Tributaria* 52/47. Madrid: RT, 2001.

particulares⁹⁶⁰, estendendo a essa figura a previsão que já existia quanto à qualificação dos atos e negócios jurídicos;

(iv) por fim, a nova LGT, de 17.12.2003, mantendo, em linhas gerais, as regras sobre qualificação, vedação à analogia e simulação, porém, promovendo uma significativa alteração quanto ao tratamento da fraude à lei, inclusive em relação à nomenclatura, na medida em que ela passou a ser referenciada como “*conflicto na aplicación da norma tributária*”⁹⁶¹.

Para conceituação desse “conflicto”, foram levados em conta as noções de “consideração dos atos em conjunto” (o que lembra a “*step transaction doctrine*”), “atos artificiosos e impróprios”, “efeitos jurídicos ou econômicos não relevantes”⁹⁶² (o que faz referência à ausência de “*causa*”), e “atos ou negócios usuais ou próprios”.

A “artificialidade” da conduta do contribuinte estaria relacionada com a ideia de afastar o exame formalista dos atos e negócios jurídicos, para se considerar também o seu

⁹⁶⁰ LGT, com a redação dada pela Ley 25, de 1995

“Artículo 25.

En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados”.

⁹⁶¹ Nova LGT (Lei nº 58, de 17.12.2003)

“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”.

⁹⁶² SALVADOR CODERCH, Pablo; AZAGRA MALO, Albert; FERNÁNDEZ CRENDE, Antonio. *Autonomía privada, fraude de ley e interpretación de los negocios jurídicos*. Working paper nº229. Universidat Pompeu Fabra. Barcelona, 2004, p.29: “*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*”.

conteúdo. Já a “impropriedade” dos atos diria respeito à sua *inadequação*⁹⁶³ ou, ainda, menos aptos do que outros para se atingir o mesmo resultado⁹⁶⁴.

Na Espanha, cabe dar destaque a uma questão que não diz respeito à identificação dos critérios correlatos à elusão fiscal: o artigo 159 da LGT prevê que a caracterização do “*conflicto na aplicação da norma tributária*” será formalizada em uma “declaração”, que somente será editada caso o Comitê consultivo específico sobre o assunto expeça um parecer no sentido de que teria sido constatada referida irregularidade. Diante das circunstâncias que ensejam a caracterização desse “conflicto”, o Comitê possibilitará ao contribuinte o contraditório.

A experiência espanhola indica que a positivação de conceitos correlatos à elusão fiscal cria um “entrave” na aplicação da lei tributária, tanto da norma eludida, como da regra geral antielusiva. Diante desse necessário, é possível encontrar tanto na doutrina espanhola⁹⁶⁵, como na doutrina brasileira que estudou o cenário espanhol⁹⁶⁶, apontamentos no sentido de que melhor seria que as regras gerais antielusivas não tivessem sido criadas.

⁹⁶³ SALVADOR CODERCH, Pablo; AZAGRA MALO, Albert; FERNÁNDEZ CRENDE, Antonio. *Autonomía privada, fraude de ley e interpretación de los negocios jurídicos*. Working paper n°229. Universidade Pompeu Fabra. Barcelona, 2004, p.28.

⁹⁶⁴ FERRERRO LAPATZA, José Juan. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Barueri, SP: Marcial Pons, 2007, p. 101.

⁹⁶⁵ *Ibidem*, p. 104; BURLANDA ECHEVESTE, José Luis. *El fraude de ley en el Derecho Tributario*. Quincena Fiscal, n. 7-8. Pamplona: Aranzadi, 2006, p. 56.

⁹⁶⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 385; TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 242.

4.1.4. França: abuso do direito

Na França, o tratamento dado à elusão fiscal também se alterou ao longo do tempo, porém com base em uma concepção ampla de abuso do direito⁹⁶⁷:

(i) de 01.01.1982 a 31.12.2008, tendo pequenas alterações no texto nesse período, o art. 64 do *Livre des Procédures Fiscales*, estabelecia que o Fisco poderia (i.a) desconsiderar atos que dissimulassem o alcance verdadeiro de um contrato ou convenção, e (i.b) tributar a materialidade concreta de acordo com a verdadeira natureza da operação;

(ii) a partir de 01.01.2009, esse mesmo art. 64 do *Livre des Procédures Fiscales*⁹⁶⁸ passou a contemplar noções como “abuso do direito”, ato com “caráter fictício”, “desprovido de razão”, ou, ainda, realizado em descompasso com objetivos pretendido por seu agente, fora da “normalidade” ou baseado em “interpretação literal da lei”.

Por muito tempo, a jurisprudência do Conselho de Estado (que é a última instância, na esfera administrativa) caminhou no sentido de que a caracterização do abuso de direito somente ocorreria em casos em que tivessem presentes atos fictícios ou simulados, o que evidenciava uma clara dificuldade em se lidar com a ideia de elusão. Em 10.06.1981, esse

⁹⁶⁷ MASSON, Charles Robbez. *La notion d'évasion fiscale en Droit interne français*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1990, p. 243; GOLDSMITH, J.C. Rapport National – France, IFA. *Évasion Fiscale – Fraude Fiscale*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol.LXVIIIa. Haia: Kluwer, 1983, pp. 373-399; CHEVALIER, Jean Pierre. “L’esperienza francese”, In: DI PIETRO (coordenador). *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, pp.5-32.

⁹⁶⁸ Art. 64 do *Livre des Procédures Fiscales* (vigente a partir de 01.01.2009)

“*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'éluider 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”.

Conselho⁹⁶⁹ decidiu um *leading case* no sentido de também considerar abusivo atos que, mesmo não sendo fictícios ou simulados, estavam desprovidos de uma motivação extrafiscal (ao que, muitas vezes, se dá o nome de fraude à lei)⁹⁷⁰.

Como vê, aqui também o critério de decidir referiu-se à exigência de motivação extrafiscal, o que pode ser, igualmente, traduzido como dever de observância da “causa” do negócio jurídico realizado, à luz dos parâmetros de necessidade e adequação, pertinentes ao postulados da proporcionalidade.

A partir disso, a jurisprudência francesa se construiu no sentido de que existiriam duas concepções de abuso de direito:

- (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 elusão⁹⁷¹.

A aplicação desses critérios, todavia, 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 ato⁹⁷².

Em paralelo com o desenvolvimento da teoria do abuso do direito, a França também mostrou um solo fértil na construção do conceito de “*atos anormais de gestão*” das

⁹⁶⁹ CE 10 juin 1981 N°19079 Droit fiscal 1981 comm. 1287 Conclusions Lobry. Nesse caso, considera-se que, apesar de não fictícios, “*n’ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d’éluder ou d’atténuer les charges fiscales que l’intéressé, s’il n’avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles*” (em tradução livre: “não foram inspirados por qualquer motivo que não a de evitar ou reduzir a carga tributária que o contribuinte, se ele agido normalmente, teria suportado, tendo em vista a sua situação e suas atividades reais.”).

⁹⁷⁰ CHEVALIER, Jean Pierre. “L’esperienza francese”, In: DI PIETRO (coordenador). *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, pp.5-32.

⁹⁷¹ GERMANO, Livia De Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 204; TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 242.

⁹⁷² COZIAN, Maurice. *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*. 4ª Edição. Paris: Litec, 1999. p163: “*L’abus de droit, c’est le péché des surdoués de la fiscalité, certains contribuables ne manquent ni d’imagination*”

empresas, que é, em linhas gerais, o desdobramento do “princípio geral do abuso de direito” na definição dos limites da regularidade da conduta, com efeitos fiscais, dos administradores da empresa.

No âmbito dos “atos anormais de gestão”, a premissa básica é a de que a empresa (sociedade) tem interesses (fins) próprios que devem ser confundidos com os de terceiros (principalmente, os interesses de seus sócios)⁹⁷³. Assim, grosso modo, seriam indedutíveis as *despesas anormais*, ou seja, realizadas em desconformidade com os interesses da empresa⁹⁷⁴.

Durante o primeiro período acima apontado, a doutrina e a jurisprudência indicavam que, na prática, grandes problemas eram encontrados na aplicação do art. 64 do *Livres des Procédures Fiscales*, cogitando-se a existência de grande insegurança jurídica decorrente da falta de clareza na definição dos limites do abuso do direito⁹⁷⁵.

Buscando maior clareza na fixação desses limites, o art. 64 do *Livre des Procédures Fiscales* foi alterado em 2008 (com vigência a partir de 2009), entre outros aspectos (i) reforçando a ideia de que o Fisco poderia desconsiderar atos não fictícios, nem simulados, porém desprovidos de motivos extrafiscais (o que a doutrina entendeu como positivamente da fraude à lei), e (ii) deixando claro que aquele dispositivo poderia ser aplicado a todos os tributos (o que era controverso de acordo com a norma anterior)⁹⁷⁶.

Por fim, cabe destacar que, assim como na Espanha, também existe, na França, um Comitê específico (“*Comité de l’abus de droit fiscal*”) para tratar dos casos em que sejam constatadas condutas elusivas.

A grande diferença é que, na França, os contribuintes podem afastar o risco de terem seus atos e negócios jurídicos considerados abusivos, caso formalizem um procedimento

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”.

⁹⁷³ SERLOOTEN, Patrick. *Droit fiscal des affaires*. Paris: Dalloz, 2001, p.34: “*La théorie de l'acte anormal de gestion reposant sur le principe de la recherche du profit et la justification de l'exercice des affaires. Le critère de l'acte anormal de gestion réside très simplement dans l'intérêt de l'entreprise. Ainsi, il y a acte anormal dès lorsque l'acte est accompli dans le seul intérêt d'un tiers par rapport à l'entreprise*”.

⁹⁷⁴ CHRISTINE, Collette. *Gestion fiscale des entreprises*. Paris: Elipse, 1998, p.26.

⁹⁷⁵ CHEVALIER, Jean Pierre. “L’esperienza francese”, In: DI PIETRO (coordenador). *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, p.10.

de consulta prévia (“*rescrit*”) às autoridades fiscais, com base no art. 64-B do *Livre des Procédures Fiscales*. Esse pedido administrativo de resposta à consulta tem os seguintes requisitos:

- (i) ter como objeto atos ou negócios jurídicos que possam ser contestados pelas autoridades fiscais, sob alegação de abuso do direito (art. 64 do *Livre des Procédures Fiscales*);
- (ii) ser apresentado antes da realização de todos os atos e negócios jurídicos contemplados pela consulta;
- (iii) ser dirigido, por escrito, às autoridades fiscais competentes; e
- (iv) estar acompanhado de todas as informações relevantes para avaliar o verdadeiro alcance dos atos e negócios jurídicos a serem realizados.

Se as autoridades fiscais (i) entenderem que não há abuso do direito no caso concreto ou (ii) não responderem o pleito do contribuinte dentro de seis meses, a contar da apresentação da consulta, o procedimento de desconsideração da conduta do contribuinte com base em abuso do direito, de acordo com o art. 64 do *Livre des Procédures Fiscales*, não pode ser aplicado aos atos e negócios jurídicos contemplados pela consulta.

Independentemente da consulta prévia, a caracterização dos atos realizados pelos contribuintes como abusivo depende da avaliação do *Comité de l’abus de droit fiscal*. O ônus da prova na demonstração do abuso do direito é do Fisco, o que se altera caso o referido Comitê expeça um parecer no sentido de que a conduta do contribuinte seria abusiva, cabendo, assim, a este demonstrar o contrário⁹⁷⁷.

A doutrina francesa alerta que esse procedimento de consulta prévia (que já existia antes de 2009) é pouco utilizado na prática, seja por desconhecimento geral dos contribuintes,

⁹⁷⁶ GERMANO, Livia De Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 207-208.

⁹⁷⁷ *Ibidem*, p. 209

seja porque as autoridades fiscais não favorecem ou divulgam o seu emprego sob o risco de aumento do volume de trabalho⁹⁷⁸.

Como se vê, o ordenamento jurídico francês apresenta critérios correlatos ao tratamento da elusão fiscal basicamente fundados na ideia de abuso do direito, o que, todavia, não afasta a pertinência de parâmetros próprios de outras figuras, tais como simulação, dissimulação e fraude à lei.

Trata-se, na verdade, de uma confusão conceitual que gira em torno da mesma ideia: afastar atos e negócios jurídicos que são simulado, fictícios, bem como aqueles não respeitem os seus fins econômicos e sociais.

4.2. Pontos em comum aos critérios antielusivos

Dentre os diferentes tratamentos dados à elusão fiscal pelos Estados Unidos, Alemanha, Espanha e França, é possível identificar, nesses modelos, elementos comuns, o que dialoga com a questão da existência de pontos convergentes entre às figuras do abuso da dissimulação, abuso do direito, fraude à lei e abuso de formas, conforme apontado no item 3.3. acima.

Nesse sentido, Mariano Seabra de Godoi⁹⁷⁹ sustenta que haveria, na experiência internacional, três critérios recorrentes correlatos à identificação da elusão fiscal, 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

⁹⁷⁸ CHEVALIER, Jean Pierre. “L’esperienza francese”, In: DI PIETRO (coordenador). *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999, pp. 18-19.

⁹⁷⁹ GODOI, Marciano Seabra de. “Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elusão fiscal no direito brasileiro – estudo de casos”. In: YAMASHITA, Douglas (Org.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: LEX, 2007, p. 237

(iii) “vulnerabilidade” nos objetivos da lei e no sistema tributário, caso fosse admitida estruturação adotada contribuinte.

Helena Taveira Tôres ensina que a ausência da “causa” seria um critério comum passível de identificação nos conceitos de (i) “abuso de formas”, na acepção alemã, (ii) “abuso do direito”, à luz do ordenamento francês, (iii) finalidade negocial (*business purpose*), na tradição anglo-saxônica, e (iv) fraude à lei, em bases espanholas⁹⁸⁰.

Lívia Germano também afirma que seria possível identificar, como ponto em comum aos critérios estrangeiros para identificação da elusão fiscal, as noções correlatas à “montagem” (entendida como operação “anormal” ou “inadequada”) com objetivo fiscal contrário ao espírito da lei⁹⁸¹.

Da mesma maneira como já examinado acima, considera-se que, com um grande esforço sistematizador, seria possível construir a ideia de que a proporcionalidade também poderia ser apontada como ponto comum aos conceitos estudados no item anterior.

Dessa forma, assim como no Brasil, pode-se afirmar que, nos países examinados, exige-se do contribuinte uma determinada *postura* perante a sociedade (o que inclui o Fisco), no sentido de que não sejam realizados atos e negócios jurídicos *desnecessários* (ausência de “causa”) – o que contempla a existência de substância da estruturação negocial efetivada pelo contribuinte (que encontra subsídios nos critérios estadunidenses) –, e *inadequados* (descompasso entre o fim efetivamente perquirido e a “causa” negócio jurídico formalizado) – o que, com algumas ressalvas, pode ser extraído dos conceitos de:

⁹⁸⁰ TÔRES, Helena Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 166.

⁹⁸¹ GERMANO, Lívia De Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 179.

(i) *business purpose test*, verificado nos Estados Unidos, que, como bem aponta Luís Eduardo Schoueri, por ser compreendido como “*conformidade entre a intenção das partes (motivo do ato) e a causa do negócio jurídico*”⁹⁸².

(ii) estruturação jurídica *inadequada*, presente no §42 do Código Tributário Alemão;

(iii) da ideia de “atos artificiosos e impróprios” para consecução do resultado obtido (Espanha); e

(iv) da noção de “normalidade” ou “excessividade” no exercício de direitos pelo contribuinte e do conceito de “atos anormais de gestão”, em desrespeito aos interesses próprios de uma empresa (França).

Além disso, também é possível encontrar métodos comuns de avaliação dos atos elusivos, tais como a “consideração dos atos em conjunto”, na Espanha, o “step transaction doctrine”, nos Estados Unidos, e o “quadro geral das circunstâncias”, na Alemanha, que, em alguma medida, guarda proximidade com o critério de *proporcionalidade em sentido estrito*.

É evidente que as particularidades dos ordenamentos jurídicos, ora estudados, poderiam justificar a divergência, a autonomia e, talvez, a incomparabilidade desses conceitos. Uma vez respeitada essa ressalva, objetivou-se aqui afastar essas particularidades, para que, com um esforço científico sistematizador, fossem encontrados pontos em comum entre os critérios relativos à elusão fiscal em vigor nesses países. O resultado dessa pesquisa justifica, desse modo, a utilidade do critério da proporcionalidade como ferramenta para o tratamento da elusão fiscal.

⁹⁸² SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 438.

4.3. Crítica à adoção no Brasil de critérios antielusivos estrangeiros

O estudo dos critérios adotados por outros países para o tratamento da elusão fiscal, evidentemente, desperta os melhores sentimentos nos apaixonados pelo Direito Tributário. Não há dúvida que ordenamentos mais antigos e consolidados estão mais propícios a apresentar critérios jurídicos, no mínimo, mais experimentados.

No entanto, esse estudo deve, sempre, levar em consideração que cada uma das figuras acima examinadas está associada a conceitos próprios daqueles países, tendo sido construídos, desenvolvidos e aperfeiçoados com base em tradições, culturas e fundamentos jurídicos diversos do que se encontram em solo brasileiro⁹⁸³.

Nesse sentido, o critério estadunidense da existência de *propósito negocial*, isoladamente, pode ser visto como insuficiente para examinar a conduta dos contribuintes, por se restringir à existência (âmbito da *necessidade*) de fim extrafiscal, caso a sua utilização desconsidere a *adequação* entre o fim pretendido e o conjunto de atos efetivados⁹⁸⁴. Mais do que isso, deve considerada equivocada a aplicação de qualquer critério que ignore a relevância do efeito tributário na tomada de decisão do contribuinte: “*tirados os efeitos tributários de qualquer transação, esta teria contornos diversos*”⁹⁸⁵.

Assim, a superação da insuficiência dos critérios de (i) prevalência da substância sobre a forma, (ii) propósito negocial e (iii) análise conjunta de operações, nos moldes estadunidenses, demanda uma atribuição de poderes ao julgador para construção de critérios de decidir, como “legislador positivo”, o que é incompatível com a tradição brasileira. A importação de critérios formulados nos Estados Unidos tem mais um agravante, em comparação com a Alemanha, Espanha e França: suas raízes e tradições construídas foram no *commom Law* e, assim, estão fundadas na evolução da jurisprudência, e não em lei.

⁹⁸³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 235 e 239.

⁹⁸⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 256.

⁹⁸⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.) *Planejamento tributário e o “propósito negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 18.

O conceito alemão de abuso de formas também não se aplica no Brasil. Apesar de os critérios fixados, na Alemanha, para o tratamento da elusão fiscal se pautarem pelos parâmetros interpretativos da proporcionalidade (necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito), que, em tese, seriam aplicáveis no Brasil (por se tratar de postulado hermenêutico), há em território alemão uma tradição voltada a considerar a “anormalidade” como requisito para o abuso de formas jurídicas. Esse aspecto é incompatível com o nosso ordenamento, em face da vedação à analogia (art. 108, §1º do CTN).

Não deve haver dúvidas de que é equivocada a importação, para o Brasil, dos critérios espanhóis sobre fraude à lei (ou “*conflicto na aplicação da norma tributária*”), simulação ou qualificação dos atos e negócios jurídicos. Apesar de se adotar neste trabalho o entendimento de que as regras de Direito Privado podem ser fraudadas, no sentido de despeito aos fins socioeconômicos dos atos e negócios jurídicos, de modo a repercutir no falseamento da ocorrência do fato gerador, o conceito espanhol de fraude não se aplica no Brasil. Esse entendimento se justifica, (i) seja quanto à positivação equivocada, para fins tributários, da conceituação dessa figura, (ii) seja pela utilização na noção de “negócios usuais”, que poderia, assim como na Alemanha, resultar no emprego da analogia para fins de exigência fiscal, vedado no Brasil (e na Espanha, de acordo com o art. 14 da nova LGT), (iii) seja porque existe na Espanha uma tradição no sentido de que, diante de casos fraudulentos, seria possível aplicar a analogia.

Por fim, a importação dos conceitos franceses para o Brasil deve se refutada, pela mesma razão, ou seja, por considerar que a regularidade da conduta (ausência de abuso do direito) decorreria de sua normalidade. Embora se considere neste trabalho que, dependendo do conceito de abuso do direito que se utilize, seria possível empregá-lo no Brasil para qualificação da materialidade tributável, o conceito francês de abuso do direito não é aqui aplicável, na medida em que tem matizes próprio, apresentando uma confusão conceitual com as figuras da simulação e da fraude à lei. Entretanto, fica o destaque para o procedimento francês de consulta prévia da regularidade de atos e negócios jurídicos que promovem economia fiscal, na medida em que ele parece bastante útil como forma de aprimorar a busca da verdade material e aumentar a segurança jurídica para contribuintes sérios.

Finalizada a análise dos parâmetros adotados nos Estados Unidos, Alemanha, Espanha e França, resta a certeza de que nenhum deles deve ser empregado no Brasil de maneira acrítica⁹⁸⁶.

Há um trabalho acadêmico recente sobre o assunto que merece destaque, tanto pela especificidade, quanto pela qualidade: Luís Flávio Neto, em dissertação de mestrado, sob orientação do Professor Luís Eduardo Schoueri, na Universidade de São Paulo, estudou as “*Teorias do ‘Abuso’ no Planejamento Tributário*”, examinando as figuras acima, às luz dos seus respectivos ordenamentos maternos. Em sua conclusão, Neto afirma que tais figuras não devem ser importadas, de maneira acrítica, para o Brasil⁹⁸⁷, bem como apresenta o seguinte quadro comparativo de critérios, que, como se vê, é bastante claro e didático:

⁹⁸⁶ GERMANO, Livia De Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 178.

⁹⁸⁷ NETO, Luís Flávio. *Teorias do ‘Abuso’ no Planejamento Tributário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011, p. 248: “*O Direito estrangeiro pode se prestar ao estudo de experiências bem e mal sucedidas, avanços e retrocessos, com o objetivo de aperfeiçoar o sistema pátrio, mas jamais se poderiam importar, de forma acrítica, instrumentos forjados sob a tradição e o arquétipo de um distinto ordenamento legal*”.

	Alemanha	França	Espanha	EUA	<u>BRASIL</u>
Preponderante motivação fiscal	-	X	X	X	-
Razoável motivação fiscal	X	-	-	-	-
Alteração da situação econômica por razões não fiscais	-	-	-	X	-
Potencial de lucro das operações	-	-	-	X	-
Anormalidade ou adequação das formas	X	-	X	-	-
Atos jurídicos que minoram o ônus fiscal	X	X	X	X	-
Atos jurídicos que majoram o ônus fiscal	-	-	-	X	-
Método comparativo com operações consideradas normais	X	-	-	-	-
Recurso à analogia	X	X	X	X	-
Requisitos da simulação inseridos na norma de reação ao planejamento tributário	-	X	-	X	X
Norma de simulação distinta da norma de reação ao planejamento tributário	X	-	X	-	X
Procedimento especial	-	X	X	-	X
Comitê consultivo	-	X	X	-	-
Ônus da prova totalmente do Fisco	-	-	-	-	X
Ônus da prova totalmente do Contribuinte	-	-	-	X	-
Ônus da prova dividido entre o Fisco e o Contribuinte	X	X	X	-	-

Fo

nte: “Teorias do ‘Abuso’ no Planejamento Tributário”, dissertação de mestrado, de Luís Flávio Neto.

Ao longo deste trabalho, notou-se que o tratamento da elusão fiscal, no Brasil, não demanda uma legislação própria sobre o assunto, o que é se passa a analisar a seguir.

4.4. Segurança jurídica e o equívoco na positivação da repressão à estruturação elusiva

O combate à elusão fiscal depende da interpretação.

A busca pela ideia de fechamento conceitual é um traço marcante de grande parte da doutrina brasileira do Direito Tributário, como se, por meio da exaustividade da norma tributária, fosse possível afastar o poder construtivo do seu intérprete. Essa característica da doutrina brasileira pode ser ilustrada pelo destaque ao entendimento de Paulo Ayres Barreto, segundo o qual os valores que norteariam os sistema tributário brasileiro prestigiarão a

certeza no direito, a segurança jurídica e a estrita legalidade, as quais seriam “*peculiaridades inerentes*” do Direito Tributário em comparação com os demais ramos do Direito⁹⁸⁸. Paulo Ayres Barreto afirma, ainda, que, no Direito Tributário, haveria um “*esforço manifesto de se reduzir vaguidades, eliminar incertezas, fugir do campo dos tipos abertos e dos conceitos indeterminados*”⁹⁸⁹.

Esse entendimento merece uma ressalva, pois, de uma forma ou de outra, a indeterminação e abertura conceitual, inerentes às cláusulas gerais utilizadas pelo Direito Tributário, deverá ser resolvida no plano da interpretação⁹⁹⁰. Deve-se admitir que, por meio da interpretação teleológica da norma tributária (sem estendê-la, fragmentá-la ou incorrer em analogia), o intérprete tem ferramenta útil para construção norma⁹⁹¹.

A partir disso, o intérprete deve examinar a situação fática e dela extrair elementos a serem confrontados com a norma construída⁹⁹². Esse exame da materialidade concreta demanda a escolha por critérios, eleitos de acordo com os artigos 109 e 118 do CTN, pertinentes à observância, caso a caso, da relação entre Direito Tributário e Direito Privado. Analisa-se se o fato gerador do tributo, ora considerado, refere-se a “situações de fato”, “situações de direito” (art. 116 do CTN), ou a combinação de ambas.

Em qualquer dessas hipóteses, o intérprete deverá considerar, na construção do conceito de fato concreto, os efeitos das formas jurídicas de acordo com a verdade material⁹⁹³, reconhecendo, para tanto, a sua substância, a sua forma, a combinação desses dois elementos, os fins econômicos e sociais dos atos e negócios jurídicos, os fins práticos da conduta do contribuinte, e a compatibilidade desses fins.

⁹⁸⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. Tese apresentada no concurso de livre-docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008, pp. 214-215.

⁹⁸⁹ *Ibidem*, p. 229.

⁹⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade Tributária e Riscos Sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 59. São Paulo: Dialética, 2000. p. 95: “*Do princípio da tipicidade não emana, como imagina o positivismo ingênuo, a possibilidade do total fechamento das normas tributárias e da adoção de enumerações casuísticas e exaustivas dos fatos geradores. A norma de Direito Tributário não pode deixar de conter alguma indeterminação e imprecisão, posto que se utiliza também de cláusulas e dos tipos, que são abertos por definição*”.

⁹⁹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 635.

⁹⁹² *Ibidem*, p. 668.

⁹⁹³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 93.

Nota-se que é possível verificar, no CTN e nas regras do Direito Privado brasileiro, instrumentos suficientes para o tratamento da elusão fiscal, sem qualquer prejuízo à segurança jurídica. No atual cenário do Direito Tributário brasileiro, indeterminação ou abertura conceitual não necessariamente implica insegurança jurídica ou autorização à arbitrariedade parte das autoridades fiscais, na medida em que, em qualquer caso, devem ser empregados *juízos de legalidade*⁹⁹⁴, atribuindo-se determinação aos conceitos abertos.

Nesse sentido, representa valiosa contribuição o emprego de métodos hermenêuticos, em que sejam valorizados os *postulados da proporcionalidade e da razoabilidade* para identificação dos limites do “poder normativo” dos particulares na edição de seus atos e negócios jurídicos.

Como visto acima, destaca-se que a utilização da proporcionalidade como *postulado* de interpretação das regras e princípios de Direito Privado não demanda uma regra positiva em lei. A positivação dos critérios correlatos à proporcionalidade, inclusive, tende a promover o surgimento de dúvidas quanto à sua aplicação, principalmente, porque, apesar de engessados os seus critérios na lei, eles continuam a ser pertinentes na interpretação de regras. Assim, o que pode ocorrer, nessa hipótese, é a redução do seu escopo de aplicação, em prejuízo da interpretação.

A experiência espanhola, por exemplo, com a positivação do critério da fraude à lei, e, posteriormente, do “*conflicto na aplicação da norma tributária*” evidencia que, nem sempre, a criação de uma norma antielusiva implica a sua eficácia social ou avanço no aprimoramento das ferramentas antielusivas.

No Brasil, muitos sustentam que, em razão do caráter belicoso no relacionamento entre Fisco e contribuinte, bem como em função da imprecisão técnica e da instabilidade da jurisprudência sobre o assunto, seria necessária a edição de uma norma acerca da estruturação abusiva de atos elusivos, a fim de compatibilizar a legislação tributária às diretrizes constitucionais.

⁹⁹⁴ GRAU, Eros. *Conceitos indeterminados. Justiça Tributária: direitos do Fisco e garantias do contribuinte nos atos da administração e no processo tributário*. I Congresso Internacional de Direito Tributário. IBET. São Paulo: Max Limond, 1988. p. 123.

Nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira defende a necessidade de se editar uma lei complementar sobre o assunto, a fim de, dentre outros motivos, afastar o tratamento casuístico dado aos atos e negócios elusivos no Brasil:

“O Brasil não tem uma norma geral antielusão, ou antielisão, motivo pelo qual há insegurança jurídica para o fisco e para os contribuintes, sendo esta a pior situação a que um ordenamento jurídico possa conduzir. (...)

Todavia, o problema que se tem apresentado nos últimos anos é a falta de definição explícita e incontroversa dos limites para tais práticas, o que tem oposto os justos interesses arrecadatários aos justos interesses privados. Em decorrência disso, os conflitos têm sido dirimidos de modo casuístico e contraditório, gerando insegurança jurídica para os dois lados e tratamentos não isonômicos entre contribuintes envolvidos neste ou naquele caso.

A solução que se impõe, a exemplo do que ocorre em vários outros países desenvolvidos, é disciplinar os limites do planejamento tributário, o que requer lei complementar em face do que dispõe o art. 146 da Constituição Federal, mesmo porque, neste assunto, estão envolvidas as competências tributárias de todas as pessoas jurídicas de direito público, as quais podem entrar em conflito entre si”⁹⁹⁵.

Discorda-se desse entendimento. A uma, porque, já havendo regras suficientes para tratar da elusão no Brasil, a criação de uma regra geral antielusiva poderia incorrer nos típicos problemas sistemáticos decorrentes das normas que são editadas para reafirmar a rejeição de uma conduta já rejeitada pela ordem jurídica (como ocorreu com a edição do parágrafo único do art. 116 do CTN, ao tratar da simulação). A duas, porque tenderíamos para um cenário de “insuficiência pelo excesso” - expressão utilizada para retratar a insegurança decorrente do excesso e da complexidade de normas sobre determinado assunto⁹⁹⁶. A três, porque, tratando-se de norma geral, permaneceria a suposta “insegurança” decorrente da abertura dos conceitos indeterminados (ou seja, nessa acepção interpretação, o problema da norma geral seria a sua generalidade).

Em sentido contrário, trabalhos recentes específicos sobre elusão fiscal, elaborados inclusive com base na noção de “causa” do negócio jurídico, infelizmente, também têm

⁹⁹⁵Sobre o assunto, destacam-se as considerações de Ricardo Mariz de Oliveira “Norma Geral Antielusão” *Revista de Direito Tributário Atual* n° 25. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 132-146.

apontado a “utilidade” da edição da norma geral antielusão. Por exemplo, Livia De Carli Germano afirma que, buscando-se garantir segurança jurídica ao contribuinte, seria “útil” a criação de uma norma geral antielusão⁹⁹⁷.

Melhor do que a positivação de critérios antielusivos seria o aprofundamento teórico da doutrina brasileira do Direito Tributário no estudo dos limites, à luz do Direito Privado, da conduta do contribuinte. Nesse sentido, seria pertinente reconhecer, na tentativa de sistematização da matéria, que atos e negócios jurídicos *desnecessários* e *inadequados* não são oponíveis ao Fisco, em um cenário científico em que fossem afastadas as ideias de (i) estrita legalidade, (ii) formalismo jurídico, (iii) segurança jurídica como decorrência do fechamento conceitual, (iv) isolamento conceitual do Direito Tributário em relação às patologias do Direito Privado no âmbito da qualificação da materialidade tributária.

Para tanto, faz-se necessária a desconstrução dos preconceitos quanto aos métodos hermenêuticos pertinentes ao Direito Tributário, seguida do afastamento da expectativa de se encontrar na legislação tributária, sempre, regras detalhadas no tratamento de qualquer matéria, de modo a tornar despiendo o esforço interpretativo.

Nessa linha de raciocínio, caberia perceber que, por exemplo, o conceito de simulação – figura essa admitida no Direito Tributário brasileiro, até mesmo pelos doutrinadores mais conservadores, em face da sua positivação no CTN – comporta uma ampliação, no sentido de contemplar também a inobservância da “*causa*” do negócio jurídico (à luz dos parâmetros de *necessidade* e *adequação*) como aspecto que dá ensejo à sua caracterização.

Assim, a qualificação da materialidade tributável, com base na compreensão dos limites do Direito Privado, na acepção acima mencionada, encontraria duas portas de “entrada” no Direito Tributário:

⁹⁹⁶ GERMANO, Livia de Carli. *A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Heleno Taveira Tôres. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010. p. 97.

⁹⁹⁷ GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 170: “*Consideração a necessidade de se garantir a segurança jurídica dos contribuintes, sobretudo em virtude das diversas correntes doutrinárias e mesmo jurisprudências a respeito dos limites ao controle dos atos praticados no âmbito de um planejamento tributário, seria didaticamente útil a previsão legislativa que tipificassr o ilícito fraude à lei intrínseca, em paralelo do de fraude à lei imperativa constante do artigo 166, VI, do Código Civil Brasileiro, ou inclusive na legislação tributária nacional referência expressa à possibilidade de se configurar fraude a prática de atos ou negócios sem causa ou sem substância ou função econômico/prático-social, direcionados a obter economia de tributos como único resultado*”.

(i) na composição entre artigos 109 e 118 do CTN, a partir dos quais é possível admitir que os vícios nos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes são determinantes para qualificação da materialidade tributária, sendo possível ao Fisco desconsiderar a eficácia das formas jurídicas irregulares;

(ii) no artigo 149, inciso VI, do CTN, considerando que a acepção de simulação abrange não apenas o falseamento da verdade, mas também o descompasso entre aquilo foi realizado efetivamente pelos contribuintes e a “causa” dos atos e negócios jurídicos empregados para atingir o objetivo concreto.

Se as figuras da fraude à lei, do abuso do direito e do abuso de formas têm, como ponto comum, vícios relativos à “causa” do negócio jurídico e essa problemática pode ser inserida no âmbito da simulação, seria possível tratar da elusão fiscal, no Brasil, inclusive com base no art. 149, inciso VI, do CTN, sem a necessidade de uma norma geral sobre o assunto.

4.5. Critérios utilizados na jurisprudência do CARF

Neste tópico final, serão examinados os critérios empregados pela jurisprudência do CARF para tratar da elusão fiscal. A opção por esse tribunal administrativo se justifica pelo fato de que (i) em matéria de IRPJ e CSLL (submetido à competência administrativa do CARF), verifica-se um elevado número de estruturações elusivas de atos e negócios jurídicos, (ii) trata-se de um tribunal administrativo de alto nível técnico, em que há diversos precedentes sobre a elusão fiscal.

Registra-se que, antes da Medida Provisória nº 449, de 03.12.2008, convertida na Lei nº 11.491, de 27.05.2009, o CARF era denominado Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, razão pela qual muitos dos precedentes abaixo analisados foram editados à época em que o nome CARF ainda não existia. Para facilitar a leitura, utiliza-se abaixo, em determinados trechos, apenas a denominação CARF, cabendo ao leitor, quando pertinente, considerar que, tecnicamente, ela é aplicável tão somente após dezembro de 2008.

Antes de iniciar a análise dos referidos critérios, cabe fazer uma ressalva quanto ao estudo de precedentes jurisprudenciais. Seria muito difícil e, muitas vezes, tecnicamente inapropriado, afirmar que “a jurisprudência do CARF é da seguinte maneira”, pois haverá sempre o risco de se estar diante de precedentes isolados que não representam a posição majoritária daquele tribunal administrativo, ou, se majoritária, sua demarcação seria passível erros quanto aos seus limites temporais. Melhor será considerar a existência de “tendências” da jurisprudência do CARF.

Dito isso, verifica-se, no exame das “tendências” da jurisprudência do CARF, a caracterização de duas fases ao longo do tempo.

(i) uma primeira fase, em que havia uma tendência de se examinar os limites do planejamento tributário, ora à luz da estrita legalidade e de uma perspectiva formalista, ora de acordo com o critério cronológico para a análise do planejamento tributário, ora com base uma visão segundo a qual o dolo, a fraude e a simulação (assim entendida como declaração enganosa) seria os únicos obstáculos para a regularidade da conduta do contribuinte com vistas à economia fiscal;

(ii) uma segunda fase, em que o dolo, a fraude e a simulação não seriam as únicas figuras elusivas (ou evasivas, depende do caso), passando-se a considerar também os conceitos de propósito negocial, abuso de formas, abuso do direito, fraude à lei. Nessa fase, nota-se, muitas vezes, uma confusão conceitual entre os institutos acima mencionados, tratando-se, inclusive, casos semelhantes de maneiras diferentes⁹⁹⁸.

⁹⁹⁸ ANGELO, Carlos Eduardo Peroba. “A aplicação dos conceitos de planejamento tributário na jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e na doutrina”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.) *Planejamento tributário e o “propósito negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 491: “Menos evidente, entretanto, é a inconsistência do antigo Conselho de Contribuintes na aplicação e na interpretação de tais institutos em casos concretos. Há operações similares que o Conselho considera ora lícitas, ora ilícitas, o que demonstra que não houve a adoção pela de tais institutos para desconsiderar operações com planejamento tributário. Ademais, há operações similares que são consideradas ilícitas ora por um fundamento, ora por outro, o que evidencia uma confusão dos diversos institutos”.

A delimitação temporal dessas duas fases é uma tarefa árdua e ela pode resultar em uma impropriedade técnica, dado o risco de não ter sido contemplado algum grupo de precedentes relevantes em descompasso com as características da fase identificada. Seria necessário conhecer todos os precedentes desse Tribunal administrativo, o que não é o escopo deste trabalho. Com essa ressalva e sem a intenção de se apontar lapsos temporais específicos, pode-se afirmar que, entre os anos de 2004 e 2007, podem ser identificados precedentes que, talvez, indiquem uma mudança nas “tendências” na jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes sobre a matéria.

Para ilustrar essa alteração nas referidas “tendências”, comparara-se a fundamentação de dois grupos de julgados editados nesses dois períodos:

Primeira fase

Na primeira fase, como dito acima, prevalecia no antigo Conselho de Contribuintes uma visão formalista das transações realizadas pelos contribuintes, as quais poderiam ser consideradas irregulares se houve falsidade na manifestação de vontade das partes. Assim, o grande escudo dos contribuintes era a alegação de que a operação teria natureza de negócio jurídico indireto. Destacam-se abaixo alguns precedentes para ilustrar esse entendimento:

a) Acórdão nº 106-09.343, de 09.01.1997, sob a relatoria do Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral:

"IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO.- Para que se possa materializar e 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, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados 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 (CSRF/01-01.874)"

b) Acórdão n° 101-93.616, de 20.09.2001, sob a relatoria da Conselheira Sandra Maria Faroni (que fundamenta seu voto na acepção de “negócio jurídico indireto”, à luz das lições de Alberto Xavier):

"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".

c) Acórdão n° 101-94.340, de 09.09.2003, Relator Conselheiro Valmir Sandri:

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

No Acórdão 101-94340, mencionado no item c) acima, o respectivo relator chegou a afirmar que:

"(...) não há, em nosso País, nenhuma lei que obrigue alguém a promover a transferência de bens de sua propriedade para terceiros somente através de um contrato de compra e venda. Esta transferência poderá ser feita por qualquer das formas prescritas e não defesas em lei, além da compra e venda" (...) “Havendo licitude na forma, que é de livre escolha das partes, não se pode ter que por ter sido utilizado uma forma mais favorável às partes, inclusive que houve "abuso de forma", para se exigir efeitos tributários. Isto é a mesma coisa que dizer que a transferência de bens pode ser feita por qualquer forma permitida por lei, desde que, para efeitos tributários se tenha que utilizar necessariamente do contrato de compra e venda. Ora, isto é uma aberração jurídica e representa um violenta agressão aos direitos postos à disposição das pessoas." (Grifou-se.)

Como se vê, neste último julgado, rejeita-se a utilização do conceito de abuso de forma” para fins de qualificação da materialidade tributária, sob o entendimento de que essa providência representaria uma “aberração jurídica”.

Segunda fase

Nessa segunda fase, tornou-se crescente a tendência de o CARF considerar mais restrita a liberdade dos contribuintes na busca pela redução de carga tributária, no sentido de se desvalor a visão formalista e a interpretação literal dos atos e negócios jurídicos examinados nesse tribunal administrativo. Em muitos precedentes, apesar de se manter o entendimento de que o dolo, a fraude e a simulação seriam as únicas figuras elusivas ou evasivas em matéria fiscal, a qualificação da materialidade tributária pelo intérprete passou a levar em consideração que o direito de o contribuinte realizar atos e negócios jurídicos não seria absoluto.

Para ilustrar esse entendimento, destaca-se o Acórdão nº 101-95.208 (Relator Conselheiro Mário Junqueira Franco Junior, julgado em 19.10.2005, pela 1ª Turma do 1º Conselho de Contribuintes). Nesse precedente, os sócios de determinada empresa de *factoring*, legalmente obrigada a apurar o IRPJ, no regime do lucro real em função de sua atividade, constituíram empresa de consultoria, optante pelo regime do lucro presumido, que prestava serviços à de *factoring*. A empresa sujeita ao lucro real deduzia de seu resultado as despesas incorridas com a contratação de serviços, enquanto que a empresa sujeita ao lucro presumido submetia à tributação as respectivas receitas obtidas. A autuação fiscal foi mantida sob a alegação de que a constituição da empresa de consultoria e a realização dos mencionados pagamentos era, na realidade, forma simulada de diminuir o lucro da empresa de *factoring*, através de sua transferência à outra empresa, com o único intuito de oferecer à tributação a maior parte do lucro do grupo sob o regime do lucro presumido, o que representava economia fiscal. Destaca-se o seguinte trecho do voto vencedor:

“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. (...)"

Como se vê, considerou-se como simulação a operação realizada pelo contribuinte – da mesma maneira como ocorria na primeira fase –, porém à luz de bases teóricas que indicavam uma tendência à redução da liberdade do contribuinte, no âmbito da qualificação da materialidade tributável, por expressa influência dos estudos de Marco Aurélio Greco.

Ao longo do tempo, essa tendência foi ficando mais clara com a evolução da jurisprudência do CARF.

Em 27.03.2007, a mesma 1ª Turma do 1º Conselho de Contribuintes, sob a relatoria do mesmo Conselheiro Mário Junqueira Franco Junior, proferiu o Acórdão nº 101-96.087, fundamentado em concepções mais claras sobre os limites que aquele tribunal administrativo passaria a considerar. Confirma-se o seguinte trecho do referido Acórdão:

“Daí não ser absoluto o direito do contribuinte de se auto-regular. 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.

Já defendi esta posição no Acórdão 101-94.741, no qual destaquei: O ordenamento jurídico tem suas bases muito mais ligadas a interpretações sistemáticas e finalísticas, a ensejar um conjunto sustentado em certa axiologia, ainda que mutável no tempo, do que as restritivas interpretações literais, que insistem em produzir a falácia de que tudo deve estar minuciosamente escrito, como se a tanto o ser humano fosse capaz. Tais interpretações restritivas, que se apoiam, indevidamente, no dito princípio da legalidade estrita e da segurança jurídica, levando ambos ao extremo e deturpando seu conteúdo, apenas fazem sucumbir, como num passe de mágica, a verdadeira capacidade

contributiva, e eliminam, com ares de juridicidade, um dever de contribuir, inerente ao convívio em sociedade.

Para que seja lícita a economia fiscal decorrente de um conjunto de atos os mesmos devem possuir conteúdo próprio, com riscos assumidos inerentes aos institutos adotados, e propósito diverso de simplesmente driblar a aplicação de norma tributária impositiva (...)”.

Ganhou força, portanto, a ideia de que as estruturas de atos e negócios jurídicos deveriam ser apenas examinados à luz do seu conteúdo material, no que passa a ser valorizado o propósito das partes.

Nesse sentido, também cabe destaque o Acórdão nº 104-21.675, da 4ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, proferido na sessão de 22.06.2006, sob a relatoria do Conselheiro Nelson Mallmann, assim ementado:

“OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio”⁹⁹⁹.

Diante disso, é possível perceber uma tendência de as autoridades fiscais questionarem as estruturas de atos e negócios jurídicos que, embora estejam formalmente de acordo com a lei, tenham como único propósito a economia fiscal.

Nesse particular, é pertinente examinar os aspectos considerados, por esse Tribunal indicativos, 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*

⁹⁹⁹ Esse Acórdão foi mencionado por Marco Aurélio Greco como representativo da mudança na jurisprudência do CARF, In: *Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro*, Revista da PGFN nº 1, Ano I, disponível em www.pgfn.fazenda.gov.br.

de 2002 a 2008¹⁰⁰⁰, 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?*”)

Nessa pesquisa, percebeu-se que o motivo extra tributário teria se destacado como “*grande critério adotado pelo antigo Conselho de Contribuintes*”¹⁰⁰¹, a partir do que se buscou aprofundar a análise, a fim de verificar se os três elementos, abaixo indicados, seriam indícios de falta da propósito negocial:

- (i) o elemento temporal (“*Houve adequado intervalo temporal entre as operações?*”). Notou-se que o curto lapso temporal entre a celebração de os atos e negócios jurídicos e a sua perda de eficácia seria um indício de ausência de *business purpose*. Destaca-se que seria comum na prática da advocacia empresarial, no Brasil, a formatação de “planejamentos tributários” por meio da efetivação formal e o desfazimento de transações no mesmo instante, ou que indicariam que certos contratos apenas foram formalizados com certeza de que seriam seguidos de outros contratos voltados a atingir o resultado desejado. Esses aspectos lembram bastante os elementos estadunidenses pertinente ao exame da “*step transaction doctrine*”, que, conforme visto acima, poderiam ser discriminados em três critérios: “*binding commitment*” (“compromisso vinculado”), “*mutual interdependence*” of steps” (“interdependência mútua entre as fases da operação”) e “*end result*” (“resultado final”);

¹⁰⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.) *Planejamento tributário e o “propósito negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 17-20.

¹⁰⁰¹ *Ibidem*, p.18.

(ii) a interdependência entre as partes (“*As partes envolvidas eram independentes?*”). Compreendem-se aqui atos e negócios jurídicos realizados entre empresas de um mesmo grupo ou entre os sócios e a respectiva sociedade, com condições privilegiadas, com objetivo de economia fiscal. Ao final da pesquisa, o grupo de pesquisador verificou que esse aspecto não tem sido considerado como elemento extra tributário relevante, o que sinalizaria o entendimento de que o tribunal administrativo em questão reconheceria que partes relacionadas podem realizar transações providas de propósito negocial.

(iii) coerência entre a transação efetivada e o objeto social da empresa (“*Existe coerência entre a operação e as atividades empresariais das partes envolvidas?*”). Trata-se das transações que não são normais na lógica empresarial ou incoerentes com o seu objeto social. O grupo de pesquisadores constatou que, de fato, o antigo Conselho de Contribuintes considerava a anormalidade ou inusualidade como indícios de ausência de propósito negocial. Este último aspecto têm alguma semelhança com o conceito francês de “atos anormais de gestão” da empresa, no sentido de que a existência de dispêndios com atividades alheias aos interesses da empresa seriam indicativos de abuso do direito, conforme examinado acima.

Relativamente à valorização da “falta de propósito negocial” como critério para avaliação da regularidade das estruturações de atos e negócios jurídicos, são pertinentes duas críticas:

(i) muitas vezes, o “propósito negocial” é compreendido como motivo, o que deve ser visto com ressalva, pois causa e motivo não se confundem, como visto acima. Cabe às autoridades fiscais examinarem se o fim prático da conduta do contribuinte, em sem conjunto, está em conformidade com a causa dos atos e negócios jurídicos formalizados. Trata-se do exame da *adequação*, como vertente do postulado da proporcionalidade, conforme acima examinado;

(ii) o fato de o principal motivo da realização de uma conduta ser a economia de tributos é irrelevante para a respectiva regularidade.

Essa segunda crítica merece uma atenção especial. Isso porque não se pode desconsiderar que o impacto fiscal seja determinante para a escolha do contribuinte na realização, ou não, de fatos geradores de tributos. Assim, é equivocado o entendimento segundo qual a regularidade do planejamento tributária se caracterizaria quando, uma vez isolado propósito de redução de ônus fiscal, houvesse outros propósitos para a realização dos atos e negócios jurídicos pelo contribuinte¹⁰⁰². Talvez, a eficiência financeira e a consequente economia fiscal sejam os principais motivos para a realização atos e negócios jurídicos por empresas no Brasil, e isso deve ser e é protegido pela ordem jurídica brasileira. Daí porque se renova a importância da distinção entre causa e motivo. A economia pode ser o principal motivo para a estruturação de atos e negócios jurídicos, desde que sejam respeitadas as causas desses atos e negócios jurídicos. Ou seja, os atos e negócios jurídicos não podem ter como causa única e exclusiva (vale dizer, fim prático ou útil) a economia fiscal, pois não existem atos e negócios jurídicos com tal causa. Portanto, a conduta do contribuinte deve ser *necessária*, isto é, deve existir um fim prático útil relacionado com uma ação de *dar* ou *fazer* algo, independentemente das formas jurídicas adotadas. Sendo possível atingir esse *fim* por *meios* diferentes, o contribuinte é livre para escolher um desses *meios*, no que se considera aqui um juízo de *adequação*.

Valter Pedrosa Barreto Júnior¹⁰⁰³ 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;

¹⁰⁰² SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.) *Planejamento tributário e o “propósito negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 18.

¹⁰⁰³ 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.

- (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;
- (viii) o desvio das finalidades dos negócios jurídicos típicos.

Ao final da sua pesquisa, Valter Pedrosa Barreto Júnior chega à conclusão de que os institutos de Direito Privado, tais como simulação, abuso do direito, propósito negocial, são utilizados pelo CARF de maneira desuniforme, o que têm relação com o fato de que operações com características semelhantes têm tratamento diverso nesse tribunal administrativo.

Paulo Vaz e Diego Miguita¹⁰⁰⁴ também merecem destaque pelo seu valioso exame dos “elementos fáticos” que têm sido compreendidos, pelo CARF, como 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;*
- (v) *formas complexas ou pouco usuais.*

¹⁰⁰⁴ 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 (coordenadores). *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro*. São Paulo: Saraiva, 2013, pp.89-113.

O curto espaço de tempo (poucas horas ou poucos dias) entre as fases de uma transação tem sido considerado um indício de simulação. Nas operações em que há constituição e extinção de empresas (especialmente, aquelas chamadas de “casa-separa”), haveria uma preocupação com a existência de *affectio societatis*¹⁰⁰⁵, que também pode ser entendida, de acordo com as concepções empregadas neste trabalho, como exigência de “causa” do negócio jurídico. Por outro lado, também já se considerou que, havendo razões para justificar o rápido “desfazimento” da transação, o aspecto temporal não seria suficiente para caracterizar a respectiva invalidade¹⁰⁰⁶. Como se trata apenas de um indício, que assim, isoladamente, é insuficiente para justificar a irregularidade de uma estruturação, seria um equívoco afirmar, aprioristicamente, qual seria o lapso temporal mínimo para se afastar a dúvida quanto à observância, ou não, da “causa” dos atos e negócios jurídicos efetivamente realizados. O tempo, nesse sentido, deve ser considerado um elemento de “convencimento” do julgador do caso, compondo o conjunto de elementos qualificadores da materialidade tributável. Por outro lado, não há dúvida de quanto menor o lapso temporal – por exemplo, em um cenário em que haveria ganho de capital tributável, que, supostamente, deixou de se caracterizar em decorrência da constituição e extinção de uma empresa no mesmo instante –, mais difícil é a construção de justificativas para substância da operação. Difícil, mas não impossível. Nesses casos, muitas vezes, os fins sócios econômicos dos atos e negócios jurídicos, aparentemente, realizados, são, na verdade, materialmente, *inexistentes*, o que indica a sua *desnecessidade* para as partes. Daí que se supõe que essa questão também pode ser analisada à luz do postulado proporcionalidade.

¹⁰⁰⁵ Para ilustrar, destaca-se trecho do Acórdão nº 104-21.498, proferido pela 4ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, em 23.03.2006: “*Todos os atos acima relacionados foram efetivamente implementados, da forma prevista, de sorte que, às 9:00 horas do dia 30/01/1999, foi efetuado o aumento de capital por subscrição de ações (...), e às 14:00 horas da mesma data foi efetuada a cisão parcial e seletiva, por meio da qual o valor correspondente à subscrição foi vertido para empresa recentemente criada, de propriedade dos vendedores (...). Um rápido relance sobre o conjunto de operações acima, realizadas em sequência, na mesma data e mediante estipulação prévia, permite concluir que as partes envolvidas se utilizaram de um caminho tortuoso para atingir o mesmo objetivo que seria alcançado com uma simples operação de compra e venda (...). Destarte, uma vez que as operações societárias objeto da autuação revelam a inexistência de **affectio societatis**, obviamente a intenção dos contratantes, ao realizarem as transações em foco, não era aquela que aparentava ser, o que efetivamente caracteriza a simulação*”.

¹⁰⁰⁶ Acórdão nº 102-47.181, 2ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, julgado em 09.11.2005: “*A sequência de operações realizadas a toque de caixa é o mais forte indício de que todas as operações foram realizadas com o fim de impedir 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. Mas é apenas um indício, como a validade das operações independem do tempo de duração dos efeitos dos negócios realizados e da vontade interna de pagar menos impostos*”.

O critério da *existência concreta e comprovada das pessoas envolvidas* segue o mesmo caminho. Vaz e Miguita¹⁰⁰⁷ apontam que alguns elementos fáticos têm sido apreciados pelo CARF como indícios de simulação, quais sejam, (i) o compartilhamento de estrutura administrativa, (ii) a identidade de endereço das empresas analisadas, (iii) ausência de quadro de funcionários próprios, (iv) a utilização de mesmo nome comercial e logotipo, (v) a atuação comercial que evidencie se tratar de uma única empresa¹⁰⁰⁸. Esses autores sugerem que, para minimizar os riscos de questionamento das transações empresariais, por partes das autoridades fiscais, de acordo com a jurisprudência do CARF sobre planejamento tributário, seria recomendável que:

- (i) as sociedades envolvidas tivessem endereço próprio, diverso, portanto, do endereço de outras empresas do mesmo grupo empresarial, preocupando-se, inclusive, com o porte e a compatibilidade da estrutura com as atividades realizadas;
- (ii) não houvesse compartilhamento de funcionários entre as empresas do mesmo grupo empresarial;

¹⁰⁰⁷ 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 (coordenadores). *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 103.

¹⁰⁰⁸ Nesse sentido, Paulo Vaz e Diego Miguita fazem referência ao Acórdão nº 107-08.326, 7ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, relatado por Luiz Martins Valero, em julgamento realizado em 09.11.2005, do qual se destacam os seguintes trechos: “ (...) a acusação é de que as pessoas jurídicas [A] e [B] operaram, de direito, como empresas distintas, mas, de fato, formam uma única empresa. (...)”

A acusação é, portanto, de simulação consistente em distribuir o faturamento entre duas pessoas jurídicas distintas que, na verdade, formariam uma única empresa, cuja única finalidade seria a fuga à tributação pelo IPI, alcançada pela atribuição de maior parte do preço global de venda das cozinhas personalizadas a serviços (projeto e montagem), sujeitos ao ISS Municipal, cuja ônus tributário resultaria inferior à do imposto federal.

(...)

O fabricante da cozinha, que seria a [A] (terceiro, segundo a fiscalizada) tem os mesmos sócios da [B], utiliza toda a estrutura administrativa e de pessoal da fiscalizada, sem rateio de custos, e ocupa o mesmo imóvel da fiscalizada, sem estipulação de aluguel.(...)

3) Os vendedores da [A] (fiscalizada) são os mesmos que captam o pedido que é único mas desdobrados em dois contratos ([A] e [B]). As comissões são lançadas e pagas pela [A] que possui filiais em diversas cidades brasileiras;

4) O contador de ambas as pessoas jurídicas é o mesmo, registrado como empregado da fiscalizada; e

5) Ambas as pessoas jurídicas utilizam o mesmo nome comercial e logotipo da [A], marca conhecida no mercado. Logo, quando um cliente pretende comprar uma cozinha [A] ele procura a [A] e lá tem seu pedido formalizado. Para o cliente, assinar dois contratos pode lhe parecer algo normal eis que ambos mencionam a marca que ele procurou à vista do conceito de que ela, notoriamente goza”.

- (iii) as sociedades contempladas no planejamento tributário tivessem autonomia financeira, incluindo controle de estoque, contas a pagar etc. próprios;
- (iv) as empresas envolvidas tivessem clara segregação de atividades (serviços, comércio, indústria), “com o máximo de detalhamento possível”, principalmente quanto às espécies de atividade dentro do mesmo gênero (por exemplo, serviços de montagem, serviços de consultoria de projetos, serviços de reparo e manutenção);
- (v) os materiais publicitários das empresas envolvidas reproduzissem a sua autonomia, refletindo a realidade fática.

Sobre o assunto, não há como não recordar do famoso “*caso Grendene*” (Acórdão nº 103.07.260, julgamento em 1986¹⁰⁰⁹), em que uma empresa foi segregada em oito empresas menores, sediadas no mesmo endereço e com o mesmo objeto social, sendo que quatro dessas empresas não tinham nem mesmo funcionários. Buscava-se, assim, fazer com que essas empresas, individualmente, tivessem faturamento inferior ao limite permitido no regime do lucro presumido.

Nos anos oitenta do século passado, essa espécie de simulação pode ser verificada em alguns precedentes do antigo Conselho de Contribuintes, em que, de modo geral, as empresas aparentes, criadas em cisões parciais simuladas, simplesmente não existiam materialmente. Essa espécie de operação foi amplamente rejeitada por esse tribunal administrativo¹⁰¹⁰.

Em razão disso, as modalidades de simulação na configuração de empresas foram se tornando mais sofisticadas, porém sempre com base no mesmo fundamento lógico, ou seja,

¹⁰⁰⁹ “*IRPJ. TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS. EVASÃO FISCAL. Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido).*” (Acórdão nº 103-07.260, 3ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, Relator Urgel Pereira Lopes, julgado em 25.02.1986).

¹⁰¹⁰ Para ilustrar, destaca-se o seguinte precedente: “*LUCRO PRESUMIDO - Criação de duas empresas com o mesmo objeto social Caracteriza-se como evasão ilegal de imposto, pelo que se tributam colmo de uma só os resultados de duas ou mais empresas, constituídas e administradas pelos mesmos sócios, com o mesmo objetivo social, utilizando os mesmos equipamentos, instalações industriais e comerciais, com consumo de energia, de despesas telefônicas e outras em comum e não diferenciadas, apropriadas por apenas uma delas*”. (Acórdão 105-3.523, 5ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, Relator José Rocha, julgado em 29.08.1989)

atos ou negócios jurídicos que não existem materialmente ou cujos fins socioeconômicos (“causa”) são desnecessários para as partes ou inadequados para se atingir os objetivos pretendidos.

Esses são os mesmos parâmetros que giram em torno dos critérios, apontados por Paulo Vaz e Diego Miguita, relativos às *operações com partes relacionadas*, à *motivação exclusivamente fiscal* e às *formas complexas ou pouco usuais*, que, como visto ao longo deste trabalho, não podem ser considerados critérios válidos ou suficientes para justificar a irregularidade de estruturas de atos e negócios jurídicos com vistas à economia fiscal.

Percebe-se que tais elementos ou características fáticas não são, por si sós, suficientes para caracterização da elusão fiscal, porém têm sido considerados, pelo CARF, como fortes indícios de inobservância da “causa” dos atos e negócios jurídicos realizados com o objetivo de economia fiscal. Assim, conclui-se que esses critérios podem ser sistematizados à luz dos critérios de necessidade, adequação e proporcionalidade estrito senso.

Por fim, vale registrar que, em tempos mais recentes, é possível perceber, na jurisprudência do CARF, a adoção das noções de vício de causa dos negócios jurídicos para fins de exame da elusão fiscal, à luz do estudo de Heleno Taveira Tôrres¹⁰¹¹. Nesse sentido, destaca-se, para ilustrar, o acórdão nº 9101-00.528, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, publicado em 24.10.2013, cujo voto vencedor está baseado na ideia de que:

- (i) “o critério jurídico adotado para verificar a legitimidade do planejamento tributário implica em analisar a causa objetiva do negócio jurídico”;
- (ii) “a simulação fiscal implicaria em um ‘vício na causa objetiva do negócio jurídico’, que caracteriza-se pela divergência entre a intenção prática aferida objetivamente e a causa típica do negócio jurídico, estando, nesta acepção, o elemento de identificação formal do negócio, fundado na sua respectiva causa, e o elemento subjetivo determinado pela intenção prática”

¹⁰¹¹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

Essas duas premissas representam uma sinalização de que uma nova tendência jurisprudencial pode vir a ganhar força no âmbito do CARF, basicamente fundada nas mesmas construções da 2ª fase acima apontada, porém, agora, sistematizadas em torno da conceituação de vício de causa.

CONCLUSÃO

O objeto deste trabalho tem limites complexos. O ponto de partida ou o problema de pesquisa que se buscou enfrentar corresponde à falta de sistematização dos critérios ou conceitos utilizados pela Administração Tributária para tratar da questão da elusão fiscal.

Diante disso, buscou-se analisar os limites do planejamento tributário, a partir de uma hipótese específica, qual seja, a combinação de atos e negócios jurídicos, individualmente, lícitos e eficazes, porém cuja concatenação implica a construção de conceito de desconformidade com o ordenamento jurídico.

A escolha dessa hipótese se justificou, pois, em comparação com os atos e negócios jurídicos individualmente ilícitos ou ineficazes, (i) nela é mais facilmente perceptível a importância da formulação de um conceito de fato, a partir da interpretação da norma tributária e da qualificação da respectiva materialidade concreta, (ii) os seus limites são mais complexos, exigindo com mais clareza o exame das figuras do Direito Privado do abuso do direito, abuso de formas, fraude à lei etc., (iii) tratando-se com mais profundidade desses limites, talvez, seria possível encontrar pontos em comum entre os conceitos e critérios utilizados para lidar com a elusão fiscal, a fim de, assim, sugerir a respectiva sistematização.

Com esse escopo em mente, no *capítulo 1*, foram analisadas noções gerais e os fundamentos do planejamento tributário, verificando a sua conceituação, em linhas gerais, como plano com objetivo de reduzir ou postergar o pagamento de tributos que é, efetivamente, colocado em prática pelos contribuintes ou submetido à avaliação do Fisco (consulta tributária). Feito isso, foram cotejados os fundamentos constitucionais relativos à garantia do direito à realização do planejamento tributário, que em giram em torno da tutela da livre-iniciativa. Nesse momento, já se apontava que esse direito (ou poder normativo) não é ilimitado, sendo, portanto, necessário estudar quais seriam os seus limites.

Antes disso, foram examinados os conceitos atribuídos às palavras elisão, evasão e elusão. Notou-se a existência de um problema de sistematização desses conceitos, que decorre (i) da falta de uniformização da ideia de contrariedade ao Direito e (ii) do reduzido rigor técnico em lidar com a semântica dessas palavras. Nesse sentido, verificou-se que a palavra

elisão, comumente utilizada pela doutrina nacional para fazer referência ao planejamento tributário, é substantivo do verbo elidir, que significa esconder, o que, como se vê, não representa o que ocorre quando da prática da conduta voltada ao desvio da ocorrência da fato gerador. Esse desvio seria melhor representado pela palavra elusão, a qual, todavia, é conceituada por parte da doutrina, como uma prática intermediária entre elisão (ação lícita) e evasão (ação ilícita).

Acolheu-se a ideia, sedimentada na doutrina e jurisprudência, de que a elisão representaria uma conduta em conformidade com o ordenamento jurídico.

Por outro lado, empregou-se, neste trabalho, uma concepção de elusão fiscal que contempla tanto a conduta, individualmente, contrária às regras e aos princípios do Direito Privado, como o conjunto de atos e negócios jurídicos, individualmente, válidos e eficazes, de acordo com o Direito Privado, porém, quando estruturados conjuntamente passam a ser contrários a alguma regra ou algum princípio do ordenamento jurídicos, em ambos os casos com repercussão em matéria tributária. Nesse sentido, entende-se elusão fiscal como a construção de um conceito de fato do qual se extrai a ideia de ocorrência de falseamento da ocorrência do antecedente da norma tributária principal. Para resumir essa análise, apresentou-se o seguinte quadro:

Elisão Fiscal	Elusão Fiscal	Evasão Fiscal
Economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos, que, em conjunto ou isoladamente, são lícitos.	Economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos, que, aparentemente, são lícitos, porém contrários, em alguma medida, ao ordenamento jurídico.	Economia de tributos por meio de atos e negócios jurídicos, que, em conjunto ou isoladamente, são ilícitos
Não há violação ao ordenamento.	Há vícios nos atos e negócios jurídicos passíveis de apuração por meio da interpretação das normas aplicáveis e na qualificação da materialidade concreta. Ocorre o falseamento da ocorrência do antecedente da norma tributária principal.	Há violação a uma norma de natureza fiscal, em contrariedade evidente ao consequente da norma tributária principal.

Depois de enfrentar essa questão terminológica, passou-se a examinar os critérios utilizados pela doutrina para identificar o planejamento tributário.

De início, verificou-se a superação do critério cronológico, defendido, dentre outros, por Rubens Gomes de Sousa e Alfredo Augusto Becker, tendo em vista que ele se mostrou insuficiente para lidar com os limites acima apontados. Ilustrativamente, notou-se que, se seria lícito e eficaz o planejamento tributário implementado antes da ocorrência do fato gerador, a simulação, contemplada pelo CTN e efetivada antes desse momento lógico, não teria o condão de contaminar a conduta realizada com vistas à economia fiscal.

Superada essa questão, foram os estudos os demais critérios apontados pela doutrina como pertinentes ao planejamento tributário, quais sejam:

- (i) critério da ocorrência do fato gerador;
- (ii) critério da finalidade dos atos praticados pelo contribuinte;
- (iii) critério das imperfeições dos negócios e atos jurídicos; e
- (iv) critérios do confronto com princípios constitucionais.

Verificou-se, ao longo do trabalho, que, dentre esses critérios, o exame das imperfeições dos negócios e atos jurídicos, a partir de concepções não formalistas de qualificação da materialidade tributável, seria suficiente para lidar com os limites pretendidos no início do estudo.

Para finalizar o capítulo 1, foram estudados os princípios constitucionais pertinentes à elusão fiscal no Brasil. A partir da composição entre liberdade e igualdade, é possível extrair os princípios que têm aplicabilidade nessa matéria e a sua importância como vetores de informação da interpretação e qualificação em matéria tributária.

Antes do estudo desses princípios, fez-se necessário apontar que a noção de princípio deveria ser compreendida com cautela, tendo em vista a diferença entre regras, princípios e postulados, a qual deve ser cotejada, caso-a-caso, quando do exame de cada

"princípio". Isso porque a referência a "princípio" não necessariamente contempla a sua aceção técnica, como, por exemplo, na alusão a princípio da legalidade, que pode assumir o conteúdo de regra.

Feita essa ressalva, foram examinados os princípios da legalidade (no que se inclui o exame da vedação à analogia), da autonomia privada, da solidariedade social, da isonomia, da capacidade contributiva, da boa-fé, da razoabilidade e da proporcionalidade. Esses dois últimos princípios, que, em sua aceção técnica, foram apreendidos como postulados, tiveram uma importância significativa, ao longo do trabalho, no sentido de sinalizar um possível caminho para sistematização dos critérios e conceitos correlatos à elusão fiscal.

No *capítulo 2*, cuidou-se da interpretação e da qualificação em matéria tributária.

Para tanto, adotou-se uma concepção de interpretação como construção de sentidos possíveis, pelo intérprete, a partir do texto normativo, diante de um caso concreto. Foram acolhidas, nesse sentido, (i) as ideias de Friedrich Müller sobre a importância do intérprete para identificação do programa da norma, (ii) as concepções de Hans Gadamer e Martin Heidegger acerca do procedimento intelectual interpretativo no qual seriam inafastáveis as pré-compreensões e os pré-conceitos do intérprete na identificação dos valores passíveis de extração da realidade concreta, e (iii) os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho sobre os recortes metodológicos, feitos pelo intérprete, por meio da linguagem, para retratar a realidade concreta na construção do conceito de fato jurídico.

A partir disso, percebeu-se que seria necessário relativizar o conceito de elusão fiscal como *tertium genus*, pois, à luz dessas concepções de interpretação, não há diferenças essenciais entre elusão e evasão fiscal, na medida em que, em ambos, ocorre a construção de um conceito de contrariedade ao Direito.

Ainda no âmbito do estudo da interpretação, foram examinados os limites à postura do contribuinte, com vistas à identificar, do ponto de vistas do Direito Constitucional e do Direito Privado, os contornos do direito à busca pela economia fiscal, em face da função social da propriedade. Inexistindo direito do Fisco, antes da ocorrência do fato gerador, percebe-se, no âmbito da qualificação da conduta do contribuinte, que o respeito aos

elementos essenciais e aos fins sociais e econômicos dos negócios jurídicos por ele praticados poderia servir como um critério de avaliação não formalista das práticas inoponíveis ao Fisco.

Tratou-se também da ideia de que devem ser superadas as posições em defesa do critério interpretativo apriorístico *in dubio contra fiscum* ou do seu contrário. Para tanto, faz-se pertinente estudar quais fatores influenciaram essa superação, tais como (i) o legado da teoria da consideração econômica para a compreensão da relação entre Direito Tributário e Direito Privado; e (ii) a ideia de que a unidade do Direito, a interpretação sistemática e o “pluralismo metodológico”.

Após o exame da origem histórica da consideração econômica, na Alemanha, do seu desdobramento na Teoria do Julgamento, das críticas à sua utilização em matéria tributária e da sua influência no Brasil e no mundo, notou-se que, afastado seu emprego com base em analogia, resta um legado importante no sentido de fundamentar os critérios relativos à interpretação teleológica da norma tributária e à qualificação da materialidade tributável.

Essa ressalva é pertinente, pois, admitindo-se que a consideração econômica seria elemento integrante da interpretação da lei, resta evidenciada improcedência da argumentação daqueles que defendem que o emprego em matéria tributária resultaria em prejuízo à segurança jurídica. Entende-se que é cabível, na ordem tributária brasileira, uma “*versão equilibrada da interpretação econômica*”, como defende Luciana Saliba em estudo específico sobre o assunto.

Na segunda parte do capítulo 2, estudou-se a relação entre Direito Tributário e Direito Privado. Nessa seara, ganhou destaque a evolução da conceituação dessa relação à luz da Jurisprudência dos Conceitos, da Jurisprudência dos Interesses e da Jurisprudência dos Valores.

Feito esse estudo, verificou-se que deve ser relativizada a ideia de que o Direito Tributário seria um “Direito de Sobreposição”, na medida em que as visões extremadas de (i) *primado do Direito Civil sobre o Direito Tributário* e de (ii) *autonomia plena do Direito Tributário em relação ao Direito Privado* são incompatíveis com a atual ordem tributária brasileira.

No âmbito da relação entre Direito Tributário e Direito Privado, fez-se imprescindível o estudo aprofundado do art. 109 do CTN, no sentido de verificar *quando e como* os conceitos de Direito Privado podem ser aplicados em matéria tributária. Nesse ponto, constatou-se uma divergência doutrinária entre (i) aqueles (assim, como Humberto Ávila) defendem que o silêncio do legislador tributário no estabelecimento de efeitos tributários diversos dos que decorrem do conceito privado resultaria na aplicação, em matéria tributária, dos efeitos advindos do regramento previsto na legislação não tributária, e (ii) aqueles (assim, como Luís Eduardo Schoueri) que ensinam que não seria possível apontar uma resposta apriorística para essa questão, cabendo ao intérprete, caso-a-caso, verificar qual conceito deve ser empregado, mesmo na hipótese em que o legislador tributário é omissivo na definição dos referidos efeitos diferenciados.

Nesse particular, cabe acrescentar que se chegou à conclusão de que não seria necessária uma lei tributária específica para realizar a "importação" do conceito de Direito Privado, a fim de aplicá-lo em matéria tributária, desde que não se trata de matéria reservada à lei complementar, conforme previsto no art. 146 da CF/88.

Além disso, para utilização de um conceito do Direito Privado no Direito Tributário, devem ser respeitados os "limites imanentes" da ordem constitucional e do CTN, tais como a legalidade tributária e a vedação à analogia. Conseqüentemente, alguns institutos, conceitos e figuras do Direito Privado são impertinentes à interpretação da lei tributária e à qualificação dos eventos concretos, por força da sua incompatibilidade jurídica com os seus limites fixados pela CF/88 e pelo CTN.

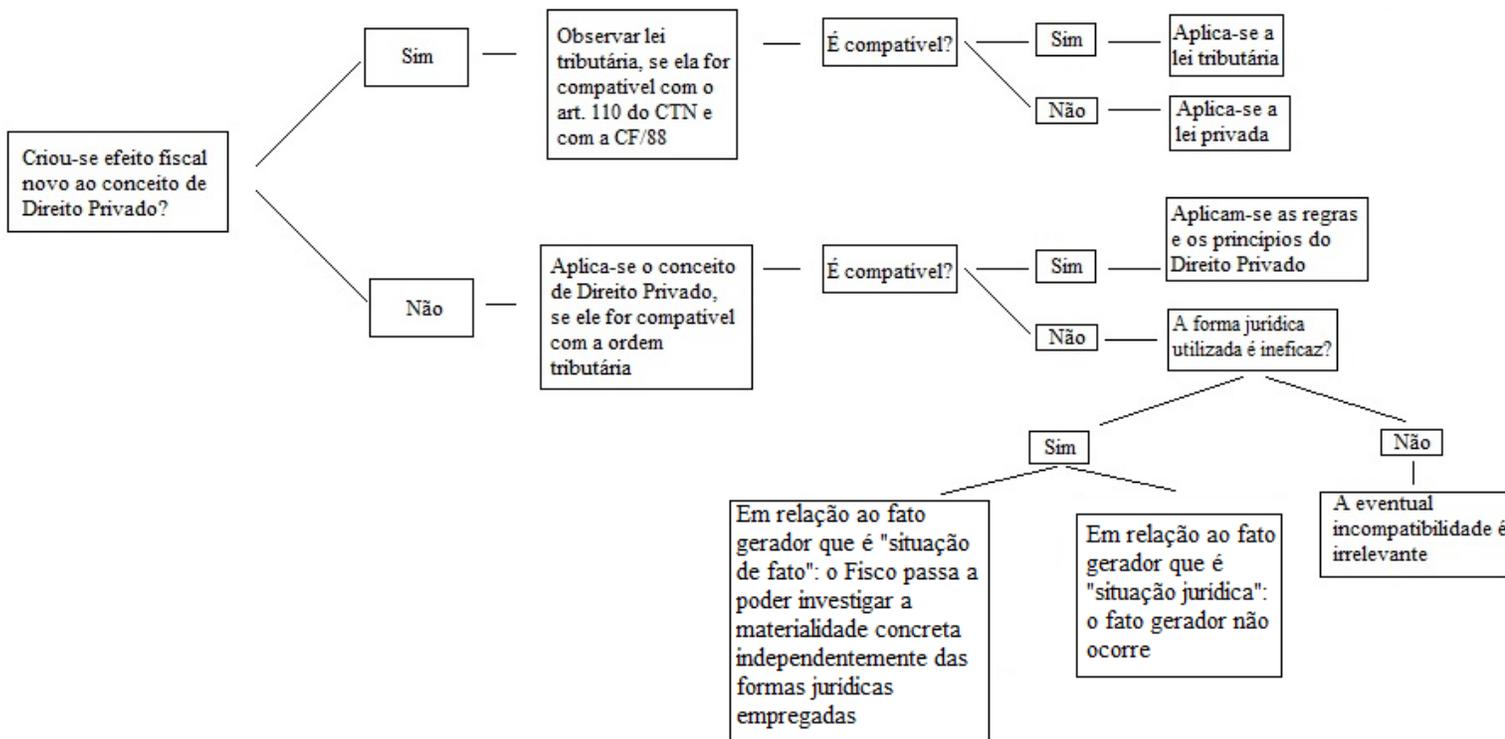
O estudo da relação entre Direito Tributário e Direito Privado, para fins de aplicação da lei tributária, encontra na combinação entre os artigos 109, 116, incisos I e II, e 118 do CTN, um importante subsídio. Depois cotejada divergência doutrinária sobre o assunto, verificou-se a relevância dos vícios nos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte para fins de ocorrência do fato gerador do tributo:

(i) tratando-se de fato gerador vinculado a "situação jurídica", de acordo com o inciso II do art. 116 do CTN, será necessário examinar se o vício na formação dos

atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, à luz do Direito Privado, teria o condão de obstar a caracterização dessa situação jurídica. Uma vez verificada a ineficácia da forma jurídica – eleita pela lei tributária como fato gerador de tributo – deve-se considerar que esse fato gerador não ocorreu; e

(ii) por outro lado, tratando-se de fato gerador vinculado a “situação de fato”, nos termos do inciso I, do art. 116 do CTN, caberá analisar, de acordo com as regras e princípios do Direito Privado, qual será a consequência da ineficácia dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Assim, caso se verifique a ineficácia da forma jurídica – eleita pelo contribuinte para envolver a materialidade concreta – nascerá o direito de o Fisco investigar essa “situação de fato”, buscando qualificá-la com base em fatos comprovados, a fim de que seja exigido o tributo correlato à manifestação de capacidade, fixada pela lei como fato gerador do tributo, constante dessa “situação de fato”.

Para sintetizar as ponderações acima, apresentou-se o seguinte quadro-resumo:



Essas considerações deve ser compreendidas em paralelo com o exame da relação entre os artigos 116 e 118 do CTN, no sentido de que:

(i) o inciso I do art. 118 do CTN, que trata da abstração da validade jurídica dos atos e da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, teria aplicabilidade tão somente aos fatos geradores vinculados a “situações de fato”, conforme previsto no inciso I do art. 116 do CTN. Esse entendimento tem base na ideia de que se os atos ou negócios jurídicos fossem a própria hipótese de incidência tributária, a sua ineficácia resultaria a inoccorrência do fato gerador do tributo; e

(ii) o inciso II do art. 118 do CTN, que trata da abstração dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, seria aplicável aos fatos geradores vinculados a atos e negócios jurídicos, em seu aspecto formal, conforme previsto no inciso II do art. 116 do CTN, na medida em que, nessas hipóteses, seria irrelevante examinar a materialidade concreta subjacente à forma jurídica (“efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”), cabendo apreciar tão somente a constituição, ou não, da “situação jurídica”, “nos termos de direito aplicável”.

Para aplicar esse entendimento, nota-se uma grande dificuldade no sentido de saber, na prática, qual seria a materialidade (“situação de fato” ou “situação jurídica”) contemplada pela lei tributária, porque o seu conteúdo pode ser formado por dois ou mais fatos, jurídicos ou não jurídicos, reunidos uns aos outros e combinados com diversos conceitos, jurídicos ou não jurídicos. Apesar disso, a discriminação acima se mostra bastante útil à compreensão da relação entre Direito Privado e Direito Tributário.

Avançando no exame dessa relação, percebeu-se que, mesmo na hipótese de fatos geradores atrelados a “situações de fato”, as formas jurídicas adotadas pelos contribuintes não devem ser ignoradas pelo Fisco, pois:

(i) o inciso I do art. 118 do CTN não representa uma autorização à desconsideração incondicional das formas adotadas pelo contribuinte, e sim apenas a abstração da sua invalidade e ineficácia; e

(ii) a investigação da capacidade contributiva não pode aniquilar, por completo, a eficácia das formas jurídicas pelos contribuintes, quando essas formas não estiverem viciadas.

Desse modo, conclui-se que o art. 118 do CTN tem extrema importância no âmbito da qualificação dos fatos concretos passíveis de tributação, por se tratar de norma especial (em relação à norma geral prevista no art. 168 do CC/02) que autoriza o Fisco a coletar efeitos fiscais independentemente da decretação judicial da nulidade ou ineficácia, total ou parcialmente, dos atos e negócios jurídicos irregulares praticados pelo contribuinte.

Ainda no capítulo 2, foi examinado o famigerado parágrafo único do art. 116 do CTN, cotejando-se as diversas posições doutrinárias a respeito do que teria sido contemplado por esse dispositivo legal, à luz do critério fixado no início deste trabalho para qualificar a elisão, a elusão e a evasão fiscal. Nesse particular, notou-se que a maior parte da doutrina entende que esse dispositivo teria tratado de condutas elusivas, em cujo grupo foram incluídas a simulação e a dissimulação, a fim de manter coerência com a premissa adotada neste trabalho.

Do exame dos diversos entendimentos doutrinários, concluiu-se que, com exceção da exigência de "procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária" para caracterização da dissimulação, o parágrafo único do art. 116 não apresentou qualquer novidade à ordem tributária brasileira. Isso porque a interpretação conjunta dos artigos 109, 116 (inciso I e II) e 118 do CTN já autoriza a Administração Tributária a investigação e a qualificação da materialidade concreta subjacente aos atos e negócios jurídicos, realizados pelo contribuintes, maculados por vícios que implicam a sua ineficácia.

Por outro lado, enquanto não instituídos esses procedimentos especiais, resta em vigor os referidos fundamentos jurídicos constante do CTN e a legislação tributária de cada ente tributante para afastar condutas elusivas, inclusive para o tratamento da dissimulação. Daí o porquê de se afirmar que o parágrafo único do art. 116 do CTN é, atualmente, irrelevante para fins do tratamento da elusão fiscal no Brasil.

Ao final do capítulo 2, cuidou-se da requalificação pela Administração Tributária das condutas realizadas pelo contribuinte. Nessa seara, concluiu-se que o Fisco não está vinculado à qualificação conferida pelo contribuinte às suas condutas, podendo, com base no art. 145, §1º, da CF/88, e nos arts. 118, 142 e 147 do CTN, verificar se a regularidade do procedimento, efetuado pelo contribuinte, de tradução de eventos em fatos jurídicos. Nesse ponto, sobressai-se a relevância da observância, pelo Fisco, do seus dois deveres probatórios, quais sejam, (i) o dever de provar a irregularidade na conduta do contribuinte, e (ii) o dever de comprovar um nova qualificação jurídica da realidade concreta, diversa daquela indicada nas formalidades registradas pelo contribuinte.

Um vez descumprido um desses deveres, deve prevalecer a qualificação atribuída pelo contribuinte ao seu comportamento. Nesse sentido, destaca-se, mais um vez, a importância do art. 118 do CTN para fins de qualificação da materialidade tributável pelo Fisco, independentemente de decretação, pelo Poder Judiciário (art. 168 do CC/02), da irregularidade na conduta do contribuinte.

Compreendidos os critérios para a análise da relação entre Direito Tributário e Direito Privado, torna-se pertinente conhecer, à luz deste último, quais seriam os vícios e defeitos no comportamento do contribuinte que autorizam a sua requalificação pelo Fisco.

Assim, no *capítulo 3*, foram estudados os vícios e defeitos na formação de atos e negócios jurídicos principalmente com base nos artigos 166, 167, 171, 186 e 187 do CC/02. Nesse exame,

Nesse exame, observou-se que seria pertinente ao presente trabalho a análise da eficácia dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte de acordo com o Direito Privado. À luz desse critério, concluiu-se que são ineficazes:

- (i) os negócios jurídicos que contêm os vícios indicados no art. 166 do CC/02, na medida em que caracterizam a sua nulidade;
- (ii) os negócios jurídicos simulados, nos termos do art. 167 do CC/02, remanescendo eficaz, porém, o negócio jurídico subjacente, “se válido for na substância e na forma”, em caso de dissimulação;

(iii) os negócios jurídicos ilícitos, realizados por “Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral” (art. 186 do CC/02) ou “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” (art. 187 do CC/02), por se tratar de conduta contrária ao ordenamento jurídico desprovida de sanção, conforme previsto no art. 166, inciso VII, do CC/02.

(iv) são anuláveis as condutas realizadas (a) por agente com incapacidade relativa e (b) mediante erro, dolo, coação, estado de perigo, lesão ou fraude contra credores, de acordo com o art. 171 do CC/02.

Nessa seara, fez-se pertinente relativizar a noção de ilícito atípico, a partir da concepção técnica de tipo e conceito, para se concluir que a tipicidade ou a atipicidade da hipótese infracional referem-se, na verdade, a conceitos mais ou menos precisos e definidos. Esse debate, todavia, mostra-se útil para aprofundar o estudo da natureza dos ilícitos de acordo com a natureza da norma violada, admitindo a ilicitude da conduta que contraria normas não previstas em lei, ou cuja previsão legal não estabelece um comando normativo dotado de relações jurídicas modalizadas em obrigatórias ou proibidas.

O ponto central desse exame refere-se à caracterização da contrariedade a princípios e as suas consequências jurídicas. Admitindo-se a superação do formalismo jurídico, concluiu-se que existem condutas que, apesar de aparentemente válidas e eficazes (na medida em que estão em conformidade com as regras de permissão aplicáveis, ou porque foram praticadas no exercício aparentemente regular de uma faculdade), podem ser consideradas, em conjunto, inválidas, pois a sua composição evidencia uma incompatibilidade com as normas (regras e princípios) aplicáveis ao caso.

Essas considerações são importantes para se justificar a retirada da proteção jurídica dada aos atos e negócios jurídicos praticados com vícios em sua essência (e não em sua forma). A partir dessas ideias, é possível defender que, a regularidade formal das condutas realizadas pelos contribuintes é insuficiente para garantir a impossibilidade de o Fisco investigar, de maneira desvinculada das formas jurídicas empregadas, eventuais manifestações

de capacidade contributiva em situações fáticas apreendidas pela lei tributária como fato gerador de tributo.

Com base nessas concepções, foram examinadas as figuras pertinentes à elusão tributária, com objetivo de se identificar critérios para delimitação da estruturação elusiva tributária de atos e negócios jurídicos no Direito Tributário brasileiro. Ou seja, buscou-se encontrar na simulação, dissimulação, abuso do direito, fraude à lei e abuso de formas pontos comuns, compatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro, a partir dos quais seria possível construir uma ferramenta voltada à qualificação da materialidade tributária.

No estudo da simulação e da dissimulação, notou-se a existência de duas espécies de visão sobre essas figuras:

- (i) uma visão restrita, segundo a qual a simulação e a dissimulação seriam compreendidas com base em uma noção formalista de inverdade sobre o relato dos fatos concretos. Ou seja, se partes de um negócio não declaram algo falso, não haveria simulação;
- (ii) uma visão ampla, a partir da qual seria examinado, além da declaração falsa acima mencionada, um eventual descompasso entre o real fim prático pretendido pelas partes e a causa do negócio jurídico empregado, inclusive, verificando-se o respeito aos seus elementos essenciais.

Em ambos os casos, aplicam-se à qualificação da materialidade tributária (e não propriamente à relação jurídica tributária) as normas do Direito Civil (sobretudo o art. 167 do CC/02) correlatas à normatização da simulação, por força dos artigos 109, 116 e 118 do CTN, conforme as considerações acima mencionadas.

Esse entendimento, todavia, não obsta incluir no exame da figura da simulação (absoluta ou relativa) considerações sobre os vícios quanto à causa dos atos e negócios jurídicos. A partir desse ponto de vista, é possível encontrar na simulação aspectos comuns às demais figuras pertinentes à elusão fiscal estudadas neste trabalho.

Esse aspecto é relevante, pois caso tivesse prevalecido, no Brasil, uma visão de simulação (absoluta e relativa) – construída a partir de uma concepção não formalista do Direito e desvinculada da noção de estrita legalidade –, segundo a qual fosse possível contemplar os descompassos entre (i) o fim prático pretendido pelos contribuintes e (ii) a causa e os elementos essenciais dos atos e negócios jurídicos por eles praticados, o art. 149, inciso VII, do CTN, poderia ser considerada uma norma geral antielusiva. Nota-se, portanto, que essas considerações evidenciam, ainda mais, a desnecessidade do parágrafo único do art. 116 do CTN ou de outra norma com vistas à normatização da elusão fiscal no Brasil.

No estudo do abuso do direito, foram cotejadas as diversas teorias correlatas à sua conceituação. Percebeu-se que, por muito tempo, prevaleceu uma concepção de abuso do direito que condicionada a caracterização dessa figura à ocorrência de dano. Nesse sentido, o Código Civil de 1916, por influencia do Direito Alemão (BGB, §226 e §826), fixou um conceito de abuso do direito dependente da ideia de intenção de causar dano. Já o CC/02 foi inspirado no art. 334 do Código Civil português, que, por sua vez, não seguiu as noções alemãs de abuso do direito, e sim a concepção francesa desse instituto, segundo a qual o abuso do direito não depende de dano a terceiros.

Uma vez examinada essa alteração conceitual do instituto de abuso do direito aplicável no Brasil, passou-se a estudar a sua pertinência em matéria tributária. Notou-se que há grande divergência doutrinária quanto à possibilidade de se aplicar, ou não, em matéria tributária, a ideia de abuso do direito. Examinando os argumentos contrários a sua aplicação, percebe-se que as suas respectivas premissas são incompatíveis, daí porque a diferença nas suas conclusões.

O primeiro ponto a ser analisado refere-se ao objeto do abuso do direito. Nesse particular, cabe destacar que, na relação jurídica tributária principal, há apenas um direito, qual seja, o do Fisco receber o tributo. Em contrapartida, o contribuinte tem um dever, o de pagar o tributo, associado a diversas garantias constitucionais. Portanto, o direito do Fisco não pode ser objeto de abuso por parte do contribuinte, na medida em que não há possibilidade lógica deste exercer aquele direito.

Dessa forma, os direitos (ou poderes normativos, como aponta Heleno Tôrres) que podem ser objeto de abuso são aqueles pertinentes à formação dos atos e negócios jurídicos. Ou seja, o exercício do direito de contratar e de realizar atos jurídicos pode ser objeto de abuso e essa caracterização é pertinente à qualificação da materialidade tributável.

Nesse sentido, concluiu-se que, se qualificação da materialidade tributável é relevante para fins de definição da incidência tributária, o abuso do direito deve ser considerado pelo intérprete da lei tributária, a fim de verificar a eficácia dos atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte.

Além disso, deve-se examinar qual concepção de abuso do direito é aplicável a essa qualificação jurídica dada pelo intérprete. Assim, como visto acima, recorda-se que o dano deixou de ser requisito para caracterização do abuso do direito, que, a partir do CC/02, deve ser analisado à luz dos fins econômicos e sociais dos atos e negócios jurídicos realizados (conforme o art. 187 do mesmo Código). Essas considerações também encontram suporte nos artigos 421 e 1.228, parágrafo primeiro, do CC/02, que, em linhas gerais, estabelecem a exigência de observância dos “*limites da função social do contrato*” e das “*finalidades econômicas e sociais*” do direito de propriedade.

A partir disso, pode-se sustentar a existência de limites à postura do contribuinte perante o Fisco, passíveis de construção à luz (i) da adequação entre meios e fins na conduta do particular e (ii) dos elementos essenciais dos atos e negócios jurídicos por ele praticados.

No estudo da fraude à lei, verificou-se a existência de diversas conceituações diferentes para essa figura de Direito Privado, as quais giram em torno da diferenciação entre (i) violação de uma regra e (ii) a não violação dessa regra com base em uma "norma de cobertura", ou seja, por meio da prática de uma conduta conforme uma regra permissiva, porém cujo resultado é objeto da regra contornada.

Para muitos autores, o ponto central do exame da fraude à lei seria a existência de uma norma imperativa, cuja aplicação seria contornada por meio da fraude à lei. Para compreensão desse entendimento, admitiu-se a conceituação de "imperatividade" como sendo

a intolerância a um comportamento não autorizado pela lei, ou seja, um comando imperativo determinante de uma conduta obrigatória ou proibitória constante do antecedente da norma.

A partir disso, pode-se afirmar que a fraude à lei é impertinente à relação jurídica tributária, pois o antecedente da norma tributária não é dotado de imperatividade. Na estrutura da norma tributária, uma vez realizado o fato gerador (antecedente), surge a obrigação de pagar o tributo (consequente). Como o contribuinte é livre para escolher se quer, ou não, praticar o fato gerador, não há imperatividade na norma tributária.

Essa concepção, no entanto, deve ser relativizada. Isso porque, uma vez admitida que a conceituação do escopo de análise pertinente à verificação da incidência tributária contempla a qualificação da materialidade tributária, e, nessa seara, é relevante o exame da eficácia da conduta do particular, de acordo com as regras e princípios do Direito Privado, será necessário reconhecer que a fraude às normas de Direito Privado deve ser objeto de preocupação pelo aplicador da lei tributária.

Assim, de fato, a fraude à lei não se aplica à lei tributária, porém essa figura é de extrema importância para exame da oponibilidade perante o Fisco dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

Por fim, no estudo da figura do abuso de formas jurídicas, notou-se a prevalência de noções fundadas na concepção de forma jurídica anormal, atípica e inadequada. No entanto, as ideias de anormalidade e atipicidade da conduta do contribuinte não devem ser acolhidas no Direito Tributário. Isso porque a inovação que enseja a prática de condutas anormais deve ser protegida pelo ordenamento jurídico, como decorrência da liberdade negocial. Já a atipicidade dos atos jurídicos é autorizada pelo art. 425 do CC/02. Por outro lado, a adequação da conduta do contribuinte, no sentido da compatibilidade entre meios e fins, é critério útil para se examinar a regularidade da conduta de contribuinte, todavia, sempre em observância da regra de vedação à analogia, prevista no art. 108, §1º, do CTN.

Nesse estudo, também não poderia ficar de fora o estudo dos negócios jurídicos indiretos, figura tradicionalmente analisada em se tratando de planejamento tributário. Ponto

central dessa figura é a possibilidade de os particulares criarem, a partir de um negócio jurídico típico, fins atípicos. Ou seja, atribuem-se funções novas para o negócio jurídico típico, diversas das suas funções típicas. Pelo negócio jurídico indireto, não se institui uma categoria formal especial de negócio jurídico, apenas se utiliza um negócio jurídico típico para alcançar objetivos diversos daqueles que lhe são próprios.

Não se alteram os "elementos categoriais do tipo objetivo", conforme lição de Antônio Junqueira de Azevedo, mas apenas são construídos, a partir deles, fins inovadores ou atípicos.

Com base nessa concepção, é possível verificar um limite à elusão fiscal, no sentido de que, se, por um lado, os fins dos atos e negócios jurídicos podem ser alterados, devem ser mantidos intocáveis os seus elementos essenciais. Nesse sentido, por exemplo, não podem ser afastados os elementos essenciais da estrutura de uma sociedade para realização de uma compra e venda.

A partir disso, percebe-se a insuficiência do critério da "causa" dos atos e negócios jurídicos - que foi estudado posteriormente - para o tratamento da elusão fiscal.

Ao se estudar esse critério da causa dos negócios jurídicos, verificou-se a importância da razão econômico-jurídica ou fim que o negócio visa a efetivar. Trata-se fim útil ou prático pretendido pelas partes em um negócio jurídico.

No âmbito da elusão fiscal, a causa teria bastante relevância como parâmetro de avaliação do equilíbrio entre finalidade e funcionalidade e entre substância e forma negocial.

Nessa seara, devem ser examinadas (i) a presença da causa, ou seja, a existência de um fim prático útil, vale dizer, a funcionalidade do resultado que o negócio jurídico proporciona, e (ii) a compatibilidade entre o conteúdo da conduta e a causa dos atos e negócios jurídicos efetivamente realizados.

A partir dessas noções, conclui-se que a ausência de causa dos negócios jurídicos – tida como “substância econômico-social ou prático-social do ato ou negócio” – pode servir como critério para configuração da elusão tributária. Além disso, também devem ser

observados (i) o respeito aos elementos essenciais dos atos e negócios jurídicos realizados, e (ii) a adequação entre o meio empregado e as causas pretendidas.

Feito esse estudo, percebeu-se a pertinência de se diferenciar causa, motivo e propósito negocial. A causa, como visto acima, seria a função ou fim prático pretendido pelas partes. O motivo seria a razão metajurídica que ensejou a construção do fim prático. Os motivos, assim, poderiam também ser vistos como as razões psicológicas e as intenções concretas que compõe o conjunto de justificativas no âmbito da qualificação jurídica do fato. Portanto, isoladamente, os motivos da conduta não dizem nada sobre a regularidade dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes com vistas à economia fiscal.

Daí a impropriedade técnica de se dizer que seria pertinente ao exame do planejamento tributário a existência de "motivos extrafiscais". Entendeu-se que a adequação entre (i) a conduta efetivamente realizada e (ii) o fim prático dos atos e negócios jurídicos celebrados seria um melhor critério – em comparação com o critério dos “motivos extrafiscais” – para o exame da elusão fiscal. Essa é a razão para se admitir que o critério do propósito negocial não significaria a intenção das partes quanto ao pagamento do tributo, e sim à “conformidade entre a intenção das partes (motivo do ato) e a causa do negócio jurídico”, como ensinado por Luís Eduardo Schoueri¹⁰¹².

Portanto, o *motivo* da estruturação de atos e negócios não é um critério suficiente para caracterização da sua inadmissibilidade, devendo ser associado à contextualização fática do caso concreto, a evolução histórica dos negócios jurídicos realizados ou afins (como negócio tipo-parâmetro, em relação aos negócios jurídicos indiretos e aos negócios atípicos), a utilidade e a funcionalidade prática do conjunto de atos e negócios praticados e a compatibilidade destes com as formas utilizadas.

Por força do princípio da livre-iniciativa, os particulares podem organizar-se da maneira como melhor lhes convier, sendo autorizada a auto-organização voltada à busca da menor carga tributária. No entanto, esse direito não é absoluto, de modo que, aparentemente, ele seria limitado pela exigência de observância, dentre outros aspectos, dos fins sociais e econômicos dos atos e negócios jurídicos praticados.

Tais considerações são importantes, pois estão inseridas no plano da interpretação dos negócios jurídicos, a partir do qual se torna viável construir a ideia de que pode haver o abuso por parte do contribuinte, independentemente da existência de um direito do Fisco ao tributo, na medida em que não se insere na relação jurídico-tributária, e sim na justificação dos atos e negócios jurídicos realizados e, assim, na qualificação dos fatos jurídicos a ela subjacentes.

Os limites em questão seriam informados pela exigência de observância da função social da propriedade e pelo conteúdo do direito de liberdade de contratar. Desse modo, seria plausível considerar irregular ou ineficaz a estruturação de atos e negócios jurídicos elusivos que desrespeita os limites do direito de contratar, na medida em que a sua realização é desprovida de “causa”. É evidente que essa questão não tem uma solução tão simplória assim, demandando-se um aprofundamento teórico significativo diante de um caso concreto.

A intenção do contribuinte na prática de condutas com vistas à menor carga tributária (motivo legítimo) nada dirá sobre a sua regularidade. Entretanto, se esta for a única motivação dos seus atos, então, a irregularidade não decorrerá da natureza do motivo pretendido, e sim da utilização de atos e negócios jurídicos ineficazes, na medida em que em desconformidade com os critérios de necessidade e adequação pertinentes ao exame das normas de Direito Privado. Ressalta-se que o ponto central dessa análise não está no motivo ou no propósito da conduta, e sim no desrespeito à causa e aos elementos estruturais dos atos e negócios jurídicos empregados para se atingir a pretensão voltada exclusivamente à economia fiscal.

Ao final do capítulo 3, buscou-se sistematizar os critérios selecionados para o exame da elusão fiscal, à luz do postulado da proporcionalidade. Para tanto, fez-se necessário tomar uma posição quanto à divergência doutrinária acerca da possibilidade de o postulado da proporcionalidade servir como instrumento de limitação do comportamento dos particulares. Nesse sentido particular, considera-se que a proporcionalidade deve ser utilizada para a avaliação das regras e dos princípios do Direito Privado aplicáveis na qualificação da conduta do contribuinte.

¹⁰¹² SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 438.

Assim, para o emprego da proporcionalidade como critério de exame da elusão fiscal, adota-se a concepção de que esse postulado deve ser aplicado para análise tanto das normas aplicáveis ao Estado, como das normas delimitadoras do comportamento dos particulares, em conformidade com as lições de Robert Alexy.

Assim, a regularidade da conduta do contribuinte realizada com vistas à economia fiscal deve ser examinada à luz da:

(i) sua *necessidade*, ou seja, busca-se verificar a efetiva existência do ato ou negócio jurídico do ponto de vista da sua composição entre forma e conteúdo. Será necessária a conduta, formal e materialmente, efetivamente concretizada com o objetivo de se alcançar um fim econômico ou social, cuja persecução deve ser comprovada pelos particulares. Para tanto, faz-se necessário considerar que os atos e negócios jurídicos inexistentes, em sua essência, *tendem* a ser desnecessários para as partes envolvidas. Admite-se que essa construção pode ser relativizada e excepcionada, mas ela é pertinente para se examinar atos e negócios jurídicos intermediários em uma estruturação que, essencialmente, são desprovidos de fins práticos úteis e desrespeitam algum elemento estrutural de um conceito ou figura de Direito Privado;

(ii) sua *adequação*, isto é, a compatibilidade entre essência e forma, do ponto de vista da relação entre (ii.a) o efetivo fim, que se depreende da construção de um conceito de fato, em meio à qualificação da materialidade tributária, e (ii.b) o meio empregado para alcançar esse fim, que pode ser extraído a partir do exame dos instrumentos formalizados. Trata-se da aptidão dos atos e negócios jurídicos concretizados para alcançar os fins pretendidos pelas partes, observando-se (ii.a) os fins típicos dos atos e negócios jurídicos contemplados, (ii.b) a possibilidade de as partes construírem fins atípicos a esses atos e negócios jurídicos, formando-se negócios jurídicos indiretos, (ii.c) a impossibilidade de as partes desrespeitarem os elementos estruturais atos e negócios jurídicos típicos. Note-se que essa análise em nada se confunde com o emprego da analogia;

(iii) *proporcionalidade em sentido estrito*, a partir da qual se verificam as circunstâncias pertinentes à avaliação de todas as peculiaridades de um caso concreto, os interesses das partes em cada um dos atos e no conjunto de atos, o histórico das suas atividades, as vantagens e desvantagens da operação implementada, buscando sopesar todos os interesses da empresa e o fim prático dos atos e negócios jurídicos realizados. Esse exame, todavia, não deve levar em consideração a comparação entre contribuintes diferentes, sob pena do emprego da analogia para fins de cobrança de tributo (vedada pelo art. 108, §1º, do CTN).

Buscou-se, assim, extrair das figuras da simulação, dissimulação, abuso do direito, fraude à lei e abuso de formas, examinadas à luz do Direito Privado, conceitos comuns, a fim de sistematizá-los. Feito isso, concluiu-se que a proporcionalidade é um postulado útil ao exame das normas de Direito Privado pertinentes à qualificação da materialidade tributável, que, conseqüentemente, serve de ferramenta para o intérprete ou aplicador da lei tributária.

No *capítulo 4*, foram estudados os conceitos empregados nos Estados Unidos, Alemanha, Espanha e França para o tratamento da elusão fiscal, com o objetivo de examinar as suas particularidades, com vistas à (i) identificação dos pontos em comum entre esses conceitos e (ii) análise da eventual possibilidade de importação desses conceitos para o Brasil.

Com um grande esforço sistematizador e respeitadas as peculiaridades dos critérios adotados nesses países, observou-se a possibilidade de examinar os conceitos utilizados nesses países à luz do postulado da proporcionalidade, da seguinte maneira:

a) subpostulado da necessidade: a partir do critério da ausência de substância da estruturação negocial efetivada pelo contribuinte, analisa-se a efetiva concretude material da sua conduta, o que encontra subsídios no conceito estadunidense de “*substance over form*” e no conceito espanhol de “*atos artificiosos*” para consecução do resultado obtido, admitindo-se como válida a premissa de que a conduta inexistente tende a ser desnecessária para os seus agentes, do ponto de vista dos fins práticos;

b) subpostulado da adequação: examinando-se o descompasso entre o fim efetivamente perquirido e a “causa” negócio jurídico formalizado, o que apresenta proximidade com os conceitos de:

(i) *business purpose test*, nos moldes estadunidenses;

(ii) estruturação jurídica *inadequada*, presente no §42 do Código Tributário Alemão;

(iii) “normalidade” ou “excessividade” no exercício de direitos pelo contribuinte e de “atos anormais de gestão”, em desrespeito aos interesses próprios de uma empresa (França).

c) subpostulado da proporcionalidade em sentido estrito: trata-se dos pontos em comum nos métodos de avaliação dos atos elusivos, assim como:

(i) o “*step transaction doctrine*”, nos Estados Unidos;

(ii) o “quadro geral das circunstâncias”, na Alemanha;

(iii) a “consideração dos atos em conjunto”, na Espanha.

Por outro lado, seja em razão das referidas peculiaridades dos ordenamentos jurídicos dos Estados Unidos, da Alemanha, da Espanha e da França, seja porque a ordem jurídica brasileira apresenta critérios suficientes para o tratamento da elusão fiscal, deve ser rejeitada a importação acrítica dos conceitos estrangeiros ora estudados.

Afastada essa importação acrítica, caberá à doutrina brasileira do Direito Tributário tratar da importação crítica, vale dizer, da verificação dos dados estrangeiros que podem colaborar para o estudo dos limites ao planejamento tributário no Brasil, seja para acolhê-los, seja para refutá-los. Com essa premissa em mente e com espírito científico sistematizador, propõe-se neste trabalho uma reflexão acerca da utilidade da proporcionalidade como postulado pertinente ao exame das regras e princípios de Direito Privado que delimitam a regularidade da conduta dos particulares que resultam em economia fiscal.

Considerando que (i) o emprego da proporcionalidade não demanda a sua positivação em lei como critério para tratamento da elusão fiscal, e (ii) o Direito Tributário brasileiro, principalmente nos artigos 109, 116, incisos I e II, 118, e 149, inciso VI, do CTN, já disponibiliza ao intérprete da lei tributária ferramentas suficiente para tratar da matéria, devem ser rejeitadas as iniciativas no sentido da edição de uma norma geral antielusiva no Brasil.

Nesse sentido, deve ser superada a ideia de que o fechamento conceitual em matéria tributária aumentará a segurança jurídica dos contribuintes e do Fisco. Isso porque qualquer que seja a norma geral antielusiva que venha a ser editada, ela apresentará ao intérprete da lei tributária uma dificuldade que decorre da sua essência, qual seja, trata-se de norma geral.

Desse modo, uma vez afastadas as ideias de (i) estrita legalidade, (ii) formalismo jurídico, (iii) segurança jurídica como decorrência do fechamento conceitual, (iv) isolamento conceitual do Direito Tributário em relação às patologias do Direito Privado no âmbito da qualificação da materialidade tributária, torna-se possível perceber que, atualmente, o tratamento da elusão fiscal no Brasil encontra dois caminhos lógicos possíveis, quais sejam:

(i) a composição entre artigos 109 e 118 do CTN, a partir dos quais é possível admitir que os vícios nos atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes são determinantes para qualificação da materialidade tributária, sendo possível ao Fisco desconsiderar a eficácia das formas jurídicas irregulares, com base no art. 145, §1º, da CF/88, e nos arts. 118, 142 e 147 do CTN;

(ii) o artigo 149, inciso VI, do CTN, considerando que a aceção de simulação abrange não apenas o falseamento da verdade, mas também o descompasso entre aquilo foi realizado efetivamente pelos contribuintes e a “causa” dos atos e negócios jurídicos empregados para atingir o objetivo concreto.

Portanto, se as figuras do *business purpose test*, fraude à lei, do abuso do direito, e abuso de formas têm, como ponto comum, vícios relativos à “causa” do negócio jurídico e à observância dos seus elementos estruturais e essa problemática pode ser inserida no âmbito da simulação (em sua aceção ampla), seria possível tratar da elusão fiscal, no Brasil, inclusive

com base no art. 149, inciso VI, do CTN, sem a necessidade de uma norma geral sobre o assunto.

Por fim, ao final do capítulo 4, foram examinados os critérios adotados pelo CARF para o tratamento da elusão fiscal, que, como apontado no início do trabalho, serviram de ponto de partida e problema de pesquisa, enfrentados neste trabalho.

Nessa seara, verificam-se duas fases na jurisprudência do CARF: (i) uma primeira fase, na qual a conduta do contribuinte realizada com vistas à economia fiscal era analisada à luz de critérios formalistas e a partir da ideia de que deveriam se rejeitados os atos viciados por informações falsas; e (ii) uma segunda fase, em que o CARF apresenta um tendência de considerar, em matéria de planejamento tributário, as figuras de fraude à lei, abuso do direito, abuso de formas e dissimulação.

Nessa segunda fase, percebe-se a utilização desses conceitos de maneira desuniforme, o que deu ensejo ao desenvolvimento de um cenário jurisprudencial no qual operações com características semelhantes têm tratamento diverso nesse tribunal administrativo.

Cogita-se que a dificuldade da Administração Tributária na identificação de fundamentos teóricos nacionais para o tratamento da elusão fiscal está relacionada, dentre outros fatores, com o fato de que, por muito tempo, a doutrina brasileira do Direito Tributário rejeitou, com base em uma visão extremamente formalista e liberal, a admissão, em matéria tributária, de quaisquer vícios ou defeitos nos atos e negócios jurídicos que não tivessem natureza de simulação (em sua acepção mais estrita). A reação a essa corrente doutrinária mais simpática à defesa dos contribuintes, na prática, também foi extremista, todavia, com objetivos arrecadatários. Nesse cenário, verificaram-se diversas *desqualificações* de atos e negócios jurídicos com fundamentos, muitas vezes, importados, pouco criteriosos e cientificamente desordenados.

Acredita-se que essa problemática no tratamento da elusão fiscal esteja relacionada com (i) a importação acrítica de conceitos estrangeiros, (ii) a rejeição de grande parte da doutrina brasileira à ideia de que a oponibilidade da conduta do contribuinte que busca

economia fiscal depende da qualificação da respectiva materialidade de acordo com as regras e princípios do Direito Privado e (iii) a conseqüente falta de sistematização dos critérios, compatíveis com o Direito Tributário e com o Direito Privado brasileiro, pertinentes aos limites do planejamento tributário.

Com base nessa premissa, buscou-se examinar os critérios coletados dos estudos específicos sobre a jurisprudência do CARF, a fim de testar o postulado da proporcionalidade como parâmetro de exame dos limites ao planejamento tributário. Feito isso, concluiu-se que os seus subpostulados de necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito são pertinentes à sistematização dos conceitos empregados no exame da elusão fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ADEODATO, José Maurício. *Ética e Retórica: para uma teoria dogmática jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2002.

AURICCHIO, Alberto. *A simulação no negócio jurídico: premissas gerais*. Trad. Fernando de Miranda. Coimbra: Coimbra Editora, 1964.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

ALMEIRA, Carlos Ferreira de. *Texto e enunciado na teoria do negócio jurídico*. Volume I. Coimbra: Almedina, 1992.

AMERICANO, Jorge. *Do Abuso do direito no exercício da demanda*. 2ª Edição. São Paulo, 1932.

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 Reale*. São Paulo: LTr, 2003.

AMARAL, Gustavo da Silva. *Elisão fiscal e norma geral antielisiva*. São Paulo: Thomson IOB, 2004.

AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*, 16ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2012.

_____. *Planejamento Tributário e Evasão*, in ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*, Volume I, São Paulo, Dialética, 1995, pp. 115-139.

AMARÓS RICA, Narciso. “O conceito de fraude à lei no direito espanhol”. In: MACHADO, Brandão. *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

ANAN JUNIOR, Pedro. *Planejamento fiscal: aspectos teóricos e práticos*. São Paulo: Quartier Latin, 2005 – 2009.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Ed., 2006.

_____. *Legalidade Tributária, Segurança Jurídica, Pós-Positivismo e a Difícil Relação Entre Política e Direito*. THESIS São Paulo, ano III, v. 5, p. 58-96, 1º Semestre. 2006.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. *Infrações e Sanções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANGELO, Carlos Eduardo Peroba. “A aplicação dos conceitos de planejamento tributário na jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e na doutrina”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.) *Planejamento tributário e o “propósito negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ASCARELLI, Tulio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 1999.

ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos atípicos*. Madrid: Trotta, 2000.

ÁVILA, Humberto. “A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade”. *Revista de Direito Administrativo* nº 215, 1999.

_____. *Teoria dos Princípios – Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*, 14ª Edição, Revista e Atualizada, São Paulo, Malheiros, 2013.

_____. “Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária”. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.), *Direito Tributário e o Novo Código Civil*, São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. “Limites à tributação com base na solidariedade social”. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. “Proporcionalidade e Direito Tributário”. *Revista de Direito Tributário Atual* n° 25. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2011.

ÁVILA, René Izoldi; ÁVILA, Humberto Bergmann. “Legalidade Tributária: Aplicação e Limites Materiais”. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de. (coord.). *Estudos de Direito Tributário Em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

AZEVEDO, Antonio Junqueira de. “Princípios do Novo Direito Contratual e Desregulamentação do Mercado, Direito de Exclusividade nas Relações Contratuais de Fornecimento, Função Social do Contrato e Responsabilidade Aquiliana do Terceiro que Contribui para o Inadimplemento Contratual”. *Revista dos Tribunais* n° 750. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

_____. *Negócio Jurídico – Existência, Validade e Eficácia*, 4ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2002.

BADARÓ, Ramagem. *Delitos de sonegação tributária*. São Paulo: Juriscredi, 1960.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 23ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

BANDEIRA DE MELO, Celso Antonio. Elementos de direito administrativo. São Paulo: RT, 1980.

_____. Celso Antonio, *Curso de Direito Administrativo*, 20ª Edição, Revista e Atualizada, São Paulo, Malheiros Editores, 2006.

BARRETO, Paulo Ayres Barreto. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. Tese de livre-docência apresentada ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008.

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.

BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. 2. ed., Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

BARROSO, Luís Roberto, “Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito constitucional”. *Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política* nº 23, 1998.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. *O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário: texto atualizado com a lei complementar 104, de 10 de janeiro de 2001*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

BECHO, Renato Lopes. O planejamento tributário na doutrina internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 176, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. *A interpretação das leis tributárias e a teoria do abuso das formas jurídicas e da prevalência do conteúdo econômico*. Porto Alegre, 1965.

_____. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998.

_____. *Carnaval Tributário*, 2ª Edição, São Paulo, Lejus, 1999.

_____. “Teoria generale del negozio giuridico”. In: VASSALLI, Filippo (coordenador). *Trattato di diritto civile italiano*. Torino: UTET, 1960

BETTI, Emílio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tradução de Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN, 2003.

_____. Causa del negozio giuridico. In: *Novissimo Digesto Italiano*. Volume 3. Torino: UTET, sem data.

BIANCO, João Francisco. “Norma Geral Antielisão – Aspectos Relevantes”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Planejamento tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____.; GRECO, Marco Aurélio. O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. Sonegação, Fraude e Conluio como Hipóteses de Agravamento da Multa na Legislação Tributária Federal. *Revista Dialética do Direito Tributário* n° 133. Outubro de 2006.

_____. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

BOAS, Marcos de Aguiar Villas. *In dubio pro contribuinte*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta. Universidade Federal da Bahia. Bahia, 2009.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Ari Marcelo Solon. São Paulo: EDIPRO, 2011.

BOGO, Luciano Alaor. *Elisão Tributária: Licitude e Abuso do Direito*. Curitiba: Jaruá, 2009.

BONILHA, Paulo Celso B. *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: LTr, 1992.

BOULOS, Christianne, *Colisão de Direitos Fundamentais*, Dissertação de Mestrado apresentada ao Departamento de Direito do Estado, orientação da Professora Fernanda Dias Menezes de Almeida, São Paulo, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2002.

BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRAGA NETTO, Felipe Peixoto. *Teoria dos ilícitos civis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

BRANCO, Gerson Luiz Carlos. *Função social dos contratos: interpretação à luz do Código Civil*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRAVO, Frederico de Castro y. *El negocio Jurídico*. Madri: Civitas, 1997.

BUCHANAN, James M. *The limits os liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1975.

BURLANDA ECHEVESTES, José Luis. *El fraude de ley en el Derecho Tributario*. Quincena Fiscal, n. 7-8. Pamplona: Aranzadi, 2006.

CALCINI, Paulo Pallaretti. “Planejamento tributário, normas antielisivas e proporcionalidade/razoabilidade”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 187. São Paulo: Dialética, 2011.

CAMPOS, Cândido H. *Prática de planejamento tributário: como fazer planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa de. *O problema da causa no Código Civil brasileiro*. São Paulo: Max Limonad. (obra não datada).

CAMPOS, Diogo Leite de; ANDRADE, João Costa. *Autonomia Contratual e Direito Tributário (a norma geral anti-elisão)*. Coimbra: Almedina, 2008.

CARDOSO, Laís Vieira, *Atos de Gestão Elisivos e o Abuso de Direito*, in *Planejamento Tributário*, São Paulo, Quartier Latin, 2004.

CARNELUTTI, Francesco, *Teoría General del Derecho*, Tradução de Carlos G. Posada, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1941

CARPENA, Heloísa. *Abuso de direitos nos contratos de consumo*. Rio de Janeiro: Revovar, 2001.

_____. “Abuso do direito no Código de 2002. Relativização de direitos na ótica civil-constitucional”. In: TEPEDINO, Gustavo (coord.). *A parte geral do novo Código Civil: estudos na perspectiva civil-constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2007, pp.102-103.

CARVALHO, Ivo César de Barreto de. *Elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro*. São Paulo: MP Editora, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *A prova no processo administrativo Tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 34. pp. 104-116.

_____. *Curso de Direito Tributário*, 23ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2011.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídica da Incidência Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *O Absurdo da Interpretação Econômica do “Fato Gerador” – Direito e sua Autonomia – O Paradoxo da Interdisciplinaridade*, Texto não publicado, disponível em http://www.barroscarvalho.com.br/art_nac/absurdo_interpretacao.pdf, consulta em 15.07.2012.

CASTRO, Torquato. *Da causa no contrato*. Recife: Imprensa Universitária, Universidade Federal de Pernambuco, 1966.

CASTRO FILHO, José Olímpio. *Abuso do direito no processo civil*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

CAVALI, Marcelo Costenário. *Cláusulas gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006.

CHAVES, Francisco Coutinho. *Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada*. São Paulo: Atlas, 2008.

CHEVALIER, Jean Pierre. “L’Esperienza Francese”. In: DI PIETRO, Adriano. *L’Elusione Fiscale nell’Esperienza Europea*. Milano: Giuffrè, 1999.

CHRISTINE, Collette. *Gestion fiscale des entreprises*. Paris: Elipse, 1998.

CISNEROS GUILLEN, Luiz. “A experiência da Espanha”. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*, Volume II, São Paulo, Dialética, 1998, pp. 159-175. 115

_____. *Curso de Direito Tributário brasileiro: comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1999

_____. “Os limites atuais do planejamento tributário (apreciação crítica da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a ‘interpretação econômica do direito tributário’ ou a chamada ‘ norma geral antielusiva’”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Planejamento tributário e Lei Complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Evasão e Elisão Fiscal: o parágrafo único do art. 116 do CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COMPARATO, Fábio Konder. *Estado, Empresa e Função social*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 732, 1996.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

CORDEIRO, António Manuel da Rocha e Menezes. “Introdução à edição portuguesa”. In: CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

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, Judith Hofmeister Martins. “A teoria da causa em perspectiva comparativista: a causa no sistema civil francês e no sistema civil brasileiro”, *Ajuris* nº 45. Porto Alegre, 1989. pp. 213-243.

COSTA, Regina Helena. “Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa”. *Revista de Direito Público*, nº 95, julho/setembro de 1990.

COURINHA, Gustavo Lopes. *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: contributos para a sua compreensão*. Lisboa: Almedina, 2004.

COZIAN, Maurice. *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*. 4ª Edição. Paris: Litec, 1999.

CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2001.

CUNHA DE SÁ, Fernando Augusto, *Abuso de Direito*, Lisboa, Petrony, 1973.

CUPIS, Adriano de. *Os direitos da personalidade*. Lisboa: Moraes Editora, 1961.

DANTAS, San Tiago. *Problemas de direito positivo: estudos e pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1953.

DESCARTES, René. *Discurso do Método - para bem conduzir a própria razão e procurar a verdade nas ciências*. Traduzido por Jacob Guinsburg e Bento Prado Jr. In: Coleção “Os Pensadores”. 2ª Edição. São Paulo: Abril Cultural, 1979.

DERZI, Mizabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2.ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977

_____. “Elisão e Evasão Fiscal”. In: ATALIBA, Geraldo. *Elementos do Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1978.

DUARTE, Clarice Seixas, *O Direito Subjetivo ao Ensino Fundamental na Constituição Federal Brasileira de 1988*, tese de doutorado apresentada ao Departamento de Filosofia e Teoria Geral do Direito, orientação do Profº Dr. Fábio Konder Comparato, São Paulo, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2003.

DWORKIN, Ronald. *Law’s empire*. Cambridge: Belknap, 1986.

_____. *Taking Rights Seriously*. Cambridge, Massachussets: Harvard University Press, 1978.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013.

FANTOZZI, Augusto. “L’Esperienza Italiana”. In: DI PIETRO, Adriano. *L’Elusione Fiscale nell’Esperienza Europea*. Milano: Giuffrè, 1999.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. 3ª Edição, Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 28ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Economia de opcion, fraude de ley, sanciones y delito fiscal*. *Revista Técnica Tributaria* 52/47. Madrid: RT, 2001.

FERRARA, Luigi Cariota. *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*. Napoli: Morano, sem data.

FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. Campinas: Red Livros, 1999.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, *Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão e Dominação*, 4ª Edição, São Paulo, Atlas, 2003.

_____. *Interpretação e Aplicação das Leis*. 4ª Ed. Coimbra: Editora Armênio Amado, 1987.

FOSSATI, Gustavo. *Planejamento Tributário e Interpretação Econômica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006.

FURLAN, Anderson. *Elisão Fiscal: reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual*. Coimbra: Almedina, 2007.

GADAMER, Hans Georg. *Verdade e Método II: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Tradução Flávio Paulo Meurer. Nova revisão da tradução por Enio Paulo Giachini. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2002.

GAINO, Itamar. *A simulação nos negócios jurídicos*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

GARCIA NOVOA, Cesar. *La clausula antielusiva em la nueva ley general tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004.

GERMANO, Livia de Carli. *A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Heleno Taveira Tôres. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010.

_____. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013.

GIANNINI, Achille Donato. *Il rapporto giuridico d'imposta*. Milano, Giuffrè, 1937.

GODOI, Marciano Seabra de. “A figura da “Fraude à Lei Tributária” prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n ° 68. Maio de 2001.

_____. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de la legislación tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

_____. “Tributo e Solidariedade Social”. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. “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.

GODOI, Marciano de Seabra de. “Dois conceitos de simulação e suas consequências para os limites da elisão fiscal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, Volume 11. São Paulo: Dialética, 2007.

GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

GOLDSMITH, J.C. Rapport National – France, IFA. *Évasion Fiscale – Fraude Fiscale*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol.LXVIIIa. Haia: Kluwer, 1983.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Ensaio de teoria constitucional*. Fortaleza, 1989.

GUERREIRO, Rutnéa Navarro, *Planejamento Tributário: os Limites de Licitude e de Ilícitude*, in ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*, Volume II, São Paulo, Dialética, 1998, pp. 145-158.

GUIMARÃES, Vasco Branco. “Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Interno. A Experiência Portuguesa”. Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. Brasília: ESAF, 2001.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor José Maurício Conti. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005.

GRAU, Eros. Conceitos indeterminados. *Justiça Tributária: direitos do Fisco e garantias do contribuinte nos atos da administração e no processo tributário*. I Congresso Internacional de Direito Tributário. IBET. São Paulo: Max Limond, 1988.

_____. *O direito posto e o direito pressuposto*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 13ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. “Constitucionalidade do Parágrafo Único do art. 116 do CTN”. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo, Dialética, 2001.

_____. *Multa Agravada e em Duplicidade*. Revista Dialética do Direito Tributário nº 76, 2002.

_____. Parecer publicado em Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, 2002.

_____. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. “Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro”, *Revista da PGFN* nº 1, Ano I, 2009, disponível em www.pgfn.fazenda.gov.br.

_____. A prova no planejamento tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita (coord.). *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010.

GREGÓRIO, Argos Magno de Paula. “*A Capacidade Contributiva*”. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Paulo de Barros Carvalho. Pontifícia Universidade Católica, 2007.

GUSTAFSON, Charles H. “The Politics and Practicalities of Checking Tax Avoidance in the United States”, In: Cooper, Graeme S.(Dir.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*, Amsterdã: IBFD, 1997.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HARET, Florence. “Planejamento Tributário e desconsideração do negócio jurídico: Análise do parágrafo único do art. 116 do CTN à luz do direito positivo”. *Revista de Direito Tributário* nº 99.

HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo*. Parte I. Tradução Márcia Sá Cavalcante Schuback. 12. ed. Petrópolis: Vozes, 2002.

HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Tradução de Andrés Baéz Moreno, Maria Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle da 3ª edição da obra original, *Steuerrecht*, Madrid: Marcial Pons, 2005.

HERRERA MOLINA, Pedro M.; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. “El fraude a la ley tributaria en el derecho español”. In: ROCH, María Teresa Soler; ANTÓN, Fernando Serrano (coordenadores). *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convênios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad com el derecho comunitário*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

HOBBS DE MALMESBURY, Thomas, *Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil*, tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva, 3ª Edição, São Paulo, Abril Cultural, 1983.

HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da Prova no Direito Tributário*. Campinas: Copola, 1999.

HÖHN, Ernst, “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, 1984.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. Tese para provimento de Cargo de Professor Titular de Legislação Tributária do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

_____. “Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*, Volume II, São Paulo, Dialética, 1998.

IHERING, Rudolf von, *Abreviatura de El Espíritu del Derecho Romano de R. von Ihering*, abreviado por Fernando Vela, Buenos Aires, Revista de Occidente Argentina, 1947.

ISENBERGH, Joseph, *Musings on Form and Substance in Taxation*. The international library of essays in law & legal theory, Tax Lax, V. 2, England: Patricia D. White, Published by Dartmouth Publishing Company Ltd., 1995.

JARACH, Dino. O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo. 2ª Edição revista da tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004.

JORDÃO, Eduardo, *Repensando a Teoria do Abuso de Direito*, Salvador, Podvium, 2006.

_____. *De l'Esprit des Droits et de leur Relativité – Théorie de l'Abus des Droits*. Paris: Daloz, 1927.

JOSSERAND, Louis. *Del Abuso de los Derechos y otros Ensayos*. Santa Fé de Bogotá: Editorial Temis, 1999.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

KESSLER, Wolfgang; EICKE, Rolf. Germany's new GAAR – “Generally Accepted Antiabuse Rule?”. Tax notes internacional, Volume 49, nº2, Falls Church: Tax Analysts, 2008.

LANGER, Marshall J; KLEINFELD, Denis A.; SMITH, Edward J. *Practical Internacional Tax Plannig*. 4ª Edição. Volume 1. Practising Law Institute. 2000.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário*. Teoria Geral do Tributo. Barueri: Manole, 2007.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego, 2ª edição, Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian.

LE PERA, Sergio; LESSA, Pedro. Relatório Nacional da Argentina. *Cahiers de Droit Fiscal Internacional* 74 a: 157-168, 1989.

LEHÉRISSEL Hervé. “Forme et substance em droit fiscal”. *Cahiers de Droit Fiscal Internacional* 87 a: 263-286, Rotterdam: IFA, 2002.

LENZ, Raoul. “Elusão fiscal e apreciação econômica dos fatos”. In:TAVOLARO, Agostinho. *Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

LEONFANTI, Maria Antonia. *Abuso del derecho*. Buenos Aires: Valerio Abeledo Ed., 1945.

LEVADA, Cláudio Antônio Soares, *O Abuso e o Novo Direito Civil Brasileiro*, Jundiaí, UniAnchieta, 2007.

LEVI, Alessandro, *Teoria Generale del Diritto*, 3ª Edição, Tradução de Alcides Tomasetti Jr., Padova, Cedam, 1967.

LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski. Validade e eficácia da norma antielisão à luz do novo Código Civil e do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

LIMA, Alvino. *A fraude no direito civil*. São Paulo: Saraiva, 1965.

LIMA, Otto de Sousa. *Negócio fiduciário*. São Paulo: RT, 1962.

LOCKE, John, *Carta acerca da Tolerância; Segundo Tratado sobre o Governo; Ensaio sobre o Entendimento Humano*, tradução de Anoar Aiex e E. Jacy Monteiro, 2ª Edição, São Paulo, Abril Cultural, 1978.

LOPES, José Reinaldo de Lima. *As palavras e a lei: direito, ordem e justiça na história do pensamento jurídico moderno*. São Paulo: Editora 34, 2004.

LOPES, M.M. Serpa. *Curso de Direito Civil*, Vol. I, 4ª Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1962.

LUHMANN, Niklas, *Social Systems*, tradução de John Bednarz Jr e Dirk Baecker, Stanford, Stanford University Press, 1995.

LUNA, Everardo da Cunha, *Abuso de direito*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

LUPI, Raffaello. Elusione: esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributário. In: PIETRO, Adriano di. *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè, 1999.

MACHADO, Brandão. *Cisão de Sociedade de Capital Estrangeiro e Imposto de Renda*. Repertório de Jurisprudência IOB nº 17, Caderno 1. São Paulo: IOB, 1988.

MACHADO, Hugo de Brito Machado. Caderno de Pesquisas Tributárias, volume 4, *Sanções Tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1990.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4ª Edição. São Paulo: Editora Dialética, 2001.

_____. *Estudos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. *Planejamento Tributário e Crime Fiscal na Atividade do Contabilista*. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coord.) *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2ª Edição. Volume II. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. *Crimes contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Atlas, 2008.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MALHERBE, Jacques. "O abuso de direito. Um análise no direito comparado". *Direito tributário atual* nº 22, 2008.

MARINO, Francisco Paulo De Crescenzo. *Interpretação do Negócio Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARIS, James. *Elisão tributária e sua regulamentação*. São Paulo: Dialética, 2002.

MASSON, Charles Robbez. *La notion d'évasion fiscale en Droit interne français*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1990.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 4. *Sanções Tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1990.

_____. Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 6. *Princípio da Legalidade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1991.

_____. Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 13. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. *Elisão Fiscal*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Volume 36 São Paulo: RT, 2001.

_____. “A norma antielisão e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica”. Revista de Dialética de Direito Tributário nº 119. São Paulo: Dialética, 2005.

MARTINS, Ricardo Marcondes. *Abuso de Direito e a Constitucionalização do Direito Privado*. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Pedro Baptista. *O abuso do direito e o ato ilícito*. 3.ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1997.

MARTINS-COSTA, Judith. *A Boa-Fé no Direito Privado. Sistema e Tópica do Processo Obrigacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *O Exercício Jurídico Disfuncional e os Contratos Interempresariais – Notas sobre os Critérios do artigo 187 do Código Civil*, in Revista do Advogado – Temas Atuais sobre Direito Comercial, Ano XXVII, Março de 2008, nº. 97, AASP.

MEGALE, Maria Helena Damasceno e Silva. *Hermenêutica jurídica: interpretação das leis e dos contratos*. Belo Horizonte: Faculdade de Direito da UFMG, 2001.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDONÇA, Maria Luíza Vianna Pessoa de. “O abuso do direito no Direito Tributário brasileiro”. *Revista de Direito Tributário* nº 73. Editora Malheiros.

MENEZES CORDEIRO, Antonio Manoel da Rocha. *Da Boa-fé no Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 2001.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico – Plano da Existência*, 13ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2007.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. Traduzido por Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MILL, Stuart. *A Liberdade do Utilitarismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MIRAGEM, Bruno. *Abuso de Direito*, Rio de Janeiro: Forense, 2009.

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

MIRANDA, Francisco Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Tomo I. Campinas: Bookseller, 1999.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Coimbra: Editora Coimbra, 1993.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Volume I. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MORAES, Maria Celina Bodin de. “A causa dos contratos”. *Revista Trimestral de Direito Civil*, Rio de Janeiro, Volume 21. Janeiro/março de 2005.

ALVES, José Carlos Moreira. “Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação”. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002.

_____. *O Direito. Introdução e Teoria Geral*. 13ª ed. ref. Coimbra: Almedina, 2005.

MÖSSNER, Jörg Manfred. “Why and how compare tax law”. In: *Introduction to comparative tax law*. Rubbetino Editore, 2008.

MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. 3ª Edição. Artigo denominado “Direito, Linguagem, Violência”, traduzido por Peter Naumann e revisto por Sinéia dos Santos Rosa. São Paulo: Editora RT, 2013.

NABAIS, José Casalta. *Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2009.

_____. “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”. In: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.

NETO, Inácio de Carvalho. *Abuso de Direito*. 5ª Edição. Curitiba: Juruá, 2009.

NETO, José Gomes Jardim. *Planejamento Tributário: limites da elisão fiscal no Brasil*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008.

NEVES, Antônio Castanheira. *Digesta*. Escritos acerca do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros. Volume II. Coimbra: Coimbra, 1995.

NETO, Luís Flávio. *Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011.

NEVES, José Carlos de Souza Costa Neves; CAMPOS, Dejalma de. Caderno de Pesquisas Tributárias, Volume 4. *Sanções Tributárias*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1990.

NISHIOKA Alexandre Naoki. *Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração*. Tese de doutorado sob a orientação do Professor Heleno Taveira Tôrres. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010.

NOGUEIRA, João Félix Pinto. “Abuso de direito em fiscalidade directa. A emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário”. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*. Porto, 2009.

_____. *Direito fiscal europeu. O paradigma da proporcionalidade*. Coimbra: Coimbra Ed., 2010.

NOGUEIRA, Liz Cabral. “A Consideração Econômica no Direito Tributário”, In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.). *Estudos Tributários (em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro – Curso de Direito Tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Editor José Bushatsky, 1971.

_____. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.

_____. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, 2ª Edição, Revista e Aumentada. São Paulo: Bushatsky, 1974.

NUNES, Gonçalo Nuno Avelãs. *A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em Sede Fiscal (art. 38, nº 2 da Lei Geral Tributária) à luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal*. Fiscalidade 3, 2000.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. “A Legalidade Tributária, o Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta”. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de. (coord.) *Estudos de Direito Tributário Em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Planejamento Tributário: Elisão e Evasão fiscal”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), *Curso de Direito Tributário*, Volume I, Belém, CEJUSP; CEU, 1993.

_____. A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar 104. *In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104.* São Paulo, Dialética, 2001.

_____. “Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário”. *In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). Impacto Tributário do Novo Código Civil.* São Paulo, Quartier Latin, 2004.

_____. “Elisão e Evasão Fiscal”. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, (coord.), Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 13, São Paulo, Co-edição Resenha Tributária e Centros de Estudos de Extensão Universitária, 1988.*

_____. “Norma Geral Antielusão”. *Revista de Direito Tributário Atual* nº 25. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2011.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A tipicidade no Direito Tributário brasileiro.* São Paulo: Saraiva, 1980.

ORGAZ, Alfredo. *La ilicitud.* Córdoba: Marcos Lerner Editora, 1974.

PALAO TABOADA, Carlos. “El fraude a la Ley en Derecho tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 63, 1966.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães, coord. *Planejamento tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PENTEADO, Luciano de Camargo. “Tutela coletiva de direitos individuais pelo Ministério Público: breve estudo de sua legitimidade à luz de conceitos de teoria geral do direito”. *Revista de Direito Privado*, v. 5, n. 19.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil.* Volume I Rio de Janeiro: Forense, 2005.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa: texto atualizado com a lei complementar 104, de 10 de janeiro de 2001.*

PEREIRA, César A. Guimarães. “A elisão tributária e a Lei Complementar nº 104/2001”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PEREIRA, Regis Fichtner. *A fraude à lei*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994.

PERELMAN, Chaim. *Ética e Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

PESCATORE, Pierre, *Introduction à la Science du Droit*, Luxemburgo, Centre Universitaire de l'État, 1960.

PESSÔA, Leonel Cesarino. *A teoria da interpretação jurídica de Emilio Betti: uma contribuição à história dos pensamentos jurídicos moderno*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

PINHEIRO, Armando Castelar, ; SADDI, Jairo. *Direito, Economia e Mercados*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos, *Os Limites à Interpretação das Normas Tributárias*, São Paulo, Quartier Latin, 2007.

PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Milano: Cedam, 1995.

PIZOLIO, Reinaldo. “Norma geral antielisão e possibilidades de aplicação”. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PONTES, Helenilson Cunha, *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti, *Tratado de Direito Privado*, Tomos I, III, V e LIII. Rio de Janeiro; Editor Borsoi, 1954.

PRATES, Homero. *Atos simulados e atos em fraude da lei*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958.

REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito*, 5ª ed., Editora Saraiva, São Paulo, 2003.

REIS, Elcio Fonseca. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RENNER, K. *The institutions of private law and their social functions*. Translated by Agnes Schwarzschild. London: Routledge & Kegan Paul Limited, 1949.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Direito Penal Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2004.

RIBEIRO, Maria de Fátima. “Tributação e comércio eletrônico: considerações sobre planejamento tributário”. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

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

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição Tributária e Proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

RODRIGUES, Ivan Tauil. *O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 93. São Paulo: Dialética, 2004.

ROGERS, John E.; LEMANOWICZ, Edward P. Relatório nacional dos Estados Unidos. *Cahiers de Droit Fiscal International* 86 b: 903-926, 2001.

ROLIM, João Dácio, “Do Planejamento Tributário como Direito ou Dever do Contribuinte – seus Contornos Jurídico Gerais e Específicos”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*, Volume II. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.

ROSEMBUJ, Tulio. *La simulación y el fraude de ley em la nueva ley general tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1996.

_____. *Fiscalidad internacional*. Madrid, Marcial Pons, 1998.

_____. *El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*, 2ª Edição. Madrid, Marcial Pons, 1999.

ROSENBERG, Joshua. *Tax Avoidance and Income Measurement*. Michigan Law Review 87, Novembro de 1988.

ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMANN, Gerd Willi. *Temas fundamentais do Direito Tributário atual*. Belém: Cejup, 1983.

_____. *Elisão e Evasão Fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, (coord.), Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume 13, São Paulo, Co-edição Resenha Tributária e Centros de Estudos de Extensão Universitária, 1988.

ROTONDI, Mario, *L'Abuso di Diritto – L'AEmulatio*, Padova, Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1979.

ROUSSEAU, Jean-Jacques, *O Contrato Social*. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

RUBINO, Domenico. *El negocio jurídico indirecto*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1953.

RUSSO, Pasquale. “Brevi Note in Tema di Disposizioni Antielusive”. *Rassegna Tributaria* n° 1, 1999.

SÁ, Fernando Augusto Cunha. *Abuso do Direito*. Coimbra: Almedina, 1997.

SACCHETTO, Claudio. “O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano”. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. *A interpretação econômica do Direito Tributário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Marciano Seabra de Godoi. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2010.

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.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Direito constitucional tributário, e 'due process of law'*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

SALDANHA SANCHES, J.L., *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Editora Coimbra, 2002.

_____. *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

SALOMÃO FILHO, Calixto. *O novo direito societário*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

SANTOS, José Beleza dos. *A simulação em direito civil*. São Paulo: Lejus, 1999.

SAVATIER, René. *Traité de la Responsabilité Civile en Droit Français*. Tomo I, 2ª Edição. Paris: Générale de Droit et de Jurisprudence, 1951.

SCHÖN, Wolfgang. "Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany. In: FREEDMAN, Judith (ed), *Beyond Boundaries – Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

_____. *Distribuição Disfarçada de Lucros*, São Paulo: Dialética, 1996.

_____; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.), *Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética 1998.

_____. *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação, Treaty Shopping*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

_____. “Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – simulação – abuso de forma – interpretação econômica – negócio jurídico indireto – norma antielisiva”. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. *Direito Tributário Atual* n° 24, 2010.

_____ (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.) *Planejamento tributário e o “propósito negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

_____. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SERLOOTEN, Patrick. *Droit fiscal des affaires*. Paris: Dalloz, 2001.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Virgílio Afonso da. “O proporcional e o razoável”. *Revista dos Tribunais* n° 798, 2002.

_____. *Interpretação Conforme A Constituição: Entre A Trivialidade e a Centralização Judicial*. Revista Direito GV. Volume. 2, 2006.

_____. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: 2009.

SIOTA, Monica Álvarez. Analogía y fraude a la ley tributaria. *Revista Española de Derecho Financeiro*. Sevilla: Thomson Civitas, 2008.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Curso de Direito Tributário*. 3ª Aula. *Revista de Estudos Fiscais* n° 11, novembro de 1948.

_____. *Compêndio de legislação tributária*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1982.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. “A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional)”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 146, novembro de 2007.

SPISSO, Rodolfo R. “Fraude de ley, abuso de las formas y simulación”. In: CASÁS, José Oswaldo (Coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editora Ábaco, 2004.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise: Uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SZTERLING, Fernando. *A função social da empresa no Direito Societário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação da Professora Raquel Sztajn. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2003.

STUMM, Raquel Denize. *Princípio da proporcionalidade da Direito constitucional brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.

THON, August. *Norma Giuridica e Diritto Soggettivo*, Padova, CEDAM, 1951.

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.) *Direito Tributário. Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984

_____. *Moral tributaria del Estado y de los contribuintes*. Tradução de Pedro Herera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

_____; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio de capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____.; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Tradução da 18ª edição alemã de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 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

_____. “O Abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil”. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.), *Direito Tributário e o Novo Código Civil*, São Paulo, Quartier Latin, 2004, pp. 41-60.

TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade Tributária e Riscos Sociais. Revista Dialética de Direito Tributário nº 59. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Volume II. Rio de Janeiro: Renovar: 2005.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Renovar, 2006.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. “O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no código tributário da Alemanha”. In: PEREIRA, Antônio Celso; BARBOSA-FORHRMANN, Ana Paula (Orgs.) *Estudos de direito público e filosofia do direito. Um diálogo entre Brasil e Alemanha*. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____. “O Princípio da Proporcionalidade e as Normas Antielisivas no Código Tributário na Alemanha”. Revista de Direito Tributário Atual nº 25. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2011

_____. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

TÔRRES, Heleno Taveira. “Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-Simulação (LC 104/01)”. In: ROCHA Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, Vol. 5, São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. *Interpretação e Integração das Normas Tributárias – Reflexões Críticas*, in TÔRRES, Heleno Taveira (coord.), *Tratado de Direito Constitucional Tributário – Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional como limitação ao poder da administração”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. “A fraude à lei tributária”. *Revista de Direito Tributário* nº 84, 2002.

TUDISCO, Flavio. “A Causa do Negócio Jurídico, a Prevalência da Substância sobre a Forma e o Direito Tributário Brasileiro”. *Direito Tributário Atual*, v. 22, 2008.

UCKMAR, Victor. “Tax avoidance/tax evasion-general report”. *Cahiers de Droit Fiscal* 68 a: 15-53, 1983.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Elisão e Evasão Fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, (coord.), *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Volume 13, São Paulo, Co-edição Resenha Tributária e Centros de Estudos de Extensão Universitária, 1988.

_____.; COUTINHO, Fábio de Souza. *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Volume 6. *Princípio da Legalidade*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1991.

_____. “Causa das obrigações fiscais” (verbete), in SANTOS JM. de Carvalho; DIAS, José de Aguiar(dir.) *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, v.8, Rio de Janeiro, Borsoi, 1964, pp.2-25.

VANONI, Ezio, *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, tradução de Rubens Gomes de Sousa do original de 1932. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952.

VAZ, Carlos. *Evasão Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

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 (coordenadores). *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro*. São Paulo: Saraiva, 2013.

VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Curso de Direito Comercial*. Volume 1. São Paulo: Malheiros, 2004.

VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Teoria Geral do Direito Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

VILANOVA, Lorival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Volume II. São Paulo: Axis Mundi e IBET, 2003.

VILLEGAS, Hector. *Curso de Direito Tributário*. Traduzido por Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

VILLELAS, Luiz Arruda, *Elisão Tributária e seu Contexto*, in *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*, Ministério da Fazenda, Brasília, 2002, pp. 29-41.

VILLEGAS, Héctor. *Infracciones y sanciones en el derecho penal tributario brasileño*. Revista de Direito Público nº 31, 1985.

XAVIER, Alberto. “A evasão fiscal legítima: o negócio indireto em direito fiscal”. *Revista de Direito Público*. São Paulo: RT, ano VI, nº 23, janeiro/março de 1973.

_____. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Editora RT, 1978.

_____. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma elisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Direito tributário internacional no Brasil*. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense Jurídica, 2010.

WEISBACH, David A. *Ten truths about tax shelters*. John M. Olin Program in Law & Economics Working Paper nº 122 (2d Series). The University of Chicago. Law School 2001

WINDSCHEID, Bernard, *Diritto delle Pandette*, tradução de Paolo Emilio Bensa e Carlo Fadda. Torino, Ute, 1902.

YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário à luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*, São Paulo, Lex, 2005.

ZILVETII, Fernando Aurélio. “Capacidade contributiva e mínimo existencial”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETII, Fernando Aurélio (coordenadores). *Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1988.

ZIMMER, Frederik. “General Report”, IFA, Form and substance in tax law, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol.LXXXVIIa, Haia: Kluwer, 2002.