

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC-SP
PROGRAMA DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS EM DIREITO

GALDERISE FERNDDES TELES

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E NORMAS ANTIELISIVAS: Uma
Análise a Partir da Perspectiva de Nosso Sistema Constitucional**

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2014

GALDERISE FERNDDES TELES

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E NORMAS ANTIELISIVAS: Uma
Análise a Partir da Perspectiva de Nosso Sistema Constitucional**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito do Estado (Direito Tributário), sob a orientação do Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho.

SÃO PAULO

2014

Banca Examinadora

*“Se alguém não sabe para que porto está
velejando, nenhum vento é favorável”.*

Lúcio Aneu Sêneca

À Nayara, pelo companheirismo e incentivo durante a realização deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

A realização deste trabalho foi possível apenas devido à presença de importantes pessoas que vêm acompanhando minha trajetória acadêmica. Nesse sentido, agradeço inicialmente aos meus pais, maiores incentivadores e entusiastas da minha dedicação à academia.

Ao meu amigo Francisco Leocádio Ribeiro Coutinho Neto, sincera amizade construída nas aulas de Fundamentos Jurídicos da Incidência quando ainda éramos ouvintes da disciplina; fico feliz por hoje continuarmos, galgando em conjunto, novos desafios acadêmicos e profissionais.

Ao professor Robson Maia Lins, verdadeiro exemplo de intersetor da teoria e da prática, da ciência e da experiência. Espero um dia poder refletir os valores aprendidos com seus ensinamentos e ter para com o próximo, atenção, dedicação e generosidade que sempre dele recebi.

À professora Aurora Tomazini de Carvalho, responsável pelas primeiras lições do Constructivismo Lógico Semântico no curso de Especialização em Direito Tributário da PUC – COGEAE – SP.

Aos professores Charles William McNaughton, Fernando Favacho e Jean Simej, pela solicitude sempre demonstrada nas constantes indagações realizadas no período da Especialização e Mestrado.

Ao meu orientador professor Paulo de Barros Carvalho, inspiração maior de minha dedicação acadêmica no direito tributário; muito me honra compartilhar o mesmo momento histórico desse gênio e, sobretudo, tê-lo como orientador.

Aos meus professores do Curso de Mestrado, José Artur Lima Gonçalves, Regina Helena Costa, Clarice Von Oertzen de Araújo e Fabiana Del Padré Tomé, por seus valiosos ensinamentos e estímulo à reflexão.

Ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPQ, que viabilizou a minha permanência no Mestrado e possibilitou a concretização da etapa mais importante de minha vida até agora.

Por fim, seguem meus agradecimentos à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, pela oportunidade de aprendizagem nos estudos do Direito Tributário e a todos meus colegas do Mestrado, pelos longos debates e reflexões importantíssimas para a conclusão deste trabalho.

RESUMO

O presente trabalho tem como núcleo de análise o Planejamento Tributário e as Normas Antielisivas. Nesse contexto, buscamos analisar a existência e compatibilidade dessas normas em nosso Sistema Constitucional Tributário sempre argumentando pela ausência de pertinencialidade dessas em relação ao nosso ordenamento normativo. Analisamos ainda os argumentos utilizados pela autoridade administrativa para requalificação dos efeitos tributários em negócios jurídicos, adotando sempre uma postura de forma a refutar qualquer tipo de argumentação embasada em legislação alienígena ou fundamentação não jurídica. Buscou-se, portanto, alcançar um desencadeamento lógico e sistemático em torno do tema, adotando para tal desiderato, uma abordagem de natureza estritamente jurídica tributária, tendo no Sistema Constitucional Tributário o seu maior fundamento de validade.

Palavras-Chave: Planejamento Tributário. Normas Antielisivas. Sistema Constitucional.

ABSTRACT

The present document is the Tax Planning and Anti-Avoidance rules analysis core. In this context, we analyze the existence and compatibility of these standards in our Constitutional Tax System, always arguing for the absence of this relevance regarding our legal system. There are further analyses of the arguments used by the administrative authority for requalification of taxes on legal business, always having na attitude in order to refute any arguments grounded in foreign legislation or not legal foundation. There is, therefore, an effort to achieve a logical and systematic triggering around the theme, adopting and approach of strictly legal tax nature to this aspiration, having in the Constitutional Tax System its greatest grounding validity.

Keywords: Tax Planning. Anti-Avoidance rules. Constitutional System.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	12
I	O DIREITO NA ÓTICA DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO SEMÂNTICO.....	19
1.1	O Constructivismo Lógico Semântico.....	19
1.2	Direito – Linguagem – Realidade	21
1.3	A Interpretação Jurídica.....	23
1.4	Limites à atividade interpretativa jurídica.....	29
II	FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	32
2.1	Fenomenologia da Incidência em Pontes de Miranda.....	33
2.2	Fenomenologia da Incidência em Paulo de Barros de Carvalho....	40
2.3	Quadro Comparativo dos Modelos de Incidência.....	46
2.4	Planejamento Tributário - Norma Antielisiva e Incidência Jurídica.....	47
III	SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	52
3.1	Caráter do Sistema Constitucional Tributário Nacional.....	52
3.2	Sistema Constitucional Tributário e as Três Funções do Poder.....	63
3.2.1	Função do Poder Legislativo - Ato de Enunciação.....	64
3.2.2	Poder Executivo - Aplicação do Ato Enunciado.....	66
3.2.3	Poder Judiciário - Interpretação do Enunciado.....	66
3.2.4	Lacunas e Contradições.....	67
IV	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	76
4.1	Acepções do Termo Princípio.....	76
4.1.1	Entre Princípios – Regras e Normas Jurídicas.....	77
4.1.2	Classificação dos Princípios.....	85
4.2	Princípios Estruturados em Cláusulas Pétreas.....	87
4.3	Princípios Gerais.....	90
4.3.1	Princípio Republicano.....	92
4.3.2	Legalidade.....	94
4.3.3	Segurança Jurídica.....	97
4.3.4	Igualdade.....	101

4.3.5	Moralidade.....	103
4.3.6	Justiça.....	106
4.3.7	Direito à Propriedade.....	107
4.3.8	Supremacia do Interesse Público.....	108
4.4	Princípios Específicos.....	109
4.4.1	Estrita Legalidade.....	110
4.4.1.1	Tipicidade Tributária.....	115
4.4.2	Capacidade Contributiva.....	116
4.4.3	Não Confisco.....	122
4.5	Princípios Constitucionais Coligados com a Ordem Econômica e Tributação.....	126
4.5.1	Princípio do Livre Exercício de Qualquer Atividade Econômica.....	127
4.6	Princípio Ontológico do Direito Público.....	129
V	ELISÃO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	131
5.1	Considerações Iniciais.....	131
5.2	Definições Importantes.....	132
5.2.1	Evasão.....	136
5.2.2	Elusão.....	138
5.2.3	Elisão.....	140
5.2.3.1	Classificação das Normas Antielisivas.....	145
5.2.3.1.1	Gerais.....	146
5.2.3.1.2	Específicas.....	147
5.2.3.1.3	Setoriais.....	150
5.3	Definição de Planejamento Tributário.....	152
VI	PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN.....	156
6.1	Exposição de Motivos.....	156
6.2	Aplicação do parágrafo único do artigo 116.....	165
6.2.1	Sentido de Dissimulação.....	166
6.2.2	Norma de Eficácia Plena, Limitada ou Inconstitucional.....	169
6.3	Papel da Lei Complementar no Sistema Tributário.....	172
6.3.1	Definição do Conceito.....	174
6.3.2	Matérias Reservadas à Lei Complementar.....	178
6.3.3	Função da Lei Complementar.....	187

VII	TEORIA ALIENÍGENA.....	190
7.1	Teoria da Interpretação Econômica (Código Tributário Alemão 1919).....	191
7.2	Teoria do Abuso de Forma Jurídica (Código Tributário Alemão 1977).....	194
7.3	Teoria do Abuso de Direito.....	199
7.4	Fraude à Lei.....	207
7.5	Negócio Jurídico Indireto.....	212
7.6	Teoria Antielisiva nos EUA (Propósito Negocial).....	219
7.7	Crítica ao uso da Teoria Alienígena.....	229
VIII	REQUALIFICAÇÃO DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS.....	234
8.1	Artigo 149 CTN.....	234
8.2	Entre Simulação – Dissimulação e Planejamento Tributário.....	240
8.2.1	Caso Bernardo de Mello Paz.....	241
8.2.2	Caso Luiz Felipe Scolari.....	245
8.2.3	Caso Gustavo Kuerten.....	247
8.2.4	Quadro Comparativo.....	251
8.3	A Questão da Prova no Planejamento.....	254
8.3.1	A Presunção em Matéria Tributária.....	257
8.3.2	Verdade Jurídica.....	260
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	263
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	268

INTRODUÇÃO

- A Problemática

Cabe inicialmente advertir que a temática escolhida para ser abordada contempla inúmeros pontos merecedores de análise individualizada, pela rica discussão doutrinária e repercussão pragmática que oferecem. Com efeito, Planejamento Tributário e Normas Antielisivas é assunto de vasta amplitude semântica, sendo necessário o estabelecimento de um preciso corte nos pontos que serão abordados.

Certamente passaremos ao decorrer do presente trabalho por temas intrigantes e merecedores de uma melhor profundidade na sua abordagem, não obstante, não podemos perder de vista o escopo de nossa proposta: analisar a temática do planejamento tributário e das normas antielisivas em nosso sistema normativo. Sobre o assunto temos vasta doutrina representada por sérios juristas, não obstante, acredito que o presente trabalho tenha o condão de contribuir, mesmo que em pequena escala, com a abordagem do tema.

A presente questão por mais que se demonstre atual com inúmeras discussões jurídicas, em especial, no Conselho Administrativo dos Recursos Fiscais – CARF, remonta ao limiar de nosso desenvolvimento jurídico. Em outras palavras, desde o início da concepção de Estado de Direito, temos de uma forma direta ou indireta o tema do planejamento tributário presente em nosso texto normativo, isso porque, a manutenção estatal é uma necessidade básica para efetiva existência de qualquer Estado.

Nessa concepção, se tem o Estado o dever de alocar da melhor maneira os recursos que recebe, tem o cidadão – contribuinte o direito de apenas se submeter às exações legitimamente instituídas por lei e harmônicas com o texto maior, bem como, de se submeter à incidência tributária que represente menor impacto econômico. Temos neste panorama, o planejamento presente nos dois polos: Estatal e Contribuinte. Cada um a seu modo planeja: seja em relação aos recursos

recebidos a título de receita, ou seja, em relação aos pagamentos realizados a título de tributos.

Ocorre que a busca desenfreada por parte do fisco para maior arrecadação tributária, e por outro lado, a realização de diversas operações, na maior parte das vezes complexas, por parte dos contribuintes na tentativa de diminuir o impacto tributário de suas operações, tem nos levado a um cenário de grande insegurança jurídica no qual não podemos apontar com hialina clareza qual o critério prevalecerá para a resolução da problemática.

No entanto, me parece claro que a construção de sentido para a resolução do embate entre fisco e contribuinte deve iniciar seu percurso no plano do texto constitucional, uma vez que temos um sistema constitucional tributário rígido e detalhista, capaz de nos permitir a construção de um raciocínio lógico, jurídico e idôneo à resolução dos conflitos acerca do planejamento tributário.

Por essa razão, no intuito de demonstrar que as inúmeras discussões jurídicas acerca de planejamento tributário e normas antielisivas devem ser travadas com a devida observância ao nosso ordenamento jurídico, em específico, ao nosso texto maior, é que essa dissertação foi desenvolvida.

- Delimitação do Objeto

A análise de qualquer objeto de estudo compreende sempre a seleção de determinados fatores eleitos pelo intérprete - os quais terão o condão de delimitar o âmbito de visão e tratamento do tema proposto. Isso porque, diante dos axiomas da interpretação¹ é inviável, ou melhor, impossível obtermos uma conclusão a qual não

¹ Sobre o assunto o professor Paulo de Barros Carvalho esclarece: Retorno, entretanto, aos dois pontos que suportam o trabalho do interpretativo, como axiomas da interpretação: intertextualidade e inesgotabilidade. Como disse, a intertextualidade é formada pelo intenso diálogo que os textos mantêm entre si, sejam eles passados, presentes ou futuros, pouco importando as relações de dependência entre eles. Assim que inseridos no sistema, iniciam a conversação com outros conteúdos, intra-sistêmicos e extra-sistêmicos, num denso intercâmbio de comunicações. (...) A inesgotabilidade, por sua vez, é a ideia de que toda a interpretação é infinita, nunca restrita a determinado campo semântico. Daí a inferência de que todo texto poderá ser sempre reinterpretado.

esteja aberta a futuras refutações, sendo que o caráter de definitude normalmente atribuído pelo sujeito cognoscente em linhas conclusivas, estará inevitavelmente atrelado a determinado sistema de referência em certas condições de espaço e tempo.

Nesse contexto, é imperioso no desenvolvimento de qualquer linha de raciocínio, estabelecer a delimitação do objeto, bem como, as premissas básicas as quais regerão as considerações desenvolvidas pelo intérprete.

A presente dissertação tem como título: "Planejamento Tributário e Normas Antielisivas: uma análise a partir da perspectiva de nosso Sistema Constitucional". Esse é objeto o qual me proponho a tratar, formado, portanto, por dois núcleos: a) planejamento tributário e b) normas antielisivas, ambos envoltos em torno de uma concepção maior que é o Sistema Constitucional Tributário.

Por essa razão, antes de adentrar no cerne-núcleo da temática, julgo ser imperiosa a abordagem do caráter do nosso Sistema Constitucional Tributário e seus Princípios de forma a realizar o devido cotejo com a temática proposta.

Visualizando o tema de maneira geral e considerando a possibilidade de se estudar o direito a partir de diferentes cortes metodológicos - ramos jurídicos, poder-se-ia salientar que o referido tema encontra suas raízes na Teoria Geral do Direito e do Direito Constitucional Tributário, uma vez que, estudam-se conceitos que se repetem em cada um dos segmentos específicos das ciências do Direito, sendo que essa, devido a sua complexidade comporta diversos segmentos, ou seja, ramos jurídicos como, por exemplo: Direito Constitucional, Direito Civil, Direito Tributário, entre outros.

Cada um desses ramos representa um corte metodológico sobre a linguagem jurídica, com o intuito de minimizar sua complexidade. No entanto, a proposta desta dissertação foi a de analisar de maneira mais retida a validade – pertinencialidade das normas antielisivas em nosso Sistema Constitucional Tributário, abordando a

temática de forma a discorrer acerca das categorias fundamentais do Planejamento Tributário com fulcro em nosso texto maior.

Por essa razão, reitera-se que o corte estabelecido para a abordagem da temática proposta foca na análise jurídica do assunto, estabelecendo dessa forma, uma nítida divisão entre o ser e o dever ser.

Não obstante, diante do intenso caráter pragmático do tema em tela, é importante se atentar para as considerações embasadas em outros sistemas jurídicos (teorias alienígenas), bem como, fundadas em elementos não jurídicos (teoria econômica). Nesse ponto, iremos analisar se um sistema constitucional tributário rígido e detalhado como o nosso comporta decisões dessa natureza.

- O Enfoque Teórico

Como dito inicialmente, o tema do planejamento tributário e das normas antielisivas já foi tratado profundamente por grandes juristas, contudo o presente trabalho não visa apenas reproduzir essas importantes lições. Tendo em vista, o axioma da inesgotabilidade, penso que as considerações aqui realizadas tem o condão de contribuir com a análise da temática proposta.

Para tanto, serão utilizados como principais referenciais teóricos, juristas como: Alfredo Augusto Becker, Aliomar Baleeiro, Alberto Xavier, Geraldo Ataliba, José Artur Lima Gonçalves, Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho. Também será utilizada lição de juristas mais recentes que dedicaram atenção especial ao tema como: Luís Eduardo Schoueri, Paulo Ayres Barreto e Charles William Mcnaughton.

- Metodologia

Toda análise de objeto enseja a eleição de um método para seu estudo, ou seja, é necessário estabelecer o modo como o sujeito pretende caminhar ao longo

do processo de cognição, a fim de aproximar-se do objeto. Em síntese, Metodologia é a forma que escolhemos para nos aproximar (*approach*) cognitivamente do objeto de estudo.

No presente trabalho irá ser utilizado o expediente metodológico do Constructivismo Lógico Semântico. O referido expediente é um método que se vale de várias técnicas, como: a lógica, semântica e a semiótica², para o estudo do objeto.

Adota ainda, uma postura hermenêutica- analítica de forma a decompor, seccionar o objeto, reduzindo sua complexidade para melhor compreendê-lo. Através da hermenêutica investiga o fenômeno jurídico com visão cultural. Dada a característica de nosso objeto de estudo – o direito positivo – expresso sempre em linguagem, frequentemente se realizará verdadeira decomposição significativa com o intuito de se obter uma linguagem precisa, a construção de um raciocínio lógico - jurídico coerente e harmônico com nosso ordenamento jurídico e ditames constitucionais.

O método em tela foi criado pelo Professor Lourival Vilanova e vem sendo profundamente desenvolvido pelo Professor Paulo de Barros Carvalho que em linhas conclusivas explica:

O Constructivismo Lógico-Semântico é, antes de tudo, um instrumento de trabalho, modelo para ajustar a precisão da forma à pureza e à nitidez do pensamento; meio e processo para construção rigorosa do discurso, no que atende, em certa medida, a um dos requisitos do saber científico tradicional. (...) O modelo constructivista se propõe amarrar os termos da linguagem, segundo esquemas lógicos que deem firmeza à mensagem, pelo cuidado especial com o arranjo sintático da frase, sem deixar de preocupar-se com o plano do conteúdo, escolhendo as significações mais adequadas à fidelidade da enunciação. Apesar de suas origens e das concepções

² A semiótica é a ciência que estuda os signos, nesse sentido, cabe destacar que esses podem ser estudados por meio de uma análise sintática (se direciona para relação do signo com outros signos), semântica (se direciona para a análise do sentido do signo), e pragmática (se volta para a análise do signo com seus utentes). Os aspectos sintáticos, semânticos e pragmáticos estão inter-relacionados, sendo a divisão realizada com a finalidade puramente de estudo.

que estão bem caracterizadas na plataforma inferior de suas bases, dista de ser um projeto filosófico: de método é seu estatuto³.

Portanto, o presente trabalho adota uma postura constructivista, ou melhor, é desenvolvido com base no expediente metodológico do constructivismo lógico semântico, ao passo que inserimos no processo comunicacional uma nova realidade - no papel de cientista do direito - realidade essa que discorrerá acerca do planejamento tributário e das normas antielisivas.

- Plano de Exposição

A presente temática foi desenvolvida em 8 (oito) capítulos e um item de considerações finais. No Capítulo I será O Direito na perspectiva do Constructivismo Lógico Semântico, nesse momento, serão fixadas importantes premissas que nortearão o desenvolvimento dos raciocínios. No Capítulo II iremos abordar A Fenomenologia da Incidência Jurídica Tributária, o referido ponto é crucial para o entendimento da temática em tela, ao passo que falar de Planejamento Tributário e Normas Antielisivas implica em compreender o processo de construção de sentido da norma jurídica e sua respectiva incidência. No Capítulo III será tratado O Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, e no capítulo IV passaremos a analisar Os Princípios Constitucionais Tributários. Esses dois capítulos são de suma relevância para o desencadeamento de todas as considerações a serem tecidas na presente dissertação, embasado no expediente metodológico constructivista, buscar-se-á demonstrar como a questão do planejamento tributário e das normas antielisivas devem ser tratadas diante das características do nosso Sistema Constitucional Tributário.

Posteriormente no Capítulo V passaremos a tratar especificamente da questão do Planejamento Tributário e Normas Antielisivas, nesse momento, iremos discorrer acerca de conceitos fundamentais para uma definição de Planejamento Tributário e Elisão.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Algo sobre o Constructivismo Lógico- Semântico**. Vol I. Org. Aurora Tomazini de Carvalho. São Paulo: Noeses, 2014, p. 02.

No Capítulo VI será analisado especificamente o enunciado jurídico do Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional, sendo abordado desde a exposição de motivos até a natureza de norma plena, limitada ou inconstitucional do referido artigo.

No Capítulo VII será tratada a Teoria Alienígena que muitas vezes é utilizada para fundamentar decisões em julgados de nossa realidade jurídica. Nessa oportunidade, abordaremos: teoria da interpretação econômica; teoria do abuso de formas, do abuso de direito, fraude à lei e propósito negocial, demonstrando a ausência de pertinencialidade dos referidos institutos com nosso ordenamento jurídico.

Por sua vez, no Capítulo VIII será abordado A Requalificação dos Efeitos Tributários na Desconsideração dos Negócios Jurídicos, sendo abordado o artigo 149 do Código Tributário Nacional e exposição de julgados envolvendo casos de Simulação – Dissimulação e Planejamento Tributário.

Por fim, chegaremos as Considerações Finais do presente trabalho, desenvolvendo em tom objetivo nosso posicionamento em relação ao Planejamento Tributário e Normas Antielisivas, tecendo em linhas conclusivas as principais considerações que julgamos necessárias para o trato do tema.

CAPÍTULO I - O DIREITO NA ÓTICA DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO SEMÂNTICO

1.1 O Constructivismo Lógico Semântico

Conforme exposto nas linhas introdutórias, a análise de qualquer objeto de estudo enseja a eleição de um método para seu estudo. Na presente dissertação, o instrumento de trabalho estabelecido para conhecimento do objeto foi o Constructivismo Lógico Semântico por ser um ferramental capaz de fornecer a construção de um raciocínio preciso em seu aspecto estrutural (sintático), elucidativo no âmbito semântico e com forte teor pragmático.

Discorrendo acerca desse método o professor Paulo de Barros Carvalho esclarece:

O constructivismo de que falamos é método de trabalho, simples na sua concepção, mas objetivo e fecundo nos seus resultados, apto para explorar, com o rigor possível, as estruturas lógico-sintáticas do texto examinado, abrindo desse modo o caminho às atribuições de sentido, dentro delas as estipulações axiológicas tão vivas no ato cognoscente dos objetos da cultura⁴.

Nota-se, portanto, que o instrumento de trabalho em questão possui um caráter lógico – analítico – hermenêutico e valorativo:

- ✓ Lógico, porque usa rigor científico na construção do conhecimento, uma precisão sintática no uso dos termos, retratando uma influência do movimento neopositivistas;
- ✓ Analítico, porque consiste no conjunto de construção de proposições detalhadas feitas a partir de um corte na linguagem, uma decomposição do discurso jurídico, dessa forma, é possível a utilização da semiótica para estudá-lo ainda que concisamente em seus âmbitos sintático (estrutural),

⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. O constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009, Prefácio.XXV.

semântico (significativo) e pragmático (prático - de aplicação) visando à construção e a unicidade do objeto por meio de seu detalhamento;

- ✓ Hermenêutico, porque através desse método é possível construir o sentido dos textos positivados entrando em contato com os referenciais culturais que os informam;
- ✓ Valorativo, porque o constructivismo lógico semântico possui em sua concepção a inferência à teoria dos valores de forma a reconhecer que onde estiver presente o direito existirá o dado valorativo.

Inseridos nessa concepção notar-se-á que um dado acontecimento – evento do mundo fenomênico pode ser visto – relatado de diferentes formas. Em outras palavras, um mesmo acontecimento do mundo social pode ser analisado sob o prisma jurídico, social, contábil, econômico, entre diversos outros cortes metodológicos que se podem fazer. Por essa razão, é imperioso que se estabeleça desde o capítulo inicial qual o objeto de estudo e a forma estabelecida para aproximação desse objeto.

Nesse contexto, cabe esclarecer que o nosso objeto de estudo é o direito, de forma mais específica, o tema: Planejamento Tributário e Normas Antielisivas, e para a compressão dessa temática o instrumento de trabalho utilizado será o constructivismo lógico semântico.

É importante observar que o direito como corpo de linguagem e texto está inserido num processo de conversação, sendo que para reduzir as complexidades inerentes a esse corpo linguístico é necessário a utilização de um método, devendo esse ser entendido como a forma lógico-comportamental investigatória na qual se baseia o intelecto do pesquisador para buscar os resultados que pretende, em suma, o método utilizado vai possibilitar a construção de preposições com sentido e coerência, desde que se verifique a aplicação das mesmas regras.

Partiremos, portanto de algumas premissas para o desenvolvimento deste trabalho: (i) o direito como objeto cultural possui o dado valorativo em todos os níveis de sua estrutura, o que não implica salientar que direito (como conjunto de enunciados prescritivos válidos em determinado ordenamento jurídico) seja valor, não obstante, o valor inevitavelmente far-se-á presente em toda configuração jurídica, por que o direito se manifesta por meio de atos de fala, e esses atos exigem necessariamente a figura humana a qual atribui valores aos signos positivados; (ii) o direito aqui será compreendido como o conjunto de normas jurídicas válidas de um determinado país – sistema normativo; (iii) as normas jurídicas serão compreendidas como as construções de sentido realizadas pelo intérprete e se manifestam por meio da linguagem e (iv) a construção normativa deve guardar consonância com o arquétipo constitucional tributário.

1.2 Direito – Linguagem – Realidade

A relação direito- linguagem- realidade é um tema que enseja um amplo campo de discussões e reflexões, especialmente ao que se refere ao papel do direito na sociedade, bem como, a sua forma de aplicação. A existência de um sistema jurídico fundamenta-se na necessidade de regulação das condutas intersubjetivas através de normas as quais se apresentam por meio de três modais deônticos: (o) obrigatório (p) permitido e (v) proibido, observa-se que o sistema reflete um deve ser, criando a sua própria realidade, não se submetendo a outras regras ou princípios se não as suas próprias. Nesse contexto, o ordenamento jurídico existe para incidir na realidade e não para coincidir com ela.

Com efeito, nota-se uma nítida relação entre direito – linguagem e realidade. O Direito, enquanto conjunto de enunciados jurídicos válidos em dado sistema normativo, é corpo de linguagem dotado de relevante complexidade – conforme bem explicita o Professor Gregório Robles direito é texto - nesse sentido, podemos verificar diversas maneiras de como o direito se exterioriza tais como: uma sentença, um contrato de compra e venda, um decreto, uma lei; em sentido mais amplo uma

petição inicial, um despacho de um juiz, entre outras diversas formas possíveis dentro do âmbito jurídico. Em suma: “todo ordenamento jurídico é um grande texto unitário que se compõe de textos parciais (leis, decretos, regulamentos sentenças⁵)”.

Podemos sustentar de modo mais específico que a forma primordial – se não a única de expressão das normas jurídicas é a palavra. Neste trabalho adota-se uma postura segundo a qual tudo que conhecemos é produto da linguagem, das relações existentes entre linguagens, logo o próprio direito acaba por ser também produto da linguagem na medida em que tudo em direito é suscetível de ser escrito.

Nesse contexto, o direito é responsável pela construção de sua própria realidade, isso porque, conforme bem colocado pelo professor Paulo de Barros Carvalho: “o direito não pede emprestado conceitos de fatos de outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação⁶”.

Destarte, o direito enquanto conjunto de enunciados jurídicos possui sua própria camada de linguagem a qual dispõe sobre suas próprias regras de criação - modificação e extinção. Nesse contexto, o sistema jurídico é sintaticamente fechado a validade nesse âmbito opera-se apenas para os elementos que possuem relação de pertinência com o sistema normativo.

Cabe destacar, que embora o sistema jurídico seja fechado no âmbito sintático, ele é aberto no âmbito semântico podendo, portanto, juridicizar elementos de outros sistemas, os quais uma vez integrados ao âmbito normativo passam a ter pertinencialidade jurídica. Se referir ao âmbito social não implica em confundir-se com ele. A realidade aqui referida é construída por essa linguagem, nesse contexto, o direito é responsável pela criação de sua própria realidade, ao passo que é responsável pelo estabelecimento do procedimento necessário para eleger determinado fato como jurídico.

⁵ MORCHON, Gregório Robles. **Teoría Del Derecho** (Fundamentos de Teoría Comunicacional Del Derecho), vol. I. Madrid: Civitas, 1999, Capítulo 3.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** - Linguagem e Método. 3. ed. Ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 484.

A precisa divisão entre o âmbito jurídico e seu contraponto – não jurídico, será determinante para as considerações que serão desenvolvidas neste trabalho. Nesse sentido, é importante destacar que ao abordar a temática do Planejamento Tributário e das Normas Antielisivas, ter-se-á como base o nosso sistema normativo, de forma mais específica, se observará detidamente as características de nosso Sistema Constitucional Tributário.

Por essa razão, análise de sistemas jurídicos alienígenas, bem como, argumentações embasadas em razões econômicas – políticas ou de qualquer outra natureza que não seja jurídica serão ignoradas ou quando mencionadas será realizada a mero título de refutação.

1.3 A Interpretação Jurídica

Como corpo de linguagem que é o direito permite a construção de diversos entendimentos aos seus participantes e observadores, cada um construindo interpretação conforme suas características, ou seja, de forma prescritiva ou descritiva. Dessa forma é praticamente inconcebível a existência de um sistema jurídico fechado no qual se verifica a unicidade de entendimento, o que evidenciamos em alguns casos é a presença de elementos jurídicos que comportam menor grau de discussão possuindo um campo de convergência maior que o seu âmbito de disparidade.

Abordando o tema Hart faz o seguinte esclarecimento:

Se o mundo em que vivemos fosse caracterizado só por um número finito de aspectos e estes, conjuntamente com todos os modos por que se podiam combinar, fossem por nós conhecidos, então poderia estatuir-se antecipadamente para cada possibilidade. Poderíamos fazer regras cuja aplicação a casos concretos nunca implicasse outra escolha. Tudo poderia ser conhecido e, uma vez que poderia ser conhecido, poder-se-ia, relativamente a tudo, fazer algo e especificá-lo antecipadamente através de uma regra. Isto seria um mundo adequado a uma jurisprudência mecânica. Simplesmente este mundo não é o nosso mundo, os legisladores humanos não podem

ter tal conhecimento de todas as possíveis combinações de circunstâncias que o futuro pode trazer⁷.

Com efeito, a construção do sentido é assunto que comporta intenso debate, nos levando a reflexão acerca da função da atividade interpretativa. Nesse contexto, a atividade de interpretação - aplicação de normas é por muitos considerada como um ato o qual busca refletir o verdadeiro sentido embutido naqueles mandamentos. Nessa concepção chegaríamos a conclusão que cada dispositivo legal comporta um e apenas um só sentido, sendo função do intérprete a descoberta do conteúdo da norma, estaríamos, portanto conferido um caráter de homogeneidade significativa a todos enunciados jurídicos.

Desta feita, tornasse necessário inicialmente definirmos o ângulo sobre o qual iremos fazer essa abordagem, isto porque, é possível tratarmos do tema a partir do enfoque da doutrina tradicional (da hermenêutica – interpretação), bem como, a partir de uma corrente relacionada com o constructivismo lógico semântico, adotando nessa via os fundamentos do giro linguístico.

Realizadas essas considerações iniciais, podemos falar de interpretação na visão da doutrina hermenêutica tradicional e de interpretação conforme a linha de pensamento do constructivismo lógico semântico, decorrente da concepção do giro linguístico. Em suma, podemos trabalhar com o sentido de interpretação em dois ângulos:

- ✓ Interpretação na visão tradicional: para a visão tradicional interpretar resume-se a extrair da norma tudo que a mesma contém de forma a determinar o seu sentido e alcance. É tarefa primordial do executor a pesquisa da relação entre o texto abstrato e o caso concreto, entra a norma jurídica e o fato social, isto é, aplicar o Direito. Para conseguir, se faz mister um trabalho preliminar: descobrir e fixar o sentido verdadeiro da regra positiva; e, logo depois, o respectivo alcance, a sua extensão. Em resumo, o executor extrai da norma tudo o que na mesma se contém: é o que se chama de interpretar.

⁷ HART, Hebert L.A. **O conceito de Direito**. Lisboa. Fundação Calouste Gulbenkian, 2001. Capítulo VII, p. 141.

- ✓ Interpretação no constructivismo lógico semântico - giro linguístico: pode ser entendida sobre dois ângulos: o primeiro a de interpretação como processo, nesse sentido, ato permanente e inesgotável, haja vista, a possibilidade de sempre poder se atribuir novos valores aos símbolos componentes do corpo linguístico do direito; e no segundo aspecto como interpretação-produto como resultado do processo realizado. Deste modo, ao tratarmos de forma genérica os meios, critérios e esquemas interpretativos, estaremos lidando em campo da hermenêutica ao passo que ao tratarmos de um determinado dispositivo legal e aplicação dos princípios, instrumentos e fórmulas preconizados pela hermenêutica estaremos desenvolvendo atividade interpretativa.

Adotando a primeira linha de pensamento Carlos Maximiliano faz a seguinte consideração:

As leis positivadas são formuladas em termos gerais; fixam regras, consolidam princípios, estabelecem normas, em linguagem clara e precisa, porém ampla, sem descer a minúcias. É tarefa primordial do executor a pesquisa da relação entre o texto abstrato e o caso concreto, entra a norma jurídica e o fato social, isto é, aplicar o Direito. Para o conseguir, se faz mister um trabalho preliminar: descobrir e fixar o sentido verdadeiro da regra positiva; e, logo depois, o respectivo alcance, a sua extensão. **Em resumo, o executor extrai da norma tudo o que na mesma se contém: é o que se chama de interpretar**, isto é, determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito⁸.

Já em via diametralmente oposta o Professor Paulo de Barros faz a seguinte assertiva:

É no ápice da aplicação que aparece o homem, atuando por meio dos órgãos singulares ou coletivos, na sua integridade psicofísica, com seus valores éticos, com seus ideais políticos, sociais, religiosos, fazendo a seleção entre as interpretações possíveis, estimando-as axiologicamente, para eleger uma entre outras, expedindo então a nova regra jurídica⁹.

⁸ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, Introdução.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 90.

Na mesma linha anterior a Professora Aurora Tomazini faz o seguinte esclarecimento:

Interpretar não é extrair da frase ou sentença tudo o que ela contém, mesmo porque ela nada contém. A significação não está atrelada ao signo (suporte físico) como algo inerente a sua natureza, ela é atribuída pelo intérprete e condicionada às suas tradições culturais. Uma prova disto está na divergência de sentidos interpretados do mesmo texto. Se cada palavra (enquanto marca de tinta presente num papel, ou onda sonora) contivesse uma significação própria e o trabalho do intérprete se restringisse em encontrar tal significação, todos os sentidos seriam unívocos, ou pelo menos tenderiam à unicidade¹⁰.

Pelo exposto, o entendimento acerca da atividade interpretativa nos enunciados prescritivos pode adotar duas diferentes premissas: a) uma na linha da visão tradicional e b) outra com base no giro linguístico, o desenvolvimento deste trabalho adotará o entendimento de interpretação conforme a visão do constructivismo lógico semântico, ou seja, a do giro-linguístico.

A partir do giro-linguístico o conhecer a linguagem passou a ser condição primeira para a apreensão do objeto, não há uma correspondência entre a linguagem e o objeto, haja vista, este ser produto dela. Abandona-se aqui a concepção da verdade por correspondência em que a linguagem era mero instrumento de ligação entre o objeto e a realidade.

A linguagem nessa nova concepção inserida pelo giro linguístico passa a ser pressuposto primordial para o conhecimento. Nessa perspectiva a interpretação possui íntima relação com a realidade à medida que a realidade corresponde a uma interpretação, a um sentido atribuído aos dados brutos que nos são sensorialmente perceptíveis, nesse âmbito, não é possível se falar em sentido sem interpretação, haja vista, o sentido não se encontrar no texto – signos, mas sim, no próprio intérprete.

Afirmar que o intérprete constrói o sentido do texto implica em salientar que o sentido do texto encontra-se de forma inexorável relacionada e condicionada ao

¹⁰ CARVALHO. Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. O constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009, p. 211.

sentido que for atribuído pelo intérprete em conformidade com seus limites e vivências culturais, contudo, cabe sempre advertir que a construção de sentidos tem como ponto de partida o próprio texto.

Com razão, Robson Maia Lins esclarece:

O primeiro contato do intérprete é sempre com o texto (suporte físico), único dado objetivo do direito, e seu trabalho é compreendê-lo. A compreensão do texto se faz mediante um processo denominado trajetória hermenêutica, sempre limitado pelo horizonte de nossa cultura, no qual o intérprete vai construindo os conteúdos de significação, atribuindo, às objetivações do legislador, teor de objetividade¹¹

No desenvolvimento dessa atividade interpretativa o intérprete passa por um percurso gerador de sentido, estudando o assunto o professor Paulo de Barros Carvalho¹² aponta quatro planos responsáveis pela construção de sentido. A partir desses planos o referido autor explica como se dá o processo da atividade de atribuição de sentido aos textos jurídicos, desde o primeiro contato do intérprete com o texto, até a relação da norma jurídica construída com as demais normas do ordenamento jurídico.

De forma sucinta podemos expor esse percurso da seguinte forma:

(S1) → representa o plano da expressão, onde estão localizados os suportes físicos dos enunciados prescritivos. Marca o início do percurso de interpretação é o espaço, por excelência, das modificações introduzidas no sistema total.

(S2) → representa o início da trajetória pelo conteúdo, lidando com os enunciados de forma isolada, buscando encontrar significações atribuindo valores unitários aos signos encontrados compondo segmentos portadores de sentidos.

¹¹ LINS, Robson Maia. Considerações Sobre o Conceito de Norma Jurídica e a Pragmática da Comunicação na Decisão Judicial na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 183.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 115-129.

(S3) → representa o início da contextualização dos conteúdos obtidos com finalidade de produzir unidades completas de sentido, é nesse momento que aparece a norma jurídica em sua pujança significativa.

(S4) → representa a organização-integração das normas numa estrutura escalonada havendo a coordenação e subordinação entre as unidades construídas.

Nota-se que o dado valorativo está presente em toda configuração do jurídico, desde seus aspectos formais (lógicos), como nos planos semânticos e pragmático. Em suma, onde houver direito, certamente haverá o elemento axiológico.

Dessa forma, interpretar o direito é conhecê-lo atribuindo valores aos símbolos, sendo que o trabalho interpretativo está associado a dois axiomas: intertextualidade e inesgotabilidade.

- ✓ A intertextualidade é formada pelo intenso diálogo que os textos mantêm entre si, sejam eles passados, presentes ou futuros, pouco importando as relações de dependência estabelecidas entre eles. Assim que inseridos no sistema, iniciam a conversação com outros conteúdos, intra-sistêmicos e extra-sistêmicos, num denso intercâmbio de comunicações. O direito positivo como corpo de linguagem (texto) relaciona-se com outros sistemas – áreas de conhecimento (político, social, econômico entre outros) os quais são também corpo de linguagem-texto. Nesse âmbito verificamos uma intertextualidade externa – não jurídica, de menor relevância, haja vista, o escopo não ser o jurídico esta relação dialógica é responsável pela moldagem das valorações do intérprete. Há ainda de se observar que o direito positivo como sistema também possui relações entre suas unidades, verificando-se, nesse sentido, uma intertextualidade interna. Esse é um ponto que merece nossa detida atenção, posto que, a construção e legitimação do sentido dos textos jurídicos deve fundar-se no âmbito da intertextualidade interna e não buscar justificativas para construção do discurso jurídico fora do âmbito jurídico o que

conforme será demonstrado, nota-se com certa frequência no âmbito do Planejamento Tributário.

- ✓ A inesgotabilidade corresponde a ideia de que toda a interpretação é infinita, nunca restrita a determinado campo semântico. Daí a inferência de que todo texto poderá ser sempre reinterpretado.

Um importante ponto a ser observado em relação a esses axiomas da interpretação é salientar que a existência dos predicados da inesgotabilidade e da intertextualidade não implica em ausência de limites para a tarefa interpretativa, de acordo com o professor Paulo de Barros¹³: “a interpretação toma por base o texto nele tem início, por ele se conduz e, até o intercâmbio com outros discursos, instaura-se a partir dele”.

Ora, o texto de que falamos é o jurídico-positivo e a construção de seu conteúdo inicia-se no plano dos enunciados. Com efeito, a atividade interpretativa não está fadada a homogeneidade semântica, contudo, isso não implica salientar que toda construção de sentido é compatível com o ordenamento jurídico.

1.4 Limites à atividade interpretativa jurídica

Com base nas posições supramencionadas pode-se afirmar no presente momento que interpretar é atribuir sentido aos signos, essa atribuição de sentidos é realizada pelo intérprete que em contato com o texto (suporte físico) realiza o processo-ato de interpretação por meio do percurso gerador de sentidos.

Com razão, pode-se afirmar que não há sentido explícito, o direito enquanto norma jurídica é sempre construído pelo intérprete, isto por que, a atividade de interpretação do direito não se resume a extrair do texto o seu sentido, mas pelo contrário, é justamente a função de atribuir sentido ao texto.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** - Linguagem e Método. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p.194.

Não obstante, essa atividade de construção de sentidos por mais que não nos leve a um único caminho, certamente não poderá nos conduzir a qualquer caminho. Quero com isso advertir que reconhecer a atividade interpretativa como um processo-ato de construção de sentido, não implica sustentar que toda construção realizada pelo intérprete é compatível com o sistema normativo. Em suma o intérprete pode construir o que quiser – contudo apenas as construções harmônicas com o ordenamento jurídico estarão aptas a serem aplicadas adequadamente.

Há, portanto limites no processo de construção de sentidos: a) o primeiro que evidenciamos é o próprio texto jurídico – positivo, como já considerado anteriormente; b) os limites culturais de cada intérprete também apresentam-se como um dado limitador da construção de sentidos; c) há ainda um importante limitador que em nenhuma hipótese deve ser ignorado, trata-se do sentido mínimo de cada palavra.

Nesse ponto, acredito que as palavras possuam um sentido mínimo dentro de cada contexto, todo texto (conteúdo normativo composto pelas significações construídas na mente daquele que interpreta seus enunciados prescritivos) encontra-se inserido num processo histórico-social, ou seja, encontra-se envolvido por um contexto (que corresponde a esse processo histórico-social).

Dessa forma, compreendo que quando inseridas no mesmo contexto as palavras terão um sentido mínimo, isso não implica salientar que o contexto seja responsável pela determinação de toda amplitude semântica da palavra, a determinação do sentido dos signos é atribuição do intérprete, temos isso como fato. Não obstante, o que se busca deixar claro é a existência de um sentido mínimo das palavras (dentro do mesmo contexto) razão essa a qual possibilita a compreensão entre os participantes, isso é resultado de uma convenção sem a qual a comunicação estaria inviabilizada.

Apenas a título exemplificativo os conceitos de renda e faturamento dentro do âmbito jurídico não podem ser utilizados de forma indiscriminada como sinônimos,

uma vez que, remetem a duas realidades distintas, a diferença entre os dois termos, apenas é possível por um quantum mínimo convencional estabelecido dentro de cada contexto.

Em outras palavras, é certo que a atividade interpretativa não nos leva a um único caminho possível de compreensão, se assim fosse, não haveria tanto na doutrina como na jurisprudência tantos pontos divergentes. Em contrapartida, a limitação a atividade interpretativa no âmbito jurídico demonstra-se como uma necessidade do próprio sistema normativo, caso assim não fosse, estaríamos fadados a uma situação de completa insegurança jurídica em nosso ordenamento.

Dessa forma, a construção de sentido não deve ser entendida como um processo sem critério, ou melhor, sem limites. Mesmo inserido numa concepção constructivista a atribuição de valores aos signos e sua respectiva definição estão atreladas à alguns fatores: (i) o primeiro fator de limitação é o próprio texto (em sentido estrito), toda construção de sentido inicia-se e dirige-se ao texto. Não obstante, mesmo o texto não tendo o condão de conferir seu alcance semântico, a construção de sentido se inicia dele, das marcas de tinta inseridas no papel, nesse sentido, o intérprete já parte de um suporte físico determinado, cabendo a ele construir seu alcance semântico com parâmetro no próprio texto, o qual é ponto de partida para essa construção; (ii) um segundo fator de limitação é o contexto – a situação histórica-social em que está inserida o texto (em sentido estrito), esse elemento certamente é o de maior relevância para o estabelecimento das definições, porque ao mesmo tempo em que configura porta de abertura semântica para construção de sentido, delimita os contornos das possíveis construções de sentido; (iii) deve-se reiterar ainda a existência de um sentido mínimo das palavras estabelecido por convenção o que possibilita o processo comunicacional.

Adotar uma postura constructivista não implica ao desapego de limites para construção de sentido, há *um quantum* ontológico no próprio constructivismo o qual não está atrelado à essência do signo, mas a convenção adotada no próprio sistema em torno desse signo o qual não possui um sentido unívoco – mas também não pode ter qualquer sentido.

CAPÍTULO II - FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Observa-se que o tema em questão – Planejamento Tributário – é tratado a partir de diferentes enfoques, ora identificamos uma abordagem histórica, em outros momentos uma concepção econômica, sendo ainda possível identificar a compreensão da presente temática à luz da teoria alienígena. Nesse ponto, o posicionamento aqui adotado, é no sentido de analisar nosso objeto de estudo, tendo como ponto de partida e chegada: o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.

Portanto cabe pontuar com marcas nítidas que o enfoque adotado para análise de nosso objeto está atrelado à uma visão do nosso sistema normativo, bem como, está diretamente relacionado com a fenomenologia da incidência tributária.

Podemos falar em dois modelos de incidência jurídica: o primeiro embasado nas lições do ilustre jurista Pontes de Miranda e o segundo nas lições do professor Paulo de Barros Carvalho. Independente do modelo que se adote observa-se que tratar de planejamento tributário é discorrer acerca da fenomenologia da incidência jurídica¹⁴.

¹⁴ Significado INCIDÊNCIA (De Plácido e Silva / Vocabulário Jurídico 18. ed / Atualizadores: Nagib Slaibi filho e Geraldo Magela Alves) Derivado de incidir, do latim *incidere* (cair sobre), exprime a ação ou efeito de incluir, isto é, de cair ou ir sobre ou contra qualquer coisa. Mostra, deste modo, o toque de uma coisa em outra, em virtude do que esta segunda coisa, sentindo o toque ou o efeito dele, é ferida ou atacada. (...) Pela efetividade da incidência tributária, então, é que se verifica a diversidade do imposto, dito direto ou indireto. Quer isto dizer que, pela efetividade ou realidade da incidência, se é direta ou indireta, é que os impostos se distinguem nos dois aspectos. (...) Na terminologia fiscal, a incidência quer significar o alcance ou chegada efetiva do imposto sobre a pessoa que o deve pagar ou contribuir com o encargo que lhe é atribuído.

INCIDIR. Do latim *incidere*, é aplicado na linguagem jurídica no sentido de incorrer, acontecer, atacar. Na terminologia do Direito Tributário é anotado, principalmente, com a significação de suportar ou recair.

2.1 Fenomenologia da Incidência em Pontes de Miranda

Inicialmente cabe a tentativa de ingressarmos no âmbito da incidência para Pontes de Miranda, essa atribuição não é das mais simples, haja vista, a imensa produção acadêmica desse ilustre jurista, como se não bastasse esse fato, há ainda uma dificuldade em relação a sistemas de referências diferenciados.

Não obstante, desprovido de qualquer tipo de preconceito e na tentativa de compreender o posicionamento de um dos mais célebres juristas de nossa história, identificamos, algumas definições as quais julgo fundamentais, para a compreensão do conceito de incidência jurídica para esse autor, são elas: (i) suporte fático; (ii) fato jurídico; (iii) regra jurídica; (iv) causalidade jurídica; e (v) aplicação.

(i) Suporte Fático

Buscando abordar o fenômeno da incidência numa perspectiva lógica, iniciarei a abordagem pela compreensão de suporte fático, sobre o assunto Pontes esclarece:

O suporte fático (Tatbestand) da regra jurídica, isto é, aquele fato, ou grupo de fatos que o compõe, e sobre o qual a regra jurídica incide, pode ser da mais variada natureza. (...) É incalculável o número de fatos do mundo, que a regra jurídica pode fazer entrarem no mundo jurídico, - que o mesmo é dizer-se pode tornar fatos jurídicos. Já aí começa a função classificadora da regra jurídica: distribui os fatos do mundo em fatos relevantes e fatos irrelevantes para o direito, em fatos jurídicos e fatos ajurídicos¹⁵.

Verifica-se que o suporte fático corresponde a multiplicidade de acontecimentos aptos a se tornarem relevantes para o direito, se tornarem fatos jurídicos, nesse sentido, torna-se necessário compreender esse segundo elemento na visão de Pontes, sobre esse ponto, assevera o autor:

¹⁵ MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral – Tomo I. Introdução. Pessoas Físicas e Jurídicas. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954, p. 19-20.

O fato jurídico é o que entra do suporte fático, no mundo jurídico, mediante a incidência da regra sobre o suporte¹⁶; (...) Para que os fatos sejam jurídicos, é preciso que as regras jurídicas – isto é normas abstratas – incidam sobre eles, desçam e encontrem os fatos, colorindo-os, fazendo-os “jurídicos”. Algo como a prancha da máquina de impressão. Incidindo sobre fatos que se passam no mundo, posto que aí os classifique segundo discriminações conceptuais¹⁷.

Com relação a interpretação do suporte fático, é interessante notar que o jurista alagoano não discorre acerca da mesma. É como se esse processo fosse isento de qualquer interferência humana, embora se passe justamente numa mente humana, nesse sentido, o que se verifica é a consideração de inexistência de qualquer aspecto interpretativo – valorativo para constituição do suporte fático.

Dessa forma, para Pontes de Miranda essa causalidade jurídica verifica na incidência, é também acontecimento no âmbito do pensamento, sendo que “a causação, que o mundo jurídico prevê, é infalível, enquanto a regra jurídica existe¹⁸”.

Cabe destacar, que o tema da interpretação na lição de Pontes de Miranda, apenas se apresenta quando o referido autor trata da aplicação, nesse momento, esclarece: “A causação, que o mundo jurídico prevê, é infalível, enquanto a regra jurídica existe: não é possível obstar-se à realização das suas Consequências; e a aplicação injusta da regra jurídica, ou porque se não haja aplicado a regra jurídica, com a interpretação que se esperava, ou porque não se tenha bem classificado o suporte fático, não desfaz aquele determinismo: é o resultado da necessidade prática de se resolverem os litígios, ou as dúvidas, ainda que falivelmente; isto é, da necessidade de se julgarem os desatendimentos à incidência.¹⁹”.

¹⁶ MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral – Tomo I. Introdução. Pessoas Físicas e Jurídicas. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954, p. 04.

¹⁷ MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral – Tomo I. Introdução. Pessoas Físicas e Jurídicas. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954, p. 06.

¹⁸ MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral – Tomo I. Introdução. Pessoas Físicas e Jurídicas. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954, p. 15.

¹⁹ MIRANDA, Pontes. **Incidência da lei**. Conferência pronunciada em solenidade da Ordem dos Advogados - Seção Pernambuco - no dia 30 de setembro de 1955, p.54.

(ii) Fato Jurídico

Considera-se fato jurídico a parcela do suporte fático relevante para o direito – integrante do âmbito jurídico, sendo que tal processo dar-se mediante a incidência de regras jurídicas sobre eles, passamos dessa forma, ao terceiro elemento relevante para compreensão de incidência jurídica, as regras jurídicas, nessa temática Pontes de Miranda faz importante abordagem: “Da incidência do direito objetivo (= regras jurídicas) é que resultam os fatos jurídicos, o mundo jurídico. Direito subjetivo já é efeito dos fatos jurídicos²⁰”.

(iii) Regra Jurídica

Temos, portanto, a regra jurídica como normas abstratas, logo inseridas no âmbito do direito objetivo, interessante notar que na perspectiva de autor alagoano – os fatos jurídicos, mundo jurídico resultam da incidência, havendo nesse momento a causalidade jurídica para posteriormente verificar-se o direito subjetivo e sua respectiva aplicação.

(iv) Causalidade Jurídica

Cabe, portanto verificar o sentido de causalidade jurídica, nesse mister, verificamos a seguinte assertiva do autor:

A causalidade no jurídico, prende-se à estrutura do pensamento humano e a sua descoberta de poder adotar, para os fatos, regras que incidam. Não é a lei que “ordena” incidirem as suas regras; as regras jurídicas incidem, a lei incide, porque a lei e as demais regras jurídicas foram concebidas para esse processo de adaptação social (...). A causalidade, que o mundo jurídico prevê, é infalível, enquanto a regra jurídica existe²¹.

²⁰ MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral – Tomo I. Introdução. Pessoas Físicas e Jurídicas. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954, p. 05.

²¹ MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral – Tomo I. Introdução. Pessoas Físicas e Jurídicas. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954, p. 18.

A causalidade jurídica no autor em análise é acontecimento do âmbito do pensamento humano, nesse sentido a causalidade prevista pelo âmbito jurídico é infalível, uma vez que há regra jurídica.

(v) Aplicação

Por fim, chegamos ao último elemento que considero relevante para compreensão de incidência jurídica em Pontes de Miranda, qual seja, a aplicação. Nesse sentido, verificamos em algumas passagens o seguinte posicionamento:

A incidência das regras jurídicas é sobre todos os casos que elas têm como atingíveis. Nesse Sentido, as regras jurídicas são de conteúdo determinado, e não se poderia deixar ao arbítrio de alguém a incidência delas, ou não.(...) incidência é eficácia: porém eficácia não é só incidência. A incidência distingue-se da aplicabilidade²². A incidência das regras jurídicas nada tem com o seu atendimento: é fato do mundo dos pensamentos. O atendimento é em maior número, e melhor, na medida do grau de civilização. A falta no atendimento é que provoca a não-coincidência entre incidência e atendimento (= auto aplicação) e a necessidade de aplicação pelo Estado, uma vez que não se tem mais, na quase totalidade dos casos, a aplicação pelo outro interessado (justiça própria, ou mão própria)²³

Percebe-se que o autor separa com marcas claras a incidência da aplicação, nesse sentido, a primeira é fenômeno que ocorre no âmbito do pensamento ao passo que a segunda é decorrência dessa. Realizadas essas considerações iniciais, cabe agora, adentrarmos na compreensão de incidência jurídica para Pontes, nesse contexto, vejamos algumas considerações do autor acerca do assunto:

A incidência da regra jurídica ocorre como fato que cria ou continua de criar o mundo jurídico; é fato dentro do mundo dos nossos pensamentos. (...) Se bem meditarmos, teremos de admitir que a incidência é no mundo social, mundo feito de pensamentos e outros fatos psíquicos, porém nada tem com o que se passa dentro de cada um, no tocante à adesão à regra jurídica, nem se identifica com a eventual intervenção da coerção estatal. A incidência da lei independe de sua aplicação. (...) A regra jurídica lá está, despregado o cordão umbilical ao órgão legislativo, se o houve, se o não houve, o

²² MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral – Tomo I. Introdução. Pessoas Físicas e Jurídicas. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954, p. 12-15.

²³ MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral – Tomo I. Introdução. Pessoas Físicas e Jurídicas. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954, p. 16.

mecanismo foi mais rudimentar: fatos passados realizavam a norma, ao mesmo tempo em que ela os regia (costume). Numa e noutra espécie, ocorridos certos fatos conteúdos, ou suportes fácticos , que têm de ser regrados, a regra jurídica incide. A sua incidência é como a da plancha da máquina de impressão, deixando a sua imagem colorida em cada folha²⁴.

Para o ilustre jurista alagoano os momentos de existência e incidência da lei são nitidamente diversos. Nesse contexto, numa visão cronológica, a lei inicialmente existe, para posteriormente poder incidir, não há portanto, possibilidade de verificar incidência sem existência, essa é um pressuposto lógico necessário para verificação daquela.

Podemos evidenciar esse posicionamento em parte de seu pronunciamento em solenidade da ordem dos Advogados - Seção Pernambuco - no dia 30 de setembro de 1955, no qual foi convidado para falar de incidência e aplicação da lei:

Começa aí a existência da lei; com a publicação, inicia-se, não necessariamente a sua incidência, mas a sua inserção nos atos do poder público, e com ela estabelece-se, expansivamente a comunicação ao povo. Então a lei existe e foi comunicada²⁵.

Reitera-se, portanto o nítido posicionamento de Pontes ao separar os momentos de existência e incidência da lei. Nota-se que a existência dar-se com o último ato comunicacional da produção normativa, ou seja, com a publicação. Em contrapartida, a incidência é fenômeno que opera-se no pensamento com a ocorrência do evento descrito na regra jurídica, necessitando nesses termos, de vigência para poder incidir.

Detalhando melhor o assunto, esclarece o referido autor:

Já aí resulta que existir a lei e ter vigência são conceitos inconfundíveis, que a data da entrada em vigor pode ser e quase sempre é após trato de tempo que se há de contar da data da publicação, ou de algum outro fato que ao legislador tenha parecido

²⁴ MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral – Tomo I. Introdução. Pessoas Físicas e Jurídicas. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954, p. 07-11.

²⁵ MIRANDA, Pontes. **Incidência da lei**. Conferência pronunciada em solenidade da Ordem dos Advogados - Seção Pernambuco - no dia 30 de setembro de 1955, p. 52.

ser o mais indicado como o *dies a quo*. Por exemplo: a partir da inauguração da nova ponte, ou da nova estrada²⁶.

Nesses termos, na concepção de Pontes de Miranda a incidência pressupõe: (i) existência da lei - a qual dar-se mediante o último ato de comunicação de produção normativa, ou seja, com a publicação; (ii) vigência - aptidão da norma para reger relações jurídicas; (iii) ocorrência do suporte fático suficiente/ ocorrência do evento descrito na norma. Em suma, é a ocorrência de certos fatos conteúdos, ou suportes fáticos, que têm de ser regrados, com isso a regra jurídica incide.

Podemos evidenciar a concepção do autor na seguinte passagem:

Que, é então, incidência da lei? A regra jurídica somente aparece, em cada grupo social, quando a psique dos componentes do grupo pode preestabelecer que, ocorrendo a, ou b, se haja de tratar de certo modo o fato global, atribuindo-se-lhe algum efeito (...) se aquilo que a regra jurídica prevê se compõe, no mundo dos fatos, incide ela, qualificando como fato jurídico aquilo que foi previsto e se compõe. Juridicidade é, portanto, coloração jurídica: o mundo jurídico é a parte do mundo fático em que se acham fatos atingidos pelas regras jurídicas, isto é coloridas por elas. "

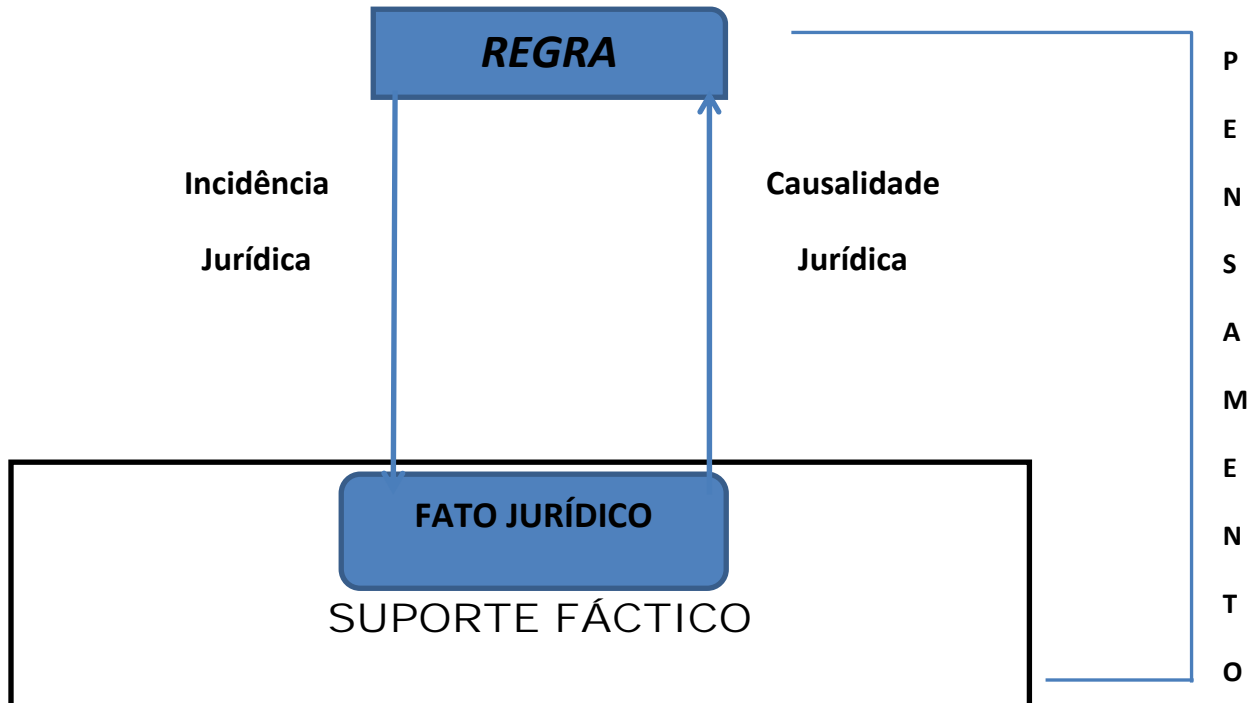
O que a regra jurídica prevê que se dê para que a regra jurídica incida é o suporte fático. O conceito de suporte fático é indispensável a todo raciocínio a respeito de fatos jurídicos²⁷.

Com base nessas considerações, podemos compreender que o fenômeno da incidência jurídica em Pontes de Miranda é marcado pelas seguintes características – premissas: (i) Não há uma precisa separação do mundo do ser para o dever-ser, nesse sentido, a incidência jurídica – eficácia legal - é um fenômeno que ocorre no pensamento; (ii) sendo responsável pela criação de fatos jurídicos; (iii) os quais são construídos a partir de um suporte fático suficiente; (iv) de forma que a incidência é automática e infalível, uma vez que (v) a causalidade jurídica em Pontes prende-se à estrutura do pensamento humano; (vi) não havendo que confundir a incidência com o ato de aplicação, haja vista, que a incidência independe da aplicação.

²⁶ MIRANDA, Pontes. **Incidência da lei**. Conferência pronunciada em solenidade da Ordem dos Advogados - Seção Pernambuco - no dia 30 de setembro de 1955, p. 52.

²⁷ MIRANDA, Pontes. **Incidência da lei**. Conferência pronunciada em solenidade da Ordem dos Advogados - Seção Pernambuco - no dia 30 de setembro de 1955, p. 52.

Esquematisando essa fenomenologia teríamos:



Importante observar a diferença entre dois termos utilizados na doutrina de Pontes de Miranda: (i) Eficácia Legal e (ii) Eficácia Jurídica. A distinção entre esses dois pontos é verificada com relevante nitidez na concepção de fato jurídico para Pontes de Miranda. Nesse sentido, considera-se fato jurídico a parcela do suporte fático relevante para o direito – integrante do âmbito jurídico, sendo que tal processo dar-se mediante a incidência de regras jurídicas sobre eles, passamos dessa forma, sendo relevante para compreensão de incidência jurídica, as regras jurídicas.

Sobre o assunto esclarece Pontes:

Da incidência do direito objetivo (= regras jurídicas) é que resultam os fatos jurídicos, o mundo jurídico. Direito subjetivo já é efeito dos fatos jurídicos²⁸.

Para que os fatos sejam jurídicos, é preciso que as regras jurídicas – isto é normas abstratas – incidam sobre eles, desçam e encontrem os fatos, colorindo-os, fazendo-os “ jurídicos”. Algo como a prancha da máquina de impressão. Incidindo sobre fatos que se passam no mundo, posto que aí os classifique segundo discriminações conceptuais²⁹.

Nesse sentido, com base nas lições do referido autor podemos salientar que incidência corresponde à eficácia legal, contudo, não se confunde com eficácia jurídica. Em outras palavras, a eficácia jurídica é decorrência da eficácia legal (regra jurídica), de forma que só podemos falar em eficácia jurídica com a existência do fato jurídico que é decorrente da incidência jurídica (eficácia legal).

2.2 Fenomenologia da Incidência em Paulo de Barros de Carvalho

De outro lado, o pensamento do Professor Paulo está inserido – embasado em influências distintas das verificadas em Pontes. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho tem em sua obra forte presença do giro linguístico - Filosofia da linguagem como filósofos como Flusser e Wittgenstein.

Nesse sentido, podemos destacar os seguintes conceitos como necessários para compreensão de incidência jurídica nessa acepção:

²⁸ MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral – Tomo I. Introdução. Pessoas Físicas e Jurídicas. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954, p. 05.

²⁹ MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral – Tomo I. Introdução. Pessoas Físicas e Jurídicas. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954, p. 06.

✓ **Separação do ser e dever - ser**

É nítida a separação que o referido autor realiza entre o mundo do ser e o do dever – ser, são camadas de realidades distintas, na qual se presencia a existência de uma curva assintótica que impede o ser de tocar o dever ser. Por essa razão, é irretocável lição de Lourival Vila Nova ao pontuar que o direito não existe para coincidir com a realidade, mas sim para incidir sobre ela.

Os acontecimentos do mundo fenomênico apenas farão parte do mundo jurídico quando devidamente relatados – descritos. Nesse sentido, podemos identificar o objeto dinâmico como o evento - fato social ao passo que a norma geral e abstrata identifica-se com o objeto imediato, uma vez, que refere-se a representação do evento e apenas dar-se mediante a verificação da operação lógica de subsunção e implicação.

É de hialina clareza que o dever – ser (objeto imediato) é representação do evento, e não o próprio evento, esse se esvai no tempo e no espaço. Conforme sustenta Paulo de Barros Carvalho:

Convém esclarecer, entretanto, que o aludir-se a “alterar a conduta” não significa uma intervenção efetiva, concreta, de tal modo que a linguagem do *dever-ser* mexesse materialmente no seu alvo, o ser da conduta. Opero sobre a premissa de que não se transita, livremente, sem solução de continuidade, do dever ser para o mundo do ser³⁰.

✓ **Fato Jurídico**

A compreensão acerca do conceito de fato possui estreita relação com o conceito de evento, dessa forma, podemos considerar evento como todo acontecimento do mundo social, já o fato corresponderia as construções de linguagem e, como tanto, são representações metafóricas do próprio evento. Sendo assim, um único evento pode propiciar a construção de diferentes fatos, ou seja,

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva. 2009, p. 10.

fatos contábeis, fatos econômicos, fatos jurídicos, fatos sociológicos, entre outros, o que nos permite salientar que não existe um fato jurídico puro ou econômico puro, o que existe são cortes linguísticos diferentes a depender da área de interesse de cada intérprete.

Em suma, fatos são construções de linguagem que correspondem a descrição de um evento qualquer do mundo social é um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade, ao se considerar um fato como jurídico estará se fazendo menção a descrição de um evento o qual corresponderá a hipótese do antecedente normativo de uma norma individual e concreta, estando inserida no âmbito jurídico – sistema normativo, tendo por tanto, o condão de irradiar efeitos jurídicos ao ser descrito em linguagem competente. Nesse sentido, o Professor Paulo de Barros faz a seguinte menção acerca dos fatos jurídicos:

A constituição de um fraseado normativo capaz de justapor-se como antecedente normativo de uma norma individual e concreta, dentro das regras sintáticas ditadas pela gramática do direito, assim como de acordo com os limites semânticos arquitetados pela hipótese da norma geral e abstrata³¹.

Por fim, quando se menciona fato jurídico tributário refere-se a descrição linguística do evento a qual corresponderá a hipótese do antecedente normativo de uma norma individual e concreta de natureza tributária, ou seja, aquela norma que está relacionada a uma regra padrão de incidência tributária a qual terá o condão de fazer nascer uma relação jurídica tributária, verificando-se nesse aspecto dois tipos de relações: as de caráter obrigacional – patrimonial e as que determinam deveres instrumentais ou formais.

✓ Causalidade Jurídica

A causalidade jurídica, como posituação do direito, é tecida, ou construída normativamente, como sistema de relações, recobrando o

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** - Linguagem e Método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 481.

sistema social, que se articula, também, com outros sistemas normativos, os não-jurídicos³².

A causalidade jurídica enquanto nexos lógicos implicacionais qualifica o fato (do mundo social) como fato jurídico promovendo a respectiva produção dos efeitos jurídicos, verifica-se, dessa forma, estreita relação entre a incidência jurídica - enquanto ato de aplicação, - e a causalidade jurídica - enquanto nexos implicacionais, pois tanto a incidência jurídica como a causalidade jurídica serão responsáveis pela instalação da produção dos efeitos e deveres jurídicos correlatos decorrentes da constituição do fato jurídico.

✓ **Incidência jurídica**

Utilizando semiótica para a análise da incidência jurídica podemos analisar o referido tema em três aspectos: (i) sintático; (ii) semântico e (iii) pragmático. Nesses termos, teríamos³³:

- (i) Sintático: a incidência se perfaz em duas operações lógicas (a subsunção – inclusão de classes do fato e da relação) e imputação ao fato dos efeitos jurídicos (implicação).

A incidência, sob este aspecto, se resume a duas operações lógicas, uma de subsunção entre os conceitos conotativos (norma geral e abstrata) e denotativos (norma individual e concreta) e outra de implicação da relação jurídica ao fato jurídico³⁴.

- (ii) Semântico: a incidência é a determinação do conteúdo dos enunciados normativos gerais e abstratos, caracteriza-se, portanto, como uma operação de denotação.

³² VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 83.

³³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. O constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009.

³⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. O constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009, p. 445.

Deste modo, dizemos que a incidência, sob o prisma semântico, resume-se a uma operação de denotação das significações da norma geral e abstrata, porque o aplicador, ao produzir a regra individual e concreta, identifica todos os critérios presentes naquela norma, determinando e individualizando seus conceitos de acordo com a situação concreta³⁵.

(iii) Pragmático: a incidência também se completa em duas operações a) interpretação do fato e do direito, b) constituição da nova linguagem jurídica. O homem atribui sentido aos enunciados prescritivos gerais e abstratos, juntamente com aqueles que o remetem ao evento (enunciados fáticos – linguagem das provas), e constitui o fato e a relação jurídica, com a inserção no sistema, da norma individual e concreta.

Sob o ponto de vista pragmático a incidência pode ser vista como duas operações: (i) uma de interpretação que se subdivide em: (i.a) interpretação dos enunciados probatórios que reportam o aplicador à ocorrência do evento; e (i.b) interpretação do direito (construção da norma a ser aplicada); e (ii) outra de produção da linguagem competente, que relata o fato (constituindo-o como fato jurídico) e instaura o vínculo relacional (obrigatório, proibido ou permitido) entre sujeitos³⁶.

É importante salientar que o esquema supracitado não obedece a uma ordem cronológica, não há como determinar precisamente qual o ato que vem primeiro e seu respectivo conseqüente, em um só momento verifica-se fato jurídico e relação jurídica, bem como, a incidência e aplicação. Por isso, é mais adequado falar num esquema de momento lógico.

Percebe-se que a chamada “incidência jurídica” se reduz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou de inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido *hic et*

³⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. O constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009, p. 449-450.

³⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. O constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009, p. 451.

nunc, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito.” (...) Agora, *importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina*. As normas não incidem por força própria³⁷.

Temos na compreensão de Paulo de Barros Carvalho que a incidência é uma operação que necessita imperiosamente da presença humana, sofrendo, portanto inquestionável interferência do homem em seu processo. Aqui não cabe falar em incidência automática e infalível com o acontecimento no mundo fenomênico de uma ato previsto numa norma geral abstrata. Será preciso a figura humana relatando esse ato em linguagem competente para produção dos efeitos desse, logo para ocorrência da incidência.

Dessa forma, é possível falar em incidência automática e infalível a partir da existência do fato jurídico, o qual irá descrever em linguagem competente a ocorrência de um acontecimento no mundo fenomênico, necessitando para tanto, de duas operações lógicas: (i) subsunção - enquadramento perfeito do fato à norma e (ii) implicação - irradiação dos efeitos do consequente normativo.

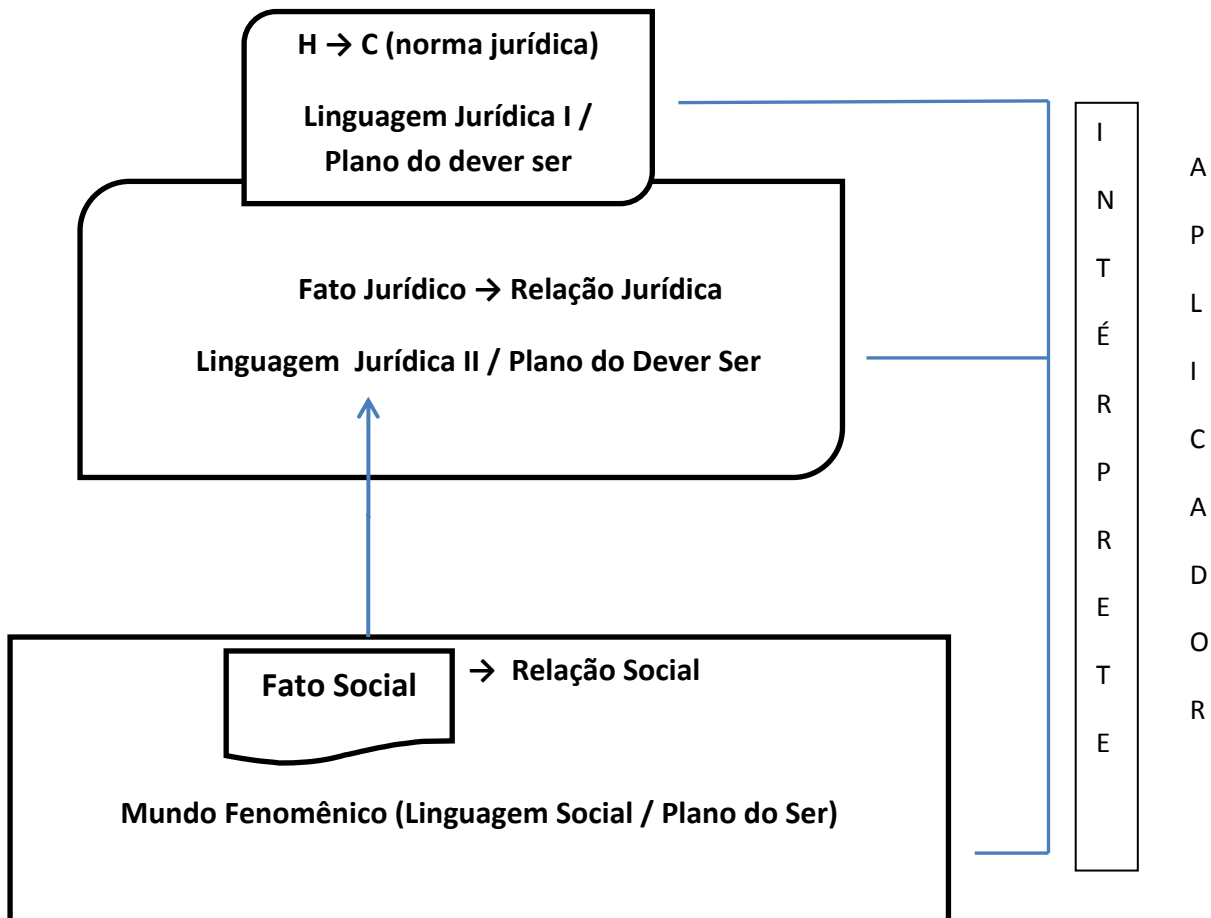
Explica o autor em linhas conclusivas:

Percebe-se que a chamada 'incidência jurídica' se reduz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira de subsunção ou de inclusão, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; a outra a segunda de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer o fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito. (...) Agora, *é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina*³⁸.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva. 2009, p.11.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 6. ed. São Paulo. Saraiva, 2008, p.11.

Numa simplória esquematização gráfica teríamos:



Há, portanto, dois modelos distintos de incidência marcados, sendo seus pontos de divergência relacionados: a) presença humana no de Paulo de Barros Carvalho e ausência no de Pontes de Miranda; b) equivalência de incidência e aplicação para Paulo de Barros Carvalho e diferença para Pontes de Miranda e c) necessidade de linguagem para incidência ser automática e infalível em Paulo de Barros Carvalho e não necessidade dessa linguagem em Pontes de Miranda.

2.3 Quadro Comparativo dos Modelos de Incidência

Realizando um comparativo entre dos dois modelos de incidência jurídica, sucintamente expostos, podemos chegar o seguinte quadro comparativo:

INCIDÊNCIA JURÍDICA	
Pontes de Miranda	Paulo de Barros Carvalho
Ser = Dever ser	Ser ≠ Dever ser
Pensamento	Linguagem
Automática e infalível – incidência	Automática e infalível – fato jurídico
Incidência = Eficácia	Incidência = Aplicação

O quadro demonstra as principais diferenças identificadas acerca da incidência na lição dos ilustres juristas. Em Pontes de Miranda não se verifica a separação entre ser e dever ser, tão bem evidenciada na obra de Paulo de Barros Carvalho, para o primeiro jurista a incidência é fenômeno do pensamento humano, ao passo que para o segundo, sem um ato de vontade humana externada por meio de linguagem não há de se falar em incidência.

O jurista alagoano considera a incidência automática e infalível por ocorrer no pensamento, bastando para tal se verificar: a) existência de lei, b) vigência, c) suporte fático necessário. Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho reafirma a necessidade de um ato de vontade humano, externado por meio de linguagem para verificação da incidência, cabendo falar de caráter automático e infalível a partir da constituição dessa linguagem, ou seja, do fato jurídico, a causalidade jurídica nessa concepção não é fenômeno no âmbito do pensamento, mas sim decorrente de linguagem – aplicação.

2.4 Planejamento Tributário - Norma Antielisiva e Incidência Jurídica

A concisa exposição dos dois modelos de incidência tem o intuito de demonstrar que independente do modelo que se adote não se encontrará suporte jurídico apto a fundamentar algumas descon siderações de negócios jurídicos em virtude de práticas de elisivas.

Na concepção de Paulo de Barros Carvalho evidencia-se que a irradiação de efeitos jurídicos é resultado de atividade de incidência jurídica realizada pela atividade humana, sendo portanto, necessário o a subsunção – enquadramento do fato à norma, ou seja o fato precisa ser normatizado, ter sido elevado à categoria de fato jurídico tributário. Portanto, realizar prática de atos com repercussão econômica mas sem o teor de juridicidade necessário para o nascimento de obrigação tributária não possibilita incidência jurídica.

Por sua vez, na concepção de Pontes de Miranda, apesar de considerar a incidência como automática e infalível independente da ação humana, nota-se nitidamente que a incidência pressupõe: (i) existência da lei - a qual dar-se mediante o último ato de comunicação de produção normativa, ou seja, com a publicação; (ii) vigência - aptidão da norma para reger relações jurídicas; (iii) ocorrência do suporte fático suficiente/ ocorrência do evento descrito na norma.

Em suma, em ambos os modelos a incidência jurídica pressupõe LEGALIDADE – TIPICIDADE, não há plausibilidade de incidência de fatos meramente econômicos, é preciso portanto o teor – pertinencialidade de juridicidade.

Cabe destacar ser imperiosa a distinção entre os eventos econômicos e os fatos jurídicos, cabendo ao legislador escolher acontecimentos do mundo fenomênico para jurisdicizá-los como aptos a constituírem fatos jurídicos tributários, isso porque, nosso sistema jurídico constitucional tributário se caracteriza por trazer (dispor sobre) expressas as hipóteses de incidência tributária.

Dessa forma, cabe ao legislador infraconstitucional a imperiosa observação desses dispositivos. Por sua vez, ao aplicador cumpre apenas a verificação da ocorrência ou não da subsunção - atividade que consiste em analisar ocorrência do fato e a respectiva aplicação da norma - não tendo ele a competência de eleger - criar - ou simplesmente imaginar a ocorrência do fato jurídico.

Reitere-se que não adotamos o entendimento de parte da doutrina ao fazer uma associação entre capacidade contributiva e princípio da solidariedade, nesse

sentido, os adeptos desse posicionamento defendem que aludidos princípios quando conjugados levariam à interpretação de que a capacidade contributiva não está somente ligada ao dimensionamento do montante a ser cobrado do contribuinte, mas, principalmente, à manifestação de aptidão de participar no rateio das despesas públicas, como instrumento para a busca de uma sociedade mais justa e solidária (CF/88, artigo 3º, I) em que os que mais podem contribuem em dimensão maior do que os que menos podem³⁹.

Posicionamento dessa natureza implica em direta afronta à tipicidade tributária e ignora o que temos de mais valioso em nosso sistema constitucional tributário que é sua higidez - caráter rígido e detalhamento dedicado ao tema.

Outro ponto relevante que merece destaque é a análise das práticas de atos negociais que visem diretamente uma menor carga tributária, nesse ponto, tem se questionado acerca da existência ou inexistência de propósito negocial nessas operações para considerar esses negócios como válidos ou inválidos respectivamente.

Para conclusão acerca do propósito negocial tem sido levado em consideração pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF as seguintes propriedades⁴⁰: (i) A operação teve outros motivos que não os tributários?; (i.a) Houve um adequado intervalo temporal entre as operações; (i.b) As partes envolvidas eram independentes; (i.c) Existe coerência entre a operação e as atividades empresariais das partes envolvidas? (ii) Os fatos foram considerados existentes tais como descritos pelo contribuinte? (iii) Foram observadas as regras cogentes não-tributárias?

O Planejamento Tributário não pode ser tratado a partir das propriedades supracitadas, os motivos que levam à uma organização econômica realizar determinada operação não integram a regra matriz de incidência tributária, da

³⁹ GREGO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p.186.

⁴⁰ As propriedades aqui descritas são resultados da análise de 98 (noventa e oito acórdãos) do CARF. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e o "Propósito Negocial"**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

mesma forma o adequado intervalo temporal entre as operações não é critério jurídico apto para subsunção da norma tributária, estendemos essas considerações para as propriedades que se referem a independência das partes envolvidas e coerência entre a operação e as atividades empresarias. Trataremos dos argumentos utilizados pelo CARF para requalificação dos negócios jurídicos em item específico.

O que está em pauta é a restrita observação à fenomenologia da incidência tributária, sendo, portanto, para o direito tributário, irrelevantes demais aspectos que não se refiram a regra matriz de incidência. A não adequação da linguagem das provas com os fatos jurídicos devidamente demonstrado, possibilitam à autoridade administrativa a requalificação dos efeitos tributários, nos termos do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Verifica-se nesse contexto, que tanto em Pontes de Miranda como em Paulo de Barros de Carvalho, a incidência jurídica toma por base a existência de uma geral e abstrata, voltada a produção, normalmente, de uma norma individual e concreta. O ponto de partida de ambos é texto jurídico, regra jurídica na nomenclatura de jurista alagoano ou norma geral e abstrata na do jurista paulista. Elementos de ordem econômica não inseridos em texto jurídico não são aptos a implicarem incidência jurídica em nenhum dos modelos.

A incidência em Pontes de Miranda dar-se mediante a verificação de: a) existência de lei, b) vigência de lei. C) suporte fático necessário. Não há espaço para adoção de teoria alienígena voltada a fundamentar incidência, nem uso de elementos econômicos como se jurídicos fossem. A incidência inicia-se na existência da lei, em nosso Sistema Constitucional Tributário, a estrita legalidade é princípio de imperiosa observação.

Da mesma forma em Paulo de Barros Carvalho a incidência jurídica parte de uma Norma Geral e Abstrata, a qual no âmbito sintático sofrerá duas operações lógicas: a) subsunção e implicação. No plano semântico passará por uma operação denotativa – voltada a produção da norma individual e concreta, e por fim, no âmbito

pragmático haverá duas operações: a) interpretação e b) produção de uma nova linguagem. Em suma, o ponto de partida, da mesma forma, que em Pontes de Miranda é normativo, texto legal.

Portanto, a existência de determinados acontecimentos no mundo fenomênico não previstos em hipóteses normativas, não são aptos a implicarem em incidência jurídica seja, no modelo de Pontes de Miranda ou no de Paulo de Barros Carvalho, não haverá existência de lei, vigência, e suporte fático suficiente ou ainda não se identificará norma geral e abstrata apta a produção de norma individual e concreta sendo uma impossibilidade lógica-jurídica a realização de subsunção.

Da mesma forma, a escolha de determinada conduta lícita visando obter melhor resultado financeiro, não pode ser visto como ato proibido pelo ordenamento jurídico, em outras palavras, optar - no caso de diversas hipóteses normativas - pelas que configurem menor impacto de carga tributária para empresa, visando diretamente a economia tributária se reveste de verdadeiro propósito comercial de qualquer atividade econômica.

Inserido no âmbito das condutas lícitas o contribuinte é livre para escolher a melhor forma de realização do negócio jurídico, a incidência jurídica é processo / resultado da existência de uma regra jurídica – norma geral e abstrata e a realização de uma conduta. Se o contribuinte possui mais de uma conduta possível de realização com carga tributária diferenciada, caberá ele escolher a que melhor lhe aproveite, pois ambas, são resguardadas pelo teor da licitude normativa, não podendo ser compelido a escolha da mais onerosa.

CAPÍTULO III - SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

3.1 Caráter do Sistema Constitucional Tributário Nacional

O desenvolvimento de todas as considerações que serão tratadas nesta dissertação toma como pilar fundamental o caráter do nosso sistema constitucional tributário, haja vista, acreditar que a compreensão acerca desse ponto é elemento de primordial e fundamental relevância para o trato das questões jurídicas, em nosso sistema normativo - em especial as questões de natureza tributária por apresentarem um rico detalhamento no texto constitucional.

Dessa forma, cabe advertir que a palavra sistema não encontra tratamento unívoco na doutrina, ou seja, o conteúdo semântico desse termo varia de acordo com o autor que trata do assunto. Em outras palavras, a expressão "sistema jurídico" não encontra tratamento unívoco por parte dos estudiosos que tratam do tema. Apenas a título exemplificativo pode-se considerar três formas distintas de análise acerca dessa temática:

- ✓ **Paulo de Barros de Carvalho:** o referido autor entende que ordenamento é a ordem posta, o direito positivado, um conjunto de disposições jurídicas, produzidas por um ato de autoridade, estruturadas por vínculos de subordinação e coordenação. É aquilo que chamamos de sistema jurídico. No mesmo sentido, trata o assunto a professora Aurora Tomazini a qual esclarece:

Relacionada ao direito positivo, a palavra ordenamento reporta-nos à ideia de ordem, de um conjunto estruturado de normas jurídicas dispostas segundo um vetor comum, o que, para nós, equipara-se ao conceito de sistema jurídico. Neste sentido, utilizamos os termos ordenamento e sistema como sinônimos⁴¹.

⁴¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. O constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009, p. 612.

- ✓ **Gregório Robles**⁴²: para o jurista espanhol o ordenamento jurídico é o conjunto ou a totalidade das disposições jurídicas, que integram um domínio heterogêneo, pois produzidas por pessoas diferentes, em tempos diversos e por procedimentos distintos. O direito posto tal qual materializado pelos órgãos competentes, só alcança a forma de sistema com a atividade do jurista que cuidadosamente, compõe as partes e outorga ao conjunto o sentido de uma unidade organizada. Neste sentido, a noção de ordenamento jurídico aparece ligada à ideia de direito posto e a de sistema do direito positivo à ciência do direito.

- ✓ **Tárek Moyses Moussalem**⁴³ embasado na lição de Alchourrón e Bulygin verifica a diferenciação entre ordenamento e sistema. O ordenamento jurídico corresponde ao conjunto de normas estaticamente consideradas, ao passo que o sistema jurídico corresponde a uma série temporal de sucessivos sistemas, isto é, uma sequência de conjuntos de normas jurídicas.

Dessa forma, o sistema jurídico é composto por uma sequência temporal de ordenamentos, modificados cronologicamente com a introdução e a eliminação de suas unidades. Assim, em cada tempo (t1,t2) temos um sistema diferente (s1,s2) todos pertencentes a um único sistema jurídico. Explicando o assunto o professor Tárek Moyses Moussalem esclarece que a união dos sistemas do direito positivo S1, S2, S3 e Sn equivale ao ordenamento jurídico e que cada sistema do direito positivo S1,S2,S3 e Sn está contido no mesmo ordenamento jurídico.

Apesar de reconhecer a rica e profunda discussão acerca desse ponto, advirto desde já, que devido a delimitação adotada neste estudo, não adentrarei em análise mais detida dessa temática. Adotarei, portanto, a noção de Sistema Constitucional Tributário como o conjunto de enunciados prescritivos de âmbito

⁴² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. O constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009. A autora em nota 148 assevera: Gregório Robles de Morchon é um destes autores. Para ele o direito só assume feição de sistema quando harmoniosamente organizado pela Ciência do Direito.

⁴³ MOUSSALLEM, Tárek Moyses. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, Capítulo II.

constitucional que formam o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário.

Passada essa advertência inicial é importante termos em mente que: tributação constitui na contemporânea concepção de Estado autêntico poder-dever, cujo exercício traduz-se no emprego de instrumentos que lhe possibilitem a obtenção dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades. A prestação dos serviços públicos e a manutenção do patrimônio coletivo implicam em gastos os quais são garantidos por meio das prestações de caráter compulsório qualificadas como tributo.

Não obstante, a instituição e a arrecadação tributária, mesmo em regra, se fundamentando na manutenção da máquina estatal, bem como, nas garantias de direitos fundamentais (cabe ressaltar, nesse ponto, que a nossa Carta Magna atribui ao Estado a incumbência de garantir direitos como: educação, moradia, saúde, lazer, entre outros inseridos no dispositivo constitucional) devem observar o perfil do nosso sistema constitucional tributário o qual tem como traço peculiar a característica de ser um sistema rígido e detalhado, não deixando espaço para grandes inovações para o legislador infraconstitucional e muito menos para o aplicador do ato normativo.

Antes de adentrar nas especificidades de qualquer temática atrelada ao âmbito do direito tributário brasileiro é função imperiosa do intérprete que se propõe a tal desiderato, focar minuciosa atenção aos enunciados constitucionais do nosso sistema tributário, isso porque, diferentemente de outros sistemas tributários o nosso apresenta traço peculiar no que se refere ao tratamento das questões tributárias.

Por refletir os valores mais perquiridos pela sociedade, a Constituição ocupa o ponto de maior escala hierárquica normativa. É, portanto, no texto constitucional onde devemos iniciar o processo de construção de sentidos de qualquer norma jurídica, construção normativa não embasada e em dissonância com o dispositivo constitucional tem sua aplicação prejudicada e deve ter afastada a sua validade – aqui entendida como relação de pertinência.

Focando nossa atenção para o vigente texto constitucional, observaremos com certa facilidade o detalhado tratamento que o legislador originário dedicou à temática da tributação, tal fato conferiu ao nosso diploma constitucional o caráter rígido, particularizado e exaustivo no tratamento desse tema, sendo esse um traço peculiar de nossa Carta Magna.

Dessa forma, o legislador originário não deixou margem para grandes inovações jurídicas, seja em caráter de integração ou de complementação ao dispositivo constitucional, esse tratamento amplo e minucioso, encartado numa constituição rígida, acarreta como consequência inevitável um sistema tributário de acentuada rigidez.

A mensagem do legislador originário merece atenção redobrada do intérprete, isso porque, o direito é por excelência o depósito de valores de uma sociedade, nesse contexto, os enunciados normativos - prescritivos de âmbito constitucional refletem o que mais de valioso existe para o meio social, haja vista, ser a atividade da função legislativa exercida com fulcro no consentimento social, reflexo do princípio republicano.

A adequada compreensão dos dispositivos normativos, bem como, a correta noção do alcance da produção de seus efeitos são requisitos essenciais para uma aplicação jurídica coerente e condizente com os ditames constitucionais e infraconstitucionais. Nesse aspecto, a aplicação das normas de incidência tributária deve primar por uma compreensão sistemática e atualizada do sistema normativo, em específico o constitucional, tendo sempre em vista a delimitação traçada pelo texto maior à intervenção estatal.

Sendo o Direito por excelência o depósito de valores de uma sociedade, a constituição aparece como o receptáculo de maior escala hierárquica. Ao que tange à temática tributária é possível identificar no texto constitucional: (i) regras matrizes de incidência tributária, estruturadas em normas gerais e abstratas; (ii) elementos para a classificação dos tributos; (iii) determinação da competência tributária e (iv) disposições acerca das limitações ao poder de tributar.

Dessa forma, o legislador originário enunciou com marcas claras as zonas possíveis de sofrerem incidência tributária, isso não implica concluir a inexistência de zonas de penumbras com relação à temática tributária, pelo contrário, ao passo que trabalharmos o direito como linguagem e a norma jurídica como resultado de um processo de construção de sentido, estaremos inevitavelmente sujeitos a vícios da linguagem e construção de sentidos diversas.

Não obstante, pretende-se deixar claro que com relação a temática tributária o legislador constitucional dedicou especial atenção, buscou traçar de forma detalhada as zonas de incidência tributária, com suas respectivas competências e delimitações. Esse esforço é digno de elogios e não pode sob nenhuma hipótese ser ignorado pelo fisco com intuito de alcançar maior arrecadação ou pelo contribuinte na busca de evitar a tributação em suas operações.

Nesse contexto, o nosso texto maior praticamente esgotou a possibilidade de atos normativos inaugurais infraconstitucionais, conferindo ao nosso Sistema Constitucional tributário um caráter rígido e detalhado fruto dos princípios jurídicos que norteiam nosso ordenamento.

Reiterando as considerações supracitadas relembramos lição do ilustre mestre Geraldo Ataliba que certamente foi um dos primeiros doutrinadores a externar com marcas nítidas a relevância do nosso Sistema Constitucional Tributário, esclarece o referido autor:

Pode-se dizer que o legislador constituinte atirou no que viu e acertou tanto no que viu quanto no que não viu. Criou um sistema completo, fechado e harmônico, que limita e ordena estritamente, não só cada poder tributante como - consequência lógica - toda a atividade tributária, globalmente considerada. (...) Ora, tanto a rigidez da discriminação, quanto a do próprio sistema tributário - que se traduz na necessidade de permissão, autorização, outorga expressa e específica do próprio texto constitucional - são peculiaridades da nossa Constituição ⁴⁴.

⁴⁴ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, Cap. II, p. 26-27. É importante registrar que a referida obra foi escrita como tese de concurso, apresentada à douta Congregação da Faculdade Paulista de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. À época em que foi impressa sua primeira parte (capítulos I a IX), não se cogitava, mesmo remotamente, de qualquer reforma constitucional. Cuidava-se, isto sim, de por em vigor a emenda constitucional nº 18, que alterou visceralmente o nosso sistema jurídico, felizmente de modo efêmero, porque, em curto prazo, sobreveio a Carta Constitucional de 1967. Com efeito, o sistema constitucional tributário da Carta Constitucional de 1967 é - na maioria de seus princípios e

Abrindo breve parêntese, vale salientar que tendo em vista os vícios da linguagem (vagueza, ambiguidade e carga emotiva) inerentes a qualquer sistema comunicacional, é importante ressaltar que não tenho a pretensão de passar a impressão - ideia, de que o texto constitucional enquanto signo isolado - marca de tinta no papel, tem o condão *per se*, de conferir todo o alcance e finalidade da norma.

Sobre esse ponto, acredito que o intérprete é o responsável por conferir a pujança semântica necessária para aplicação da norma nos casos concretos, sendo a sua presença imprescindível para o alcance do conteúdo significativo da norma. Há de se considerar que uma coisa é o texto enquanto signo e outra é a norma enquanto significação resultante da compreensão do intérprete.

Tendo por base essas considerações, pode-se afirmar que não há sentido explícito, como já salientado em linhas anteriores o entendimento aqui adotado é no sentido de que o direito (a norma jurídica) é sempre construído pelo intérprete, isto por que, a atividade de interpretação do direito não se resume a extrair do texto o seu sentido, mas pelo contrário, é justamente a função de atribuir sentido ao texto. E nesse desiderato é imperiosa a observação ao texto constitucional - Sistema Constitucional Tributário. Afinal como bem esclarece o professor Paulo de Barros: "A interpretação toma por base o texto nele tem início, por ele se conduz e, até o intercâmbio com outros discursos, instaura-se a partir dele⁴⁵".

O papel do intérprete nesse contexto, não se resume a extrair da norma tudo que a mesma contém de forma a determinar o seu sentido e alcance - descobrir e fixar o sentido verdadeiro da regra positiva; e, logo depois, o respectivo alcance, a sua extensão. Isso porque, o sentido normativo é atribuído pelo intérprete, não obstante, esse ao atribuir conteúdo à norma deve partir necessariamente do texto-

naquilo de estrutural e básico - quase o mesmo da constituição de 1946. Cabe destacar, que as considerações do ilustre mestre realizadas nesse período são plenamente aplicadas para nosso atual sistema constitucional tributário diante do acentuado grau de detalhamento e rigidez verificado na Carta Magna de 1988.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** - Linguagem e Método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p.184.

signo positivado, buscando sempre uma construção sistemática ao atribuir valores aos signos positivados.

Com isso, reconheço a importância do intérprete na construção da norma jurídica, mas, sobretudo, não ignoro a relevância do texto constitucional para o sujeito cognoscente, por ser ele o seu ponto de partida para construção da norma, elemento idôneo a conferir o mínimo de segurança jurídica necessária para as construções de sentido normativas.

Retornando as considerações acerca das características do nosso sistema constitucional, cabe frisar que o tratamento conferido pelo legislador originário de 1988 à temática tributária em nosso diploma maior é merecedor de elogios, uma vez que, observou princípios como: Consentimento, Republicano, Moralidade, Legalidade, Segurança Jurídica, Justiça, entre outros que atuam de forma a concretizar esses princípios-pilares básicos do nosso sistema constitucional os quais são imprescindíveis para a instituição de um Estado Social Democrático de Direito.

De forma objetiva e sucinta podemos salientar que o nosso atual diploma maior nos oferta os pressupostos necessários para o adequado trato das questões jurídicas de natureza tributária, devendo, portanto, a análise das normas antielisivas ter como ponto de partida e de destino o próprio texto constitucional. Nessa medida, tratar de planejamento tributário é inicialmente discorrer sobre a forma de estruturação normativa tributária de um dado sistema jurídico, nesse contexto, o nosso ordenamento positivo foi específico e detalhado ao abordar esse assunto.

Não obstante, mesmo diante, o vasto tratamento de cunho constitucional conferido à matéria tributária, não raro se observa a análise desse âmbito jurídico por outro viés. Em outras palavras, os assuntos pertinentes ao direito tributário são tratados intensivamente por normas infraconstitucionais, ou o que é mais preocupante ainda, por veículos normativos secundários, ou seja, aqueles que não são aptos à produzirem inovação no mundo jurídico, devendo apenas observar os estritos limites que os veículos normativos primários lhes conferem.

Cabe aqui uma breve consideração acerca dos veículos normativos. É importante esclarecer que todo enunciado, seja ele, primário ou secundário, possui um *quantum* de caráter inaugural, por trata-se de novo signo incorporado ao repertório jurídico, o que se verificará é a diferença em relação ao alcance desses signos. Em outras palavras, essa inovação é sob o ponto de vista do poder de dispor sobre materialidades ou aspectos diferentes dos já estabelecidos.

Nesse sentido, os veículos normativos secundários não podem tratar sobre direitos e deveres não antes versados pelos veículos normativos primários, assim, os veículos secundários, necessitam observar as delimitações impostas pelos atos primários, os quais atuam como fundamento de validade desses, sendo, portanto hierarquicamente superior.

Dentre os veículos introdutores primários destacam-se: leis constitucionais, lei complementar, lei ordinária, lei delegada, medida provisória, decreto legislativo, resolução do senado, eles configuram aqueles instrumentos estabelecidos no art. 52, II, da Constituição da República de 1988, ao adotarmos a acepção de lei em sentido amplo. Nessa toada, Paulo de Barros Carvalho preceitua: “Todos os demais diplomas regradores da conduta humana, no Brasil, têm sua juridicidade condicionada às disposições legais, quer emanem preceitos gerais e abstratos, quer individuais e concretos.”⁴⁶

Por isso, os instrumentos introdutórios secundários ou derivados que são, por exemplo, portarias, instruções, decretos regulamentares, ordens de serviço, entre outros, não apresentam o poder de alterar as estruturas do mundo jurídico-positivo.

Cabe destacar que mesmo dentre os veículos normativos primários, a aptidão para inovar no ordenamento jurídico, não se dar de qualquer forma, em específico, na área tributária. Prova disso pode ser verificada nos assuntos passíveis de tratamento apenas por via de Lei Complementar, bem como, temos pontos que não são passíveis de alteração mesmo via emenda constitucional: as clausulas pétreas.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 90.

Isso ocorre porque, conforme já expressado em algumas oportunidades, o nosso texto maior é rígido e detalhado no âmbito tributário, devendo toda inovação está harmônica com as disposições constitucionais.

No Brasil a Constituição Federal atribui unidade ao ordenamento jurídico, os outros veículos (art. 59 da CF - emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, etc.) devem ao final encontrar nela seu fundamento de validade⁴⁷. Nela estão contidas as mais importantes normas de produção, ou seja, aquelas que disciplinam como deve-se proceder quando da inserção de novos enunciados prescritivos no ordenamento, em outras palavras, dispõem sobre as regras do jogo. Nessa toada, Paulo de Barros Carvalho traz importante lição:

A lei constitucional, instrumento primeiro e soberano, que se sobrepõe aos demais veículos introdutórios de normas. Abriga, em grande parte, regras de estrutura, quer dizer, normas que prescrevem como outras normas devem ser produzidas, modificadas ou extintas. São verdadeiras sobrenormas, porque falam não diretamente da conduta que suscita vínculos tributários, mas do conteúdo ou da forma que as regras hão de conter. É na Lei das Leis que estão consignadas as permissões para os legislativos da União, dos Estados e dos Municípios instituírem seus tributos, como também é lá que estão fixados os limites positivos e negativos da atividade legiferante daquelas pessoas. Igualmente, é o texto constitucional portador dos grandes princípios que servem como diretrizes supremas a orientar o exercício das competências impositivas, consagrando os postulados que imprimem certeza e segurança às pretensões tributárias do Estado e, em contrapartida, preservam e garantem os direitos individuais dos cidadãos⁴⁸.

Não obstante, não raro se observa, a instituição de obrigações tributárias fundamentadas em instruções normativas, portarias, leis ordinárias, lei complementares entre outros instrumentos normativos sem a necessária observação aos ditames constitucionais, como se o nosso texto maior, fosse vago ou omissivo no trato da matéria tributária - o que é inadmissível de se cogitar.

⁴⁷ Kelsen dispunha: o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de outra norma. (Teoria Pura, 1962, p. 02).

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 91

Chegamos a um patamar no qual o que é complementar (lei complementar) se sobrepõe ao que é primordial (texto constitucional), o que é secundário (veículos normativos secundários: instruções normativas, portarias, comunicado, etc..) invade o âmbito de incidência - trata de assunto pertinente ao que é primário (veículos normativos primários: lei complementar, lei ordinária, etc..).

É importante ressaltar que não estamos diante do que poder-se-ia considerar um caso de antinomia normativa, ou seja, mais de uma norma do mesmo nível hierárquico tratando do mesmo ponto de maneira diametralmente oposta - com modais deônticos diversos. Pelo contrário, nesse caso, o que se verifica são âmbitos de incidência diferenciados, não havendo, portanto, competência de todos os instrumentos normativos supracitados para tratar do tema.

Ressaltando a primazia constitucional no trato da temática tributária, o jurista pernambucano José Souto Maior Borges sustenta:

A lei complementar tem por função - como o nome indica - complementar o sistema federal de governo, não a de emendar a Constituição. A sua edição decorre do exercício da atividade legislativa plenamente vinculada aos rígidos critérios constitucionais de repartição das competências legislativas. (...) Assim como a lei ordinária não pode invadir o campo legislativo sob reserva da lei complementar, é defeso a esta extrapolar os casos constitucionalmente previstos⁴⁹.

A lição do mestre José Souto Maior Borges, reflete o entendimento que compartilhamos neste trabalho, no sentido de reconhecer a primazia constitucional para o trato das questões de natureza tributária.

É visando respeitar os traços de nossa Carta Magna que determino como premissa básica para a análise do nosso direito tributário, a noção de Sistema Constitucional Tributário Nacional, tendo, portanto, a exata dimensão da relevância desse conceito para a temática da tributação, em nosso caso, para a temática do Planejamento Tributário e Normas Antielisivas. Penso ser inviável ou no mínimo

⁴⁹ BORGES. José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 55.

questionável tratar do presente tema, ou melhor, de qualquer temática no âmbito jurídico, em especial o tributário, sem a devida observância ao texto constitucional.

Nesses termos, o desenvolvimento das considerações acerca da temática proposta tem como ponto de partida as seguintes assertivas:

- ✓ Por Sistema Constitucional Tributário entende-se o conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigentes em determinado país. Nesse sentido, o Sistema Constitucional Tributário Nacional é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária, tomada como princípio de relação que as unifica. Contêm as constituições as declarações de direitos, que se incorporam plenamente a elas, sendo reputadas como seu conteúdo substancial.

É universal e necessária a presença de disposições que cuidem da matéria tributária, nas constituições modernas. O conjunto delas, harmonizado com certos outros princípios constitucionais mais genéricos, forma o que se designa por sistema constitucional tributário⁵⁰.

- ✓ O Sistema Constitucional Tributário Nacional é complexo, haja vista, que em relação à matéria não é marcado pela laconicidade, pelo contrário, possui como um dos traços distintivos o extenso tratamento conferido à temática tributária no próprio texto constitucional.
- ✓ O nosso Sistema Constitucional não goza de plasticidade - flexibilidade, em matéria tributária, nossa constituição não foi genérica e sintética. Ao contrário, foi particularizada e abundante, prova disso é a detalhada divisão de competência dos entes tributantes inserida no texto constitucional, não deixando margem jurídica para grandes desenvolvimentos e integração pela legislação ordinária ou outras formas.

⁵⁰ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, Cap. I.

- ✓ A partir dos enunciados prescritivos da constituição de 1988 é possível identificar-se os seguintes pontos: (a) as regras matrizes de incidência tributária estruturadas em normas gerais e abstratas, (b) elementos para a classificação dos tributos, (c) a determinação da competência tributária, (d) e os limites ao poder de tributar.

- ✓ O estudo do ramo didaticamente autônomo do direito tributário brasileiro, perpassa inicialmente por uma imperiosa análise do texto constitucional, em nosso sistema jurídico, não há como tratar de direito tributário sem o necessário cotejo com o direito constitucional, isso por que, nossa Carta Magna, tratou de maneira exaustiva e detalhada a referida temática, deixando pouco espaço para o legislador infraconstitucional. Nessa medida, tratar de planejamento tributário é inicialmente discorrer sobre a forma de estruturação normativa tributária de um dado sistema jurídico, nesse contexto, o nosso ordenamento positivo foi específico e detalhado ao abordar esse assunto.

Em virtude da inobservância das características do nosso texto maior, verifica-se um verdadeiro desvirtuamento do arquétipo constitucional traçado em nossa carta magna. Por essa razão, torna-se imprescindível focarmos atenção para as atribuições das três esferas do poder.

3.2 Sistema Constitucional Tributário e as Três Funções do Poder

Estabelecida a premissa básica para a análise do nosso direito tributário, cabe, nesse momento, tecermos breves considerações acerca das três funções do Poder com fulcro em nosso Sistema Constitucional Tributário. Feito isso, teremos realizado a necessária delimitação das atribuições inerentes às funções: legislativa, executiva e judiciária, com o devido cotejo com a fenomenologia da incidência tributária.

Inicialmente cabe destacar que a nossa atual Constituição prescreve em seu artigo 2º que são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. Considera-se o Poder uno, portanto indivisível, não obstante, com uma finalidade meramente didática, optamos por dividir o poder em três esferas de atribuição e associá-lo a sua respectiva função constitucional.

É importante salientar que em todas as funções observamos o desenvolvimento das funções típicas (aquelas originalmente exercidas por cada esfera do poder: legislativo, executivo e judiciário) e atípicas (aquelas que não estão diretamente relacionadas à função, mas, em menor grau são também desenvolvidas).

O ponto de preocupação reside em não desvirtuar o que seja típico e atípico para transformá-los em atípico e típico respectivamente, ou seja, embora harmônicos entre si, cada poder possui sua função específica a qual não se confunde com as demais funções dos outros poderes, essa delimitação constitucional tem que ser respeitada, sob pena, de se verificar um verdadeiro desvirtuamento do arquétipo constitucional traçado em nossa carta magna.

Por essa razão, torna-se imprescindível focarmos atenção para as atribuições das três esferas do poder, analisando de forma específica a função de cada poder com relação a temática tributária. Dessa forma, visualizaremos as diferentes competências atribuídas a cada função e a devida forma de atuação no âmbito tributário.

3.2.1 Função do Poder Legislativo - Ato de Enunciação

Inicialmente cabe destacar que considera-se o Poder uno, portanto indivisível, não obstante, com uma finalidade meramente didática, optamos por dividir o poder em três esferas de atribuição e associá-lo a sua respectiva função constitucional.

Em nosso sistema normativo, a atribuição para produção de veículo normativo que tenha o condão de inaugurar o ordenamento jurídico é do legislador; não é possível cogitar a criação de hipótese de incidência tributária por meio de algum ato normativo que não seja a lei, em virtude do princípio da legalidade e de forma mais específica da estrita legalidade que serão tratados posteriormente. Nesse sentido, cabe ao Legislativo o poder-dever de elaborar normas que cubram ao máximo a competência tributária conferida pela Constituição Brasileira.

Não obstante, conforme vem sendo sustentando, essa atribuição deve observar imperiosamente os comandos constitucionais pertinentes a matéria tributária, sob pena, de implicar em desvirtuamento do arquétipo constitucional elaborado pelo legislador originário.

Temos dessa maneira em nosso ordenamento a nítida atribuição ao legislativo para escolher no mundo fenomênico os fatos que serão jurisdicizados de forma a possibilitar o alcance da norma de incidência tributária. Por sua vez, fatos sociais não inseridos no mundo do dever ser, não podem servir de base para construção de normas jurídicas de incidência tributária.

Essa é uma consideração que apesar de parecer óbvia é de extrema relevância para o planejamento tributário e normas antielisivas. A fundamentação para o exercício da tributação – imposição do dever de pagar o tributo no estado brasileiro deve está necessariamente atrelada-fundamentada no exercício da função legislativa, nesse sentido, a norma tributária apenas incide onde exista fato jurídico e esse não se confunde com fato social, econômico, contábil ou de qualquer outra natureza.

Cabe ainda frisar: a criação de hipótese inaugural de incidência normativa é de incumbência privativa do poder legislativo. Nesse sentido, tanto o poder executivo quanto o judiciário não possuem essa competência, tendo outras atribuições, como veremos.

3.2.2 Poder Executivo - Aplicação do Ato Enunciado

Diferentemente do que se verifica na função atribuída ao Poder Legislativo, o ato de enunciação administrativo vai operar no âmbito dos conceitos veiculados pelo ato enunciado em decorrência do processo de enunciação desenvolvido pelo legislador, em outras palavras, a função do executivo encontra-se plenamente vinculada - adstrita ao enunciado do legislativo. A competência do administrador não inclui a aptidão para trazer eventos novos e traduzi-los em conceitos integrantes da hipótese de incidência tributária. Nesse sentido, esclarece o professor José Artur Lima Gonçalves:

O Executivo não tem o mandato do cidadão, não tem o seu necessário consentimento para implementar a ação de tributar. Essa atuação é legislativa, dá-se por ato do Legislativo, por meio de lei e não por ato do Executivo, por meio de ato administrativo⁵¹.

Esse é um ponto que apesar da sua aparente obviedade, cabe sempre frisar: a atribuição do poder Executivo encontra-se plenamente vinculada ao enunciado legislativo. Em matéria tributária, essa assertiva ganha contornos ainda mais relevantes, tendo em vista o princípio da legalidade, estrita legalidade e tipicidade cerrada que exigem a subsunção do fato à norma para incidência jurídica e o conseqüente nascimento da relação jurídica tributária.

3.2.3 Poder Judiciário - Interpretação do Enunciado

A atribuição do Poder Judiciário é a de exercer, na qualidade de intérprete competente, a interpretação dos enunciados prescritivos, determinando portanto, o alcance e o conteúdo semântico dos mesmos, buscando sempre uma construção normativa harmônica e condizente com os ditames constitucionais.

⁵¹ GONÇALVES, José Artur Lima. **Planejamento Tributário** - Certezas e Incertezas. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Dialética, v. 10, p. 270.

Cabe, no entanto o cuidado de observar que a função de julgar as querelas jurídicas, em específico as de natureza tributária devem ser desenvolvidas tendo sempre por base elementos jurídicos que possuam relação de pertinência com a legislação pátria – caso contrário, estará o julgador agindo como se legislador fosse, o que implicaria em séria afronta a divisão das funções de poderes.

Por essa razão, a desconsideração de negócios jurídicos seja na esfera dos Tribunais administrativos como: CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) e TIT (Tribunal de Impostos e Taxas), ou no âmbito dos Tribunais de Justiça, deve está pautada em elementos jurídicos do sistema normativo nacional, ainda mais quando se possui um sistema constitucional tributário rígido e detalhado como o nosso.

3.2.4 Lacunas e Contradições

Ao tratarmos de elisão e planejamento tributário a temática das lacunas demonstra-se assunto de necessária abordagem. Isso porque, como será tratado em tópico específico, a elisão consiste na prática de atos permitidos ou não proibidos pelo ordenamento jurídico, nessa medida, a primeira reflexão que se coloca é se a elisão consiste numa lacuna, bem como, ainda cabe analisar se existe lacunas em nosso ordenamento jurídico.

Em relação a existência das lacunas encontramos duas posições diametralmente opostas em relação ao assunto: (i) uma que afirma a inexistência de lacunas e sustenta haver no ordenamento jurídico regulação para todos os comportamentos humanos⁵², (ii) e outra que sustenta a existência de lacunas no sistema sob o argumento de este não poder prever todas as situações de fato que se concretizam no âmbito social⁵³.

⁵² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. O constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009, p. 469.

⁵³ DINIZ, Maria Helena. **Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro interpretada**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 97.

Levando-se em consideração esses dois posicionamentos, irá ser considerado neste trabalho, entendimento que o direito possui completude sistêmica, não no sentido que o sistema sempre oferece uma solução, mas sim que disciplina todas as condutas intersubjetivas possíveis.

Nesse contexto, considera-se aqui que o direito não possui lacunas, ao contrário, ele possui completude sistêmica no sentido de que o aplicador não se exime da obrigação de produzir norma individual e concreta por maiores que sejam os problemas enfrentados na interpretação, o sistema sempre oferecerá uma solução, ou melhor, sempre será possível ao legislador construir uma interpretação para o caso.

Abordando esse ponto, a professora Aurora Tomazini faz importante esclarecimento:

Nota-se, assim, que a questão das lacunas não está relacionada à ausência de normas do direito positivo, mas a problemas de valoração, inerentes à interpretação dos textos jurídicos- positivos. Há lacunas quando o intérprete não encontra uma significação que satisfaça seus anseios axiológicos com relação ao caso concreto. A solução, para isso, é buscar nova interpretação e outras fundamentações jurídicas. Neste sentido o ordenamento é completo, tão completo que prescreve como solucionar os problemas de insatisfação interpretativa⁵⁴.

Considerando essa completude sistêmica em que as lacunas seriam problemas hermenêuticos enfrentados pelo intérprete quando da aplicação do direito o tema da elisão, conforme será melhor elucidado posteriormente, não se encontra no âmbito das lacunas, posto que, essa é uma limitação do intérprete e não do sistema.

Tratando do tema, Marco Aurélio Grego compreende a lacuna como um conflito de critério, nesse sentido, sustenta o autor:

⁵⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. O constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009, p. 473.

Para alguns, diante da lacuna, o passo subsequente da interpretação/aplicação do ordenamento deve se dar pela aplicação de uma *norma geral exclusiva* de modo que o não expressamente previsto estará fora do alcance da norma tributária, como corolário da ideia de liberdade. Para outros, o passo seguinte deve se dar pela aplicação de uma *norma geral inclusiva*, de modo que o não expressamente previsto estará dentro do alcance da norma tributária, como resulta do princípio da capacidade contributiva e do valor da isonomia. O cerne do tema da lacuna, portanto, não é a existência de um vazio normativo, mas um conflito de critérios normativos, um conflito de valores a serem prestigiados na aplicação do ordenamento positivo. De um lado, valores do Estado de Direito (liberdade, propriedade e segurança), de outro lado, valores do Estado Democrático (capacidade contributiva, solidariedade e isonomia) (...) De fato, a norma geral inclusiva pertence ao ordenamento tributário, portanto, não há analogia pela busca de outra norma: além disso, a norma específica (de incidência) é, em grande número de casos, aplicação do princípio da capacidade contributiva já se encontra debaixo do seu alcance; só não gera aparentemente a obrigação de pagar tributo por faltar referência expressa àquele caso de manifestação de capacidade contributiva⁵⁵.

A citação supracitada reflete a posição do ilustre jurista no sentido de compreender a existência de uma norma geral inclusiva, de modo que o não expressamente previsto estará dentro do alcance da norma tributária, como resultante do princípio da capacidade contributiva e do valor da isonomia.

Em que pese esse entendimento, compreendo que raciocínio dessa natureza acaba por criar um panorama de intensa insegurança jurídica, dada amplitude dos princípios da isonomia e solidariedade defendidos pelo o autor. Ao que parece, a posição do renomado jurista, coloca em segundo plano o princípio da estrita legalidade e tipicidade cerrada, subvertendo o caráter rígido e detalhado do nosso Sistema Constitucional Tributário.

Com efeito, se a prática de determinado ato encontra-se no âmbito da licitude e não possibilita a incidência da regra tributária é porque esse ato está protegido pelo ordenamento normativo, não se trata de lacuna, mas sim de garantia do próprio sistema jurídico. Com razão, Alberto Xavier esclarece:

⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 183-184.

Com efeito, para que se possa falar de verdadeira lacuna não basta constatar que uma situação de vida não se encontra prevista em norma preexistente; é ainda necessário demonstrar que a ordem jurídica pretende que o caso omissivo seja disciplinado, por ser objeto de um dever de decisão do julgador. Onde porém, a ordem jurídica não pretendeu ter essa função reguladora, o caso omissivo não é uma verdadeira lacuna, mas lacuna meramente aparente. O conceito de lacuna pressupõe uma intenção regulatória, de tal modo que se esta intenção não existe, de lacuna não pode falar-se (LARENZ). A lacuna, corresponde a uma “incompletude insatisfatória” (ENGISCH) “contrária ao plano” do legislador (*planwidrige Unvollständigkeit*), pressupondo, por isso, a constatação de uma vontade de regulamentação (CANARIS). Pode, porém, suceder que esta vontade não exista, de tal modo que a ausência ou o caráter incompleto da lei corresponda a uma intenção deliberada do ordenamento jurídico. Neste caso não pode falar-se de “lacunas”, pois a lacuna é, por natureza, um espaço que se deseja preenchido e que, se não o foi, se deve a erro ou imperfeição técnica⁵⁶.

Nesse contexto, a elisão não se confunde com vazios normativos, tratar-se na verdade de garantias legais, os fatos não elevados a categoria de fatos jurídicos tributários não o foram por não ostentarem a valoração jurídica necessária para pertencerem a essa classe, encontram-se portanto, impassíveis de incidência jurídica.

Não obstante, identificamos em nossa jurisprudência posicionamento no sentido de se compreender a elisão fiscal, como algo a ser evitado. Nesse sentido, destacamos o seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – SUCESSÃO DE PESSOAS JURÍDICAS - INCORPORAÇÃO E FUSÃO - VEDAÇÃO - ART. 33 DO DECRETO-LEI 2.341/87 - VALIDADE - ACÓRDÃO - OMISSÃO: NÃO-OCORRÊNCIA.

1. Inexiste violação ao art. 535, II, do CPC se o acórdão embargado expressamente se pronuncia sobre as teses aduzidas no recurso especial.

2. Esta Corte firmou jurisprudência no sentido da legalidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais, pois a referida faculdade configura benefício fiscal, livremente suprimível pelo titular da competência tributária.

3. A limitação à compensação na sucessão de pessoas jurídicas visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício da competência tributária quando realizado por norma jurídica pertinente.

⁵⁶ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 144-145.

4. Inexiste violação ao art. 43 do CTN se a norma tributária não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial, mas apenas limita os valores dedutíveis da base de cálculo do tributo.

5. O art. 109 do CTN não impede a atribuição de efeitos tributários próprios aos institutos de Direito privados utilizados pela legislação tributária.

6. Recurso especial não provido.

(REsp 1107518/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 25/08/2009)

Nota-se neste julgado um importante ponto relacionado com a temática das lacunas, isso porque, no caso em tela, se levou em conta que **tais reorganizações societárias servem como planejamento tributário e que o Fisco tem a faculdade de preencher os vazios legais para otimizar a arrecadação e fiscalização tributárias**⁵⁷.

A referida decisão já é merecedora de críticas por considerar que a reorganização societária com intuito de economizar tributos deve ser prática evitada pelo sistema normativo. Nesse sentido, cabe destacar, que a reorganização empresarial realizada com a prática de atos lícitos ou não proibidos pelo ordenamento jurídico, está em consonância com o princípio constitucional da livre iniciativa da atividade econômica.

Contudo, o que causa maior perplexidade é encontrar num julgado do Superior Tribunal de Justiça enunciado sustentando que “o Fisco tem a faculdade de preencher os vazios legais para otimizar a arrecadação e fiscalização tributária.” Mas que uma atecnia essa sustentação subverte todo arquétipo do nosso Sistema Constitucional Tributário.

Conforme tratado anteriormente, temos um sistema normativo em que as atribuições do poder foram devidamente divididas. Nesse contexto, o fisco não tem a faculdade de preencher os vazios legais para otimizar a arrecadação e fiscalização tributária. Não lhe foi conferido essa competência – essa atribuição, com efeito, cabe a autoridade administrativa o exercício da atividade vinculada, de forma que na

⁵⁷ Página 04 do Recurso Especial nº 1.107.518 – SC.

inexistência de previsão normativa não há que se falar preenchimento de vazios legais.

Cabe reiterar que a produção atos normativos primários é de incumbência do Poder Legislativo, os vazios legais são na verdade fatos que não foram elevados a categoria de fato jurídico, e por maior que exista a avidez do Fisco em aumentar a arrecadação tributária, e esse ímpeto não pode subverter o arquétipo de nosso Sistema Constitucional Tributário.

É importante esclarecer que as considerações realizadas acerca das características do nosso Sistema Constitucional Tributário podem passar a falsa percepção que estamos diante de um sistema normativo perfeito, insuscetível de lacunas ou contradições. Não obstante, por mais que enalteça e elogie as características de nosso sistema constitucional é preciso atentar-se que o direito, enquanto conjunto de enunciados jurídicos válidos em dado sistema normativo, é linguagem e, portanto está sujeito aos vícios da ambiguidade e vaguidade.

Sobre esses vícios inerentes a qualquer linguagem, cabe considerar de forma sucinta:

- (i) **Ambiguidade:** característica das palavras as quais comportam mais de um significado, isto é, que podem ser utilizados em dois ou mais sentidos. Este problema ocorre porque o vínculo existente entre a palavra (suporte físico) e seu significado é artificialmente construído por uma comunidade de discurso, sendo comum verificar que a um mesmo suporte físico seja relacionado mais de um significado. Na busca de afastar a ambiguidade há o processo de elucidação o que consiste em apontar o sentido dado ao termo conforme a utilização. Contudo é importante salientar que para o desiderato de afastar de forma plena a ambiguidade é necessário apontar o sentido dado ao termo toda vez que a palavra é utilizada em sentido diferente.

(ii) Vaguidade: é a falta de precisão no significado de uma palavra, vício que ocorre pela incapacidade de se determinar, exatamente, quais objetos são abrangidos por seu conceito. A forma para afastar a vaguidade está na definição - uma questão de delimitar o conceito das palavras, evitando dessa forma, a zona de penumbra decorrente da designação precisa inerente a todos os vocábulos. Neste sentido, é importante salientar que a vaguidade de certa forma sempre estará presente no discurso, isto porque, ao utilizarmos a definição fazemos uso de outras palavras as quais por sua vez também podem apresentar certo grau de vaguidade.

A possibilidade de haver construções normativas distintas para o mesmo caso, não implica no acatamento de que qualquer construção normativa é harmônica com nosso ordenamento jurídico, isso porque, o intérprete enquanto responsável pela construção de sentido, não está plenamente livre para construir o que bem entender.

Com efeito, a construção unívoca de sentido não é algo presente, e penso que nem saudável, para o desenvolvimento jurídico. O sistema normativo muda de acordo com as mudanças valorativas da sociedade que forem inseridas no texto normativo, não estamos fadados a um engessamento interpretativo do texto jurídico, pelo contrário, construímos nossas significações conforme nossos sistemas de referências o que certamente é mutável de intérprete para intérprete.

Mas é preciso atentar-se que todos nós, na qualidade de juristas, partimos do mesmo signo – marca de tinta no papel, a qual pertence a determinado contexto e disso não podemos fugir, caso contrário, deixaremos o papel de intérprete e passaremos a exercer a função de verdadeiro legislador. Além do mais, em matéria tributária, como vem sendo reiteradamente frisado possuímos rígido e detalhado tratamento em âmbito constitucional.

Contradições de fato podem existir em nosso ordenamento, o legislador não é um técnico no sentido jurídico o que enseja diversas impropriedades e até mesmo contradições na elaboração dos enunciados jurídicos, contudo, nada que impeça a

adequada aplicação normativa, uma vez que, possuímos critérios para as antinomias (hierarquia, cronologia e especialidade).

Contudo, considero que especialmente em matéria tributária as lacunas encontram-se no intérprete que não consegue chegar a uma construção de sentido, isso não implica salientar que o sistema não oferta uma possibilidade de construção.

Dessa forma, imperioso notar que a imposição de exação tributária não pode está atrelada a nenhum tipo de fundamento embasado em contradição ou analogia, nesse ponto, reitera-se: a incidência tributária é oriunda de previsão legal – ato normativo tributário.

Nesse contexto, merece nota o art. 108 do Código Tributário Nacional vejamos:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

O referido enunciado elenca em ordem hierárquica os institutos que devem ser observados para aplicar a legislação tributária na ausência de disposição expressa. Inicialmente, o artigo merece críticas por trabalhar com a existência de lacunas no campo da textualidade e não da significação. Além do mais o que é mais grave e causa maior é espécie é o estabelecimento de uma ordem hierárquica em que os princípios gerais do direito tributário, são inseridos posteriormente à analogia.

Temos aqui um evidente exemplo de atecnia do legislador: ora havendo princípios gerais de direito tributário para aplicação, não há que se cogitar em ausência de disposição expressa. Cabe frisar que os princípios gerais do direito

tributário, são normas, conforme evidenciaremos a seguir, logo devem necessariamente ser observados com primazia à qualquer analogia.

Contudo, apesar da evidente atecnia o legislador do código tributário nacional teve o cuidado de dispor no parágrafo primeiro do referido artigo: o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. Dessa forma, reitera a previsão constitucional da necessidade de lei – ato normativo primário – para exigência de exação tributária.

Realizadas essas primeiras considerações as quais servirão como balizas fundamentais para o viés em que o tema será analisado, cabe agora ingressarmos nos Princípios Constitucionais Tributários e sua direta relação com o planejamento tributário e as normas antielisivas.

CAPITULO IV - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

4.1 Acepções do Termo Princípio

Para discorrer acerca de Planejamento Tributário e Normas Antielisivas é imperioso tratar da Fenomenologia da Incidência Tributária como bem colocado anteriormente. Contudo para tal desiderato é necessário que se conheça os enunciados jurídicos que servirão de ponto de partida para construção de sentido – norma jurídica. Por essa razão, o presente capítulo irá discorrer acerca dos Princípios Constitucionais Tributários, buscando evidenciar o núcleo de significação que pode ser conferido a cada um.

Ao trabalharmos com o direito como um corpo de linguístico de enunciados prescritivos válidos em determinado sistema jurídico teremos que lidar inevitavelmente com os problemas da ambiguidade e vaguidade que as palavras naturalmente apresentam. Sendo o direito um corpo linguístico formado por palavras é natural que apresente termos não precisos (vagos e ambíguos), sendo, portanto, função do intérprete conferir a precisão necessária ao discurso jurídico.

A palavra princípio pode ser considerada como um desses termos que apresentam o vício de ambiguidade e vaguidade. Ela é ambígua por ser polissêmica, ou seja, apresentar mais de uma possibilidade de significado. Também, a depender do contexto, pode ser considerada vaga por falta de um conteúdo preciso.

Atentando-se a esse ponto o professor Paulo de Barros Carvalho assevera que a compreensão acerca dos princípios pode abranger acepções diferenciadas.

De forma sucinta pode-se destacar as seguintes concepções: a) princípio como norma jurídica de posição privilegiada e portador de valor expressivo; b) princípio como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites; c) princípio como valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) princípio como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nesse contexto, nas duas primeiras acepções temos princípios como norma,

enquanto que nas duas últimas, princípios como valor⁵⁸.

É importante salientar que a divisão de princípio como valor e norma, não implica na plena dissociação entre esses dois termos, o direito como objeto cultural que é, possui em toda sua configuração o elemento axiológico - o dado valorativo. Não obstante, didaticamente podemos observar que a classificação do professor paulista concentra-se na forma de manifestação dos princípios, ora como valor, ora como limites objetivos. Em suma, toda norma possui um *quantum* de valoração, da mesma forma que todo valor pode ser manifestado numa norma.

Merece nota a relação direta dos Princípios Constitucionais com a temática do planejamento tributário e das normas antielisivas, nesse contexto, cabe ressaltar que ambos os temas estão relacionados com a questão da fenomenologia da incidência jurídica, em outras palavras, discorrer sobre planejamento tributário e normas antielisivas é compreender a forma como incidem as normas tributárias de forma a identificar as incidências possíveis e os âmbitos não alcançados por essa.

Com efeito, a compreensão acerca da fenomenologia da incidência jurídica envolve o processo de construção da norma com sua pujança significativa, sendo necessário para tanto, a observação dos princípios tributários, sejam enquanto valor ou como limites objetivos, para uma construção de sentido compatível com nosso sistema constitucional tributário.

Nesse contexto, para uma adequada incidência das normas tributárias, imperioso que se observe os princípios constitucionais tributários que agem como verdadeiros delineadores da construção da norma de incidência.

4.1.1 Entre Princípios – Regras e Normas Jurídicas

Questão que merece ser tratada com o devido cuidado é a distinção realizada por parte da doutrina entre princípios e regras. A discussão envolvendo a presente

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 159.

temática é rica e possui ampla bibliografia merecedora de atenção. Contudo, o enfoque que será dado no presente tópico terá uma delimitação embasada em nosso principal objeto de estudo: Planejamento Tributário e Normas Antielisivas.

A diferenciação de Princípios e Regras é frequentemente realizada na doutrina, nesse sentido, observam-se posições que consideram os princípios caracterizados por possuírem elevado grau de abstração e generalidade. Abstração porque destinam-se a um número indeterminado de situações; e generalidade por se direcionarem a um número indeterminado de pessoas.

Já as regras de forma diametralmente oposta possuem um grau de abstração praticamente nulo, ao passo, que destinam-se a um número praticamente determinado de situações, bem como, um baixo grau de generalidade, uma vez que, destinam-se a um número praticamente determinados de pessoas, havendo portanto, menor espaço para subjetividade.

Sustenta-se ainda que os princípios se caracterizam por serem aplicados por meio da ponderação, estabelecem deveres provisórios os quais podem ser superados a depender da ponderação. Já as regras instituem deveres definitivos por meio de três modais deônticos (O) obrigatório, (V) proibido e (P) permitido, sendo aplicada por meio de subsunção, ou seja, adequação do fato á norma.

Identificamos essa concepção na lição do professor Humberto Ávila que ao tratar de princípios e regras faz as seguintes observações:

Com efeito, os princípios descrevem um estado de coisas que deve ser buscado, sem, no entanto, definir previamente o meio cuja adoção produzirá efeitos que contribuirão para promovê-lo, deixando, por isso, de vincular o aplicador a uma operação de correspondência entre o conceito da hipótese normativa e o conceito dos fatos concretos. Os princípios normatizam uma parte da controvérsia, cuja solução somente é encontrada por meio de uma regra, concreta e móvel, de primazia instituída mediante uma ponderação quantitativa entre os princípios complementares e concretamente colidentes, que seja capaz de descobrir os meios adequados, necessários e proporcionais à consecução do fim cuja realização é determinada pela positivação dos princípios.

O mesmo não ocorre com a instituição de regras. É que elas descrevem a conduta a ser adotada ou a parcela de poder a ser exercida pelo seu destinatário e, em vez de deixar aberta a escolha de qualquer meio de atuação, define de antemão o dever de usar um meio específico, cabendo ao intérprete aplicar a regra cujo conceito seja finalmente correspondente ao conceito dos fatos. As regras, ponderando previamente os aspectos relevantes para o conflito entre determinados princípios, resultam de ponderações legislativas que têm a função de gerar uma solução específica, evitando que a controvérsia entre os valores morais que elas afastam ressurgir por meio de uma ponderação horizontal no momento de aplicação⁵⁹.

Tratando do assunto de forma similar, Marco Aurélio Greco traz posição defendendo que princípios e normas jurídicas não se confundem, vejamos:

Tratando-se de princípios, surge de imediato a ideia de que estamos perante algo mais importante do que simples normas, pois extrapolam a mera regulação técnica de determinadas condutas individualmente consideradas, para corresponder a um verdadeiro vetor (força propulsora em certa direção) que incorpora valores básicos, consagrados pelo ordenamento positivo. Os princípios assumem uma postura prospectiva, no sentido de consagrarem determinados valores a serem obtidos com o exercício de certas faculdades, poderes ou prerrogativas. Porém, embora seja assim e os princípios tenham tal importância, não se confundem com as normas jurídicas. As normas jurídicas dispõem concretamente, especificamente, sobre condutas certas a serem realizadas, enquanto os princípios indicam padrões a serem buscados ou resultados a serem obtidos, sem especificar concretamente quais condutas estão por ele diretamente regradas. Isto é assim, pois os valores são, por natureza, imprecisos quanto ao seu perfil concreto de materialização e supõe posturas subjetivas (e, mesmo, ideológicas) quanto ao seu significado e importância. Não é por outra razão que se diz que a ideologia corresponde a uma “valoração de valores”⁶⁰.

Em que pese os posicionamentos supracitados dos ilustres juristas, pensamos que a distinção realizada entre princípios – regras e normas jurídicas é sem sentido. Nesse contexto cabe ponderar: (i) os mandamentos impostos pelas regras também são superáveis, sendo por isso, também provisórios, além de que, a forma de aplicação das regras por meio da subsunção não ocorre de forma plena, haja vista, ser possível se ponderar regras ou utilizar a razoabilidade; (ii) a distinção

⁵⁹ ÁVILA, Humberto. **Princípios e regras e a segurança jurídica**. Segurança jurídica na tributação e estado de direito. São Paulo: Noeses, 2005, p. 273-274.

⁶⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 218-219.

de princípios e regras pelo grau de abstração e generalidade comete uma falha de ordem semântica, como dito em linhas anteriores, direito é texto-linguagem, dessa forma, a norma seja ela princípio ou regra é veiculada por meio de linguagem, havendo sempre, uma atividade de atribuição de sentido aos signos, o que implica salientar que o elemento axiológico sempre está presente na norma, seja ela princípio ou regra; (iii) mesmo se tratando de regras é preciso a construção do conteúdo semântico, sendo descabida a consideração de aplicação automática e infalível da norma-regra, é preciso a presença humana, para aplicação e construção do conteúdo semântico.

Em suma, podemos considerar descabida essa diferenciação entre regras – princípios e normas jurídicas, ao passo que em relação ao sistema jurídico, sempre aplicamos normas, não havendo, portanto, sentido nessa distinção. Com razão, o professor Paulo de Barros pontua:

Princípio é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do ordenamento(...). Os princípios são normas, com todas as implicações que esta proposição apodífrica venha a suscitar, mas são também valores, na medida em que lhes adjudicamos um vector semântico axiologicamente determinado⁶¹.

Da mesma forma, a classificação em princípios implícitos e explícitos perde sua utilidade nesse contexto. Isso porque toda norma é implícita, pode-se afirmar que não há sentido explícito, como já salientado em linhas anteriores o entendimento aqui adotado é no sentido de que o direito (norma jurídica) é sempre construído pelo intérprete, isto por que, a atividade de interpretação do texto jurídico não se resume a extrair do texto o seu sentido, mas pelo contrário, é justamente a função de atribuir sentido ao signo-marcas de tinta no papel, tomando como base o próprio texto normativo e seu contexto.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** - Linguagem e Método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 268-269.

Em suma, uma coisa é texto (enunciado prescritivo - marcas de tintas no papel passíveis de construção de sentido), outra coisa é a norma jurídica (resultado do processo de construção de sentido dos enunciados prescritivos). Essa norma, é resultado da atividade de interpretação do intérprete, por isso, ela é sempre implícita, não havendo portanto, sentido em se falar em Princípios implícitos e explícitos, haja vista, ser toda norma implícita, o que é explícito é apenas seu enunciado.

Por essas razões, consideramos o princípio uma proposição jurídica pertencente ao direito posto, dessa forma, independente da distinção entre regras - normas e princípios há de se observar que sempre o que é aplicado é uma norma, para alguns em forma de princípio ou regras, ou ainda, uma norma de maior cunho valorativo ou um limite objetivo voltado para a realização de um valor. Sobre o assunto, esclarece a professora Aurora Tomazini:

Não se afasta a aplicação de uma regra para se aplicar o princípio, apenas aplica uma norma em detrimento de outra, segundo sua valoração, se sobrepõe em razão do princípio (valor). E querer discutir a sobreposição de regras é ingressar no campo da ideologia do intérprete. Cada sujeito constrói o seu sistema jurídico (S4), estruturando e sobrepondo normas de acordo com seus referenciais. E, é assim, segundo a valoração de cada um, que as normas jurídicas são aplicadas⁶².

A presente discussão em torno da distinção – sem sentido – entre princípios, regras e normas jurídicas, possui relação direta com a temática do Planejamento Tributário e Normas Antielisivas, haja vista, o frequente debate envolvendo o conflito da regra da tipicidade e o princípio da igualdade e capacidade contributiva, como bem pontua Alberto Xavier ao discorrer acerca da inconstitucionalidade da norma geral antielisiva, vejamos:

Dirão os defensores das doutrinas antiabuso que os princípios da tipicidade e da liberdade de contratar nascem intrinsecamente limitados pelos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, de tal modo que em certos casos (de abuso de direito) se justificaria o sacrifício de um princípio constitucional (o da tipicidade) em favor

⁶² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. O constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009, p. 487.

de outro ou outros (o da igualdade e o da capacidade contributiva)(...) O “princípio” pode e deve inspirar a “regra”, mas não pode em caso algum sobrepor-se a ela, como se de outra “regra” se tratasse, o que inevitavelmente sucederia na doutrina do abuso de direito⁶³.

Nota-se, portanto, que no âmbito do Planejamento Tributário se instala um embate entre princípios e regras, de forma mais específica entre a regra da tipicidade e os princípios da capacidade contributiva, igualdade e ainda solidariedade. Dando contornos mais claros a esse conflito merece registro lição de Marcos Aurélio Grego:

Mas onde está dito que a consequência de um fato não estar previsto em norma específica implica estar fora do alcance do ordenamento tributário? (...) Esta observação tem a ver com o tema do planejamento, pois muitas vezes o planejamento consiste em buscar uma lacuna (ou “construí-la”) para posicionar-se nela, e com isto, sustentar a não incidência da norma de tributação.(...)Por outro lado, existe também a norma geral inclusiva (que estabelece que, embora não previsto especificamente, o caso deve ser considerado dentro da incidência) consistente no denominado *princípio da capacidade contributiva*. Vale dizer, apesar de não estar expressamente previsto o caso, mas por manifestar capacidade contributiva tributada pela lei, então, estará alcançado pela incidência tributária, pois a lei – em última análise – visa captar tais manifestações, pois este é o parâmetro de rateio do custeio do Estado⁶⁴.

Mais uma vez nos deparamos com um embate sem sentido, conforme já salientado anteriormente independente da distinção entre regras - normas e princípios há de se observar que sempre o que é aplicado é uma norma. Além do mais, como também já sustentado a lacuna insere-se no âmbito da interpretação, sendo que a não tipificação de determinado fato que contenha signo de riqueza não implica em vazio legal, mas ao contrário demonstra a vontade de não regulação do fato.

Não se trata, portanto, de prevalência entre princípios, regras e normas, mas sim de construção normativa a qual é realizada por meio dos diversos enunciados jurídicos válidos do sistema normativo. Sendo que no âmbito tributário a construção

⁶³ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 126-127.

⁶⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 181-182.

de sentidos deve observar especialmente os dispositivos constitucionais por tratarem de forma detalhada da temática tributária.

Dessa forma, reitera-se que as proposições jurídicas - Princípios, irão se revestir de duas formas: (i) limites objetivos: constam de preceitos expressos enunciados pelo legislador constitucional, não sendo valores em si, mas voltando-se para realização desses de forma indireta, a título de exemplo podemos citar: legalidade e anterioridade; (ii) valor: nesse contexto ingressaremos no âmbito axiológico dessas proposições jurídicas, sendo portanto, necessária a observação as características inerentes ao valor, como exemplificação podemos salientar: Segurança Jurídica e Justiça.

Cabe por fim, breve abordagem acerca das características dos valores, sobre o assunto o professor Paulo de Barros Carvalho, acompanhando a lição de Miguel Reale, elenca as seguintes características acerca dos valores: a) bipolaridade, b) implicação, c) referibilidade, d) preferibilidade, e) incomensurabilidade, f) tendência à graduação hierárquica, g) objetividade h) historicidade, i) atributividade e J) inexaurabilidade, l) vocação para expressar-se em termos normativos - implica em reconhecer que o valor se manifesta valendo m) associatividade - decorre da indefinibilidade, uma vez que não é possível definir realiza-se associações n) acesso pela intuição emocional - decorre da historicidade é uma carga emotiva o juízo de preferibilidade não é racional.

Tecendo sucinto comentário em relação a esses valores é possível salientar:

- a) bipolaridade - todo valor se contrapõe a um desvalor, exemplificado o valor segurança jurídica possui como contraponto - desvalor a insegurança jurídica;
- b) implicação - os valores positivos e negativos implicam-se mutuamente;
- c) referibilidade - sendo que o valor implica numa tomada de posição do sujeito perante algo que está referido;
- d) preferibilidade - essa tomada de posição do sujeito dar-se conforme a preferência por determinados núcleos de significação;
- e) incomensurabilidade - não obstante, os valores não podem ser mensurados;

- f) tendência à graduação hierárquica - os valores apresentam tendência à graduação hierárquica, sendo comum observarmos a inserção desses num escalonamento hierárquico;
- g) objetividade - os valores se referem aos objetos da experiência, sempre atribuímos valor à determinado objeto que nos circunda;
- h) historicidade - os valores são construídos ao decorrer do processo histórico e social;
- i) atributividade - o valor pressupõe necessariamente a presença humana e um ato de atribuição que lhe vincule a um objeto, está de certa forma relacionado com a preferibilidade, ao passo que refere-se a relação entre sujeito e objeto, sendo que esse não é indiferente à este, atribuindo portanto, qualidades de valores positivos ou negativos;
- j) inexauribilidade - os valores sempre excedem os bens aos quais se reportam, dessa forma, por mais que se destaque a beleza de um determinado objeto poder-se-á se referir a beleza de outros objetos;
- k) vocação para expressar-se em termos normativos - implica em reconhecer que o valor se manifesta valendo;
- l) associatividade - decorre da indefinibilidade, uma vez que não é possível definir, realizam-se associações;
- m) acesso pela intuição emocional - decorre da historicidade é uma carga emotiva o juízo de preferibilidade não é racional.

Nesse contexto, a realização de qualquer planejamento tributário, bem como, a requalificação dos efeitos tributários, necessita está devidamente embasada em norma constitucional. Por essas razões, antes de adentrarmos especificamente na temática do planejamento tributário e das normas antielisivas é imperiosa a compreensão do nosso sistema constitucional tributário e seus respectivos valores e limites objetivos.

4.1.2 Classificação dos Princípios

A abordagem do presente tema pode ser feita de distintas maneiras, isso porque, a temática permite a determinação de diferentes premissas, bem como, a elaboração de distintas classificações com relação aos princípios. Uma classificação normalmente verificada na doutrina refere-se a categorização de princípios explícito e implícitos.

Tomando por base esse critério teríamos princípios explícitos quando encontrássemos no suporte físico, de forma mais específica no texto normativo a manifestação expressa desse valor, é o caso, por exemplo, do artigo 5º, II da nossa carta magna.

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;

A partir desse enunciado podemos identificar o princípio da legalidade expresso no inciso segundo do referido artigo constitucional, pode-se ainda considerar que o caput do artigo 5º expressa os princípios da: igualdade, direito à vida, liberdade, segurança e da propriedade. Todos esses princípios, nesse viés, são explícitos - por serem expressos no texto constitucional.

Por outro lado, teríamos aqueles valores com status de princípios mas que não são expressos no dispositivo normativo, necessitando portanto, da construção pelo intérprete a partir de um conjunto de enunciados prescritivos - expressos. Como exemplo podemos citar o conhecido Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Interesse Privado, é certo que expressamente não encontramos encartado na Constituição enunciado dessa natureza, não obstante, a menção por parte da doutrina ao aludido princípio é fato notório.

Sobre o assunto, o professor Celso Antônio Bandeira de Mello faz a seguinte consideração:

O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é princípio geral de Direito inerente a qualquer sociedade. É a própria condição de sua existência. Assim não se radica em dispositivo algum da constituição, ainda que inúmeros aludam ou impliquem manifestações concretas deles, como, por exemplo, os princípios da função social da propriedade, da defesa do consumidor ou do meio ambiente (art. 170, III, V e VI), ou tantos outros. Afinal, o princípio em causa é um pressuposto lógico do convívio social⁶⁵.

Evidencia-se, nessa linha de raciocínio, que apesar de implícito a supremacia de interesse público sobre o particular encontra-se em patamar hierárquico superior em relação à outros princípios expressos.

Não obstante, cabe destacar que essa classificação em: princípios implícitos e explícitos é apenas uma das diversas que podem ser realizadas. Com efeito, devemos ter ainda em mente, que a norma enquanto produto da construção do intérprete não está expressa em nenhum suporte físico, sendo resultado de um percurso gerador de sentidos o qual geralmente tem como ponto de partida não apenas um enunciado de forma isolada, mas sim, um conjunto de enunciados jurídicos.

Nesse contexto, toda norma é implícita e ressalte-se: independente da distinção entre regras e princípios, há de se observar que sempre o que é aplicado é uma norma em forma de princípio ou regra.

Tomando por base nosso Sistema Constitucional Tributário, penso ser coerente estudar os princípios em cinco classes: (i) princípios estruturados em cláusulas pétreas; (ii) princípios gerais; (iii) princípios específicos do direito tributário; (iv) princípios constitucionais coligados com a ordem econômica e tributação e (v) princípio ontológico do direito público.

⁶⁵ MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 93.

Não obstante, alerto que os elementos-princípios inseridos em cada classe, refletem em certa medida, aspectos valorativos, sendo, portanto, plenamente possível a verificação de outras classificações embasadas em outros critérios. Cabe também advertir, que a estruturação de cinco classes de princípios não implica em necessária disjunção entre os elementos pertencentes a cada classe, em outras palavras, um princípio inserido em determinada classe pode está também presente em outra classe por ter propriedades comuns a essas classes.

4.2 Princípios Estruturados em Cláusulas Pétreas

Cabe inicialmente considerar que todo ato classificatório é passível de críticas, isso porque, é realizado com fulcro em elementos que o intérprete identifica como relevantes para sua categorização. Não obstante, é possível que se façam inúmeras classificações acerca do mesmo objeto de estudo, partindo, portanto, de critérios classificatórios distintos.

Para o presente trabalho proponho uma classificação dos princípios em: (i) cláusulas pétreas, (ii) princípios gerais; (iii) princípios específicos do direito tributário, (iv) princípios constitucionais coligados com a ordem econômica e tributação e (v) princípio ontológico do direito público.

Destaco que não considero as demais classificações como inadequadas ou equivocadas, nesse sentido, penso não ser adequado falar em classificação certa ou errada (desde que respeite as premissas adotadas), mas sim, em classificação útil ou inútil.

Dessa forma, espera-se que a presente classificação seja útil para identificação dos princípios existentes em nosso Sistema Constitucional, em específico e com maior detalhamento, para os verificados no Sistema Constitucional Tributário, para que dessa forma, possamos compreender os elementos necessários

para construção da norma de incidência tributária e a temática aqui analisada: Planejamento Tributário e Normas Antielisivas.

Nesse sentido, cabe frisar que um dos traços distintivos do nosso texto constitucional pode ser verificado no artigo 60 § 4º de nossa carta magna de 1988, o referido dispositivo dispõe acerca de pontos os quais não são passíveis de modificação, mesmo mediante proposta de emenda. Esses pontos ficaram conhecidos como cláusulas pétreas, sendo portanto, a sua preservação de imperiosa necessidade para manutenção do nosso Estado Social Democrático de Direito.

Vejamos o enunciado supracitado:

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

- I - a forma federativa de Estado;
- II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
- III - a separação dos Poderes;
- IV - os direitos e garantias individuais.

Verifica-se que a própria Constituição Federal prevê a impossibilidade de modificação de determinados pontos, mesmo via emenda constitucional, é o que designamos de cláusulas pétreas (artigo 60 § 4 da C.F). Em relação a este assunto há uma série de discussão acerca de sua abrangência, contudo, podemos confirmar com maior segurança neste momento, que a nossa carta magna já dispõe acerca de pontos vitais para a existência do Estado Social Democrático de Direito, pontos esses que possuem a característica da “imutabilidade⁶⁶”.

⁶⁶ Sobre o assunto o Ministro Gilmar Ferreira Mendes discorre no seguinte sentido: (...) Essas assertivas têm a virtude de demonstrar que o efetivo conteúdo das 'garantias de eternidade' somente será obtido mediante esforço hermenêutico. Apenas essa atividade poderá revelar os princípios constitucionais que, ainda que não contemplados expressamente nas cláusulas pétreas, guardam estreita vinculação com os princípios por elas protegidos e estão, por isso, cobertos pela garantia de imutabilidade que delas dimanam. (...) Ao se deparar com alegação de afronta ao princípio da divisão de Poderes de Constituição estadual em face dos chamados 'princípios sensíveis' (representação interventiva), assentou o notável Castro Nunes lição que, certamente, se aplica à interpretação das cláusulas pétreas: '(...). Os casos de intervenção prefigurados nessa enumeração se enunciam por declarações de princípios, comportando o que possa comportar cada um desses princípios como dados doutrinários, que são conhecidos na exposição do direito público. E por isso mesmo ficou reservado o seu exame, do ponto de vista do conteúdo e da extensão e da sua correlação com outras disposições constitucionais, ao controle judicial a cargo do Supremo Tribunal Federal. Quero dizer com estas palavras que a enumeração é limitativa como enumeração. (...). A enumeração é taxativa,

Quando falo em imutabilidade é necessário fazer um esclarecimento, foi sustentado em linhas atrás que o dado axiológico está presente em toda configuração do direito, nesse aspecto, salientei também que o valor apresenta como uma de suas características a historicidade, ou seja, é formado ao decorrer de um processo histórico e social, estando portanto sujeito à modificações, ressaltai ainda que o sentido é atribuição do intérprete, afastando-se dessa forma, da compreensão que interpretar o direito é extrair o alcance e sentido da norma.

Dito tudo isso, pode parecer existir uma contradição quando se fala em princípios imutáveis, uma vez que a determinação do conteúdo normativo é atribuição do intérprete, não havendo, portanto, um sentido pré-determinado ao texto de forma inexorável. Não obstante, a presente classificação visa externar os contornos que a nossa Carta Magna de 1988 conferiu aos enunciados normativos do §4º do artigo 60, outorgando-lhes um caráter de acentuada rigidez e uma maior proteção a esses núcleos de significação.

Isso não implica salientar que a extensão e alcance do conteúdo dessas proposições normativas estão inseridas de maneira clara no texto constitucional sem a necessidade da ação intelectual da ação humana, pelo contrário, será atribuição do intérprete a construção desse conteúdo.

Pode-se concluir que embora considerado um rol taxativo: (i) a forma federativa de Estado; (ii) o voto direto, secreto, universal e periódico; (iii) a separação dos Poderes; e (iv) os direitos e garantias individuais, possuem um conteúdo não restrito e especificado pelo texto constitucional, mais uma vez, verificamos a necessária distinção entre texto e norma.

O dispositivo da Carta Magna de 1988 é expresso no sentido de enumerar os

é limitativa, é restritiva, e não pode ser ampliada a outros casos pelo Supremo Tribunal. Mas cada um desses princípios é dado doutrinário que tem de ser examinado no seu conteúdo e delimitado na sua extensão. Daí decorre que a interpretação é restritiva apenas no sentido de limitada aos princípios enumerados; não o exame de cada um, que não está nem poderá estar limitado, comportando necessariamente a exploração do conteúdo e fixação das características pelas quais se defina cada qual deles, nisso consistindo a delimitação do que possa ser consentido ou proibido aos Estados' (Repr. n. 94, Rel. Min. Castro Nunes, *Arquivo Judiciário* 85/31, 34-35, 1947). (ADPF 33-MC, voto do Min. Gilmar Mendes, julgamento em 29-10-03, DJ de 6-8-04).

princípios não passíveis de objeto de modificação por deliberação via emenda constitucional, não obstante, a determinação do conteúdo de sentido que envolve cada princípio não é expressamente determinada pelo constituinte originário, é atribuição a ser desenvolvida pelo intérprete.

Com relação a esses princípios, merece destaque, para o presente trabalho, os inseridos nos incisos III - Separação dos Poderes e IV - os direitos e garantias individuais do §4º do artigo 60. Isso porque, conforme foi tratado anteriormente a incidência jurídica envolve as três funções dos poderes com atribuições distintas.

Nesse sentido, a produção do enunciado jurídico é de incumbência do poder legislativo, ele é que tem a competência para a criação de novas hipóteses de incidência jurídica. Por sua vez, a autoridade administrativa no exercício da função executiva deverá observar detidamente as disposições do poder legislativo, cabendo dessa forma, exercer atividade vinculada ao enunciado legislativo.

Por fim, ao poder judiciário é atribuída a função de intérprete competente dos enunciados jurídicos, deve, portanto, construir o conteúdo semântico do texto legal, tendo como referência o próprio texto e o contexto em que está inserido.

A falta de observação a essas características essenciais do nosso ordenamento jurídico, ou a sua subversão desencadeia em afronta aos direitos e garantias individuais. Nesse contexto, cabe sempre destacar que o exercício do poder tributário deve necessariamente está amparado nesses pilares básicos do nosso estado democrático de direito, bem como, nos princípios constitucionais tributários.

4.3 Princípios Gerais

Uma segunda classificação de princípios que podemos trabalhar com base no texto constitucional é a de Princípios Gerais os quais possuem aplicação para todo âmbito jurídico e por escolha do legislador originário não ostentam de forma direta

do mesmo caráter de acentuada rigidez dos princípios estruturados em cláusulas pétreas.

Não obstante, em meu ponto de vista, nada impede que façam parte do conteúdo dessas proposições normativas. Em outras palavras, os Princípios Gerais, via de regra, podem ser objetos de modificação em virtude de deliberação por emenda constitucional. Contudo, é necessária certa cautela nesse ponto, como dito anteriormente as cláusulas pétreas são consideradas *numerus clausus*, mas a determinação de seu conteúdo não é restrita - determinada expressamente pelo dispositivo constitucional.

Dessa forma, caso se considere que a modificação de algum Princípio Geral, venha a refletir no conteúdo dos princípios inseridos em cláusula pétrea, a modificação desse não seria possível.

Para o presente trabalho irei considerar os seguintes princípios como gerais: (i) Republicano; (ii) Legalidade; (iii) Segurança Jurídica; (iv) Igualdade; (v) Moralidade, (vi) Justiça, (vii) Direito à Propriedade, (viii) Supremacia do Interesse Público Sobre o Particular. Mais uma vez reitero, trata-se de corte estabelecido segundo critérios valorativos, bem como, levando-se em conta o objeto de estudo da dissertação: Planejamento Tributário e Normas Antielisivas.

Nesse contexto, evidencio que o preâmbulo constitucional nos oferta ampla matéria para identificação dos Princípios Gerais do ordenamento normativo, expondo o quadro geral que o intérprete deve ater-se para construção de sentidos.

PREÂMBULO

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um **Estado Democrático**, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a **liberdade**, a **segurança**, o **bem-estar**, o **desenvolvimento**, a **igualdade** e a **justiça** como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA **REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL**.(grifos nossos)

Com efeito, o legislador originário marcou de maneira contundente características indelévels do nosso Estado, ao caracterizá-lo como: (i) Estado Democrático; (ii) destinado a assegurar a liberdade; (iii) segurança; (iv) bem - estar; (v) desenvolvimento; (vi) igualdade, (vii) justiça e (viii) República Federativa. Reitera-se, portanto, que o preâmbulo constitucional enuncia os princípios gerais do ordenamento normativo, ostentando, por essa razão, nítido caráter prescritivo. Sobre esse tema específico, o professor Paulo de Barros em irretocável análise, assevera o seguinte:

De fato, a circunstância de figurarem expressamente na organização do corpo textual ou separadamente da distribuição em livros, seções, capítulos, artigos, parágrafos, incisos e alíneas, tal condição não modifica o *quantum* de prescritividade que o Preâmbulo ostenta, pois, de todo modo, funciona como vetor valorativo, penetrando as demais regras do sistema e impregnando-lhes, fortemente, em sua dimensão semântica⁶⁷.

Na verdade, esses princípios gerais, embora não estejam expressos no rol taxativo das cláusulas pétreas, podem ser considerados um desdobramento desses, a medida que sua concretização é uma forma de realizar – efetivar as cláusulas pétreas.

Questão que se mostra importante, é saber o que está dentro e fora do conteúdo semântico das cláusulas pétreas, o que apenas é possível mediante intervenção do intérprete e sua respectiva construção de sentidos. Nesse momento, passo à análise de cada um dos Princípios Gerais supracitados.

4.3.1 Princípio Republicano

Como enunciado em linhas anteriores, uma das características pertinentes aos valores - princípios é a tendência de graduação hierárquica, nesse sentido, podemos sustentar que o Princípio Republicano encontra-se em elevado patamar

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2011, p. 14-15.

hierárquico, trazendo elementos os quais estão presentes nos conteúdos das designadas cláusulas pétreas.

O nosso ordenamento positivo não permite a criação - expedição de leis que importem na depreciação das exigências da república e da federação, há nesse ponto, como ensina o Professor Geraldo Ataliba uma superioridade e intocabilidade da federação e da república. Esclarece ainda o ilustre mestre:

Caracteriza-se modernamente o regime republicano pela tripartição do exercício do poder e pela periodicidade dos mandatos políticos, com consequentes responsabilidades dos mandatários. Todos os mandamentos constitucionais que estabelecem os complexos e sofisticados sistemas de controle, fiscalização, responsabilização e representatividade, bem como os mecanismos de equilíbrio, harmonia e demais procedimentos a serem observados no relacionamento entre os poderes, asseguram, viabilizam, equacionam, reiteram, reforçam e garantem o princípio republicano, realçando sua função primacial no sistema jurídico. Assim, funciona ele como alicerce de toda a estrutura constitucional, pedra de toque ou chave de abóbada do sistema⁶⁸.

Portanto, o valor em questão, reflete o principal pilar da estrutura normativa, trazendo a noção da igualdade, responsabilidade, legalidade e tripartição do exercício do poder. Cabe ainda salientar, que representa o próprio consentimento da sociedade que se submete ao ordenamento jurídico. Nesse contexto, a atividade tributante embora caracterizada pela obrigatoriedade, é uma compulsoriedade consentida.

Consentida à medida que a imposição de incidência tributária está embasada em ato normativo primário oriundo do poder legislativo e observa os princípios constitucionais tributários.

Em suma, imposição diversa daquela consentida pela sociedade não é legítima, não é republicana. Em outras palavras, a exigência de tributo sem prévia lei, além de afronta direta a legalidade e estrita legalidade, também representa ofensa ao Princípio Republicano, no mesmo sentido, a divisão das atribuições -

⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 38.

funções do Poder (Legislativo – Executivo e Judiciário), é reflexo desse princípio, sendo que seu desvirtuamento implica em quebra da harmonia e equilíbrio entre os poderes, conforme garantido pelo texto maior.

4.3.2 Legalidade

Conforme já salientado, temos como uma das marcas do nosso sistema constitucional a concepção de Estado Democrático de Direito. Observa-se que no preâmbulo da Constituição vigente a qualificação de Estado Democrático vem expressamente enunciada, refletindo o consentimento e o Princípio Republicando. A qualificação " de direito" embora não expressada de forma preambular, é consequência lógica - jurídica dos valores inseridos no preâmbulo de nossa carta magna, além do mais, está expressamente enunciada no artigo 5^a, II, do texto constitucional que assim prescreve:

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;

Com efeito, a concepção de Estado de Direito representa um divisor de águas na relação entre sociedade e estado, a partir desse momento não apenas a sociedade estava submetida à lei, mas também o próprio estado (responsável pela elaboração normativa) passa a moldar sua conduta conforme os ditames legais.

A existência de um Estado de Direito representa um verdadeiro marco no processo de evolução histórico - normativa da sociedade, sendo a primeira vez que nesse contexto a conduta humana não é determinada pela política do mais forte, mas sim, pela observância aos dispositivos normativos os quais devem ser igualmente observados pelo próprio estado.

Nessa nova concepção, os atos emanados por parte dos governantes podem até se revestirem de caráter discricionário (possibilidade de escolha de conduta dentre um leque legal), não obstante, não mais podem ter a qualificação de arbitrários. A lei torna-se o ponto de referência máximo que imperiosamente deve ser observado por todos, inclusive pelo próprio órgão ejetor de normas - é a supremacia da legalidade.

Decorrente dessa supremacia legal é a divisão de funções dentro do Estado, este representa o poder o qual é uno e deve ser exercido como condição necessária para a efetividade dos interesses da sociedade, nesse sentido, a divisão de atribuições do poder edificou as bases de um Estado de Direito.

A observância desse princípio em nosso ordenamento jurídico é de longa data, como bem esclarece o mestre Aliomar Baleeiro:

As constituições republicanas sempre mencionaram o princípio da legalidade, que jamais foi contestado no Brasil. Poder-se-á mostrar que, no período colonial, as tributações geralmente eram aprovadas, para períodos definidos, pelos Senadores das Câmaras, isto é, pelos representantes dos contribuintes eleitos para a vereança municipal. As atas dos vereadores da Bahia, conservadas a partir de 1624, são instrutivas a esse respeito.

A constituição imperial de 1824, conquanto não se referisse expressamente à lei, firmava a competência legislativa para a tributação, tanto sob o aspecto da legalidade quanto o da anualidade, como se vê do art. 171 ("Todas as contribuições diretas... serão anualmente estabelecidas pela Assembleia...") e também do art.172.⁶⁹

No mesmo sentido, merece nota a precisa lição do professor José Artur Lima Gonçalves, que em concisas linhas esclarece: "A legalidade, portanto, não é regra meramente formal. É princípio de amarração de toda a sistematicidade do ordenamento constitucional. É a legalidade que garante o necessário consentimento do cidadão⁷⁰".

⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 82.

⁷⁰ GONÇALVES, José Artur Lima. **Planejamento Tributário** - Certezas e Incertezas. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Dialética, v. 10, p. 272.

A relevância da legalidade ganha contornos ainda mais acentuados ao lidarmos com a temática tributária em que verifica-se uma interferência no direito de propriedade também tutelado no texto constitucional, nesse contexto, fala-se em estrita legalidade que será abordada posteriormente no item dos princípios específicos.

De toda sorte, verifica-se que o princípio em tela é responsável pela amarração de toda a sistematicidade do ordenamento constitucional, de maneira que a realização de qualquer planejamento tributário necessita encontrar amparo no texto legal.

Com razão, Fábio Pallaretti Calcini assevera:

Trata-se, portanto, de uma garantia inserida no texto constitucional, inclusive, como cláusula pétrea, que impõe limites e/ou direciona a atividade estatal, uma vez que esta deverá necessariamente ser conduzida pelos contornos da lei, ou seja, por um comando normativo geral e abstrato, elaborado pelo Poder Legislativo, ou, excepcionalmente, por outros Poderes, quando a Constituição Federal permitir expressamente, como, por exemplo, no caso de medidas provisórias ou leis delegadas⁷¹.

No âmbito do Planejamento Tributário notar-se-á que o principal ponto de discussão se concentrará na delimitação dos contornos da licitude e ilicitude. Isso porque, observa-se uma tendência, por parte dos particulares, em buscar estruturas negociais as quais possibilitem a realização de operações com o menor impacto tributário, em contrapartida, por parte da autoridade fiscal, verifica-se uma inclinação de desconsiderar diversas estruturas criadas pelos contribuintes com a finalidade de afastar ou diminuir a carga tributária.

Nesse cenário, instalam-se alguns conflitos de critérios para resolução do embate em tela: a) Liberdade de Iniciativa x Propósito Negocial – Abuso de Forma e de Direito; b) Legalidade e Tipicidade x Igualdade e Conteúdo Econômico e c) Substância x Forma. Não obstante, o cerne da questão encontra-se na análise da

⁷¹ CALCINI, Fábio Pallaretti. O princípio da legalidade tributária no direito brasileiro e a jurisprudência do STF. **Revista dos Tribunais**. Ano 18. Nº 95. Nov-Dez 2010, p. 123.

Fenomenologia da Incidência jurídica e, por conseguinte da adequada compreensão acerca do Sistema Constitucional Tributário o qual estabelece de forma hialina o princípio da legalidade.

4.3.3 Segurança Jurídica

O Princípio da Segurança Jurídica é certamente um dos mais mencionados e perquiridos no âmbito jurídico, seja na doutrina, na jurisprudência ou até mesmo na legislação normativa, dessa forma, a sua observação e principalmente a sua compreensão tornam-se elementos fundamentais para a efetiva existência de um Estado Social Democrático de Direito.

O tema em questão ganha contornos ainda mais acentuados ao considerarmos que ao falarmos em segurança jurídica estamos necessariamente considerando todo o processo de interpretação e positivação do direito.

Como exposto em linhas anteriores, interpretar é atribuir sentido aos signos e essa atribuição de sentidos é desenvolvida por cada intérprete de acordo com os horizontes culturais de cada indivíduo, bem como, com o sistema de referências - relações associativas condicionadas pelo horizonte cultural e contexto sócio cultural do indivíduo.

Não obstante, em matéria tributária não podemos ignorar o caráter rígido e detalhado do nosso sistema constitucional, o que não implica em concluir na existência de apenas uma construção de sentido possível no âmbito tributário. Divergências na construção de sentidos são naturais, desde que embasadas em elementos jurídicos do próprio ordenamento jurídico.

Nesse contexto, busca-se evitar significações não amparadas por nosso ordenamento normativo, afastando, portanto, verdadeiras construções teratológicas, desapegadas do rígido e detalhado Sistema Constitucional Tributário.

Há de se observar que no âmbito do direito positivo as proposições prescritivas submetem-se a valores de validade e não validade (portanto não se submetem a valores de verdadeiro e falso), correspondente da lógica deôntica, a linguagem do legislador é válida ou não válida.

Sendo assim, os resultados interpretativos de cada intérprete não serão marcados pela homogeneidade, mas certamente, pela heterogeneidade-diferença. Diante deste panorama jurídico a busca pela segurança jurídica muito mais que um fim buscado pelo intérprete-participante, torna-se uma verdadeira necessidade do sistema normativo, ao passo que esse princípio busca conferir uma estabilidade e previsibilidade nas relações jurídicas.

Sobre o assunto, pondera o jurista Luis Roberto Barroso:

Esse princípio compreende as seguintes ideias: 1) a existência de instituições estatais dotadas de poder e garantias, assim como sujeitas ao princípio da legalidade, 2) a confiança nos atos do Poder Público, que deverão reger-se pela boa fé e pela razoabilidade, 3) a estabilidade das relações jurídicas, manifestada na durabilidade das normas, na anterioridade das leis em relação aos fatos sobre os quais incidem e na conservação de direitos em face da lei nova; 4) a previsibilidade dos comportamentos, tanto os que devem ser seguidos como os que devem ser suportados; e 5) a igualdade na lei e perante a lei, inclusive com soluções isonômicas para situações idênticas ou próximas⁷².

Já na visão do Professor Paulo de Barros a segurança jurídica se caracteriza como um sobreprincípio⁷³ estando abaixo apenas do ideal de justiça no direito, dessa forma, a realização da segurança jurídica está atrelada à realização de outros princípios como o da legalidade, irretroatividade, entre outros os quais atuam como limites objetivos realizadores do valor da segurança jurídica, atuam como mecanismos que dão força de eficácia aos primados axiológicos do direito.

⁷² BARROSO, Luis Roberto. A segurança jurídica na era da velocidade e do pragmatismo (reflexões sobre direito adquirido, ponderação de interesses, papel do Poder Judiciário e dos meios de comunicação). In: Temas de Direito Constitucional, p. 50-51, apud COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário Nacional. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 72.

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** - Linguagem e Método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. Segunda Parte. Capítulo I.

Geraldo Ataliba pontua ser a segurança jurídica a essência do próprio Direito. Constitui, mesmo, decorrência do próprio Estado Democrático de Direito e se estriba nos postulados da certeza do direito e da igualdade⁷⁴.

Embora tenha relevância irrefutável para o sistema jurídico, o referido princípio ou sobre princípio não vem expresso em nosso ordenamento constitucional, fato este que implica na sua aceitação de forma implícita no sistema, sendo também, uma necessidade do próprio ordenamento jurídico.

Não obstante, como valor que é possui suas características e entre elas a bipolaridade supramencionada anteriormente, dessa forma, compreendemos que apesar de não expresso, enquanto marcas de tinta no texto constitucional, a nossa carta magna de maneira oblíqua veio a reiterar e deixar clara expressamente a protuberância da segurança jurídica ao trazer um enunciado prescritivo o qual busca impedir a insegurança jurídica, ou seja, o desvalor do valor tutelado. Veja no artigo infracitado.

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004\)](#)

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que **acarrete grave insegurança jurídica** e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

Como é possível observar, embora o texto constitucional não tenha trazido em forma de enunciado prescritivo expresso a segurança jurídica, o fez de forma oblíqua ao tutelar o seu desvalor de maneira a ser evitado, conferindo ao Supremo Tribunal Federal essa atribuição.

⁷⁴ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.167-183.

É essencial que o exercício da tributação o qual implica em delimitação ao direito à propriedade, esteja pautado em condições de previsibilidade e estabilidade, para isso é necessário que todo arquétipo do sistema constitucional seja preservado sem deturpações embasadas em razões econômicas ou dispositivos normativos alienígenas.

Nesses termos, nunca é demasiado destacar a rigidez e detalhamento das disposições constitucionais tributárias. Ao tratarmos diretamente da temática de planejamento tributário notaremos com acentuada nitidez a falta de critérios normativos para desconsideração dos negócios jurídicos, nos inserindo num cenário de incertezas e imprevisibilidade acerca do lícito e ilícito.

Nesse contexto, Alberto Xavier pontua:

O princípio da legalidade – limitando a liberdade de apreciação e decisão dos órgãos de aplicação do direito, quanto a fatos que diretamente se repercutem na esfera patrimonial privada dos cidadãos – é imperativo da ideia de segurança jurídica, que exige clareza, confiança e previsibilidade. A segurança jurídica, assim entendida, é essencial à preservação de um sistema político assente no reconhecimento de uma esfera de liberdades, cujas eventuais restrições tenham na lei e apenas diretamente na lei os seus fundamentos e limites. A mesma segurança jurídica é essencial à preservação de um sistema econômico, como o de economia de mercado, pois sem ela é impossível a expansão da livre iniciativa, que requer certeza e estabilidade, sem as quais não planejamento empresarial possível⁷⁵.

Nota-se, portanto, que a previsibilidade da irradiação dos efeitos jurídicos no exercício da atividade econômica – é de suma relevância para o desenvolvimento da livre iniciativa, sendo que tal previsibilidade – estabilidade é decorrente da segurança jurídica.

⁷⁵ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 158.

4.3.4 Igualdade

O princípio da igualdade está encartado de forma reiterada no texto constitucional, a sua presença inicia-se no preâmbulo da Carta da República e irradia-se por vários enunciados constitucionais, dentre eles um dos mais mencionados é artigo 5º que no caput faz referência a esse valor em dois momentos: "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".

Questão bastante complexa refere-se a determinação do conteúdo semântico desse princípio, nesse aspecto, observa-se que quanto maior a carga axiológica de um valor maior será seu âmbito de significação, exigindo do intérprete alto nível de cautela na interpretação das leis em atenção à isonomia, nesse ponto, em obra que trata sobre o conteúdo jurídico do princípio da igualdade, o professor Celso Antônio Bandeira de Mello, faz a seguinte colocação:

O que encarece, neste passo, é que a isonomia se consagra como o maior dos princípios garantidores dos direitos individuais. *Praeter legem*, a presunção genérica e absoluta é a da igualdade, porque o texto da Constituição o impõe. Editada a lei, aí sim surgem as distinções (que possam se compatibilizar com o princípio máximo) por ela formuladas em consideração à diversidade das situações.⁷⁶

No âmbito tributário verifica-se que a igualdade-isonomia tem ampla irradiação direcionada tanto para o legislador como para o aplicador da norma, relacionando-se com outros princípios como: capacidade contributiva, vedação do confisco, uniformidade geográfica, diferenciação tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino, entre outros enunciados que refletem esse valor.

⁷⁶ MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 45-46.

Discorrendo sobre a relevância desse princípio o professor Marco Aurélio Grego, assevera:

A isonomia não é uma singela referência retórica nem mera recomendação. A jurisprudência tem caminhado no sentido de detectar e recompor as discriminações e desigualdades feitas pela lei. Ainda não está muito nítido como isto deve se dar, quais os critérios para recompor a isonomia, se preencher o que falta na lei ou eliminar o benefício que o outro obteve(...) o mesmo se diga da norma tributária de incidência. O dilema é aplicar, por isonomia, a incidência à hipótese apenas “prevista” na lei assim considerada, porque a lei visou onerar aquele tipo de manifestação de capacidade contributiva ou afastar a exigência, por isonomia, porque onera desigualmente os que manifestam a mesma capacidade contributiva⁷⁷.

Não obstante, é necessário cautela para não cometer distrações jurídicas, em nome da igualdade, em especial na área tributária. Destaco, tomando por base lições do Professor Lourival Vila Nova e Paulo de Barros Carvalho, que entre o ser e o dever – ser, há nítida separação, o jurídico não toca o social, são âmbitos diferentes embora que de certa forma relacionados.

Com razão Alberto Xavier realiza importante advertência:

É importante frisar que o princípio da igualdade é uma garantia individual do cidadão, expressamente considerada como tal no art. 150 “caput” e inciso II da Constituição, e não um direito do Estado, pelo que não pode ser invocado para servir de fundamento a uma tributação não prevista em lei. A igualdade é um limite à imposição de deveres por via da lei, mas não o fundamento de um direito do Estado para além da lei⁷⁸.

Com isso pretendo deixar claro, que a igualdade a que me refiro é a igualdade jurídica e não a social, econômica ou qualquer outra que possa ser ventilada, é imperioso ter essa distinção bem delineada, para que não cometamos distrações as quais acarretem no desvirtuamento do nosso arquétipo constitucional.

⁷⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 352-353.

⁷⁸ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 128.

A verificação da igualdade no âmbito sócio – econômico, não implica em tratamento jurídico isonômico, em específico em matéria tributária a qual possui materialidades específicas para incidência jurídica – o que importa para o âmbito tributário é realização ou não de determinada materialidade de incidência – acompanhada da respectiva produção de linguagem competente, independente da situação econômica-social.

4.3.5 Moralidade

O Direito como objeto cultural apresenta o dado valorativo em toda sua configuração. Assim, onde ele estiver presente haverá certamente o dado axiológico. Em suma, o âmbito jurídico é por excelência o local para o depósito de valores de uma sociedade (o que a sociedade julga como valioso deve em tese ser refletido nos enunciados prescritivos). Nesse sentido, o valor moral é um dos perquiridos pelo texto normativo constitucional, tendo sido enunciado em algumas passagens da carta magna, vejamos:

Art. 5. (...)

LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, **à moralidade administrativa**, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;

Art. 14. A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante:

§ 9º Lei complementar estabelecerá outros casos de inelegibilidade e os prazos de sua cessação, a fim de proteger a probidade administrativa, a **moralidade para exercício de mandato** considerada vida pregressa do candidato, e a normalidade e legitimidade das eleições contra a influência do poder econômico ou o abuso do exercício de função, cargo ou emprego na administração direta ou indireta.

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, **moralidade**, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte.

Percebe-se, nesses termos, que o texto constitucional trata da moralidade relacionada à atividade administrativa, fazendo menção à esse valor de forma reiterada, trata-se, portanto, de uma moralidade normatizada a qual não se confunde necessariamente com o valor moral pessoal. É assunto que devido a sua complexidade, merece maior atenção por parte da doutrina, possuindo reflexos diretos na área tributária, sobre o assunto Klaus Tipke faz o seguinte esclarecimento:

La moral tributaria no exige que las leyes tributarias respondan a una tradición, sino que estén de acuerdo con la Constitución vigente y con los principios éticos presentes en los derechos fundamentales constitucionalizados. El legislador actúa de modo inmoral cuando de modo doloso o culposo dicta leyes inconstitucionales o cuando no deroga o modifica aquellas leyes que del modo fundado todos consideran inconstitucionales⁷⁹.

O posicionamento do autor reitera a relevância do texto constitucional de forma que a moral em matéria tributária não implica numa observância à tradição, mas sim na consonância dela com o texto maior.

Na doutrina nacional, a professora Regina Helena Costa abordando esse ponto comenta:

Em primeiro lugar, ao nosso ver, forçoso pensar-se numa ética tributária, assim entendida como o conjunto de princípios e regras que devem ser observados pelo legislador e pelo administrador tributários e que lhes impõem, mais que a estrita obediência às leis, o prestígio aos valores de probidade, lealdade, boa fé, decência e justiça, enfim.

O princípio em foco opera efeitos em dois planos distintos: no *legislativo* orientando o legislador na busca de uma atividade tributária equilibrada e justa; e no *administrativo*, sempre reportado ao primeiro, norteando os agentes públicos para que procedam de modo ético no exercício de suas atribuições⁸⁰.

⁷⁹ TIPKE, Klaus. **Moral Tributária del Estado y de los Contribuyentes** (Bestuerungsmoral und Steuermoral). Traducción, presentación y notas a cargo de Pedro M. Herrera Molina. Prólogo de Juan José Rubio Guerrero. Marcial Pons, Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales. S.A., 2002, p. 89-90.

⁸⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário Nacional. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 76.

De toda forma, observa-se dificuldade em determinar o conteúdo - núcleo desse valor devido à vaguidade e alta carga axiológica. Nesse sentido, compreendo que esse princípio agrega a realização de outros valores como justiça, probidade, legalidade, boa fé, entre outros, podendo, portanto, ser considerado como um sobre princípio, por duas razões: (i) devido a alta carga axiológica e (ii) pela razão de seu conteúdo ser formado a partir da junção de diversos outros princípios - valores.

Trazendo à moralidade para o âmbito tributário, nota-se a necessidade do respeito às atribuições dos poderes, ao caráter rígido e detalhado do sistema constitucional tributário e a imposição de exação com base na estrita legalidade. Em suma, o princípio nesse momento referido implica em observar – preservar – os contornos jurídicos que nossa Carta Magna delineou pra matéria tributária.

Nesse sentido merece registro de Alfredo Augusto Becker:

Sem dúvida, a “moralização do direito” pela criação de novas regras jurídicas justas em substituição das injustas, é obra meritória e indispensável para o aperfeiçoamento do homem e da sociedade. Entretanto, esta ação moralizadora cabe *exclusivamente* ao Poder Legislativo (criador das regras jurídicas) e não ao Poder Executivo e nem ao Poder Judiciário; “à force de ‘moraliser’ le de ‘l’humaniser’, et de ne faire que cela, on finit par l’affaiblir, l’émollier, l’énerver, le vider as substance⁸¹”.

Portanto, a moralização do direito deve imperiosamente observar as características do próprio ordenamento jurídico, sendo que em nossa realidade jurídica o exercício da tributação encontra-se devidamente delimitado no âmbito constitucional com a determinação das competências tributárias e divisão das atribuições do Poder. Destarte, imposição tributária que escape desses contornos não será compatível com nosso sistema positivo.

⁸¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 161.

4.3.6 Justiça

O princípio da justiça também encontra amparo expresso no preâmbulo do texto constitucional, está inserido juntamente com a segurança jurídica e moralidade na classe dos sobreprincípios, por apresentar alta carga axiológica e ser realizado mediante o implemento de outros valores. É marca indelével de todo ordenamento positivo, a tal ponto que é plenamente possível se verificar valores diametralmente opostos no âmbito normativo fundamentados no valor da justiça de acordo com cada sistema de referência.

Nesse contexto, tanto os regimes totalitários como os democráticos por mais que apresentem traços nitidamente distintos, fundamentam-se num ideal de justiça. Em termos de direito tributário observaremos esse princípio sendo refletido em valores como: legalidade, segurança jurídica, igualdade; bem como em limites objetivos como: não confisco, irretroatividade, anterioridade, capacidade contributiva, anterioridade entre outros enunciados que refletem esse valor.

Por essa razão o professor Paulo de Barros Carvalho o considera como sobreprincípio preeminente, haja vista, que nenhum outro princípio o sobrepuja, mesmo porque para a realização da justiça trabalham, nesse sentido, esclarece o jurista:

Realiza-se o primado da justiça quando implementamos outros princípios, o que equivale a elegê-lo como sobreprincípio. E na plataforma privilegiada dos sobreprincípios ocupa lugar preeminente. Nenhum outro o sobrepuja, ainda porque para ele trabalham. Querem alguns, por isso mesmo, que esse valor se apresente como o sobreprincípio fundamental, constituído pela conjugação eficaz dos demais sobreprincípios⁸².

Com efeito, o referido princípio apresenta-se como um valor buscado em nosso sistema normativo. Sendo comum verificarmos na doutrina a sua menção relacionada à temática do Planejamento Tributário, como faz Marco Aurélio Grego:

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** - Linguagem e Método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 283.

Neste passo, a análise da temática do “planejamento fiscal” deverá agregar, ao lado dos valores propriedade e segurança, também os valores igualdade (artigo 5º, *caput*), solidariedade (artigo 3º, I) e justiça (artigo 3º, I), vista esta não apenas como justiça formal, mas como justiça substancial.(...) ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça⁸³.

Não obstante, cabe a advertência que a força e amplitude semântica do princípio em tela não deve servir de pretexto para desvirtuamento do arquétipo constitucional, de forma a pretender fazer incidir regra jurídica tributária onde não se verifique fato jurídico tributário, ou criar hipótese de incidência normativa sem a devida competência para tal.

4.3.7 Direito à Propriedade

A tributação incide sobre signos de riqueza eleitos pelo legislador, de forma mais específica sobre: (i) renda, (ii) consumo e (iii) patrimônio. Verificasse nesse caso que há uma interferência consentida num direito constitucionalmente tutelado – direito à propriedade. Nesse ponto dispõe nossa carta magna:

Art. 5º (...)
XXII - é garantido o direito de propriedade;

Com efeito, o texto constitucional exerce a função de delimitador do poder de tributar, seus enunciados prescritivos conferem o contorno do âmbito de incidência normativo, em outras palavras, fornecem os elementos necessários para saber o que é ou não plausível de tributação, bem como, saber qual a extensão da atividade tributante.

⁸³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 201-202.

Nessa medida, o direito de propriedade se configura como uma verdadeira delimitação ao exercício da tributação, sob pena, caso não observado configurar em confisco, como melhor será abordado no próximo item dos princípios específicos.

Portanto, cabe enunciar em marcas nítidas que apenas à Constituição cabe dispor sobre hipóteses de interferência – delimitação – perca do direito de propriedade. Nesse contexto, o exercício do poder tributário se reveste numa forma consentida de interferência no direito de propriedade, a criação de normas de incidência tributária necessita observar as delimitações inseridas no texto maior, caso contrário, estaremos diante de flagrante interferência ao direito constitucional de propriedade.

4.3.8 Supremacia do Interesse Público

Assenta-se na doutrina de forma majoritária o entendimento de considerar a supremacia do interesse público como um elemento que compõe a classe dos princípios implícitos. De fato, o entendimento predominante no âmbito doutrinário é no sentido de considerar o interesse público, ou melhor, a sua efetivação como a mais relevante atribuição do direito público.

Nesses termos, ponto de necessária observação refere-se a determinação do que seja o conteúdo semântico de interesse público. De forma geral, esse termo é compreendido como a conjunção dos interesses compartilhada pelos indivíduos de uma sociedade, ou seja, o somatório dos interesses individuais corresponderia ao interesse público-coletivo. Sobre o assunto, esclarece o professor Celso Antônio Bandeira de Mello:

É que na verdade, o interesse público, o interesse do todo, do conjunto social, nada mais é que a dimensão pública dos interesses individuais, ou seja, dos interesses de cada indivíduo enquanto partícipe da sociedade (entificada juridicamente no Estado), nisto se abrigando também o depósito intertemporal destes mesmos interesses, vale dizer, já agora, encarados eles em sua continuidade histórica, tendo em vista a sucessividade das gerações de seus

nacionais. (...), não é portanto, de forma alguma, um interesse constituído autonomamente, dissociado do interesse das partes e, pois, passível de ser tomado como categoria jurídica que possa ser erigida irrelatamente aos interesses individuais, pois, em fim de contas, ele nada mais é que uma faceta dos interesses dos indivíduos: aquela que se manifesta enquanto estes – inevitavelmente membros de um corpo social – comparecem em tal qualidade⁸⁴.

Há, portanto, nítida relação entre a supremacia do interesse público e o exercício da tributação. O tributo é a forma do estado obter recursos para manutenção da máquina estatal, bem como, a forma encontrada para garantia de direitos fundamentais dos indivíduos, da coletividade, em suma do interesse público.

Nesse aspecto, a supremacia do interesse público fundamenta a atividade tributante, há de se ressaltar que podemos trabalhar com duas classes⁸⁵ de interesse público: (i) primário e (ii) secundário, a primeira categoria refere-se aos interesses da coletividade ao passo que a segunda aos interesses do estado. Dessa forma, a instituição de qualquer espécie tributária por mais que represente diretamente um interesse público secundário deve necessariamente está fundada num interesse público primário.

Por fim, cabe a advertência que a existência do princípio em tela, não pode servir de pretexto para tributação de forma acriteriosa, desapegada das rígidas exigências do nosso sistema constitucional.

4.4 Princípios Específicos

Depois de realizadas as considerações acerca de alguns princípios gerais do direito, cabe nesse momento, atrelado a uma visão do Sistema Constitucional Tributário, direcionarmos nossa atenção para os princípios específicos os quais de

⁸⁴ MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p.58-59.

⁸⁵ Distinção feita pela doutrina italiana, em específico. ALESSI, Renato. **Sistema istituzionale del diritto amministrativo italiano**. 3. ed. Milano: Giuffrè, 1960.

forma geral atuam como verdadeiros limites objetivos, não sendo portanto, valores em si, mas voltam-se à realização desses.

Tratarei nesse ponto dos seguintes princípios específicos do direito tributário: (i) estrita legalidade; (ii) tipicidade tributária; (iii) capacidade contributiva; (iv) não confisco; por terem uma relação direta com objeto de estudo.

Advirto, desde já, que o rol de princípios citados não é taxativo. Trata-se de uma eleição pautada em nosso texto maior, não obstante, carregada de certa carga valorativa, como todo ato de escolha, sendo, portanto, plenamente admissível a inserção de outros princípios não elencados.

4.4.1 Estrita Legalidade

Como dito anteriormente, a concepção de Estado de Direito foi responsável por um novo paradigma na relação entre Estado e Sociedade, trazendo consigo a necessária observação aos preceitos normativos tanto para governantes como para governados. Verifica-se a partir desse momento, a prevalência da lei em detrimento ao autoritarismo e arbitrariedades antes praticados.

Em nosso ordenamento jurídico o princípio da legalidade que não é exclusivamente tributário, vem enunciado no artigo 5º, da Constituição Federal:

Art. 5º (...):

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

No campo tributário esse princípio teve sua intensidade reforçada pelo artigo 150, inciso I, da CF, tudo com o fito de preservar a segurança das pessoas diante da tributação que representa uma interferência direta ao direito de propriedade também tutelado em nosso texto maior. Por essa razão, enuncia o texto constitucional:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Nesse sentido, destacando a relevância da legalidade para constituição da obrigação tributária ao decorrer da evolução histórica, o ilustre jurista Aliomar Baleeiro esclarece:

Por isso, o princípio da legalidade dos tributos, antes de afirmar-se na Revolução Francesa e de manifestar-se enquanto princípio fundamental do Estado de Direito no constitucionalismo do século XIX, derivou primeiro, como registra Ottmar, Bühler, do corporativismo medieval. (V. *Princípios de Derecho Internacional Tributário*, trad. Fernando Cervera Torrefin, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1968, p. 200.) Seus precedentes históricos montam ao século XI, sendo, portanto, anteriores à Carta Magna inglesa de João-Sem-Terra. Correspondem ao princípio da autotributação, vale dizer, ao juízo de que os encargos tributários deveriam ser previamente consentidos por aqueles que o suportassem.

Também consignado na famosa Carta do século XIII, o princípio da legalidade ali foi mantido intocado. Paulatinamente alargou-se a concepção do prévio consentimento, antes limitado a segmentos privilegiados da população, com a declaração do princípio da representação através do Act of Appropriation⁸⁶.

Temos, portanto, que a instituição ou majoração de obrigações tributárias deve dar-se imperiosamente por meio de lei, é essa a dicção do artigo 150, inciso I da nossa Carta Magna. Não obstante, cabe especial atenção ao significado da palavra lei utilizada no enunciado, afinal a classe lei compreende vários elementos que podem ser nela inseridos.

Nesse sentido, cabe destacar que as normas ingressam aos pares no ordenamento jurídico, ou seja, nenhuma norma ingressa sozinha, sem que seja por intermédio de outra. Temos nesse contexto, dois tipos de veículos introdutórios: (i) veículos introdutórios primários e (ii) veículos introdutórios secundários.

⁸⁶ BALEEIRO. Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 02.

Nessa medida, conforma salientado anteriormente, os primeiros veículos são aptos a inovarem o ordenamento jurídico, inserindo regras inaugurais, sujeitando, portanto a coletividade à novas obrigações jurídicas. Já os segundos, não possuem essa aptidão, tendo sua juridicidade condicionada aos veículos primários.

Quando o artigo 150 da C.F utiliza a palavra lei, está se referindo necessariamente à veículos introdutores primários, ou seja, aqueles que tem aptidão para inserir regras inaugurais no ordenamento jurídico.

Esclarecendo o assunto o Professor Paulo de Barros Carvalho pontua:

Quando se reclama a observância do princípio da legalidade inscrito no art. 150, inciso I, da Constituição de 88, repetindo de certo modo o que já dissera o art. 5º em seu inciso II, o que se quer exprimir é a exigência da lei ordinária. Diria “ em princípio” porque “lei”, neste passo, está usada num sentido que permite várias acepções.(...) Gostaria que “lei” fosse interpretada aqui no seu sentido de lei ordinária, mas sabemos que o ordenamento brasileiro assim não dispõe. Há uma série de tributos que são criados, em virtude de imposição constitucional, por lei complementar. Já pela via de lei delegada, não há essa possibilidade. Entretanto, existem aqueles que aceitam a medida provisória com a virtude de criar tributos também. Não é minha interpretação⁸⁷.

Todavia, não raro observamos veículos secundários irradiando efeitos inaugurais no ordenamento normativo, em especial, no âmbito tributário. Verifica-se, nesse sentido, a existência de portarias, convênios, instruções normativas entre outros instrumentos não primários estabelecendo novas relações jurídicas tributárias.

A título exemplificativo, recentemente o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) deu provimento ao Recurso Ordinário em Mandado de Segurança⁸⁸ (RMS)

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** - Linguagem e Método. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 294-295.

⁸⁸ Na instância de origem, a CNT impetrou mandado de segurança coletivo com o objetivo de afastar a incidência da Portaria 1.135/2001, a qual aumentou a percentagem do que deve ser considerada remuneração de 11,71% para 20% do rendimento bruto dos transportadores autônomos. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) concedeu parcialmente a ordem apenas para excluir a cobrança do aumento da contribuição previdenciária no período de 90 dias seguintes ao da publicação da portaria questionada.

25476, interposto pela Confederação Nacional do Transporte (CNT) contra a Portaria 1.135/2001, do Ministério da Previdência e Assistência Social. Esse ato aumentou a base de cálculo da contribuição previdenciária devida sobre a remuneração de trabalhadores autônomos em fretes, carretos e transporte de passageiros.

O caso em tela é um nítido exemplo de afronta ao princípio da legalidade e, por conseguinte da estrita legalidade. A exigência ou majoração de tributo deve dar-se mediante lei – veículo normativo primário competente e não por instrumentos

Com o RMS, a confederação pedia para que o Supremo reconhecesse a ilegalidade/inconstitucionalidade do ato do Ministério da Previdência e Assistência Social, tendo em vista o aumento da base de cálculo da contribuição previdenciária por meio de portaria. A entidade alegava que tal majoração fere os princípios constitucionais da legalidade tributária, da indelegabilidade legislativa e da anterioridade nonagesimal.

A análise da matéria teve início em junho de 2006, quando o relator, ministro Eros Grau (aposentado), negou provimento ao recurso e concluiu que apesar de inconstitucional e ilegal – por ofensa ao artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, e artigo 97, incisos II e IV, do Código Tributário Nacional – a vigência da Portaria 1.135/2001 deveria ser mantida e aplicada ao caso. Ele explicou que o provimento do recurso, com a declaração de ilegalidade e inconstitucionalidade da Portaria, importaria a redução da base de cálculo da contribuição previdência porque prevaleceria o percentual provisório de 11,71%, nos termos do Decreto 3.098/99, fazendo com que a base de cálculo ficasse ainda mais distante daquela prevista na legislação competente. Naquela mesma sessão plenária, o ministro Marco Aurélio abriu divergência, ao votar pelo provimento do RMS, e foi seguido pela ministra Cármen Lúcia e os ministros Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa, Ayres Britto (aposentado), Cezar Peluso (aposentado) e Sepúlveda Pertence (aposentado). Eles concederam a segurança para anular os efeitos da portaria, restabelecendo a percentagem de 11,71%, prevista no Decreto 3.048/1999.

O ministro Gilmar Mendes, ao apresentar seu voto-vista pronunciou-se no sentido de negar provimento ao recurso. Ele salientou que houve alteração da base de cálculo da contribuição em manifesta afronta ao princípio da legalidade e avaliou que a portaria e o decreto, relativos ao caso, são inconstitucionais. “Assim, tanto o Decreto 3.048/99 como a Portaria 1.135 são igualmente inconstitucionais porque estão de fato lavrando para além do que foi estabelecido na lei”, disse. “Embora a portaria questionada seja realmente inconstitucional, não decorre desse reconhecimento o direito dos contribuintes a recolher o tributo com base em 11,71% do rendimento bruto, na medida em que esse percentual foi estabelecido por decreto que também é manifestamente inconstitucional”, ressaltou.

Por outro lado, o ministro observou que, em razão das limitações impostas pelo princípio da proibição da reformatio in pejus [reformatar a decisão para pior], “não é possível assentar para o caso concreto a inconstitucionalidade de todos os atos normativos infralegais que definam a base de cálculo do tributo em exame”. Isto porque, conforme ele, a consequência natural seria a incidência sobre a integralidade da remuneração, “o que agravaria a situação da recorrente, que acabaria por pagar em relação ao valor global percebido”. O ministro Gilmar Mendes e o ministro Eros Grau (relator), que também havia votado pelo desprovimento do recurso, ficaram vencidos.

Conclusão do julgamento

Outros dois votos proferidos na sessão plenária concluíram o julgamento do RMS. A ministra Rosa Weber e o ministro Celso de Mello uniram-se à maioria já formada pelo provimento do recurso. Eles entenderam que o pedido da CNT ataca a Portaria 1.135, que é flagrantemente inconstitucional. Portanto, o placar final da votação foi de nove votos pelo provimento do recurso e dois contra o pedido da confederação.

secundários, como no caso a portaria, a qual não tem aptidão jurídica para instituir ou majorar tributo.

Mesmo dentre os veículos primários há de se ressaltar que a exigência tributária deve observar o âmbito de incidência jurídica pertinente a cada veículo normativo, nesses termos, deverá ser observado o que deve ser tratado via emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, entre outros instrumentos. Sempre respeitando o perfil do nosso Sistema Constitucional Tributário.

Nesse ponto, observo que o uso de alguns desses instrumentos primários para exigência de tributo acaba por desconfigurar o caráter rígido de nosso Sistema Constitucional. É o que ocorre com a utilização da medida provisória e das emendas constitucionais para instituição ou majoração de tributos.

Em relação ao primeiro instrumento citado, acredito que não goza do consentimento necessário para irradiação dos efeitos pretendidos (inovar a ordem jurídica tributária), cabendo ao poder legislativo essa atribuição. Já ao que se refere às emendas constitucionais, entendo que as constantes modificações no texto originário comprometem o caráter rígido do nosso sistema⁸⁹.

Temos, portanto, que imposição de obrigações tributárias precisa estar embasada em preceitos normativos aptos a inaugurar o sistema jurídico, sendo a atribuição de aplicação da norma estritamente vinculada ao enunciado jurídico que em sua função típica é construído pelo poder legislativo.

⁸⁹ Nesse sentido, a Professora Regina Helena Costa entende que a cada nova emenda constitucional modificadora de normas do sistema tributário nacional ensejam-se questionamentos quanto à ofensa a cláusulas pétreas – princípio federativo, separação de poderes, direitos e garantias individuais (art. 60 § 4º, I, III e IV da CR). A professora ainda pontua as modificações tributárias operadas via emenda: Emenda Constitucional n.3 de 1993 – 1) previsão da substituição tributária progressiva (art. 150, § 7º) e 2) nova disciplina aos impostos estaduais (art.155.) Emenda Constitucional n.29, de 2000 – 1) nova disciplina ao IPTU (art. 156, § 1º) Emenda Constitucional n.33 de 2001 – 1) nova disciplina às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (arts. 149, § 2º e 177, § 4º); e 2) nova disciplina ao ICMS (art. 155). Emenda Constitucional n.39, de 2002 1) previsão de contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A). Emenda Constitucional n.42, de 2003 – 1) autorização para instituição de regime único de arrecadação (art.146, parágrafo único); e 2) princípio da anterioridade especial (art. 150, III, c); 3) nova disciplina ao Imposto Territorial Rural (art. 153, §4º); e 4) nova disciplina ao IPVA (art. 155, § 6). In. Costa. Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Saraiva.2012. Pág.58-59.

4.4.1.1 Tipicidade Tributária

Podemos considerar que a tipicidade tributária é decorrente da estrita legalidade. Ela consiste em duas dimensões⁹⁰: (i) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expreso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e (ii) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata – regra matriz de incidência.

Sobre o assunto, preconiza o professor Roque Carrazza:

Com o princípio da tipicidade fechada, o próprio princípio da estrita legalidade tributária apurou seu alcance. Só é típico o fato que se ajusta rigorosamente àquele descrito, com todos os seus elementos, pelo legislador. (...) o princípio da tipicidade fechada e da estrita legalidade impedem a tributação ou condenação do contribuinte por presunções, ficções ou indícios. Muito menos por razões de conveniência social ou atendendo aos anseios da opinião pública⁹¹.

Merece ainda registro importante lição de Alberto Xavier sobre o assunto:

A norma tributária é governada por um corolário do princípio da tipicidade, que – vimo-lo atrás – exige que a confirmação das situações da vida aos tipos legais seja não só absolutamente *necessária* como também *suficiente* à tributação (como aliás, com todo rigor, se encontra afirmado no art. 114 do CTN). É o fenômeno que em lógica jurídica se denomina *implicação intensiva*, a relação lógica de pressuposto a consequência segue-se, mas também só se segue se os pressupostos se verificarem⁹².

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário - Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 298.

⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 281.

⁹² XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 101.

Nesse âmbito, é necessária a devida cautela para que o interesse ou conveniência da arrecadação, não se coloque sobre o valor da segurança e da certeza jurídica, a tipicidade tributária atua de forma a concretizar esses valores. Há de se observar que no Estado Democrático Social de Direito não se pode admitir por interesse público mero propósito arrecadatório, ignorando os direitos e garantias individuais do sujeito passivo da relação tributária.

Dessa forma, o legislador e muito menos a Autoridade Fiscal não podem por meio de presunção criarem ou trazerem novos fatos a uma hipótese extrapolando o conceito trazido na materialidade da Carta Magna, tal prática configura afronta direta ao princípio em tela, implicando em ampliação inconstitucional da esfera da competência mediante alteração do conteúdo da materialidade do fato ou do alcance dos conceitos legalmente previstos.

Em suma, a tipicidade tributária como decorrência da estrita legalidade, exige que a instituição tributária seja por meio de lei que estabeleça os elementos necessários para relação jurídica (elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional), devendo ainda ser observado, o pleno enquadramento do fato à norma (dos relatos dos eventos do mundo fenomênico à hipótese normativa).

4.4.2 Capacidade Contributiva

Nesse princípio residem, certamente, relevantes discussões em relação ao tema do Planejamento Tributário e das Normas Antielisivas. Verificamos ampla doutrina tratando do assunto de maneira diversa o que implica tomadas de posição diametralmente opostas em torno do assunto em tela. Não obstante, cabe inicialmente esclarecer que o trato da capacidade contributiva será feito sob um viés **jurídico**, buscando sempre uma compreensão que seja compatível com o caráter de nosso Sistema Constitucional Tributário.

A tributação incide onde se verifica signos de riqueza **legalmente previstos** pelo texto normativo: (i) renda, (ii) patrimônio e (iii) consumo. Nesse sentido, ponto de suma importância reside na determinação - mensuração do impacto tributário causado pela exigência do tributo. Sobre essa questão, a nossa constituição nos ofertou diretrizes para a adequada interpretação a partir do Art.145 § 1º infracitado:

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 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.

Temos no parágrafo único supracitado, dois pontos de necessária observação em relação à capacidade contributiva: (i) inicialmente observa-se que o enunciado em questão usa a expressão “sempre que possível,” dessa forma, uma interpretação mais apressada poderia concluir pela faculdade de aplicação do referido princípio; (ii) um segundo ponto merecedor de atenção refere-se ao alcance desse enunciado, pela simples leitura poderíamos considerar sua aplicabilidade apenas as espécies tributárias – impostos.

Para um adequado posicionamento acerca desses dois pontos levantados é preciso considerar que essa expressão (capacidade contributiva) tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário: podemos trabalhar com esse princípio em seu sentido objetivo e subjetivo. Nesse contexto, esclarece o Professor Paulo de Barros Carvalho:

Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentam signos de riqueza; por outro lado, torna-se efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os

participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento⁹³.

Temos, portanto, a presença desse princípio desde o momento que o legislador elege fatos do mundo social para compor os elementos da regra matriz de incidência até o momento da mensuração do quantum devido pelo contribuinte. Nesses termos, podemos considerar que a capacidade contributiva como princípio constitucional expressamente previsto em nosso texto maior é de necessária observação para o legislador, aplicador e julgador da norma.

Nesse sentido, o alcance desse princípio se estende a todas espécies tributárias, uma vez que o legislador elege para antecedente das normas tributárias fatos os quais revelam conteúdo econômico, pressupondo, portanto a existência de pessoas que apresentam condições de colaborar com o Estado mediante parcelas de seu patrimônio.

Sobre o assunto já se posicionou o Supremo Tribunal Federal, em sentido similar:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. IPVA. PROGRESSIVIDADE. 1. **Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos.** 2. Porém, as razões não deixam entrever a má utilização de critérios como essencialidade, frivolidade, utilidade, adequação ambiental etc. Considerado este processo, de alcance subjetivo, a alegação de incompatibilidade constitucional não pode ser genérica. 3. Em relação à fixação da base de cálculo, aplicam-se os mesmos fundamentos, dado que o agravante não demonstrou a tempo e modo próprio a inadequação dos critérios legais adotados. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(RE 406955 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 04/10/2011, DJe-203 DIVULG 20-10-2011 PUBLIC 21-10-2011 EMENT VOL-02612-01 PP-00043 RDDT n. 196, 2012, p. 208-210 RTFP v. 19, n. 101, 2011, p. 413-417 REVJMG v. 62, n. 199, 2011, 331-332)

⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário - Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 327.

Tomados no sentido objetivo, o sistema de direito positivo exhibe em todas as figuras tributárias a observância do princípio da capacidade contributiva absoluta, posto que, os fatos escolhidos são aqueles que denotam signos de riqueza. De outro lado, a capacidade contributiva pode ser entendida em seu sentido relativo ou subjetivo correspondendo a repartição da percussão tributária de tal modo, que os participantes dos acontecimentos, ou seja, contribuintes, contribuam de acordo com o tamanho do evento.

Em suma, ao se eleger eventos do mundo fenomênico para se revestirem como fatos jurídicos tributários o legislador deve ater-se aos signos de riqueza (capacidade contributiva no sentido objetivo), já ao mensurar a quantificação do impacto tributário deve fazê-lo de modo que os sujeitos contribuam conforme o tamanho do evento (capacidade contributiva no sentido relativo).

Contudo, cabe destacar com marcas nítidas que é plenamente possível verificar a existência desses signos de riqueza no âmbito social sem a respectiva existência de obrigação tributária, isso porque, cabe ao legislador eleger os eventos do mundo fenomênico que serão aptos à constituírem fatos jurídicos tributários. Logo a capacidade contributiva não é o meio mais seguro para identificar o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária, nesse aspecto, pode existir incontestável signo de riqueza sem o respectivo nascimento da obrigação jurídica.

É importante salientar que apenas o legislador constitucional tem o condão para eleger fatos do mundo fenomênico que ostentem signos de riqueza passíveis de serem elevado à categoria de fato jurídico, isso porque, nosso sistema jurídico tributário se caracteriza por trazer expressas as hipóteses de incidência tributária, cabendo ao legislador infraconstitucional a imperiosa observação desses dispositivos.

Por sua vez, ao aplicador cabe apenas a verificação da ocorrência ou não da subsunção - atividade que consiste em analisar ocorrência do fato e a respectiva aplicação da norma - não tendo ele a competência de eleger, presumir - criar - ou simplesmente imaginar a ocorrência do fato jurídico.

Nesse contexto, esclarece o professor José Arthur Lima Gonçalves:

É equivocado - além de muito perigoso - sustentar que toda pessoa que manifeste uma dada capacidade contributiva, no plano dos eventos econômicos, é sujeito passivo da regra de tributação. Se estivermos nos referindo à capacidade contributiva em sentido econômico, o fato de alguém ter aptidão para contribuir não vai necessariamente significar que este agente seja sujeito passivo da obrigação tributária. Isso só vai acontecer se o evento econômico revelador da capacidade contributiva ensejar a incidência da norma tributária⁹⁴.

No mesmo sentido, Alberto Xavier pontua:

Tendo a Constituição querido, *simultaneamente*, não só que a tributação ocorresse de forma igualitária, baseada, “se possível no conceito de capacidade contributiva, mas também que ela só pudesse ocorrer mediante “reserva absoluta de lei típica”, fácil se torna concluir que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva são necessariamente “mediatizados” pelo princípio da legalidade, no sentido que, sendo necessária a interposição de uma *lex stricta* como fundamento necessário da tributação, o princípio da igualdade “na lei” e da capacidade contributiva se esgotam num comando ao legislador, não tendo como destinatário imediatos os órgãos de aplicação do direito⁹⁵.

Não obstante, sobre o assunto, há um ponto de interessante observação. Parte da doutrina faz uma associação entre capacidade contributiva e princípio da solidariedade, nesse sentido, o jurista Marco Aurélio Grego defende que aludidos princípios quando conjugados levariam à interpretação de que a capacidade contributiva não está somente ligada ao dimensionamento do montante a ser cobrado do contribuinte, mas, principalmente, à manifestação de aptidão de participar no rateio das despesas públicas, como instrumento para a busca de uma sociedade mais justa e solidária (CF/88, artigo 3º, I) em que os que mais podem contribuem em dimensão maior do que os que menos podem. São suas as palavras:

⁹⁴ GONÇALVES, José Artur Lima. **Planejamento Tributário** - Certezas e Incertezas. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Dialética, v. 10, p. 268.

⁹⁵ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 129.

Vale dizer, apesar de não estar expressamente previsto o caso, mas por manifestar capacidade contributiva tributada pela lei, então, estará alcançado pela incidência tributária, pois a lei – em última análise – visa captar tais manifestações, pois este é o parâmetro de rateio do custeio do Estado.(...) a norma específica (de incidência) é, em grande número de casos, aplicação do princípio da capacidade contributiva, portanto se o caso configura manifestação de capacidade contributiva já se encontra debaixo do seu alcance; só não gera aparentemente a obrigação de pagar o tributo por faltar referência expressa àquele caso de manifestação de capacidade contributiva⁹⁶.

No mesmo sentido, o professor Ricardo Lobo Torres⁹⁷ sustenta que a legalidade e a tipicidade tributárias são instrumentos técnicos do liberalismo clássico, tendentes à proteção dos interesses da burguesia. Como tais, não mais mereciam o prestígio que tiveram no passado, devendo ceder espaço a valores sociais contemporâneos, descomprometidos da função de proteção dos interesses de uma classe dominante.

Em que pese o entendimento desses ilustres juristas, compreendo que o nosso ordenamento jurídico não comporta elementos para as conclusões supracitadas, isso porque, a legalidade - estrita legalidade é uma das principais marcas do nosso sistema a qual fornece a segurança jurídica perquirida pelo texto constitucional.

Além do mais, a capacidade contributiva só é elemento idôneo de integrar os elementos dos critérios da regra matriz de incidência tributária, quando eleitos pelo legislador originário como idôneo de ser elevado à categoria de fato jurídico.

Dessa forma, mesmo que eventos do âmbito social ostentem nítidos signos de riqueza se não forem selecionados pelo legislador originário, não há capacidade contributiva em sentido jurídico - tributário. Uma vez eleito o signo de riqueza como elemento integrante de uma obrigação tributária a mensuração da referida obrigação

⁹⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 182-184.

⁹⁷ GONÇALVES, José Artur Lima. **Planejamento Tributário** - Certezas e Incertezas. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Dialética, v. 10, p. 264. Fazendo referência ao posicionamento do Professor Ricardo Lobo Torres em conferência proferida no II Congresso Internacional de Direito Tributário do Paraná, promovido pelo IETRE – Instituto de Estudos Tributários e Relações Econômicas Internacionais – Curitiba, Paraná, sob a organização da Doutora Betina Gruppenmacher.

deve guardar nítida correlação com a dimensão do evento praticado e não ser pautada em outros elementos econômicos não integrantes da materialidade do fato jurídico tributário.

Distrações dessa natureza implicam em afronta ao direito constitucional de propriedade, acarretando confisco. A conjugação de princípios constitucionais não pode subverter o arquétipo de nosso sistema constitucional tributário de forma a ignorar comandos máximos como a legalidade – estrita legalidade e tipicidade cerrada em matéria tributária.

4.4.3 Não Confisco

O artigo 150, inciso IV, de nossa carta magna prescreve a vedação de utilização de tributo com efeito de confisco.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Essa previsão atua de forma a confirmar o direito constitucionalmente garantido de propriedade, em outras palavras, a garantia ao direito de propriedade privada é reforçada com a vedação de utilização de tributo com efeito de confisco. Dessa forma, a tributação em nosso Estado Democrático de Direito deve ser exercida de maneira a respeitar o direito de propriedade e sem implicar em efeito confiscatório, caso contrário representaria afronta ao consentimento dos cidadãos.

Cabe pontuar que não confisco e efeito de confisco são termos distintos, nesse sentido, o primeiro configura classe, ao passo que o segundo se apresenta como elemento dessa classe. O nosso texto normativo veda simplesmente a utilização de tributo com efeito de confisco, em outras palavras, não é preciso configurar confisco para ser contrário ao nosso ordenamento, o mero efeito

confiscatório do tributo é o elemento eleito pelo legislador constituinte como a decorrência a ser evitada pelo sistema jurídico.

Ingresso nesse momento num ponto de relevante complexidade, mas de necessária abordagem, trata-se da identificação do que configura efeito de confisco, ou seja, qual o limite entre efeito confiscatório e efeito não confiscatório? É indagação que tanto a doutrina, como o direito positivo e a jurisprudência ainda enfrentam sem uma precisa resposta.

Com efeito, delimitar com segurança e precisão os contornos do efeito confiscatório é tarefa árdua mesmo para a ciência do direito que atua como metalinguagem do direito positivo. Não obstante, mesmo diante da zona de penumbra existente nesse caso, é possível identificar casos que fogem dessa zona de dúvida, representando uma verdadeira afronta ao direito de propriedade.

Ainda sobre o assunto, é comum notar a referência que o princípio em tela é direcionado apenas a tributos – os quais não constituem sanção por ato ilícito. Dessa forma, por esse viés de pensamento, estaria o legislador e aplicador da lei livre para estipulação de medidas sancionatórias sem a observação a esse princípio constitucional, haja vista, a norma sancionatória possuir como antecedente normativo um ilícito, não se confundindo portanto, com o tributo o qual possui no seu antecedente normativo um ato lícito.

Nesse contexto, a sanção visa desestimular práticas ilícitas, não possuindo nessa medida, a necessidade de observar esse parâmetro de vedação ao efeito confiscatório. Esse raciocínio por mais que possua um conteúdo lógico e axiológico, na medida em que visa impedir a prática de determinados atos não acobertados normativamente, merece ser observado com devida ponderação.

Não obstante, cabe destacar com marcas nítidas que em nosso ordenamento jurídico o confisco, somente pode dar-se nos casos expressamente autorizados pela Constituição e são sempre relativos ao confisco enquanto pena. Além do mais,

nossa carta magna não tutela a imposição de medidas sancionatórias que não atentem aos contornos da proporcionalidade e razoabilidade.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal - STF já enunciou com marcas claras que o caráter confiscatório é elemento a ser evitado tanto nos tributos quanto nas multas.

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. PRECEDENTES. 1. **O princípio da vedação do confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, também se aplica às multas.** Precedentes: RE n. 523.471-AgR, Segunda Turma Relator o Ministro JOAQUIM BARBOSA, DJe de 23.04.2010 e AI n. 482.281-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, DJe de 21.08.2009. 2. In casu o acórdão recorrido assentou: AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. MULTA PREVISTA NO ARTIGO 71, INCISO II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO ESTADUAL. Diante da declaração de inconstitucionalidade do artigo 71, inciso II, do Código Tributário Estadual, o dispositivo perdeu sua eficácia e, conseqüentemente, os valores que nele sustentavam o título exequendo. Assim sendo, acolho a exceção de pré-executividade, ante a declaração de inconstitucionalidade do artigo 71, inciso II, do Código Tributário Estadual frente ao artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal. Agravo conhecido e provido. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(ARE 637717 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 13/03/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-065 DIVULG 29-03-2012 PUBLIC 30-03-2012 RTJ VOL-00220- PP-00599)

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. RAZÕES RECURSAIS PELA MANUTENÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO PRECISA DE PECULIARIDADE DA INFRAÇÃO A JUSTIFICAR A GRAVIDADE DA PUNIÇÃO. DECISÃO MANTIDA. 1. **Conforme orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas.** 2. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%. 3. A mera alusão à mora, pontual e isoladamente considerada, é insuficiente para estabelecer a relação de calibração e ponderação necessárias entre a gravidade da conduta e o peso da punição. É ônus da parte interessada apontar peculiaridades e idiosincrasias do quadro que permitiriam sustentar a proporcionalidade da pena almejada. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(RE 523471 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010)

PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00915 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 203-209)

Ementa: AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MULTA FISCAL. CARÁTER CONFISCATÓRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AGRADO IMPROVIDO. I – **Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.** Precedentes. II – Agravo regimental improvido. (RE 657372 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 28/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-108 DIVULG 07-06-2013 PUBLIC 10-06-2013)

Verifica-se que o Supremo Tribunal Federal – STF além de reconhecer que o princípio do não confisco se aplica às multas, ainda fixou porcentagem de 30% que considerou ser adequada à luz desse princípio constitucional.

Nesses termos, mesmo diante de elementos suficientes para constituição do ilícito a aplicação da multa deve observar parâmetros, sob pena de configurar afronta ao direito de propriedade, indo de encontro à orientação do próprio Supremo Tribunal Federal – STF que já reconheceu a porcentagem de 30% como a adequada à luz do princípio do não confisco.

Deve-se observar ainda que mesmo numa suposta hipótese de não ser previsto o referido princípio em nosso texto maior, poderíamos construir norma jurídica de conteúdo semântico similar a partir dos princípios do direito de propriedade e capacidade contributiva.

Dessa maneira, cabe observar que a incidência de norma jurídica tributária, e até mesmo, da imposição de sanção, necessita está amparada na legalidade de forma a não implicar efeito confiscatório, conferindo nesses termos, a segurança jurídica buscada por nosso Sistema Constitucional Tributário.

4.5 Princípios Constitucionais Coligados com a Ordem Econômica e Tributação

Tomando por base o texto constitucional, encontraremos no Título VII de nossa Carta Magna uma série de valores que estruturam "Os Princípios Gerais da Atividade Econômica." São eles: (i) soberania nacional, (ii) propriedade privada, (iii) função social da propriedade, (iv) livre concorrência, (v) defesa do consumidor, (vi) defesa do meio ambiente, (vii) redução das desigualdades regionais e sociais, (viii) busca do emprego, (ix) tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte e (x) livre exercício da atividade econômica. Conforme verifica-se no artigo infracitado:

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:

- I - soberania nacional;
- II - propriedade privada;
- III - função social da propriedade;
- IV - livre concorrência;
- V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995](#))

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Os referidos princípios possuem relação com a tributação, seja pelo caráter fiscal ou extrafiscal do tributo, nesse sentido, cabe esclarecer que fala-se em fiscalidade quando o tributo tem por finalidade principal a mera arrecadação de recursos para os cofres públicos ou privados no caso da parafiscalidade.

Por sua vez, fala-se em extrafiscalidade quando o tributo além da finalidade arrecadatória possui finalidade social, política ou economicamente valiosa aos quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. Em outras

palavras, são casos em que a arrecadação tributária não é a principal finalidade do ente tributante, mas sim, o estímulo ou desestímulo à algumas condutas do contribuinte, é também uma forma de regulação de mercado. O IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados é um exemplo de tributo que possui características extrafiscais, nesse sentido, dispõem nossa Carta Magna que o referido imposto terá alíquotas seletivas em função da essencialidade do produto.

Embora tenha sido destacado o caráter fiscal ou extrafiscal do tributo, é importante mencionar que não há de se falar em tributo eminentemente fiscal ou extrafiscal, o que devemos sustentar é a existência de tributos com características predominante da fiscalidade ou da extrafiscalidade. Isso porque, em certa medida todo tributo tem caráter arrecadatório, bem como também pode possuir, a função de regulação de mercado.

4.5.1 Princípio do Livre Exercício de Qualquer Atividade Econômica

Tomando por base o objeto de estudo delimitado nessa análise, cabe destacar o Princípio do Livre Exercício de Qualquer Atividade Econômica, por está diretamente relacionado com a temática: “Planejamento Tributário e Normas Antielisivas: uma análise a partir da perspectiva de nosso Sistema Constitucional”.

Nesses termos, o último princípio enunciado no artigo 171 em seu parágrafo único está relacionado com o inciso XIII do artigo 5º de nossa Carta Magna que prescreve:

Art. 5 (...)

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

Verifica-se, portanto que apenas a lei (entenda-se nesse caso veículo introdutor primário) pode delimitar o livre exercício do trabalho, ofício ou profissão, determinando qualificações profissionais a serem atendidas.

No âmbito tributário será vedada a criação de normas indutoras criando óbices ao exercício de uma atividade econômica organizada. Ainda sobre o assunto o professor Luis Eduardo Schoueri adverte:

Em matéria tributária, o Princípio em exame é refletido no próprio Princípio da igualdade, já que o artigo 150, II, ao vedar a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proíbe "qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercidas". Ao mesmo tempo que tal princípio veda privilégios, também assegura que nenhuma atividade profissional seja tolhida por meio do instrumento tributário⁹⁸.

Identifica-se, nesses termos, que o plano constitucional assegura o livre exercício de qualquer atividade econômica, sendo incompatível a criação de normas tributárias as quais representem óbices ao exercício de uma atividade econômica organizada.

Com efeito, é importante destacar que a autoridade fiscal não possui competência para interferir nas decisões gerenciais das empresas, de forma a determinar quais atos ela deve praticar no exercício de sua atividade econômica. Questionamentos dessa natureza fogem do âmbito de competência da autoridade fiscal, a escolha pelo contribuinte de uma determinada operação que lhe atribua menor carga tributária é algo que está totalmente inserido no próprio objetivo da atividade econômica: obtenção de lucros.

Sobre o assunto o professor Paulo de Barros Carvalho faz o seguinte esclarecimento:

São pois, lícitos os atos dos particulares que objetivem a reestruturação e reorganização dos seus negócios, com a criação, transformação e até mesmo a extinção de pessoas jurídicas. A própria Constituição da República, ao garantir o direito de propriedade (art. 5º, XXII) e a autonomia da vontade (art. 5º, IV, IX, XIII, XV e XVII, c/c o art. 170 e seus incisos) dos quais decorre a liberdade de contratar, confere ao contribuinte a permissão para ordenar-se do modo que entender mais vantajoso, ainda que sua

⁹⁸ SCHOUEI. Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 374.

opção acarrete consequências fiscais mais benéficas para o particular⁹⁹.

O que precisa sempre está em pauta é a análise da licitude ou ilicitude do ato praticado, com base nos elementos probatórios os quais devem ser produzidos pela autoridade fiscal. O livre exercício da atividade econômica atua justamente de formar a possibilitar o maior crescimento e, por conseguinte – lucro dos sujeitos que atuam nesse setor.

Dessa forma, cabe destacar que mais grave do que a criação de normas indutoras criando óbices ao exercício de uma atividade econômica organizada – o que é vedado pelo nosso sistema constitucional – é a criação de óbices por meio de desconsideração de negócios jurídicos embasada em elementos econômicos e teoria alienígena. Práticas dessa natureza afrontam de forma grosseria os traços conferidos ao nosso texto maior durante todo processo de desenvolvimento jurídico.

4.6 Princípio Ontológico do Direito Público

Ao falar de Planejamento Tributário e Normas Antielisivas um princípio específico ganha especial relevância, devendo, portanto ser devidamente observado no processo de construção de sentidos. Falo do Princípio Ontológico do Direito Público pelo qual tudo que não estiver juridicamente proibido, estará juridicamente permitido. Como bem esclarece o professor Paulo de Barros Carvalho:

Neste ponto, cumpre centrar nossas atenções aos conceitos traçados pelos princípios ontológicos do direito, figurando sua importância no contexto do caso ora analisado. Estes princípios, também conhecidos como leis ontológicas, são geralmente apresentados pelas expressões seguintes: “tudo que não estiver juridicamente proibido, estará juridicamente permitido” e “tudo que não estiver juridicamente permitido, estará juridicamente proibido”. Entende-se o primeiro como princípio determinante do regime jurídico privado; e o segundo, por outro lado, do sistema normativo público. (...) a opção por uma ou outra estrutura societária, na medida que inexistem quaisquer impedimentos no ordenamento

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivização no Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2011, p. 78.

jurídico vigente, é perfeitamente possível, sendo irrelevante para o subsistema do direito, e, em especial, do sistema jurídico tributário, os efeitos econômicos objetivados pela operação. Essa, inclusive, é a leitura que se deve tomar do referido princípio ontológico de que “tudo que não estiver juridicamente proibido, estará juridicamente permitido, que no direito tributário, adquire maior expressão quando colocados em consonância ao princípio axiológico do subsistema constitucional tributário da estrita legalidade, nos exatos termos em que, para qualquer imposição tributária, a previsão legal expressa é a forma constitucionalmente escolhida para legitimar a cobrança de tributos¹⁰⁰.

Nessa medida, se observa que o princípio em tela relaciona-se diretamente com a legalidade e estrita legalidade, ambas já tratadas anteriormente. Ressalta, portanto, que o nascimento da obrigação tributária, bem como, a sua majoração, depende de lei – ato normativo primário, de forma que, na inexistência da vedação da conduta há sua permissão.

Nesse sentido, é a lição de Alberto Xavier que reitera o entendimento aqui exposto, no seguinte sentido:

Pode concluir-se que o que não se encontra expressamente regulado se traduz numa permissão juridicamente protegida. O lícito ou o permitido não é objeto de uma simples “permissão fraca”, que pertence ao domínio do irrelevante, mas sim objeto de uma “permissão forte” (A. ROSS), que pertence ao domínio do garantido. Não se está então em face de um mero “espaço livre”, mas de um verdadeiro *direito de liberdade* – que tem por conteúdo um direito defensivo (*Abwehrrecht*) a um comportamento omissivo dos Poderes públicos¹⁰¹.

É preciso ter em mente que a eficiência fiscal não pode estar atrelada a meros resultados numéricos, esses, precisam ser imperiosamente consequência da adequada aplicação normativa. Por essa razão, parto da perspectiva constitucional para o estudo do tema, por uma questão de hierarquia, para uma construção semântica e por fim uma análise pragmática.

¹⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positvação no Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2011, p. 76-77.

¹⁰¹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 146.

CAPÍTULO V - ELISÃO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

5.1 Considerações Iniciais

As considerações realizadas até esse momento podem, por alguns, serem consideradas cansativas, extensas e até mesmo óbvias, sem a necessidade de sua mera reprodução para abordagem da temática. E de certa forma, realmente são. Não obstante, me parece estarmos inseridos num cenário jurídico em que a busca pela eficiência arrecadatória ganha dimensões preocupantes, atingindo um patamar em que as obviedades são esquecidas ou ao menos ignoradas.

Nesse contexto, cabe destacar com marcas nítidas que a abordagem acerca do tema em foco concentra-se inicialmente numa análise jurídica. Como dito em linhas anteriores, o mesmo objeto pode ser estudado sob diversos ângulos diferentes, não obstante, no presente caso o direcionamento conferido ao objeto em tela é estritamente jurídico. Em outras palavras, as categorias fundamentais do planejamento tributário e suas respectivas unidades de significação serão analisadas a partir de um viés jurídico. Como bem esclarece o professor Paulo de Barros Carvalho:

Pois então, o território das condutas intersubjetivas, campo de eleição do direito, sendo, como de fato pensamos ser, a realidade jurídica por excelência, é construído pela linguagem do direito positivo, tomado aqui na sua mais ampla significação, quer dizer, o conjunto dos enunciados prescritivos emitidos pelo Poder Legislativo, pelo Poder Judiciário, pelo Poder Administrativo e também pelo setor privado, este último alias, o mais fecundo e numeroso, se bem que de menor hierarquia que as outras fontes. São tais enunciados articulados na forma implicacional das estruturas normativas e organizados na configuração superior de sistema; eles, repito, *que são, foram, criam e propagam realidade jurídica*¹⁰².

Em outras palavras o direito enquanto conjunto de enunciados jurídicos possui sua própria camada de linguagem a qual dispõe sobre suas próprias regras de criação - modificação e extinção, de tal maneira que “qualquer fato para ingressar

¹⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** - Linguagem e Método. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 172-173.

no âmbito jurídico precisa observar as regras do jogo – passar por uma espécie de filtro que seleciona quais propriedades entram e quais ficam de fora daquele conjunto”¹⁰³.

Nesses termos, o sistema jurídico é sintaticamente fechado, a validade nesse âmbito opera-se apenas com o elemento que possui relação de pertinência com o sistema. Cabe destacar, que embora o sistema jurídico seja fechado no âmbito sintático, ele é aberto no âmbito semântico podendo, portanto, juridicizar elementos de outros sistemas, os quais uma vez integrados ao âmbito normativo passam a ter validade – relação de pertinência jurídica.

Ciente desta distinção entre o âmbito jurídico e sua antítese – não jurídico, irá ser traçada uma exposição visando ao final a construção de uma definição de Planejamento Tributário fundamentada em elementos jurídicos do nosso ordenamento normativo.

5.2 Definições Importantes

Ao tratar de Planejamento Tributário alguns conceitos são imprescindíveis, sendo sempre retratados em qualquer obra que se refira à temática. Dentre esses conceitos os que destacamos no presente trabalho - por serem imperativos para a construção da definição de Planejamento Tributário, são os de evasão, elisão e elusão.

Com efeito, apenas com a compreensão dos referidos conceitos teremos os elementos necessários para a delimitação do contorno da licitude e ilicitude, sendo possível a partir desse momento construirmos a definição de Planejamento Tributário calcado em elementos jurídicos do nosso sistema normativo.

¹⁰³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 145.

Considero, portanto, que para o adequado tratamento do tema em análise é preciso inicialmente a segura definição de conceitos, nesse momento, a elucidação acerca do conteúdo semântico de: evasão, elisão e elusão.

Não obstante, encontramos na doutrina posicionamento no sentido de não reconhecer a significativa relevância dos conceitos, mas sim dos fatos, esse é o entendimento de Marco Aurélio Greco que em evento promovido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, se manifestou da seguinte forma:

Neste momento eu diria, o grande perigo é a armadilha dos conceitos. A cautela que nós temos que ter é não idolatrar o espelho. O conceito jurídico não mais do que um espelho da realidade. São indispensáveis, todo desenvolvimento filosófico, jurídico que foi feito nos últimos 30 anos no Brasil é importantíssimo, mas ele idolatrou a imagem que está no espelho, como se fosse possível lidar com a imagem, sem lidar com a realidade. E o conceito, seja ele conceito de simulação, conceito de fraude à lei, conceito de abuso de direito, eles devem ser figuras meramente operacionais e não dogmas. Ninguém se defende de conceito, as pessoas se defendem de fatos. É uma certa conduta que tem que ser enquadrada na lei, não é um certo conceito abstrato, jurídico que tem que ser enquadrado na lei. E o que eu vejo é que muitas vezes fica: Não, mas isso é simulação ou é dissimulação? Isso é abuso de uma forma ou abuso de um direito? Desculpem, eu relaxar um pouco o meu linguajar, eu não estou preocupado com o rótulo que vai se colocar aquela conduta, eu estou preocupado é com a conduta. Como eu via o meu prezado amigo Mário dizendo: “agora é a hora de sua Excelência o fato”. É isso aí, agora é a hora de sua excelência o fato, não do rótulo do conceito, o conceito vem depois, depois é que eu rotulo, primeiro eu tenho que conhecer a realidade, primeiro eu tenho que conhecer o que foi feito efetivamente pelo contribuinte(...) ¹⁰⁴.

Com a devida vênua ao ilustre jurista, acredito que a relevância dos conceitos se equivalem a dos fatos, não havendo sobreposição hierárquica de um sobre o outro. Por mais que tenhamos a nítida compreensão de um fato, se não tivermos a precisa elucidação dos conceitos jurídicos não haverá a adequada subsunção do fato à norma.

¹⁰⁴ Pronunciamento de Marco Aurélio Greco no I Congresso de Direito Tributário dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda – Brasília, 14 a 16 de setembro de 2005 *apud* Acórdão nº 107-09587 do processo nº 18471.000013/2006-00 da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes Passagem do Voto de Luiz Martins Valero, p. 14-15.

É importante frisar que a incidência jurídica requer a determinação dos conceitos, de tal forma que na impossibilidade dessa precisão fica prejudicada a subsunção do fato à norma, daí a imprescindibilidade da presença humana realizando essa atividade de construção normativa.

Sobre o assunto é esclarecedora lição do professor Paulo de Barros Carvalho:

Percebe-se que a chamada “incidência jurídica” se reduz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou de inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito.” (...) Agora, *importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria*¹⁰⁵.

Cabe ainda frisar que sob o enfoque semântico a incidência jurídica consiste na determinação do conteúdo dos enunciados normativos gerais e abstratos, caracteriza-se, portanto, como uma operação de denotação. Como bem esclarece a professora Aurora Tomazini:

Deste modo, dizemos que a incidência, sob o prisma semântico, resume-se a uma operação de denotação das significações da norma geral e abstrata, porque o aplicador, ao produzir a regra individual e concreta, identifica todos os critérios presentes naquela norma, determinando e individualizando seus conceitos de acordo com a situação concreta¹⁰⁶.

Nesse contexto indago: como realizar a operação de subsunção de um fato à norma se não temos a significação da norma geral e abstrata, com a necessária identificação de seus critérios? Parece-me claro a necessidade de compreensão

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 11

¹⁰⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. O constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009, p. 449-450.

tanto do fato como dos conceitos para que seja possível a operação de inclusão de classes.

Destarte, reitero a inexistência de sobreposição do fato ao conceito, ou do conceito ao fato, a compreensão de ambos é imperiosa para verificação da plausibilidade ou não da incidência jurídica. A cautela com a determinação dos conceitos mostra-se ainda mais relevante ao passo que identificamos que tanto a doutrina e como a jurisprudência têm feito uso de diferentes expressões para se referir a basicamente três grandes fenômenos:

- a) um - relativo à adoção de procedimentos explicitamente autorizados pelo ordenamento jurídico (procedimentos lícitos), que podem ser usados com o propósito de incorrer numa menor carga tributária. Nesse caso, a Administração Tributária além de admitir a existência desse procedimento que beneficia o contribuinte, reconhece que ele foi previsto de forma intencional pelo legislador. Esse fenômeno, que é claramente diferenciado dos outros dois, tem sido genericamente denominado de favor fiscal, benefício fiscal e até de elisão.
- b) dois - relativo à adoção de procedimentos implicitamente autorizados pelo ordenamento jurídico (procedimentos lícitos), que podem ser usados com o propósito de incorrer numa menor carga tributária. Nesse caso, a Administração Tributária, mesmo quando concorda com a interpretação desenvolvida pelo contribuinte, considera que a vantagem (menor carga tributária) que decorre da adoção de tal procedimento não foi intencionalmente prevista pelo legislador e, normalmente, tentará atuar no sentido de alterar o ordenamento jurídico, fazendo com que o legislador supra essa ausência de previsão normativa, que acabou por permitir que o contribuinte incorresse numa carga tributária menor que a esperada por ela (Administração Tributária). A doutrina não tem sido uníssona ao atribuir nomes para esse fenômeno. Normalmente, para denominá-lo tem feito uso de termos: elisão, economia tributária, evasão, evasão legal, evasão lícita, elusão.

- c) três - relativo à adoção de procedimentos que o ordenamento jurídico proíbe (procedimentos ilícitos), que não podem ser usados com o propósito de incorrer numa menor carga tributária. Para se referir a esse fenômeno costumam ser usados os seguintes termos: evasão, fraude fiscal, evasão ilícita, elisão.

Encontramos vasta doutrina tratando dos conceitos suprarreferidos, nesse sentido, vejamos como alguns ilustres juristas tratam o assunto.

5.2.1 Evasão

Iniciamos nossa exposição com o posicionamento de Alfredo Augusto Becker, o referido jurista ao tratar do tema, faz menção à lição de Rubens Gomes de Sousa e realiza o seguinte esclarecimento:

É preciso distinguir entre evasão e fraude. A evasão é perfeitamente lícita e sua estrutura jurídica deve ser respeitada pelo intérprete da lei tributária. A fraude é ilícita, isto é, o contribuinte ergueu estrutura, *violando regra jurídica ou desprezando a eficácia jurídica* (efeitos) resultante da incidência de regra jurídica sobre sua hipótese de incidência.(...) Neste caso, para se investigar se houve *evasão ou fraude*, um critério seguro “é verificar”, diz Rubens Gomes de Sousa, “ 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 fiscal¹⁰⁷ .

Conforme se observa, Becker trata do assunto realizando uma divisão entre evasão e fraude, sendo que no primeiro caso estaríamos no âmbito da licitude, ao passo que na segunda hipótese estar-se-ia inserido no campo da ilicitude. Para identificar cada caso o jurista faz uso da lição de Rubens Gomes de Sousa, no sentido que se os fatos realizados pelos contribuintes forem antes da ocorrência do fato gerador seria caso de evasão, se depois seria fraude.

¹⁰⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 137-145.

Dedicando atenção especial ao tema Hermes Marcelo Huck faz a seguinte assertiva:

Evasão é expressão muitas vezes utilizadas como sinônima de fraude fiscal, e certamente tem em comum uma série de fatores em sua composição: (i) em ambos os casos, o objetivo final do agente é o de pagar menos imposto do que o devido; (ii) em ambos os casos há uma atitude subjetiva que pode ser caracterizada como má-fé, deliberada e não acidental e; (iii) há uma ação, ou uma série de atos marcados pelos elementos de engano, má interpretação, simulação, artificialidade, ocultamento e desonestidade¹⁰⁸.

Temos na lição do referido jurista uma nítida diferença do posicionamento exposto na lição Becker, ao passo que considera a evasão expressão próxima de fraude fiscal, portanto, insere o conceito no âmbito da ilicitude, diversamente do que faz Alfredo Augusto Becker.

Abordando o assunto o professor Paulo de Barros Carvalho faz o seguinte esclarecimento:

Distinguem-se neste critério, portanto, “elisão” e “evasão fiscal”. Enquanto a primeira (elisão) é lícita, consistindo na escolha de formas de direito mediante as quais não se dá a efetivação do fato tributário, e conseqüentemente, impedindo o nascimento da relação jurídica, a segunda (evasão) decorre de operações simuladas em que, ocorrido fato de relevância para o direito tributário, pretende-se ocultá-lo, mascarando o negócio jurídico¹⁰⁹.

Nota-se na lição do professor paulista a compreensão da evasão para atos ilícitos decorrentes de operações simuladas e da elisão para atos lícitos, consistindo na escolha de formas permitidas ou não vedadas pelo direito.

Por fim, finalizando a exposição da lição de juristas que tratam do assunto em análise, é importante registrar entendimento de Heleno Torres¹¹⁰, para o referido

¹⁰⁸ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 31.

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2011, p. 83.

¹¹⁰ TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: RT, 2003, p. 173-276.

autor será considerada elisão fiscal a legítima economia de tributos, seja pela constituição pelo contribuinte de situações isentas ou tributariamente menos onerosas. Por sua vez a evasão restará configurada na medida em que houver uma afronta direta às disposições legais que traçam as hipóteses que geram a obrigação tributária.

À primeira vista, a lição do referido jurista não apresenta pontos diversos dos já salientados neste tópico, contudo, evidencia-se que Heleno Torres faz menção à uma nova figura: elusão – quando houver a efetivação dos chamados ilícitos atípicos.

Cabe destacar que o entendimento que será adotado em relação ao conceito de evasão é no sentido de compreendê-la como ato ilícito, ou seja, a prática de condutas não permitidas – proibidas pelo sistema.

5.2.2 Elusão

Heleno Torres é certamente um dos maiores responsáveis pela difusão do conceito de elusão na doutrina nacional, abordando o assunto o jurista faz o seguinte esclarecimento:

Elusão tributária consiste em usar de negócios jurídicos ou indiretos desprovidos de ‘causa’ ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária, enquadrar-se em regimes fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica¹¹¹.

Verifica-se, nesses termos, que a elusão distingue-se da elisão, pois nessa tem-se a prática de atos lícitos, em consonância com os dispositivos normativos gerando uma economia tributária, ao passo que na elusão tem-se a afronta indireta da lei, sendo por essa razão, diferente da evasão que consiste em ofensa direta.

¹¹¹ TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: RT, 2003, p. 189.

Em que pese a contribuição do referido jurista para o desenvolvimento do tema em análise, penso existir séria dificuldade científica para o acatamento desse conceito, uma vez levada em consideração as premissas que adoto para o trato do objeto de estudo.

Ocorre que o conceito de elusão traz a ideia de afronta indireta da lei, nesses termos, é como se estivéssemos inseridos num contexto de afrontas diretas (evasão) e indiretas (elusão). Essa posição dá margem para plausibilidade de figuras como fraude à lei e propósito negocial, como será visto posteriormente. Contudo é importante destacar desde já algumas considerações acerca da elusão.

O principal problema que identifico para a aceitação do conceito “elusão” refere-se a questão da afronta indireta da lei. Nesse sentido, é importante destacar que não há normas explícitas, a norma jurídica é resultado de interpretação - a qual é resultado de um processo de percurso gerador de sentidos.

Dessa forma, falar em afronta direta e indireta à lei torna-se um sem sentido jurídico, isso porque, a construção da norma é função do intérprete que a faz com base num determinado contexto e convenção, havendo certamente, construções que não estarão amparadas pelo contexto jurídico. Logo, toda afronta à lei seria indireta, posto que só seria possível configurar a afronta posterior o processo de construção de sentido da lei porque não há sentido expresso – direto.

De outro vértice, considerando que o enunciado já traz em si o seu sentido, toda afronta à lei seria direta, uma vez que nesse contexto, estar-se-ia considerando que há um sentido expresso e, portanto direto. Sendo nessa perspectiva insustentável falar-se em afronta indireta.

Nota-se por todos os ângulos que observamos que a classificação em afronta direta e indireta à lei mostra-se frágil e insustentável, discordo, portanto, da classificação que adota duas categorias de ilícitos: (i) diretos – também designados de típicos e (ii) indiretos – também designados por atípico.

Penso ainda se tratar de uma impropriedade a designação de “ilícito atípico”, haja vista, que para caracterizar a ilicitude faz-se necessário identificar a tipicidade. Por essas razões não será adotado conceito de elusão no presente trabalho, sendo considerado apenas a divisão entre evasão e elisão.

O cerne da questão é identificar com clareza a zona de penumbra que possa existir, entre atos resguardados pelo sistema jurídico (elisão) e atos não tutelados por esse ordenamento (evasão). Para tal desiderato, deve ser tomado como base o sistema jurídico pátrio, visando encontrar os contornos delimitativos entre a licitude e ilicitude.

5.2.3 Elisão

A elisão de certa forma já foi mencionada na ocasião em que foi tratada a evasão, isso porque, para significativa parte da doutrina são termos opostos. Contudo, por fazer parte do núcleo do nosso objeto de estudo, merece ser analisada com a devida acuidade.

Nesse contexto, é importante ressaltar inicialmente que a lei não traz elementos para a definição do conceito, cabendo, portanto à doutrina a tarefa de construção de sentido desse termo, como bem pontuou o professor Paulo de Barros Carvalho:

Convoco a atenção neste momento para a advertência de que a lei, acertadamente, nada diz, em expresso, sobre elisão fiscal, cabendo ao exegeta do direito a árdua tarefa de construção deste conceito normativo a partir da base objetiva do direito posto, orientado pelos ditames dos princípios gerais de direito tributário assentados no texto da Constituição¹¹².

Por essa razão, é importante a análise da doutrina e jurisprudência, a partir desses dois pontos de análise teremos elementos que atuarão como vetores aptos a

¹¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2011, p. 68.

construção do conteúdo semântico de elisão. Nesse sentido, dedicando atenção especial ao tema, Charles William Mcnaughton traz importante contribuição em obra específica sobre o assunto na qual esclarece:

Podemos definir a elisão tributária da seguinte maneira: dada (i) a potencialidade de uma situação S, que importa o exercício de atividades ou de ações reveladoras de capacidade contributiva, submeter-se em um instante T, ao alcance de uma norma tributária N, cuja aplicação implique um quantum projetado Q, como valor a ser recolhido a título de um tributo e (ii) dado um valor Q' maior ou igual a zero e menor do que Q, a elisão configura-se pela prática de um ato A, em razão de sua vocação de possibilitar uma economia fiscal, decorrente da (a) incidência de um benefício fiscal, aplicável na situação S em razão de A, que determine, em T, o recolhimento de um quantum efetivo Q', ou (b) da não subsunção de S a qualquer situação de fato prevista no antecedente N que implique a obrigação de se pagar uma quantia superior a Q', depois de subtraído qualquer valor proveniente de um benefício fiscal existente¹¹³.

A exposição do referido jurista possui um cunho altamente didático, e reitera o posicionamento que a elisão insere-se no âmbito da licitude, afinal as escolhas passíveis de serem realizadas pelos contribuintes necessitam de previsão legal¹¹⁴.

O primeiro ponto que precisa ficar gravado com marcas nítidas diz respeito a inserção do conceito de elisão na classe dos elementos lícitos ou ilícitos de acordo com nosso ordenamento. Nesse ponto, acompanho entendimento de significativa parte da doutrina que compreende ser a elisão pertencente à classe dos elementos lícitos, logo se refere a condutas permitidas ou não proibidas pelo ordenamento.

Um segundo ponto de necessária abordagem diz respeito a finalidade da elisão. Nota-se aqui a nítida intencionalidade de economia tributária com a prática do ato elisivo. Desde já registro entendimento que a prática de atos que visem à economia tributária não possui qualquer teor de ilicitude, pelo contrário, nosso

¹¹³ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e Norma Antielisiva**: completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 236-237.

¹¹⁴ Dando curso ao seu raciocínio didático Charles William Mcnaughton esclarece: S = contexto caracterizado pela consecução de uma atividade ou uma ação isolada que revele capacidade contributiva de certo sujeito de direito; N = norma tributária potencialmente aplicável na situação S, que sem a prática de A, implicaria o dever de reconhecimento de um quantum Q; Q = quantia pecuniária que deveria ser paga sem a prática do ato elisivo; Q' = quantia pecuniária, inferior a Q, que deve ser paga após a prática do ato elisivo; A = ato que gera a economia fiscal decorrente da redução da diferença entre Q e Q'.

sistema normativo, conforme já enunciado anteriormente, dispõe no sentido de promover a livre iniciativa e o livre exercício de qualquer atividade econômica.

Nesse sentido, encontramos entendimento jurisprudencial que caminha no mesmo sentido de inserir a elisão na classe dos elementos lícitos.

INCORPORAÇÃO. AUTUAÇÃO. ELISÃO E EVASÃO FISCAL. LIMITES. SIMULAÇÃO. EXIGIBILIDADE DO DÉBITO. 1. Dá-se a elisão fiscal quando, por meios lícitos e diretos o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura. 2. Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária. 3. A elisão tributária, todavia, não se confunde com a evasão fiscal, na qual o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir a carga tributária após a ocorrência do fato gerador. 4. Admite-se a elisão fiscal quando não houver simulação do contribuinte. Contudo, quando o contribuinte lança mão de meios indiretos para tanto, há simulação. (...)
(TRF-4 - AG: 44424 RS 2004.04.01.044424-0, Relator: DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, Data de Julgamento: 30/11/2004, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 26/01/2005 PÁGINA: 430)

Interessante observar que mesmo para quem adota o conceito de elusão há a distinção para a elisão, de forma que no primeiro caso temos afronta indireta à lei (o que seria um ilícito atípico) enquanto no segundo caso há prática de atos lícitos.

E, nesse ponto, deve-se ficar registrado com marcas nítidas: a elisão consiste na prática de atos lícitos, ou seja, atos permitidos ou não proibidos pelo ordenamento, praticado pelo contribuinte, visando alcançar o menor impacto tributário possível seja pela não incidência na norma tributária ou pela incidência com critério quantitativo que acarrete menor impacto econômico.

Esse é, certamente, o entendimento que apresenta maior coerência e rigor científico acerca do assunto, realizando uma nítida divisão em duas classes distintas que não possuem características comuns, logo não apresentam elementos idênticos. Há de um lado a classe dos atos evasivos que não encontram guarida em

nosso ordenamento normativo devendo, portanto passíveis de sofrer requalificação jurídica para efeitos tributários, conforme veremos posteriormente.

De outro lado têm-se os atos elisivos que consistem em práticas permitidas ou não proibidas pelo ordenamento jurídico consistindo em nítida garantia constitucional do contribuinte.

A fixação da definição desses conceitos é de suma relevância para o desenvolvimento da linha raciocínio proposta neste trabalho, haja vista, a necessidade de coerência e fundamentação entre as premissas e conclusão de qualquer raciocínio que tenha a pretensão de ser caracterizado como científico.

Com efeito, cabe por fim registrar o uso do conceito elisão no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em análise de decisões do STF, identificamos alguns julgados em que o uso do conceito parece não ter sido utilizado da melhor forma. Vejamos:

EMENTA HABEAS CORPUS. DIREITO PENAL. DESCAMINHO. VALOR INFERIOR AO ESTIPULADO PELO ART. 20 DA LEI 10.522/2002. PORTARIAS 75 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. ORDEM CONCEDIDA. 1. A pertinência do princípio da insignificância deve ser avaliada considerando-se todos os aspectos relevantes da conduta imputada. 2. Para crimes de descaminho, considera-se, para a avaliação da insignificância, o patamar de R\$ 20.000,00, previsto no art 20 da Lei n.º 10.522/2002, atualizado pelas Portarias 75 e 130/2012 do Ministério da Fazenda. Precedentes. 3. **Na espécie, aplica-se o princípio da insignificância, pois o descaminho envolveu elisão de tributos federais que perfazem quantia inferior ao previsto no referido diploma legal.** 4. Ordem concedida. (grifo nosso)

(HC 120617, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 04/02/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-035 DIVULG 19-02-2014 PUBLIC 20-02-2014)

DECISÃO HABEAS CORPUS. DESCAMINHO. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. CONTRABANDO DE CIGARROS. CONTUMÁCIA DELITIVA DO PACIENTE. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ESPECIAL. PEDIDO MANIFESTAMENTE IMPROCEDENTE E CONTRÁRIO À JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. HABEAS CORPUS AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO.

Relatório 1. Habeas corpus, com requerimento de medida liminar, impetrado pela DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO, em benefício de LOVANOR ERNESTO WINTER, contra julgado da Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça, que, em 3.2.2014, negou provimento ao Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.381.933, Relatora a Ministra Regina Helena Costa: “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 07/STJ. VIOLAÇÃO NÃO CONFIGURADA. ART. 334 DO CÓDIGO PENAL. CONTRABANDO DE CIGARROS. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INAPLICABILIDADE. PORTARIA N. 75/2012, DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. DESCABIMENTO”. (...)”. Examinada a matéria posta à apreciação, DECIDO. 4. O pedido apresentado pela Impetrante é manifestamente contrário à jurisprudência dominante no Supremo Tribunal Federal. 5. Tem-se no julgado objeto da presente impetração: “A decisão agravada foi proferida nos seguintes termos (e-STJ Fls.351/357): Vistos. Trata-se de Recurso Especial interposto pelo MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, com fulcro no art. 105, III, alínea a e c, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pela 8ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado: PENAL E PROCESSUAL PENAL. AGRAVO REGIMENTAL EM HABEAS CORPUS. ARTIGO 334 DO CÓDIGO PENAL. ATIPICIDADE DA CONDUTA. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA JURÍDICA. PORTARIA MF 75/2012. DÉBITO TRIBUTÁRIO INFERIOR AO TETO DE RELEVÂNCIA ADMINISTRATIVA. DIFERENCIAÇÃO ENTRE CONTRABANDO E DESCAMINHO. DESCABIMENTO. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. 1. **Na linha da orientação jurisprudencial, aplica-se o princípio da insignificância jurídica, como excludente de tipicidade, aos crimes em que há elisão tributária não excedente ao patamar considerado irrelevante pela Administração Pública para efeito de processamento de execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União, atualmente no valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), conforme Portaria 75/2012 do Ministério da Fazenda.** 9. Pelo exposto, nego seguimento ao presente habeas corpus (art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal). Publique-se. Brasília, 23 de fevereiro de 2014. Ministra CÂRMEN LÚCIA Relatora. (grifo nosso)

(HC 121376, Relator(a): Min. CÂRMEN LÚCIA, julgado em 23/02/2014, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-040 DIVULG 25/02/2014 PUBLIC 26/02/2014)

Em ambos os casos nota-se a relação do conceito elisão a fatos ilícitos o que entendo ser plenamente insustentável a menos é claro que se trabalhe com outra classificação em que exista a inversão do conteúdo semântico de evasão e elisão, caso contrário, não parece ser adequado associar a figura da elisão a existência de crimes – ilícitos.

Distrações dessa natureza podem ensejar sérios riscos às atividades – operações desenvolvidas pelos contribuintes visando alcançar o menor impacto tributário, de forma que pode passar a falsa percepção que a busca pela diminuição do *quantum* tributário consiste em ato não amparado pelo sistema normativo, sendo portanto associado à figura de conduta não permitida ou proibida pelo sistema jurídico, o que é plenamente insustentável.

5.2.3.1 Classificação das Normas Antielisivas

Diante da existência de fatos não elevados à categoria de fatos jurídicos passíveis de incidência da norma tributária, observa-se por parte do legislador a busca pelo fechamento das brechas ou imperfeições nas normas tributárias de incidência que possibilitam o caminho à elisão fiscal.

Analisando o assunto, Heleno Torres identificou diversas formas utilizadas para o controle das condutas elisivas:

Assim, ao analisarmos o direito vigente de vários países, na atualidade, buscando identificar as formas usadas por estes para controlar essas condutas, encontraremos diversas modalidades dos meios, segundo as distintas tradições, tanto de práticas de controle de fraude à lei e simulação no próprio direito privado (de onde retiram a experiência para aplicá-la ao direito tributário) quanto dos valores históricos que albergam. Nesse contexto são identificados Estados que: i) possuem uma norma geral antielusiva (*general anti-avoidance rules*), apenas; ii) adotam construções jurisprudenciais, como as teorias da *prevalência da substância sobre a forma*, da *step transactions* ou aquela do *teste de intenção negocial*, que formam o gênero das hipóteses de controle sobre atos elusivos, quase sempre cumuladas com leis especiais de prevenção; iii) controlam as operações elusivas exclusivamente com normas de prevenção (*special anti-avoidance rules*), tipificando as diversas hipóteses, indo das operações mais comuns às mais complexas, conforme as identifiquem; iv) combinando normas gerais com normas de prevenção, ou de correção, para o controle de operações elusivas; v) não possuem regras gerais antielusivas, ou de prevenção¹¹⁵.

¹¹⁵ TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: RT, 2003, p. 235-236.

Interessante observar que análise de jurista suprareferido deu-se com base em ordenamentos jurídicos de diversos países. Esse ponto é de importante registro à medida que os dispositivos normativos das legislações estrangeiras não possuem relação de pertencibilidade com nosso sistema normativo, para tanto, seria necessária a inserção do enunciado alienígena por meio de procedimento específico e autoridade competente o que tornaria o enunciado antes alienígena – agora nacionalizado.

Portanto, é necessária a advertência que a experiência e prática observada em outras realidades jurídicas não podem servir de ponto de partida para fundamentação de questões jurídicas de nosso ordenamento.

Com efeito, a doutrina faz menção aos métodos utilizados para evitar o alcance da economia fiscal, nesse sentido Miguel Delgado Gutierrez salienta que “uma das formas de combate à elisão é a adoção de normas antielisivas. As normas antielisivas podem ser gerais, especiais ou, ainda, setoriais”¹¹⁶.

5.2.3.1.1 Gerais

De acordo com essa classificação na primeira classe das normas antielisivas teríamos as normas gerais, correspondem aquelas que visam alcançar fatos não elevados à categoria de fatos jurídicos tributários, contudo produzem efeito econômico equivalente desses.

Discorrendo sobre o assunto Alberto Xavier faz a seguinte observação:

As cláusulas gerais antielisivas são normas que têm por objeto comum a tributação, por analogia, de atos ou negócios jurídicos *extratípicos* isto é , não subsumíveis ao tipo legal tributário, mas que produzem efeitos econômicos equivalentes aos do atos ou negócios jurídicos típicos sem, no entanto, produzirem as respectivas consequências tributárias(...) nas cláusulas gerais antielisivas o ato ou negócio elisivo não foi previamente objeto de tipificação legal,

¹¹⁶ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo. Quartier Latin, 2006, p. 216.

pelo que elas se traduzem numa ordem (inconstitucional) de aplicação analógica a fatos extratípicos¹¹⁷.

A consideração do referido jurista é extremamente coerente e pertinente, uma vez tomado como parâmetro o nosso ordenamento normativo. Como pormenorizadamente exposto nos capítulos iniciais o direito tributário no Estado Brasileiro é significativamente constitucionalizado, sendo que os dispositivos constitucionais não nos permitem construir significações no sentido da plausibilidade de tributar fatos não tipificados.

Não obstante, há de se observar que tal possibilidade pode ser perfeitamente possível e constitucional em outros ordenamentos jurídicos¹¹⁸ que reflitam valores diversos do nosso sistema jurídico, de toda forma, reitera-se que a análise comparativa, histórica e econômica do tema em questão – Planejamento Tributário pode ser profundamente interessante e enriquecedora para área do direito comparado, da história e da economia, mas não serve como parâmetro para uma análise jurídica de nosso ordenamento.

5.2.3.1.2 Específicas

Ainda de acordo com essa classificação teríamos de outro lado as normas antielisivas específicas, essas normas constituem intervenção posterior do legislador para evitar as práticas elisivas mais frequentes. Nesse contexto, o legislador verificando os casos mais frequentes e repetitivos de elisão, cria normas visando eliminar essas práticas – vedando a conduta antes permitida, utiliza para tanto quase sempre de presunções e ficções legais.

¹¹⁷ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 85-86.

¹¹⁸ Exemplo de norma geral antielisiva, conforme lição de Alberto Xavier, é o art. 38, nº2, da Lei Geral Tributária portuguesa, que determina: são ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos. XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 89.

Miguel Delgado Gutierrez traz como exemplo dessa norma o art. 23 da Lei nº 9.532 de 10 de dezembro de 1997¹¹⁹ que criou incidência do Imposto de Renda sobre a mais valia realizada na doação em adiantamento de legítima e na sucessão *causa mortis*. Explica o autor:

De acordo com a legislação anterior, um pai podia doar ao filho, por exemplo, um imóvel no valor de R\$ 1.000.000,00, imóvel este que tivesse sido comprado por R\$ 350.000,00, sem que nessa operação incidisse o Imposto de Renda. Após a doação, o filho poderia vender o imóvel pelo valor de R\$ 1.000.000,00 sem que houvesse a incidência do Imposto de Renda também. Conforme a nova lei, o ganho de capital é tributado ou por ocasião da doação (se nesta foi atribuído o valor de R\$ 1.000.000,00) ou na posterior alienação do imóvel pelo filho (caso a doação tiver sido feita pelo valor de custo, ou seja, R\$ 350.000,00)¹²⁰.

De fato o que existe no presente caso é tipificação de condutas antes não normatizadas, em outras palavras, houve a criação de uma nova hipótese de incidência tributária, sendo possível a partir desse momento, elevar a ocorrência dessa hipótese – fato à categoria de fato jurídico tributário.

¹¹⁹ O referido artigo traz a seguinte redação: Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador. § 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento. § 2º O imposto a que se refere o parágrafo anterior deverá ser pago pelo inventariante, no caso de espólio, ou pelo doador, no caso de doação, na data da homologação da partilha ou do recebimento da doação. § 2o O imposto a que se referem os §§ 1o e 5o deverá ser pago: (Redação dada pela Lei nº 9.779, de 1999) I - pelo inventariante, até a data prevista para entrega da declaração final de espólio, nas transmissões mortis causa, observado o disposto no art. 7o, § 4o da Lei no 9.250, de 26 de dezembro de 1995; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999) II - pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subsequente ao da doação, no caso de doação em adiantamento da legítima; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999) III - pelo ex-cônjuge a quem for atribuído o bem ou direito, até o último dia útil do mês subsequente à data da sentença homologatória do formal de partilha, no caso de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar. (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999) § 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência. § 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos. § 5º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar.

¹²⁰ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo. Quartier Latin, 2006, p. 224-225.

Portanto, parece ser descabido falar-se em normas antielisivas específicas, ao passo que, uma vez compreendida a elisão como a prática de atos permitidos ou não proibidos pelo ordenamento, a partir do momento que se observa a tipificação de um fato – conduta de modo a tornar proibida a sua prática, nitidamente não estamos mais no âmbito das condutas elisivas, mas sim evasivas.

Com razão Alberto Xavier faz o seguinte esclarecimento:

As chamadas cláusulas especiais antielisivas não passam da tipificação *a posteriori*, por lei, de certos atos ou negócios jurídicos que a experiência revelou serem utilizados como forma anteriormente não prevista em lei de obter resultados equivalentes aos dos atos tributados, socorrendo-se frequentemente de presunções ou ficções legais. Em tais normas “tailor made” o ato ou negócio “elisivo” passou a ficar incluído no tipo legal por via de lei, casuisticamente, é certo, mas com observância do princípio da legalidade¹²¹.

Helena Torres salienta que:

Ao tipificar-se as condutas elisivas como hipóteses para a criação de obrigações tributárias ou de infrações, o descumprimento dessas normas geralmente traz como consequência uma imediata sanção, ainda que seja a simples desconsideração da operação para fins fiscais.¹²²

Evidente, portanto, a impropriedade da classificação em tela, posto que, a elisão pressupõe a ausência de normas que tipifiquem a conduta ou de normas que permitam a realização da conduta com menor impacto econômico. Havendo a prática de condutas tipificadas como proibidas tratar-se-á de incontestável evasão de tributos e não mais de elisão fiscal.

¹²¹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 85.

¹²² TORRES, Helena. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: RT, 2003, p. 276-277.

5.2.3.1.3 Setoriais

Por fim, fala-se ainda de normas setoriais antielisivas, essas normas diferenciar-se-iam das anteriores por serem direcionadas a um determinado tributo. Abordando o assunto, Alberto Xavier pontua:

Além das cláusulas gerais e das cláusulas especiais, existem ainda as *cláusulas setoriais antielisivas*. Estas cláusulas distinguem-se das especiais, pois as condutas por elas abrangidas não são objeto de tipificação, antes são objetos de referência genérica e indeterminada autorizativa de aplicação analógica. A diferença das cláusulas gerais propriamente ditas está em que enquanto estas alcançam o universo do Direito Tributário, as cláusulas setoriais respeitam exclusivamente a um tributo determinado¹²³.

O referido autor ainda faz menção a um exemplo que corresponderia a esse tipo de norma:

Exemplo típico (aliás manifestamente inconstitucional por ofensa ao princípio da tipicidade) é dado pelo inciso IV do art. 2º da Lei nº 9.311 de 24 de outubro de 1996 que considera fato gerador da CPMF (contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira), para além de outros casuisticamente tipificados: “VI – qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la¹²⁴”.

Também trazendo exemplo de norma setorial antielisiva Miguel Delgado Gutierrez assevera:

Pode-se citar como exemplo de cláusula setorial antielisiva a Lei nº 7.713 de 1988, que estabeleceu, em seu art. 3º, § 4º que “a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte,

¹²³ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 86.

¹²⁴ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 86-87.

da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e qualquer título¹²⁵.

Mais uma vez nota-se a impropriedade na classificação adotada, uma vez que os elementos inseridos na classe não possuem as qualidades necessárias para pertencerem a essa. Em outras palavras, se existe tipificação prescrevendo determinada conduta como vedada pelo ordenamento não estamos inseridos no âmbito das condutas elisivas, mas sim evasivas.

Com razão Alberto Xavier sustenta que:

As expressões “elisão” e “antielisão” são desprovidas de qualquer rigor científico e descrevem empiricamente a não-sujeição à incidência da norma tributária pela adoção de uma conduta voluntária do contribuinte que tem por motivo exclusivo ou preponderante a obtenção daquele resultado negativo¹²⁶.

Realizadas essas considerações fica nítida que a adoção do conceito de normas antielisivas, bem como, a sua respectiva classificação é incompatível com nosso ordenamento jurídico, a menos que se adote uma compreensão – definição diversa para o conceito de Elisão.

De toda forma, independente do conteúdo semântico que se confira ao termo de Elisão e Evasão, será inevitável existir um traço delimitador entre o lícito e o ilícito. Nesse sentido é importante ressaltar que o direito trabalha com um código binário de condutas lícitas e ilícitas, não há uma terceira possibilidade – é a lei do terceiro excluído visualizada no âmbito normativo.

Merece nota registrar que no presente trabalho adota-se a Elisão para classe dos atos permitidos ou não proibidos pelo ordenamento jurídico, ao passo que a Evasão refere-se aos atos vedados pelo sistema jurídico, portanto, ilícitos.

¹²⁵ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo. Quartier Latin, 2006, p. 232.

¹²⁶ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 87.

5.3 Definição de Planejamento Tributário

A definição do conceito de Planejamento Tributário definitivamente não se trata de uma simples construção, haja vista, o tema em tela carecer da elucidação de outros conceitos como elisão, elusão e evasão. Com efeito, observa-se que o tema em questão é tratado a partir de diferentes enfoques, ora identificamos uma abordagem histórica, em outros momentos uma concepção econômica, sendo ainda possível identificar a compreensão da presente temática à luz da teoria alienígena.

Nesse contexto, cabe pontuar com marcas nítidas que o enfoque adotado para análise do conceito em tela está atrelado à uma visão do nosso sistema normativo, bem como, está diretamente relacionado com a fenomenologia da incidência tributária.

Merece registro algumas definições que encontramos na doutrina acerca do conceito. Nesse sentido, a professora Misabel Abreu Machado Derzi faz a seguinte assertiva:

O planejamento empresarial, como redução dos custos da atividade econômica, é direito do contribuinte, que não pode ser reduzido por interpretações analógicas e presunções, não previstas em lei. A arbitrariedade, que nessas circunstâncias se instala, é que desigualdade injustamente os contribuintes e projeta insegurança, em campo que a Constituição, sabiamente, cercou de certeza e previsibilidade ¹²⁷.

Por sua vez, o professor José Arthur Lima Gonçalves, tratando do tema em análise, esclarece:

Neste momento é que surge a noção de planejamento tributário. Ele pressupõe exatamente a identificação dos espaços da atividade econômica que não tenham sido objeto daquelas decisões tomadas pelo legislador tributário; opera-se a partir da constatação das circunstâncias que não tenham sido objeto de descrição em normas

¹²⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. **O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto**. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 355.

de tributação. Trata-se de desvendar o âmbito dos eventos econômicos que não são juridicamente relevantes¹²⁸.

Ainda sobre o assunto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou no seguinte sentido:

O planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo direito, adotadas pelo contribuinte, e que tem como efeito a redução ou não pagamento do tributo que, caso não tivesse havido o planejamento, seria devido. Nesse sentido, o planejamento tributário é, antes de tudo e nada mais além do que um planejamento. Trata-se de um pensar com antecedência, um se organizar, um planejar, tendo em mente que, para se alcançar determinado resultado negocial, existe uma alternativa ou um outro negócio jurídico lícito que, se realizado, levará à redução ou não pagamento de tributo. Neste sentido, quando se está diante de um planejamento tributário, pressupõe-se a existência de um negócio normal (não planejado) que enseja uma determinada carga de tributação, e um negócio jurídico alternativo (planejado), que tem por efeito a redução ou não pagamento de tributos pelo Contribuinte. Constatada a ilicitude do negócio jurídico planejado, ou falta de realidade e verdade na sua execução, é necessário recompor qual teria sido o fato jurídico tributário, de forma a se atribuir esses efeitos, do negócio jurídico próprio, ao fato tributário¹²⁹.

As definições supracitadas trazem elucidações de significativa relevância. Com efeito, o planejamento tributário consiste na análise da fenomenologia da incidência jurídica, de forma a identificar as possíveis construções normativas permitidas pelo sistema jurídico. Cabe, portanto, ao particular optar pela formatação negocial que lhe possibilite maior vantagem no desempenho de sua atividade econômica, e aqui ressalto: não há nenhum tipo de ilicitude em realizar economia tributária. Podemos, portanto, analisar o Planejamento Tributário sob dois ângulos: a) processo - ao passo que se refere ao conjunto de medidas realizadas pelo particular; e b) ato - como resultado do conjunto de medidas realizadas.

A economia tributária não é fator que se encontra inserido no âmbito da ilicitude em nosso ordenamento jurídico, pelo contrário, a redução de custos no

¹²⁸ GONÇALVES, José Artur Lima. **Planejamento Tributário** - Certezas e Incertezas. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Dialética, v. 10, p. 273-274.

¹²⁹ Ementa do Acórdão 1401-001.059 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária.

desenvolvimento da atividade econômica organizada trata-se de nítido propósito negocial inerente a qualquer atividade empresarial. A ilicitude pode estar presente na forma de como essa economia tributária é obtida, nesse sentido, conforme será visto posteriormente, quando identificada prática de ato simulatório (fraude) ou de dissimulação, a autoridade fiscal terá o poder-dever de requalificar os efeitos tributários de um negócio jurídico.

Destarte, falar de Planejamento Tributário é ingressar nos pormenores da estrutura da fenomenologia da incidência tributária, de modo a visualizar as possíveis construções normativas, identificando as que implicam o menor impacto econômico para o particular. Há, portanto, nítida relação com a fenomenologia da incidência e, por conseguinte com a competência tributária, ao passo que, a autoridade administrativa apenas poderá exigir a título de tributo o que lhe foi devidamente autorizado constitucionalmente, sem uso de analogias e utilização de critérios não jurídicos.

Nesse contexto, se o ato praticado pelo particular não estiver previsto em norma como hipótese incidência tributária, impossível falar-se em cobrança de tributo. Isso devido a competência tributária não ter inserido aquela hipótese em previsão legal, não havendo, portanto, a estrita legalidade que permite a subsunção do fato a norma, pode até ser que exista no ato praticado pelo particular evidente signo de riqueza, contudo se tal fato não foi elevado a categoria de fato jurídico tributário, incogitável será a incidência da norma jurídica tributária.

Com efeito, a temática do planejamento sugere o enfrentamento de muitos desafios, como bem coloca o Paulo Ayres Barreto o qual assevera:

Diante do panorama atual, no âmbito doutrinário, do tema planejamento tributário, permitimo-nos apontar alguns desafios que, segundo nosso entendimento, sobressaem com maior intensidade. São eles: (i) constantes tensão entre os princípios da segurança jurídica e da legalidade tributária, de um lado, e capacidade contributiva e solidariedade social, de outro; (ii) revelação do conteúdo, sentido e alcance das alterações levadas a efeito no direito positivo brasileiro, com o conseqüente repúdio à "importação" acrítica de teorias, institutos e soluções legislativas aplicáveis em outros ordenamentos jurídicos, que não encontram sustentação em

face do direito positivo brasileiro; (iii) ausência de uniformidade no plano doutrinário, relativamente aos conceitos de simulação, dessimulação, fraude à lei, abuso de direito e abuso de forma; (iv) glorificação do evento a partir de indícios e presunções, com o objetivo de construir fato jurídico que produza maior carga tributária, e os problemas na aplicação da teoria das provas; e (v) ineficácia técnica (sintática) do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional¹³⁰.

O importante é registrar com marcas nítidas que as considerações a serem tecidas acerca de qualquer dos pontos levantados pelo ilustre jurista devem tomar como base as características de nosso Sistema Constitucional Tributário.

¹³⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Desafio do Planejamento Tributário**. Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 784.

CAPÍTULO VI - PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN

O nosso Código Tributário Nacional traz em seu artigo 116 parágrafo único o seguinte dispositivo normativo:

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

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)

O referido artigo tem causado intensos debates a respeito de sua significação sendo inclusive entendido por parte da doutrina como norma antielisiva, é portanto, imperiosa a análise do dispositivo em tela para compreensão adequada do objeto de estudo proposto: Planejamento Tributário e Normas Antielisivas.

Necessário, portanto, refletirmos acerca do referido dispositivo, discorrendo sobre as consequências jurídicas que esse enunciado provocou em nosso ordenamento, em especial no âmbito dos planejamentos tributários.

6.1 Exposição de Motivos

A análise do referido enunciado deve ter como ponto de partida a exposição de motivos que acompanhou o Projeto, obtendo por resultado a Lei Complementar 104/2001. Analisando a referida exposição observa-se que o legislador visou a construção de norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade da elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito.

Sobre o assunto é interessante notar pronunciamento do à época Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, realizado por ocasião do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal promovido pela Escola de Administração Fazendária no ano de 2001, época da promulgação da referida Lei Complementar. Na oportunidade o secretário manifestou-se no seguinte sentido:

Todos sabem que qualquer lei tributária, qualquer legislação tributária não poderá deixar jamais de admitir a possibilidade de elisão, salvo num quadro absolutamente utópico, de absoluta neutralidade tributária. Essa situação evidentemente não existe e sequer, penso eu, jamais poderia existir em sentido absoluto, porque significaria desconhecer a possibilidade, ainda que circunstancial, ainda que eventual, de o Estado utilizar-se da legislação tributária para praticar alguma modalidade de política econômica ou mesmo de reconhecer diferenças entre os contribuintes que possam pretextar ou justificar tratamentos tributários distintos. Entretanto, repito, pode a elisão fiscal ser vista sem qualquer limite? Pode a elisão fiscal ser utilizada nesse contexto como instrumento que estabeleça essa diferenciação em virtude do conhecimento do contribuinte? É claro, todos sabem, que esse conhecimento, a disponibilização dessa informação está francamente ligada à capacidade contributiva do contribuinte e, por essa via ou em virtude disso, finda a elisão fiscal sendo um instrumento de injustiça fiscal. E não pode, como disse, a lei prever qualquer tipo de situação que venha a resultar de elisão fiscal. Em virtude disso, se promoveu essa mudança no Código Tributário Nacional. O legislador quis admitir que poderíamos ter, conforme existe em outras legislações do mundo inteiro, uma norma geral antielisão. Entretanto, para oferecer segurança jurídica ao contribuinte, deveriam ser observados procedimentos que seriam fixados na lei ordinária, para que esse contribuinte não ficasse numa situação de insegurança¹³¹.

Fica, portanto, evidente, pelas marcas de tinta deixadas no pronunciamento de Everardo Maciel e, em especial, pela dicção da exposição de motivos, a intenção do legislador de inserir em nosso Código Tributário Nacional norma voltada a desconsiderar negócios jurídicos praticados visando finalidade elisiva combatendo planejamentos tributários adotados com abuso de forma ou de direito.

¹³¹ Pronunciamento do à época Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, realizado por ocasião do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal promovido pela Escola de Administração Fazendária no ano de 2001 *apud* SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. Artigo 116, Parágrafo Único, do Código Tributário Nacional – Norma Geral Antielisiva?. **Revista de Direito Processual Geral**. Rio de Janeiro, 59, 2005, p. 245-246.

Com efeito, a exposição de motivos desempenha relevante função na construção de sentido da norma, afinal por meio dela é possível identificar marcas da vontade do legislador, desempenhando portanto verdadeira função prescritiva como bem esclarece o professor Paulo de Barros Carvalho:

Preâmbulo, ementa e exposição de motivos cumprem, de certo modo, o mesmo objetivo: fixam dêiticos de conteúdo que identificam aspectos relevantes da substância discursiva, Assumem papel de *enunciação-enunciada* e permitem o ingresso do receptor da mensagem no teor do que nela foi transmitido. As figuras são muitas próximas, consubstanciando algo relevante a respeito da matéria objeto do ato de vontade do legislador, seja ele Poder Legislativo (lei), Poder Judiciário (sentença ou acórdão), Poder executivo (decreto) ou Setor Privado (contrato). A diferença fica por conta do critério mais acentuadamente axiológico do preâmbulo, em face do caráter sumular; compendial da ementa e da inclinação preponderantemente histórica e explicativa da exposição de motivos. O tom prescritivo, todavia, está igualmente presente nas três figuras, porquanto quem legisla não está credenciado a manifestar-se de outra maneira que não seja ordenadora de condutas¹³².

Nesse sentido, podemos ter a primeira vista uma compreensão de que o parágrafo único do artigo 116 represente uma norma antielisiva inserida em nosso ordenamento normativo. Afinal a lição do mestre paulista suprarreferida é precisa no sentido de elucidar que o preâmbulo, ementa e exposição de motivos possuem um inegável tom prescritivo.

Não obstante deve-se observar que a referida lição marcada pela coerência e cientificidade que são peculiares ao ilustre jurista, é voltada para um panorama no qual a técnica predomina na linguagem jurídica – o que certamente não é o caso. O legislador não é um técnico do ponto de vista normativo, sendo muito comum encontrarmos atecnias nas redações dos dispositivos normativos, e no presente caso as incoerências normativas são gritantes, da curta redação da exposição de motivos supracitada podemos elencar quatro incongruências, quais sejam:

¹³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2011, p. 20.

(i) **Norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados**

O primeiro ponto a ser observado refere-se ao alcance pretendido pelo referido enunciado, observa-se que de acordo com essa disposição a autoridade administrativa passa a exercer com primazia a atividade típica do judiciário, qual seja, a de julgar. Essa dicção e esse pretense alcance não encontra consonância com nosso sistema jurídico, além do mais, a busca pela menor carga tributária não deve ser vista, como ato necessariamente ilícito, é preciso verificar os contornos da licitude e ilicitude do ato praticado, e pensamos que nesse ponto apenas o judiciário deve emitir enunciado definitivo sobre a questão.

É certo que o referido parágrafo não retira do judiciário a palavra final, mas a primazia na análise da temática, tal fato já nos parece inadequado. De toda forma, o referido enunciado não goza de eficácia técnica sintática, haja vista, a não existência da referida lei ordinária prevista, e mesmo que a referida lei venha a existir ainda será de constitucionalidade duvidosa, haja vista, a pretensão de alcance do referido enunciado.

Sobre o assunto o professor Paulo de Barros Carvalho se posiciona:

Com a introdução, pela Lei Complementar n.104/2001, do parágrafo único, do art. 116 do Código Tributário Nacional,(...) verificou-se um verdadeiro estado de desacordo quanto à interpretação da amplitude da competência da autoridade administrativa, abalando os prestigiados sobreprincípios da segurança jurídica e da certeza do direito. Aquilo que se deve evitar, como singela homenagem à integridade de nossas instituições, é que tais requisitos sejam empregados acretoriosamente. São símbolos jurídicos que padecem de anemia semântica, com sentidos difusos, mas não deixam por isso de ter uma significação de base, um *minimum* que nos habilita a desenhar o quadro possível de suas acepções¹³³.

Há, portanto, uma nítida pretensão de alcance imprópria conferida ao referido artigo, no sentido que a autoridade administrativa tenha a competência para

¹³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2011, p. 69.

desconsiderar negócios jurídicos com primazia, havendo nítido subterfúgio de sua atribuição constitucional.

Com efeito, a desconsideração de negócio jurídico não é de atribuição da função executiva – autoridade administrativa, num simples exemplo visando demonstrar a impropriedade dessa interpretação, em determinado caso em que se identifique e comprove por meio de provas robustas nos autos a existência de uma simulação com consequências de evasão fiscal, os atos jurídicos de constituição de empresa (no caso a criação de uma empresa veículo) continuará sendo válida, em outras palavras, mesmo diante da comprovação do ilícito – evasão fiscal, os atos realizados pelos particulares continuarão válidos e irradiando seus efeitos.

A empresa veículo utilizada em determinada operação ilícita não deixará de existir como pessoa jurídica, seus funcionários continuarão a ter com ela relação jurídica trabalhista, a sua inscrição no Cadastro de Pessoas Jurídicas continuará, assim como, a sua existência na Junta Comercial, não há desconsideração desses atos jurídicos, a autoridade administrativa não tem a competência constitucional para tal desiderato.

Não obstante, o que certamente se observará será a requalificação dos atos jurídicos para fins tributários. São realidades duas jurídicas de necessária diferenciação e consequências jurídicas distintas. No primeiro caso – desconsideração do negócio jurídico é ato de atribuição da função do Poder Judiciário, podendo inclusive haver desconsideração da personalidade jurídica, cancelamento na inscrição de Cadastro de Pessoas Jurídicas entre outros atos.

Por sua vez, no segundo caso o que se observa é a comprovação por parte da autoridade administrativa de simulação implicando em consequência de evasão fiscal, nesses termos, tem a autoridade fiscal a competência, ou melhor o dever, de lavrar Auto de Imposição de Multa e Infração, cobrando o tributo que deixou de ser recolhido pela prática do ato simulatório e imputando a aplicação de multa devida.

São, portanto, realidades jurídicas distintas, é preciso delimitar com segurança a competência de cada função-poder sob pena de criarmos um panorama de verdadeira insegurança jurídica e desrespeito as delimitações constitucionais.

Não se nega o poder – dever da autoridade administrativa em fiscalizar e lançar tributo de ofício mais a devida multa, diante de comprovação de simulação, implicando evasão fiscal. Importante ficar claro, não basta haver simulação é imperioso que a consequência do ato simulatório tenha sido uma evasão fiscal, devidamente comprovada pelo Fisco. Nesses termos, será adequada e necessária a requalificação dos negócios jurídicos para fins tributários o que não se confunde com a desconsideração de negócios jurídicos.

(ii) Com a finalidade da elisão

Mais uma vez voltamos a necessária abordagem do conceito de elisão. A exposição de motivos, conforme supramencionada, discorre acerca de criação normativa voltada ao combate de atos com finalidade elisiva. Ratificando essa vontade do legislador foi exposto pronunciamento do à época Secretário da Receita Federal Everardo Maciel no seguinte sentido:

Entretanto, repito, pode a elisão fiscal ser vista sem qualquer limite? Pode a elisão fiscal ser utilizada nesse contexto como instrumento que estabeleça essa diferenciação em virtude do conhecimento do contribuinte? É claro, todos sabem, que esse conhecimento, a disponibilização dessa informação está francamente ligada à capacidade contributiva do contribuinte e, por essa via ou em virtude disso, finda a elisão fiscal sendo um instrumento de injustiça fiscal.

Embora seja reconhecido o teor prescritivo da exposição de motivos fica nítido que no presente caso, existe um gritante descompasso entre os enunciados jurídicos. É preciso lembrar como bem ensina Paulo de Barros Carvalho que: “em torno de uma simples relação jurídica gira todo o sistema do direito positivo”¹³⁴.

¹³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivização no Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2011, p. 70.

Portanto é imperioso que todo enunciado de teor prescritivo tenha harmonia com o sistema jurídico, em especial com o sistema constitucional, reitera-se que o nosso direito tributário tem a característica de ser significativamente constitucionalizado e detalhado. Nessa medida, as inovações jurídicas nesse âmbito, não são tão flexíveis como em outros ordenamentos jurídicos.

Com efeito, é fato que a lei não trouxe definição para o conceito de elisão, não obstante, foi demonstrado que a construção do conteúdo semântico desse termo vem sendo realizada tanto pela doutrina como pela jurisprudência de forma a se compreender o conceito inserido na classe dos elementos lícitos, portanto permitidos e não vedados pelo sistema jurídico.

Sendo assim, respondendo a indagação feita por Everardo Maciel: “Entretanto, repito, pode a elisão fiscal ser vista sem qualquer limite? Pode a elisão fiscal ser utilizada nesse contexto como instrumento que estabeleça essa diferenciação em virtude do conhecimento do contribuinte?”.

Respondo da seguinte forma: (i) inserido na concepção de um Estado de Direito, compreendendo a elisão fiscal como a prática de atos permitidos e não vedados pelo sistema jurídica. A resposta a essa primeira indagação não pode ser outra se não – no Estado de Direito há limites sim para a prática de qualquer ato, e esse limite é determinado pela Lei. Logo, se o contribuinte está agindo dentro do âmbito da licitude está alcançado pela tutela do ordenamento normativo. Em suma o limite da elisão é a própria licitude.

Em relação à segunda indagação compreendo: (ii) o desenvolvimento de qualquer atividade econômica organizada demanda em tese o conhecimento da atividade que será desenvolvida. Não pode um contribuinte que tem conhecimento especializado da atividade que desenvolve e por consequência tem potencial para atingir melhores resultados econômicos, ser penalizado pelo desconhecimento e não especialização de seus concorrentes. Além do mais, utilizar tal argumento é ir além das delimitações jurídicas, sair do âmbito normativo e ingressar no âmbito

estritamente econômico, escapa portanto da discussão jurídica a indagação proposta, é desprovida do teor normativo necessário à sua pertinência.

Conforme já enunciada em reiteradas oportunidades a elisão trata-se da prática de atos lícitos, portanto permitidos e não vedados pelo ordenamento normativo. Nesses termos, descabido norma voltada a vedar prática de atos lícitos.

(iii) Constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário.

O conteúdo semântico de Planejamento Tributário será visto em tópico específico onde trataremos de sua definição. Contudo, é importante observar que a exposição de motivos deixa nítida a intensão de combate ao Planejamento Tributário.

Inicialmente é preciso saber o que é Planejamento Tributário, para que assim possamos saber o que está sendo combatido, e nesse sentido, esclarece-se desde já que assim como o conceito de elisão, o de planejamento tributário não encontra definição em lei, logo a construção do seu conteúdo semântico deve ser realizada por meio da doutrina e jurisprudência a respeito do assunto.

Como o tema será analisado em topificação específica, no momento pontua-se que a definição desse conceito insere-se em práticas inserida no âmbito lícito. Nesse sentido, merece registro lição das juristas Misabel Abreu Machado Derzi e Maria Rita Ferraguti, acerca da aplicação do referido enunciado do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, posicionam-se as referidas autoras:

O parágrafo único do art. 116 do CTN não consagra cláusula geral antielisiva a coibir o planejamento tributário, nem tampouco introduz a interpretação econômica (sequer vem inserido no Capítulo IV, que trata da Interpretação e da Integração da Legislação Tributária). Ele tem como meta combater a simulação fraudulenta, a sonegação, por meio da autorização expressa para a desconsideração do ato ou negócio jurídico simulatório, a ser feita segundo procedimentos estabelecidos em lei ordinária. Entretanto, não se dê outro alcance à regra do art. 116. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos, nele autorizada, não pode ser arbitrária, um querer qualquer da

autoridade administrativa. Ao contrário, caberá à Fazenda Pública comprovar, seriamente, a dissimulação da ocorrência do fato gerador ou da natureza de algum elemento da obrigação. E o ônus deve ser exercido segundo os criteriosos procedimentos postos em lei ¹³⁵.

" O § único do artigo 116 do CTN não proíbe o planejamento tributário lícito. O § único do artigo 116 do CTN não positiva interpretação econômica dos negócios jurídicos. O parágrafo único do artigo 116 do CTN, interpretado de acordo com o ora exposto é constitucional ¹³⁶.

Destarte, para se combater algo é preciso inicialmente saber o que está se combatendo, tenho que o legislador cometeu séria impropriedade ao dispor na exposição de motivos o combate ao planejamento tributário, haja vista, a compreensão desse conceito, está relacionada à prática de atos lícitos, não há sentido jurídico em se combater o que está inserido no âmbito da licitude.

(iv) Adotados com abuso de forma ou de direito

Esse é um ponto de extrema relevância e que enseja detida análise. Pela leitura da exposição de motivos observa-se menção a duas figuras: abuso de forma ou de direito. Inicialmente é importante esclarecer que o próprio enunciado do parágrafo único do artigo 116 não fez uso dessas figuras jurídicas. Fez, no entanto menção à dissimulação que será objeto de análise em topificação própria.

Sendo assim, a primeira reflexão que me parece pertinente é questionar se a menção do abuso de direito e abuso de forma na exposição de motivos inseriu no direito tributário essas duas figuras jurídicas, haja vista, o teor prescritivo tanto do preâmbulo como da ementa e exposição de motivos. Os referidos pontos também merecem análise em tópicos próprios. Contudo, destaco de imediato que me parece impróprio considerar que o direito tributário tenha adotado devido a menção na exposição de motivos, a figura do abuso de direito e abuso de formas.

¹³⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto**. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 353-354.

¹³⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Evasão, Elisão Fiscal e a Desconsideração da Personalidade Jurídica**. Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 778-779.

Apenas a título de reforço argumentativo merece registrar inicialmente que a própria nomenclatura dos institutos possui uma certa carga de incongruência. Neste sentido é preciso ressaltar que o direito trabalha com um código binário no qual existem dois pontos diametralmente opostos: (i) lícito e (ii) ilícito, não há portanto uma terceira possibilidade, é a lei do terceiro excluído aplicada ao sistema normativo, de forma tal a não permitir a inserção de um terceiro elemento: (iii) meio lícito – lícito pela metade, ou (iv) meio ilícito – ilícito pela metade.

Portanto, quando nos referimos a abuso de direito e de formas é como se houvesse um uso demasiado de algo que inicialmente é permitido mas pelo seu uso excessivo torna-se ilícito. É ilícito está demasiadamente inserido na licitude? Em termos lógico jurídico tal raciocínio demonstra-se insustentável, a prática frequente de algo lícito não torna aquela prática ilícita, seria um contrassenso admitir que o uso demasiado do direito ou de uma forma tutelada pelo sistema normativo torna aquele direito um não direito e a forma antes lícita – agora ilícita.

Não obstante, há quem sustente que o artigo 187 do Código Civil positiva o abuso de direito como um ilícito e deve ser aplicado ao âmbito do direito tributário. Sobre esse ponto, será abordado um tópico específico trazendo os principais posicionamentos a respeito do tema.

6.2 Aplicação do parágrafo único do artigo 116

Pelo exposto até o momento, verifica-se que a exposição de motivos por si só já traz uma série de discussões e reflexões necessárias. Da mesma forma podemos considerar que a redação do enunciado jurídico inserido no parágrafo único do artigo 116 do CTN enseja detidas reflexões a respeito de sua aplicação.

6.2.1 Sentido de Dissimulação

Inicialmente é importante frisar que o enunciado em análise não fez menção à figura da elisão fiscal. Não obstante, dispôs acerca da desconsideração dos negócios jurídicos da seguinte forma: 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.

Nesse contexto, ponto de necessária observação para adequada aplicação do artigo, refere-se ao termo *dissimulação* utilizado na redação do dispositivo. Cumpre observar que esse termo encontra-se redigido apenas no enunciado em tela, não sendo, portanto evidenciado em nenhum outro dispositivo normativo do Código Tributário.

A questão que se coloca é acerca do conteúdo semântico do referido termo, a depender do posicionamento que se adote ter-se-á consequências jurídicas distintas.

Abordando o assunto Marco Aurélio Grego posiciona-se no seguinte sentido:

De fato, o uso do termo “dissimular”, ao invés de “simular” é muito significativo. Em primeiro lugar porque, no vernáculo, dissimular pode ser sinônimo de simular, mas também pode significar “ocultar ou encobrir com astúcia; disfarçar, não dar a perceber, calar, fingir; atenuar o efeito de; tornar pouco sensível ou notável; proceder com fingimento. Hipocrisia; ter reserva; não revelar os seus sentimentos ou desígnios; esconder-se. Estas últimas acepções do verbo dissimular são muito mais amplas do que a simulação, máxime no seu sentido jurídico específico.(...) Em segundo lugar, porque 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”, esta fazendo-o em sentido diverso daquele.(...) O conceito de “dissimular” circunscreve parcela da realidade definida a partir de um referencial (engano, mascaramento), enquanto fraude à lei, abuso de direito e negócio indireto circunscrevem parcelas da realidade a partir de outros referenciais. Em função disto, os conjuntos de casos abrangidos podem ou não coincidir. Ou seja,

haverá situações que poderão configurar fraude à lei, abuso de direito ou negócio indireto que também atenderão aos requisitos de incidência do parágrafo único do artigo 116; e haverá hipóteses em que não teremos essa coincidência. Seus âmbitos de aplicação correspondem a círculos secantes e não círculos concêntricos¹³⁷.

Nota-se que o referido jurista, adota compreensão no sentido de compreender a dissimulação como termo de maior amplitude semântica em relação à simulação, sustenta ainda que os conceitos de fraude à lei, abuso de direito e negócio jurídico indireto podem ou não coincidir com o conceito de em tela.

Em via diametralmente oposta, Alberto Xavier entende existir uma imperfeição técnica de redação do novo parágrafo único do artigo 116 do CTN por fazer referência exclusiva ao fenômeno da dissimulação, que é privativo da simulação relativa, em que coexistem dois negócios jurídicos, um encoberto o outro.

O conceito de dissimulação não abrange, porém, a simulação absoluta, em que não ocorre qualquer dissimulação, ocultação ou encoberto, mas tão somente a criação de uma aparência ilusória, à qual não subjaz realidade alguma, esclarece o referido autor:

O novo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional refere-se à figura da simulação, considerada na teoria geral do Direito como um dos vícios que afetam o elemento vontade dos atos ou negócios jurídicos, a par do erro, do dolo, da coação e da reserva mental. Não se trata, como é evidente (como não poderia tratar-se dada a sua inconstitucionalidade, como adiante se demonstrará) de uma “ cláusula geral antielisiva “, pois esta atua, não no domínio dos atos simulados ou dissimulados (*sham transactions*, *Scheingeschäfte*), mas no dos atos verdadeiros não previstos na norma tributária, mas produtores de efeitos econômicos equivalentes (*avoidance transactions*), preconizando a tributação de tais atos verdadeiros por analogia¹³⁸.

De fato os posicionamentos diferenciados nos levam a conclusões e construções normativas diversas, nesse sentido, o cerne da questão é precisar se a figura da dissimulação, positivada no parágrafo único do artigo 116 do CTN, difere

¹³⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 553-555.

¹³⁸ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 52.

da simulação que já era prevista no diploma tributário, e em caso de distinção é preciso ainda esclarecer em que medida esses conceitos se diferenciam.

Com razão, Marcos Aurélio Grego sustenta a amplitude do termo dissimulação elencando algumas definições e núcleos de significação para o referido conceito. Não obstante, não me parece que os conceitos em análise possuam sentidos diversos a ponto de considerar que o parágrafo único do artigo 116 tenha inserido nova figura jurídica do nosso ordenamento normativo.

Com efeito, ocultar ou encobrir com astúcia; disfarçar, não dar a perceber, calar, fingir; atenuar o efeito de; tornar pouco sensível ou notável; proceder com fingimento, hipocrisia; ter reserva; não revelar os seus sentimentos ou desígnios; esconder-se, são termos perfeitamente aplicados também ao conceito de simulação, por essa razão, acompanho entendimento de Alberto Xavier, no sentido de considerar que a figura da dissimulação encontra-se englobada pelo conteúdo de significação da simulação, em outras palavras, a simulação já positivada no Código Tributário Nacional, possui em sua amplitude semântica o sentido da dissimulação agora positivada no parágrafo único do artigo 116.

Nesse sentido, poder-se-ia indagar se o legislador criou norma inócua ao dispor sobre figura jurídica já englobada no diploma tributário, afinal o artigo 149 do CTN já dispõe acerca da simulação. Vejamos:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Acredito que realizadas as devidas ponderações em relação às atecias redacionais, a inserção do parágrafo único do artigo 116 reitera a disposição do artigo 149 do CTN, de forma a confirmar a competência da autoridade administrativa para requalificação dos efeitos tributários para os casos em que ficar devidamente comprovada a simulação¹³⁹.

¹³⁹ Merece nota registrar lição de Alberto Xavier ao pontuar: para aqueles que aspiravam à ampla e inovadora consagração de uma cláusula geral antielisiva a Lei Complementar nº104/01, restrita à

Merece nota lição de Paulo de Barros Carvalho esclarecendo que o enunciado do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional veio ratificar regra existente no direito pátrio:

O enunciado acima transcrito veio apenas a ratificar regra existente no direito pátrio. Todavia, necessário se faz enfatizar a recomendação acerca do cuidado que se deve ter para não ampliar demasiadamente a aplicação do comentado parágrafo único, vindo a considerar dissimulado negócio jurídico lícito, pelo simples fato de acarretar vantagens de ordem tributária. Neste último caso, as partes celebram negócio que, não obstante importe redução ou eliminação da carga tributária, é legal e, dessa maneira, válido, diferentemente dos atos dissimulados, consistentes na ilegal ocultação da ocorrência do fato jurídico tributário. O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não veio para impedir negócios tendentes a redução de carga tributária; nem poderia fazê-lo, pois o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende realizar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária¹⁴⁰.

6.2.2 Norma de Eficácia Plena, Limitada ou Inconstitucional

Um segundo ponto que também merece atenção é a parte final da redação do referido artigo ao dispor: observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. O tema que se coloca em questão é acerca da possibilidade de aplicação ou não do artigo mencionado, haja vista, o próprio enunciado prevê procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Sobre o assunto encontramos posição de Ricardo Lobo Torres defendendo a plausibilidade de aplicação imediata do artigo em tela, nesse sentido, esclarece o ilustre jurista:

figura clássica da simulação foi, na fábula de HORÁCIO, retomada por LA FONTANE, a montanha que pariu um rato (parturiunt montes, nascitur ridiculus mus). XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 156.

¹⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Entre a Forma e o Conteúdo na Desconstituição dos Negócios Jurídicos Simulados**. Disponível em: <http://www.parasaber.com.br/wp-content/uploads/2011/03-paulo-de-barros-carvalho-o-absurdo-da-interpretacao-economica-do-e2809cfato-geradore2809d-rdt-97-07.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2014.

Parece-nos que a recusa do Congresso Nacional em aprovar os arts. 13 a 19 da MP 66/02 não tornou inaplicável o art. 116, parágrafo único, do CTN, por ausência de normas procedimentais. O novo dispositivo do CTN, determinando que a desconsideração observará “os procedimentos a serem estabelecidos na lei ordinária”, significa que deve prevalecer o devido processo legal. Se o ente público (União, Estado e Município) já possuir lei reguladora do processo administrativo tributário, pode aplicá-la, independentemente de publicação de novas regras procedimentais. Em outro giro, não nos parece que a regra antielisiva seja norma de eficácia limitada, a depender da aprovação de outra regra legitimadora. Se o procedimento especial tivesse sido aprovado, seria melhor para o aperfeiçoamento da ordem tributária; mas, se não foi, nem por isso estariam o Governo Federal e os estaduais e municipais, que já possuem leis de processo administrativo, impedidos de combater a elisão abusiva¹⁴¹.

Por outro ângulo, Marco Aurélio Grego, apesar de também reconhecer assim como Ricardo Lobo Torres, a constitucionalidade o referido artigo, compreende que o enunciado em tela não é norma de eficácia plena, esclarece o referido autor:

Em suma, o CTN deferiu à lei ordinária a disciplina indispensável, de caráter procedimental (e não de direito material), para que a norma possa ser aplicada. Com isto, não veiculou uma norma de eficácia plena, mas uma norma de eficácia limitada, na medida em que a plenitude da eficácia somente será obtida após a edição da lei ordinária dispondo sobre tais procedimentos. Vale dizer, antes da mencionada lei ordinária, o conteúdo preceptivo do dispositivo não comporta aplicação.

Isto significa que, enquanto não for devidamente editada lei ordinária dispondo a respeito, falta um elemento essencial à aplicabilidade do parágrafo examinado, sendo ilegal o ato administrativo fiscal que, nesse interregno, pretender nele apoiar-se. Enquanto não vier a ser editada a lei ordinária prevista no dispositivo, falta ao dispositivo a plenitude da produção dos seus efeitos e, por consequência, a autoridade administrativa não pode praticar ato de desconsideração nele fundamentado¹⁴².

Observa-se que mesmo entre juristas que reconhecem a constitucionalidade do referido artigo, há discordância acerca da plena eficácia ou não do artigo em questão.

¹⁴¹ Parecer em Consulta sobre questões jurídicas relacionadas com o auto de infração constante do processo administrativo nº 11080.008088/2001-71, p. 65.

¹⁴² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 568.

Ainda é possível vislumbrarmos uma terceira via de raciocínio. Partindo-se da premissa que o artigo em tela possui alcance não compatível com nosso ordenamento jurídico, sendo assim, inconstitucional. Importante esclarecer que qualquer enunciado para ser considerado como inconstitucional é preciso ter sido reconhecido como tal pela autoridade competente – Poder Judiciário, desta feita, o que pretende-se externar é a incompatibilidade do parágrafo único do artigo 116 com o nosso Sistema Constitucional Tributário, contudo, reconhecendo a relação de pertinência desse enunciado com o ordenamento jurídico.

Inserido nessa via de raciocínio, o professor José Artur Lima Gonçalves elucida com precisão:

Do ponto de vista técnico, o adequado enquadramento da questão parece ser o de reconhecer-se que a intenção dessa norma é exatamente subverter uma competência constitucionalmente configurada: pretende-se deslocar a identificação de eventos do plano econômico para jurisdicizá-lo como materialidade de hipóteses de incidência tributária, da (a) competência atribuída à função legislativa para (b) a competência constitucionalmente atribuída à função administrativa¹⁴³.

Temos, portanto, pelo menos três possíveis interpretações acerca da aplicação do artigo levando-se em consideração a sua eficácia, bem como sua compatibilidade com o ordenamento jurídico. Sobre esse ponto, penso ser possível a compreensão pela constitucionalidade do artigo, desde que, as atecniais redacionais sejam sanadas no processo de construção normativa.

Para tanto, é preciso frisar: (i) não estamos diante de uma norma geral antielisiva, a exposição de motivos apesar de seu teor prescritivo não se encontra compatível com nosso Sistema Constitucional Tributário ao grafar o termo elisão; (ii) não se trata de desqualificação de negócios jurídicos, posto que a autoridade administrativa não possui essa competência, é sim caso de requalificação dos efeitos tributários, uma vez comprovada prática de simulação que implique em evasão fiscal; (iii) a dissimulação apesar de ser novo signo linguístico inserido no

¹⁴³ GONÇALVES, José Arthur Lima. **Tributação, Liberdade e Propriedade**. Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 248.

diploma tributário, não é nova figura jurídica, haja vista, seu sentido já ser alcançado pela simulação que possui amplitude semântica maior e (iv) apesar de ser norma válida com relação de pertinência com o sistema jurídico, o referido artigo é desprovido de eficácia técnica sintática, haja vista a inexistência de lei ordinária estabelecendo os procedimentos necessários¹⁴⁴.

Entendimento em sentido contrário conferiria ao artigo em tela um alcance que o tornaria incompatível com o nosso ordenamento jurídico, uma vez que, subverteria uma competência constitucionalmente configurada, e mesmo diante de uma futura lei ordinária, a referida incompatibilidade persistiria, por se tratar de vício em sua essência.

Este quadro de atecnias do legislador insere os contribuintes num cenário de extrema insegurança jurídica. Do ponto de vista pragmático o que se observa é uma tendência à adoção de medidas as quais visem obstaculizar à economia tributária por parte dos contribuintes, contudo, tal desiderato só terá legitimidade se amparado pela legislação pertinente.

6.3 Papel da Lei Complementar no Sistema Tributário

Cumprir observar que o artigo em análise – parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional – foi inserido em nosso ordenamento normativo por meio da Lei Complementar 104/2001. Nesse sentido é imperioso que se esclareça a função da Lei Complementar no Sistema Jurídico, para que dessa forma tenhamos a exata noção do alcance que esse veículo normativo possui e até em que ponto seria instrumento idôneo à inserir norma voltada à limitação do Planejamento Tributário.

¹⁴⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Desafio do Planejamento Tributário**. Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 784.

A análise do adequado alcance da Lei Complementar 104/2001 apenas é possível a partir da compreensão de dois pontos: (i) o que é Lei Complementar; e (ii) qual matéria à ela reservada e por fim (iii) qual a sua função em nosso Sistema Jurídico Tributário. Cabe advertir que a pretensão, nesse momento, não é a de se levantar e abordar todas possíveis zonas de debate acerca da Lei Complementar, mas sim, especificamente de tratar da adequada construção de sentido que deve-se fazer a partir da inserção do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Em matéria tributária, é importante frisar que as disposições referentes ao arquétipo da Regra Matriz de Incidência Tributária devem necessariamente ser tratadas por meio de veículos primários, observando, dessa forma, o princípio da estrita legalidade, bem como, efetivando a Segurança Jurídica na relação Fisco e Contribuinte. Observamos que as relações jurídicas tributárias possuem especial tratamento no corpo constitucional, embora, por inúmeras vezes note-se na pragmática a tentativa de desvirtuar esse modelo¹⁴⁵.

¹⁴⁵ Sobre o assunto, a título exemplificativo mencionamos decisão do STF noticiada em 01/08/2013. Em que ficou decidido que - **Aumento na base de cálculo do IPTU deve ser por lei, decide STF**. Por unanimidade, o Supremo Tribunal Federal (STF) negou provimento ao Recurso Extraordinário (RE) 648245, com repercussão geral reconhecida, interposto pelo Município de Belo Horizonte a fim de manter reajuste do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) instituído pela prefeitura em 2006. No recurso julgado na sessão plenária desta quinta-feira (1º), o município questionava decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJ-MG) que derrubou o novo valor venal dos imóveis do município por ele ter sido fixado por decreto, e não por lei. Segundo o relator do RE, ministro Gilmar Mendes, o reajuste do valor venal dos imóveis para fim de cálculo do IPTU não dispensa a edição de lei, a não ser no caso de correção monetária. Não caberia ao Executivo interferir no reajuste, e o Código Tributário Nacional (CTN) seria claro quanto à exigência de lei. “É cediço que os municípios não podem majorar o tributo, só atualizar valor pela correção monetária, já que não constitui aumento de tributo e não se submete a exigência de reserva legal”, afirmou. No caso analisado, o Município de Belo Horizonte teria aumentado em 50% a base de cálculo do tributo – o valor venal do imóvel – entre 2005 e 2006. Cabe destacar que na ocasião o ministro Luís Roberto Barroso acompanhou o voto proferido pelo ministro Gilmar Mendes, mas ressaltou seu entendimento de que a decisão tomada no RE se aplicaria apenas ao perfil encontrado no caso concreto, uma vez que o decreto editado pela prefeitura alterou uma lei que fixava a base de cálculo do IPTU. “Não seria propriamente um caso de reserva legal, mas de preferência de lei”, observou. O formato atual, observa o ministro, engessa o município, que fica a mercê da câmara municipal, que por populismo ou animosidade, muitas vezes mantém o imposto defasado. “Talvez em outra oportunidade seria hipótese de se discutir se, mediante uma legislação com parâmetros objetivos e controláveis, é possível reajustar o tributo para além da correção monetária”, afirmou.

Com efeito, nunca é demasiado reiterar que nosso Sistema Constitucional Tributário é caracterizado por ser rígido e detalhado, nos ofertando os pressupostos necessários para o adequado trato das questões jurídicas de natureza tributária, devendo portanto, toda interpretação que pretenda ser qualificada como jurídica ter como ponto de partida e de destino o próprio texto constitucional.

Não obstante, por mais rígida e detalhada que seja nossa Carta Magna no trato da temática tributária, não tem ela o condão de exaurir todas as possíveis dúvidas que essa área pode suscitar, necessitando portanto, de instrumento idôneo que realce em tons mais nítidos os contornos constitucionais conferidos a cada tema de nosso direito tributário. É nesse mister, que verificamos a relevância da Lei Complementar em nosso sistema normativo, trata-se de veículo normativo primário amplamente referido em nosso texto maior.

6.3.1 Definição do Conceito

A abordagem em torno da função da Lei Complementar possui um significativo e importante debate jurídico. O ponto de partida para adequada compreensão de qualquer tema que se tenha como objeto de estudo está na definição do conceito, nesse sentido, cabe destacar que a definição é um procedimento lógico responsável por isolar um conceito de outro se operando sobre o conceito separando-o de todos demais.

Nesse momento, iremos analisar como relevante parte da doutrina aborda essa temática, para isso, faremos uso da lição de diversos autores da mais alta envergadura acadêmica tratando da definição de Lei Complementar. Dessa forma, teremos elementos necessários para a construção do nosso conceito o qual será apresentado ao final desta explanação. Passamos a expor algumas definições.

Inicialmente, tratando do tema, José Afonso da Silva esclarece:

Leis Complementares da Constituição são leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada, contendo princípio institutivo ou de criação de órgãos ou seções judiciárias nos casos previstos, e sujeitas à aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional¹⁴⁶.

Notamos na lição do referido autor, características importantes conferidas à lei complementar, nesse sentido, destaca-se: a) são leis integrativas de normas constitucionais; b) possuem eficácia limitada; c) sujeitas à aprovação pela maioria absoluta das duas casas do congresso nacional.

O mestre Pernambucano José Souto Maior Borges, em sua clássica obra *Lei Complementar Tributária* pontua:

A lei complementar corresponde a um processo técnico, adotado formalmente pelo direito brasileiro, de integração ou contenção de eficácia das normas constitucionais.(...) o que erige uma á categoria de lei complementar não é seu nome, ou a invocação que faça o legislador, mas só a concorrência dos dois requisitos (processo especial e qualificado de aprovação e matéria exigida pelo texto constitucional)¹⁴⁷.

Da definição de José Souto Maior Borges podemos destacar as seguintes características sobre o tema: a) é um processo técnico de integração ou contenção de eficácia das normas constitucionais; b) o que lhe confere a natureza de lei complementar são dois requisitos: b.1) processo especial e qualificado de aprovação e b.2) matéria exigida pelo texto constitucional.

Por sua vez, o Professor Paulo de Barros Carvalho, ao abordar o assunto, com a precisão semântica que lhe é inerente, assevera:

¹⁴⁶ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, Vol. 1, p. 226.

¹⁴⁷ BORGES. José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 55-76.

A lei complementar, com sua natureza singular, matéria especialmente prevista na Constituição e *quorum* qualificado a que alude o artigo 69 deste Diploma - maioria absoluta nas duas Casas do Congresso - cumpre hoje função institucional da mais elevada importância para a estruturação da ordem jurídica brasileira. Aparece como significativo instrumento de articulação das normas do sistema, recebendo numerosos cometimentos nas mais diferentes matérias de que se ocupou o legislador constituinte. Viu afirmada sua posição intercalar, submetida aos ditames da Lei Maior e, ao mesmo tempo, subordinando os demais diplomas legais¹⁴⁸.

Já da lição do professor Paulo de Barros Carvalho podemos destacar como características principais as seguintes: a) tem matéria especialmente prevista na Constituição; b) *quorum* qualificado de maioria absoluta na duas Casas do Congresso; c) tem relevante função institucional para estruturação da ordem jurídica brasileira; d) é um instrumento de articulação das normas no sistema; e) está submetida aos ditames da lei maior e f) subordina os demais diplomas legais.

A professora Regina Helena Costa, define esse veículo introdutor da seguinte forma:

Lei Complementar, em sentido formal, é a prevista nos arts. 59, II e 69 da CR - qual seja, aquela sujeita à aprovação mediante maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional e que disciplina as matérias expressa ou implicitamente indicadas pelo texto constitucional. Portanto, distingue-se a lei complementar da lei ordinária mediante dois critérios: um de ordem formal, consistente no *quorum* qualificado para sua aprovação; e outro de caráter material, traduzido nas matérias especialmente indicadas para seu âmbito. É - como sua própria denominação indica-veículo legislativo destinado a complementar e a fazer operar a própria Constituição¹⁴⁹.

Com base na lição da autora supracitada, podemos destacar como pontos principais: a) a lei complementar está sujeita a aprovação mediante maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional; b) disciplina as matérias expressa ou implicitamente indicadas no texto constitucional; c) diferencia-se da lei ordinária devido o critério formal e material.

¹⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** - Linguagem e Método. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 387.

¹⁴⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário Nacional. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 38.

Em obra específica sobre o tema, Frederico Araújo Seabra de Moura, conclui:

A lei complementar é um instrumento legislativo diferenciado dos demais previstos pela Constituição Federal de 1988, tanto na questão formal quanto em termos de conteúdo: a) formalmente, é distinto em razão do quorum qualificado (" maioria absoluta") exigido para sua aprovação; b) materialmente, se aparta das demais pelo fato de dever regular matérias especificadas constitucionalmente. Trata-se de espécie legislativa de uso extraordinário, invulgar¹⁵⁰.

Por fim, da obra de Frederico Araújo Seabra de Moura podemos destacar como principais elementos na definição da lei complementar: a) ser um instrumento legislativo diferenciado, tanto na questão formal como de conteúdo; b) sendo formalmente diferenciado em razão do quorum qualificado de maioria absoluto exigido para sua aprovação; c) já materialmente se diferencia pela razão de dever regular matérias especificadas constitucionalmente.

Importante esclarecer que os autores supracitados não foram escolhidos de forma acriteriosa, pelo contrário, as citações mencionadas anteriormente possuem o cunho de definição ao conceito em estudo - Lei Complementar. Nessa medida, embora para alguns, possam ser consideradas prolixas e até mesmo cansativas, são para nosso intuito de suma importância, expliquemos melhor: a partir da lição da doutrina supramencionada, teremos os elementos iniciais para uma proposta da definição de Lei Complementar.

Com efeito, as definições trazidas nesse momento, não esgotam as problemáticas que circundam o tema, cabe destacar que tratam-se apenas de parte da doutrina de todos autores citados, não obstante, já nos permite evidenciar entre as diversas definições inseridas algumas considerações semelhantes ao tema, para posteriormente, tratarmos de forma mais adequada dos pontos não convergentes.

Nesse sentido, notamos que em todas as definições elencadas, presenciamos como elemento caracterizador das leis complementares o quorum de maioria na

¹⁵⁰ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 354.

absoluta para sua aprovação nas duas Casas do Congresso Nacional e matéria prevista na Constituição. Evidenciamos esses dois requisitos como elementos iniciais para definição do conceito. Por essa razão, passaremos agora, a tratar de outros pontos fundamentais para construção da definição de Lei Complementar.

6.3.2 Matérias Reservadas à Lei Complementar

Temos até o momento que a Lei Complementar requer para sua existência - validade, a aprovação nas duas Casas do Congresso Nacional, por meio de quorum qualificado de maioria absoluta e ter matéria prevista na Constituição. Em relação ao primeiro requisito não encontramos maiores dificuldades, trata-se de critério objetivo constitucional de simples verificação.

Não obstante, o mesmo não pode ser dito do segundo requisito: matéria prevista na Constituição, nesse contexto, encontramos na doutrina ampla discussão acerca de quais matérias estão inseridas no âmbito de competência da Lei Complementar.

Sobre o assunto formou-se duas correntes de pensamentos distintas, designadas: corrente dicotômica e tricotômica. A primeira como a própria nomenclatura sugere, sustenta caber a lei complementar dispor sobre dois pontos - normas gerais sobre: a) conflito de competência e b) limitações ao poder de tributar. Já a segunda corrente sustenta que a esse veículo introdutor cabe dispor sobre: a) normas gerais de direito tributário; b) conflitos de competência e c) limites ao poder de tributar.

As duas correntes são representadas por grandes doutrinadores, cabe-nos, nesse contexto, compreender a razão dessa divisão, para posteriormente definirmos uma posição visando a definição do conceito buscada nesse capítulo.

Inicialmente cabe esclarecer a origem desses dois posicionamentos. A razão de divisão e divergência entre a corrente dicotômica e a tricotômica encontra-se na

redação conferida ao artigo 18 §1º da superada Constituição de 1967, a qual deu ensejo a dois vícios de interpretação. Dispunha o dispositivo: “Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais”.

Deste artigo elaborou-se duas linhas de raciocínio: (i) a primeira também designada, por alguns, de tradicional (tricotômica) defendia que o supracitado artigo manifestava três funções distintas: a) emitir normas gerais de direito tributário, B) dispor sobre conflitos de competência, nessa matéria, entre a União, os Estados o Distrito Federal e os Municípios e C) Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. (ii) Por sua vez, em via diversa, uma segunda corrente designada de dicotômica criticava a interpretação puramente literal da leitura do mencionado artigo, defendendo uma interpretação sistemática, consoante com as demais normas constitucionais de tal sorte que a compreensão do artigo fosse da seguinte maneira: “Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário para dispor sobre conflitos de competência, nessa matéria, entre as entidades tributantes, bem como regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Essa interpretação, segundo os defensores dessa corrente, permitiria assegurar a integridade dos princípios da federação e da autonomia dos Municípios, assegurando o postulado da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno além de conferir conteúdo jurídico definido às normas gerais de direito tributário, elas ficariam circunscritas a dois objetivos determinados: 1-) dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e 2-) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Além do mais, os dicotômicos criticam a corrente tricotômica por essa não ser capaz de precisar a definição de normas gerais de direito tributário, sendo um termo indefinido e vago, indo de encontro à segurança jurídica perquirida pelo nosso sistema constitucional tributário.

Cabe esclarecer que mesmo com advento da Constituição Federal de 1988 o assunto não ficou pacificado em nossa doutrina. Isso porque, nossa Carta Magna não determinou de forma taxativa a definição para normas gerais de direito tributário, enumerando de forma exemplificativa algumas delas no artigo 146 da C. F.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. [Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#)

De toda forma, cabe observar que o nosso texto constitucional elenca em incisos diferentes: a) normas gerais; b) conflitos de competência, c) limitações ao poder de tributar e por fim d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

Vejamos o posicionamento de alguns doutrinadores acerca do tema, iniciando pelos adeptos do posicionamento tricotômico, nesse sentido, o Professor Alcides Jorge Costa¹⁵¹ tecendo comentários acerca do tema, em específico do artigo 18 §1º da Constituição de 1967 sustenta:

¹⁵¹ O referido autor é incisivo ao criticar a corrente dicotômica, nesse sentido assevera: Sem embargo desta posição, uma parte da doutrina ainda sustenta que leis complementares cujo conteúdo sejam normas gerais deve limitar-se a regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e a dispor sobre conflito de competência em matéria tributária. É a chamada corrente dicotômica, que continua a defender seu ponto de vista mesmo depois de a Constituição de 1988, art. 146, ter eliminado qualquer dúvida a respeito. Para chegar a esta conclusão, basta ler-lhe o texto (...) Esta chamada visão dicotômica de normas gerais não alcançou grande repercussão na doutrina e nenhuma na jurisprudência. Na verdade, ela está encastelada na Faculdade de Direito da PUC/SP. COSTA, Alcides Jorge. **Normas Gerais como Instrumentos de Uniformização do Direito**. IX

A redação deste parágrafo deixa claro que as normas gerais não se referem nem aos conflitos de competência, nem as limitações constitucionais do poder de tributar. Se assim não fosse, não haveria necessidade do legislador constitucional referir-se, em separado, às normas gerais, às limitações constitucionais do poder de tributar e aos conflitos de competência¹⁵².

Dando contornos ainda mais claro acerca de seu posicionamento o referido autor conclui:

A Constituição de 1988 deixou ainda mais expresso tudo isso. (...) O texto deixa bem claro e fora de qualquer dúvida qual o âmbito de atuação das normas gerais de direito tributário. (...) O texto da atual Constituição, como o art. 18, §1º, da Constituição de 1967 (mesmo considerada a Emenda Constitucional n.1/69, que praticamente era outra Constituição) deixa claro, claríssimo diria, que as normas que dispõem sobre conflitos de competência e normas que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar não são normas gerais, dado que o conteúdo destas está expresso no art. 146,III¹⁵³.

Adepto da mesma corrente - tricotômica, o Professor Luis Eduardo Schoueri esclarece:

É, pois, da própria dicção constitucional a leitura de que existe, sim, um papel para as normas gerais em matéria de legislação tributária, que não se confunde com as questões de conflito de competência ou de regular limitações ao poder de tributar. (...) Mostrou-se acima que o artigo 146 da Constituição Federal contempla três funções genéricas para a lei complementar. Afastou-se, com isso, a teoria dicotômica, apontando-se campo para a atuação de " normas gerais " que não servem apenas para delimitação de competências e para a regulação das limitações ao poder de tributar. Isso não afasta o reconhecimento de que algumas delas acabam por servir para aquelas finalidades¹⁵⁴.

Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012, p. 12-13.

¹⁵² COSTA, Alcides Jorge. **Normas Gerais como Instrumentos de Uniformização do Direito**. IX Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012, p. 10.

¹⁵³ COSTA, Alcides Jorge. **Normas Gerais como Instrumentos de Uniformização do Direito**. IX Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012, p. 9-10

¹⁵⁴ SCHOUERI. Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 76-84.

Em via diametralmente oposta, o Professor Paulo de Barros Carvalho, compreende ser atribuição da Lei Complementar dispor sobre normas gerais de direito tributário, sendo que essas têm dupla função: a-) prevenir conflitos de competência e b-) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Podemos evidenciar esse posicionamento em sua obra na seguinte passagem:

Por esse motivo, preocupado em manter o esquema federativo e autonomia dos Municípios, o constituinte atribuiu à lei complementar, com sua natureza ontológico-formal, a incumbência de servir de veículo introdutor de normas destinadas a prevenir conflitos e , conseqüentemente, invasões de competência (art. 146, I, da Carta Magna). (...) No que diz respeito especificamente à matéria tributária, foi-lhe atribuída a função de introduzir no ordenamento jurídico normas gerais de direito tributário, voltadas à regulação de matéria necessária para evitar conflitos de competência entre as entidades tributantes, bem como para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, atuando como mecanismo de ajuste que assegura o funcionamento do sistema¹⁵⁵.

Cabe notar que no posicionamento do professor paulista, não se identifica menção à corrente dicotômica, nota-se na verdade uma compreensão no sentido de atribuir à Lei Complementar a incumbência de introduzir normas gerais de direito tributário. Nesse sentido, em relação a esse veículo normativo não se verifica dupla função, não havendo, portanto, uma coerência nesse aspecto de considerar esse posicionamento como dicotômico, mas sim atômico ou monotômico.

Em outras palavras, a função da Lei Complementar é uma: introduzir no ordenamento jurídico normas gerais de direito tributário. É, portanto, uma corrente que poderíamos designar de atômica ou monotônica. Nesse sentido, a dupla função – a designada corrente dicotômica, não se refere diretamente a atribuição da Lei Complementar, mas sim, às normas gerais de direito tributário, essas sim, que nessa concepção possuem dupla atribuição: (i) regular matéria necessária para evitar conflitos de competência entre as entidades tributantes e (ii) regular limitações constitucionais ao poder de tributar.

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** - Linguagem e Método. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 383 - 391.

Compartilhando o mesmo entendimento similar ao de Paulo de Barros Carvalho, o Professor Roque Antônio Carrazza é enfático ao pontuar:

Julgamos incontroverso que a Constituição não conferiu ao legislador complementar um " cheque em branco" para, por meio da edição deste ato normativo, traçar as competências tributárias, com suas limitações, da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Apenas concedeu que elem de duas uma: ou dispusesse sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes, ou regulasse as limitações constitucionais ao exercício da competência tributária. (...) Portanto, somos de opinião que a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão" as limitações constitucionais ao poder de tributar. (...) A respeito, perfilhamos a denominada *corrente dicotômica*, liderada por Geraldo Ataliba, e cujas linhas mestras estão otimamente expostas em seu artigo " Normas gerais de direito financeiro e tributário"¹⁵⁶ .

Evidencia-se, portanto, nítida divisão doutrinária acerca do assunto, com posicionamento de renomados autores em ambos sentidos. A definição por uma das duas correntes de pensamentos supramencionadas é de suma importância para a construção da definição do conceito. Com efeito, reconhecer uma, duas ou três funções às leis complementares modifica consubstancialmente a compreensão acerca de vários pontos na área tributária.

Nesse sentido, adotando a corrente atômica – monotônica (também designada de dicotômica) torna-se inaceitável do ponto de vista jurídico a instituição de lei complementar que não seja para dispor sobre normas gerais do direito tributário voltada à: a) prevenir conflito de competência ou b) regular as limitações ao poder de tributar.

De outro lado, adotando a corrente tricotômica torna-se aceitável lei complementar dispondo acerca de três pontos: a) normas gerais de direito tributário; b) conflitos de competência; c) limitações ao poder de tributar. Reside aqui ponto de delicada abordagem, qual seja: a precisão semântica do conteúdo das normas gerais de direito tributário.

¹⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 918-919.

Se por um ângulo há severa crítica ao posicionamento da corrente atômica – monotônica (também designada de dicotômica) por "ignorar" ou não fazer a devida interpretação do artigo 146 III do nosso texto constitucional, o qual determinou de forma clara três funções para lei complementar (segundo o posicionamento tricotômico). Há também, acentuada crítica à corrente tricotômica pela razão dessa não conseguir precisar com segurança o conteúdo das normas gerais de direito tributário¹⁵⁷.

Aliás nesse ponto, essa primeira corrente consegue conferir maior segurança ao conteúdo semântico das “normas gerais do direito tributário” ao determinar duas funções para essa: a) prevenir conflito de competência ou b) regular as limitações ao poder de tributar.

Não obstante, mesmo inserido nessa concepção - atômica, a precisão do conteúdo semântico das normas gerais de direito tributário é também tarefa árdua. Nesse sentido, há de se destacar que ao precisar as funções da norma geral, essa corrente faz menção aos “limites ao poder de tributar” expressão essa marcada nitidamente por forte vaquidade, ao ponto de indagarmos-nos: em matéria tributária, o que não está inserida na compreensão dessas limitações? prevenir conflito de competência pode ser compreendido como uma limitação ao poder de tributar? e as imunidades, as determinações de base de cálculo?

Em suma, inseridos numa concepção de Sistema Constitucional Tributário rígido e detalhado como o nosso, praticamente todas as disposições concernentes à

¹⁵⁷ Nesse sentido é incisivo o Professor Paulo de Barros Carvalho ao pontuar: E a interpretação que adversamos resvala, desastrosamente, em mais este obstáculo. Não lograram dizer os limites do conceito de normas gerais de direito tributário, além de incidirem no erro lógico trivial de afirmar a validade do gênero e, de sequência, confirmar o cabimento da espécie. Chegamos a pensar até que seria mais consistente, em termos de argumentação séria, que os sectários da doutrina ortodoxa se mantivessem atrelados à forma do preceito superado, menos ostensivo e mais defensável. Qual a compreensão que devemos ter do papel a ser cumprido pelas normas gerais de direito tributário, no novo sistema? O primeiro passo é saber que são as tão faladas *normas gerais de direito tributário*. E a resposta vem depressa: são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** - Linguagem e Método. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 394-395.

matéria tributária estarão inseridas nessa expressão – limitações ao poder de tributar.

De toda forma, ao que concerne a vagueza dos termos, a concepção atômica ou dicotômica, consegue ser mais precisa do que a tricotômica, isso porque, a primeira corrente faz uso de um termo vago: “limites ao poder de tributar” ao passo que a segunda faz uso de dois termos com vaguidade: “normas gerais de direito tributário” e “limites ao poder de tributar”.

Compreendemos que o artigo 146 III da C.F de 1988 estabelece em contornos mais claros a função das leis complementares, embora não esgote a problemática. Diante deste entendimento a compreensão de normas gerais de direito tributário na concepção tricotômica corresponderia a normas que estabelecem princípios, diretrizes, fundamentos, critérios básicos, conformadores das leis que complementarão a regência da matéria e que possam ser aplicadas de forma uniforme.

É inegável que o conceito de "normas gerais de direito tributário" não está devidamente definido em nosso texto constitucional, exigindo portanto, definição mais apurada por parte da doutrina. É preciso lembrar que os enunciados normativos não possuem essencialmente função descritiva voltada à definição de seus termos, pelo contrário, possuem função prescritiva, nesse contexto, a determinação do conteúdo semântico do inciso III do artigo 146 é atribuição que cabe à Ciência do Direito.

Com base nessas considerações, cabe nesse momento, a definição de um posicionamento acerca desse ponto específico: matéria reservada a Lei Complementar. Nesse sentido, consideramos que a corrente de pensamento atômica (para alguns designada dicotômica), apresenta maior coerência em sua sustentação. Compreendemos que de fato a atribuição específica da Lei Complementar é uma: dispor sobre normas gerais do direito tributário voltada a: a) prevenir conflito de competência ou b) regular as limitações ao poder de tributar.

Não obstante, penso ser necessário em relação a segunda função da Lei Complementar - regular as limitações ao poder de tributar, um melhor desenvolvimento. Nesse sentido, identificamos que essa função, em virtude da vaguidade, necessita de melhor operação denotativa, ou seja, de determinação de conteúdo. De forma que dentro dessa subclasse há outros elementos não identificados especificamente na constituição, nos permitindo falar, nesses termos, em matérias não específicas no texto constitucional da Lei Complementar.

Cabe aqui um necessário esclarecimento: quando nos referimos a matérias não específicas da Lei Complementar, isso não implica concluir a existência de matérias pertinentes à Lei Complementar dissociadas do texto constitucional, nesse sentido, ressalta-se que embora essas não sejam especificadas na Carta Magna é dela necessariamente pressuposta.

Temos, portanto, nesse contexto, dois âmbitos de incidência da Lei Complementar: (i) matérias especificadas no texto constitucional e (ii) matérias não especificadas no texto constitucional, entretanto, pressuposta à ele com base na limitação ao poder de tributar, de forma que a criação de uma lei complementar não pode dispor em sentido contrário ao estabelecido no âmbito constitucional, em específico em matéria tributária.

Nessa medida, adoto entendimento no sentido que há matérias especificadas e pressupostas em nossa carta magna, em razão de compreender que as normas gerais em matéria tributária na sua função de determinar limites ao poder de tributar não exaurem - não especifica todos possíveis elementos compreendidos nessa classe, havendo portanto, qualificações que permitem a análise do enquadramento do elemento à classe.

Em outras palavras, o texto constitucional especifica a função de limite ao poder de tributar, mas não realiza processo de elucidação das matérias que se encaixam nesse conceito, havendo portanto, nítida abertura para inserção de elementos nesse conceito, desde que observados –relacionados a função aqui analisada.

Por essa razão acredito não está plenamente especificada todas as matérias pertinentes ao âmbito da Lei Complementar, uma vez que a classe da limitação ao poder de tributar pode perfeitamente constituiu subclasses destinadas a essa função. De toda forma, ressalta-se, embora não especificada no texto constitucional é dele pressuposto.

6.3.3 Função da Lei Complementar

Por fim, aborda-se ainda em relação ao caráter declaratório ou constitutivo da Lei Complementar. Cabe advertir, antes de assentarmos posição conclusiva sobre o ponto que a classificação de declaratório ou constitutivo baseia-se na tentativa de separar elementos que inovem o ordenamento jurídico dos elementos que não possuem esse condão.

Em relação a inovação já tecemos breves comentários no sentido que todo enunciado possui um *quantum* de caráter inaugural, por trata-se de novo signo incorporado ao repertório jurídico, o que irá verificar-se será a diferença em relação ao alcance desses signos. Pensamos que é nesse sentido que relevante parte da doutrina sustenta o caráter declaratório da Lei Complementar.

Nesse sentido José Souto Maior Borges sustenta:

A lei complementar tem por função - como o próprio nome indica - complementar o sistema federal de governo, não a de emendar a Constituição. A sua edição decorre do exercício de atividade legislativa plenamente vinculada aos rígidos critérios constitucionais de repartição das competências legislativas¹⁵⁸.

¹⁵⁸ BORGES. José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 55.

Nessa mesma linha o professor Roque Carrazza esclarece:

A função da lei complementar, a respeito, é meramente declaratória, devendo materializar, apenas, o propósito de explicitação dos ditames constitucionais tributários. Se for além disso, será inconstitucional, e os legisladores ordinários das pessoas políticas, bem como os operadores do Direito, deverão simplesmente desconsiderar seus comandos. Por igual modo, não cabe à lei complementar em análise determinar às pessoas políticas como deverão legislar acerca da obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.¹⁵⁹

Os posicionamentos dos referidos autores demonstram a compreensão que o veículo introdutor de normas ora em estudo, não pode inovar em relação a constituição, devendo ter a função de ressaltar os contornos das delimitações já inseridas no âmbito constitucional. Sendo esse o entendimento adotado neste trabalho.

Dessa forma, se a Constituição não veda a prática de atos elisivos, nem tão pouco, possui elementos normativos que possam nos levar a essa conclusão, a Lei Complementar, como instrumento que visa conferir maior nitidez aos contornos – delimitações constitucionais não tem o condão de inovar o ordenamento jurídico de maneira a criar norma que insira no sistema cláusula geral antielisiva.

Sendo assim, concluo que Lei Complementar é: (i) veículo introdutor primário de normas, uma vez que tem o condão de inserir enunciados inaugurais no sistema jurídico; (ii) tem caráter declaratório, na acepção que não pode versar em sentido contrário da Constituição, cabendo à mesma externar em contornos mais nítidos as delimitações constitucionais; (iii) possui *quorum* qualificado; (iv) possui rol exemplificativo uma vez que (iv) adoto a corrente de pensamento atômica (para alguns designada dicotômica), compreendendo que de fato a atribuição específica da Lei Complementar é uma: dispor sobre normas gerais do direito tributário voltada a: a) prevenir conflito de competência ou b) regular as limitações ao poder de tributar.

¹⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 921.

Sendo que em relação a segunda função da Lei Complementar - regular as limitações ao poder de tributária identifica-se que essa função, em virtude da vaguidade, necessita de melhor operação denotativa, ou seja, de determinação de conteúdo. Contudo em nenhum momento, me parece possível pelas razões já aduzidas, considerar que a Lei Complementar 104/2001 ao inserir o parágrafo único no Código Tributário Nacional, tenha criado norma geral antielisiva, posto que, a referida inserção configuraria uma nítida subversão ao Sistema Constitucional Tributário, sendo a Lei Complementar veículo normativo imprestável à essa inovação na ordem constitucional.

CAPÍTULO VII - TEORIA ALIENÍGENA

A compreensão de que a Lei Complementar 104/2001 inseriu no ordenamento jurídico norma geral antielisiva tem forte influência na legislação estrangeira. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres¹⁶⁰ faz a seguinte observação:

As normas antielisivas no direito comparado têm fundamento no combate à fraude à lei (Alemanha, Espanha, Portugal), ao abuso de direito (França) ou ao primado da forma sobre a substância (Estados Unidos, Inglaterra, Canadá e etc.) e não há motivo para tais fundamentos não possam ser invocados no Brasil¹⁶¹.

Ao que pese as figuras jurídicas supramencionadas na citação de Ricardo Lobo Torres ser referentes a diplomas normativos alienígenas, nota-se uma constante aplicação desses institutos em nosso ordenamento normativo. Nesse contexto, para fundamentar considerações ou descon siderações de operações negociais (requalificação de negócios jurídicos para efeitos tributários), a autoridade fiscal por vezes se utiliza de teorias de outros ordenamentos jurídicos, também se observa que os próprios tribunais administrativos (como será observado posteriormente em relação ao CARF) fazem uso dessas figuras jurídicas para fundamentarem suas decisões.

¹⁶⁰ Abordando a temática das normas antielisivas o referido jurista faz a seguinte explicação: de notar que as normas antielisivas se espalham rapidamente a partir da década de 1990, por todos os países civilizados e vão entrando no direito tributário sob diferentes configurações, a depender do ambiente cultural dos países que as adotam. O Prof. Frederik Zimmer, Relator Geral do Tema Forma e Substância no Direito Tributário, no Congresso da IFA realizado em Oslo em 2002, depois de ressaltar que todos países possuem normas específicas antielisivas (specific tax avoidance rule), separa-os em três grandes grupos no que concerne às normas gerais: a) não possuem nem regras baseadas na lei (statute-based) nem medidas gerais baseadas nas cortes (court-based general tax avoidance): Colômbia, Japão, México; b) muitos países criaram regras gerais antielisivas por lei (general anti avoidance rules – GAAR): Argentina, Austrália, Bélgica, Canadá, Finlândia, França, Alemanha, Hungria, Itália, Korea, Luxemburgo, Nova Zelândia, Espanha e Suécia; c) alguns países criaram regras jurisprudenciais antielisivas (court-based general tax avoidance rules): Dinamarca, França, Índia, os Países Baixos, Noruega, Suécia, Estados Unidos e Reino Unido. General Report. Cahiers de Droit Fiscal internacional. Form and Substance in Tax Law. Rotterdam: IFA, 2002, v.87-a, p.37 apud TORRES, Ricardo Lobo. Parecer em Consulta sobre questões jurídicas relacionadas com o auto de infração constante do Processo Administrativo nº 11080.008088/2001-71, p. 62.

¹⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. Parecer em Consulta sobre questões jurídicas relacionadas com o auto de infração constante do Processo Administrativo nº 11080.008088/2001-71, p. 61.

Cabe inicialmente advertir que o uso de forma acriteriosa de doutrina estrangeira em nosso sistema jurídico é prática que deve ser vista com muita cautela, isso porque, abre-se um considerável leque para afronta ao nosso próprio ordenamento normativo.

Diante desse quadro no qual algumas dessas teorias acabam por influenciar e as vezes determinar a linha de raciocínio desenvolvida pelo aplicador e julgador. É relevante o estudo desses institutos para posterior análise de compatibilidade com nosso Sistema Constitucional Tributário.

7.1 Teoria da Interpretação Econômica (Código Tributário Alemão 1919)

O ponto de partida para análise do: (i) Abuso de Direito – Forma; (ii) Propósito Negocial; (iii) Fraude à Lei, encontra-se na compreensão da Teoria da Interpretação Econômica. Esse pensamento ganhou grande dimensão com a promulgação do Código Tributário de 1919 que revela a influência das ideias do autor do respectivo anteprojeto, Enno Becker. O referido código dispunha:

§4º Na interpretação das leis tributárias devem ser considerados a sua finalidade, o 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.

§ 41 Negócios Jurídicos Ineficazes

(1) se um negócio jurídico é ou se torna ineficaz, esse fato será irrelevante para os fins da tributação se enquanto as partes contratantes permitirem que se alcance e perdure o seu resultado econômico. Esta norma não prevalecerá se de outra maneira dispuser a lei tributária.

(2) São irrelevantes para os fins da tributação os negócios e os atos simulados. Se por meio de um negócio simulado se encobre outro negócio, leva-se em conta para fins da tributação o negócio encoberto.

Essa concepção ganhou adeptos em nossa doutrina como o ilustre jurista Amílcar de Araújo Falcão¹⁶², segundo esse jurista a interpretação econômica da lei tributária consiste, em dar-se à lei, na sua aplicação, ao caso concreto, um sentido que não possibilite ao contribuinte manipular a forma jurídica, para, preservando o resultado econômico desejado, alcançar uma menor carga tributária.

Defende a tese que o legislador, ao aludir a determinado ato, negócio ou instituto jurídico para definir o fato gerador, utiliza-se de uma forma elíptica, cabendo ao intérprete, por meio da interpretação econômica, revelar a relação econômica subsequente.

Daí afirmar que o intérprete deve se ater à intenção empírica ou *intentio facti* e concluir pela existência do dever de pagar o tributo, sempre que restar demonstrada a propositada alteração da *intentio iuris*, por meio do uso de formas jurídicas não usuais, ou atípicas em relação ao fim visado, ou de abuso de forma jurídica, tendo como única explicação o objetivo de obter vantagem jurídica.

Combatendo esse modelo de raciocínio Alfredo Augusto Becker é enfático ao pontuar:

A doutrina da interpretação do Direito Tributário segundo a realidade econômica do fenômeno da vida (sustentada por K. Ball, J. Hein, W. Merck, Amílcar de Araújo Falcão, E. Vanoni, D. Jarach, B. Griziotti, L. Trotabas), também chamada de construtiva, o que na realidade faz é a demolição do que há de jurídico no Direito Tributário em nome da defesa do Direito Tributário, eles matam o “Direito” e ficam apenas com o “tributário”. A utilização da referida doutrina conduz aos seguintes e funestos resultados: a) incorre no maior equívoco do Direito Tributário; b) destrói a praticabilidade do Direito Tributário; c) importa na inversão da própria fenomenologia jurídica; d) nega utilidade precisamente àquilo que é jurídico¹⁶³.

¹⁶² Para melhor compreensão acerca da posição do jurista supracitado verificar a obra. Fato Gerador da Obrigação Tributária. Forense. 1994. Essa ideia foi inauguralmente defendida pelo referido jurista no ano de 1959 em seu livro: Introdução ao Direito Tributário.

¹⁶³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 138.

Entendo plenamente pertinente a crítica suprarreferida, haja vista, a teoria da interpretação econômica não realizar a devida distinção entre fato e fato jurídico tributário. Nesse sentido, é imperioso elucidar que o jurista possui como corte de análise os elementos que estão inseridos no universo normativo, sendo que a competência para o regramento de um fato social, transmudando-o para fato jurídico é da autoridade legislativa e não administrativa.

Realizando a necessária distinção entre o universo jurídico e o não jurídico o Professor Paulo de Barros Carvalho traz lição de hialina precisão:

Por isso, percebemos que a construção do fato jurídico nada mais é que a constituição de um fraseado normativo capaz de justapor-se como antecedente normativo de uma norma individual e concreta, dentro das regras sintáticas ditadas pela gramática do direito, assim como de acordo com os limites semânticos arquitetados pela hipótese da norma geral e abstrata. Na constituição do fato jurídico, a análise relacional entre a linguagem jurídica, redutora da primeira, sobrepõe-se a esse conhecimento sinzetético, 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.

O critério adotado no corte é o que qualificará o fato construído por ele, quantificando-o, inclusive, em seu conseqüente normativo. Se adotarmos um critério jurídico, o fato será atribuído ora como jurídico ora como não-jurídico, de acordo com as características instituídas em lei que determinam os contornos daquele *factum tributário*. Adotando tal pressuposto, a referência estará sempre contida nos critérios legalmente estipulados.

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 representa o corte¹⁶⁴.

É preciso, portanto atentar-se que a constituição do universo jurídico dar-se por meio de elementos jurídico, dessa forma, o efeito econômico por se só, não tem o condão de inserir a prática de determinado ato como jurídico. Além do mais, não é o efeito, mas sim a natureza – relação de pertinencialidade como torna algo como jurídico ou não.

¹⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 270-274.

Adoção de pensamento em sentido contrário implicaria em ignorar e subverter o teor de juridicidade do Direito – entendido esse conceito como conjunto de normas válidas de determinado ordenamento normativo. Destarte, reitera-se: não é o efeito que determinando fato causa, mas sim a relação de pertinencialidade que o faz está inserido no universo jurídico.

7.2 Teoria do Abuso de Forma Jurídica (Código Tributário Alemão 1977)

Preocupado com o efeito econômico na prática de algumas operações negociais, o Código Tributário Alemão de 1977 dispôs sobre a figura do abuso de formas jurídicas em seu § 42:

§ 42 Abuso de Formas

A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.

Conforme verifica-se, o diploma legal alemão, estabeleceu de forma explícita, “que se houver abuso de forma jurídica, será considerado, para fins tributários, o resultado econômico que teria sido obtido caso a forma jurídica adequada tivesse sido a utilizada”.

Nesse contexto o professor Luís Cesar Souza Queiroz esclarece que:

Há abuso de forma jurídica quando um determinado resultado econômico é alcançado mediante uma forma jurídica considerada pouco usual, incomum, não adequado. Desse modo, os conceitos de abuso de forma jurídica e adoção de forma não adequada, presentes no citado § 42, se implicam mutuamente. Portanto, se ocorrer o uso de forma jurídica inadequada com o propósito de incorrer numa menor carga tributária, será considerado devido o tributo como se a forma adequada ao resultado econômico pretendido tivesse sido a adotada¹⁶⁵.

¹⁶⁵ QUEIROZ, Luis Cesar Souza. Controle Normativo da Elisão Tributária. In: **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, p. 725.

A disposição do dispositivo alemão me parece no mínimo questionável, pelas seguintes razões: (i) as formas jurídicas a que se refere o dispositivo são consideradas lícitas ou ilícitas pelo ordenamento alemão? Penso que essa seja a primeira questão a ser enfrentada. Se considerada lícita, será descabido falar em fraude à lei tributária. (ii) um segundo ponto que merece atenção: qual a forma jurídica adequada a ser adotada? Quem determina? A autoridade administrativa ou legislativa? O contribuinte é obrigado adotar forma mais onerosa, mesmo havendo, licitude de outra forma menos onerosa?

As reflexões suprareferidas levam em consideração as características do nosso Sistema Constitucional Tributário em que verificamos um direito tributário significativamente constitucionalizado e com nítida divisão de atribuições do poder-função: legislativo, executivo e judiciário.

Em que pese a compreensão pela incompatibilidade da figura jurídica em tela com nosso ordenamento normativo, observa-se na pragmática a menção e fundamentação de decisões jurídicas embasada no Abuso de Forma. A título exemplificativo trago o caso¹⁶⁶ a seguir analisado pelo atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

¹⁶⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e o "Propósito Negocial"**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 212-215.

(v) ACÓRDÃO Nº 202-15765

Acórdãos	
<p><u>202-15765</u> Acórdão</p> <p>Órgão Julgador: Segunda Câmara/Segundo Conselho de Contribuintes</p> <p>Contribuinte: BANCO CITIBANK S A</p> <p>Relator(a): Jorge Freire</p> <p>Ementa: IOF. ABUSO DE FORMA. Se a entidade financeira concede empréstimo, representado por Cédula de Crédito Comercial, a concessionárias de veículos, mas de fato o que houve foi financiamento para compra de veículo por pessoa física, resta caracterizado o abuso de forma com o fito de pagar menos tributo. Provado o abuso, deve o Fisco desqualificar o negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos</p> <p>Decisão: Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski. Ausente o Conselheiro Raimar da Silva Aguiar. Fez sustentação oral pela recorrente, o Dr. Luiz Eduardo de C. Giroto.</p>	<p>Número do Processo:16327.002308/2001-36</p> <p>Data da Sessão:14/09/2004</p>

- **Relato da Operação**

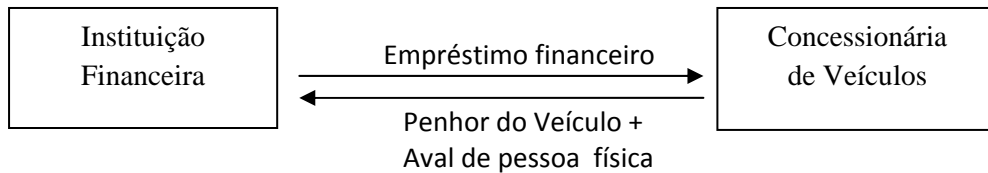
No período de julho a novembro de 1997, o Banco concedeu 4.670 empréstimos a concessionárias revendedoras de veículos para fins de financiamento de capital de giro por meio de Cédulas de Crédito Comercial, as chamadas CCC, cujo permissivo legal é o Decreto-Lei nº 413/19.

- **As operações foram realizadas da seguinte forma:**

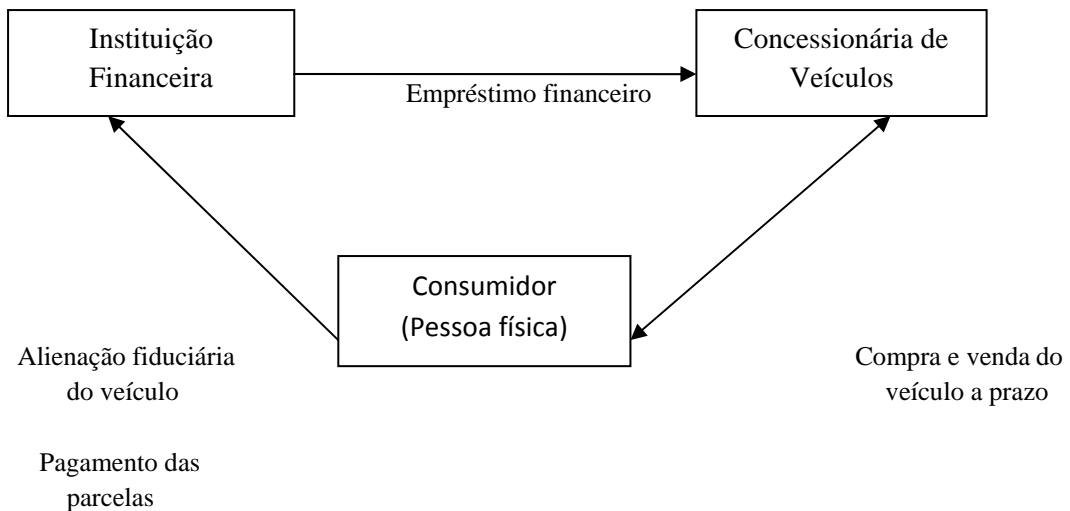
- 1) A concessionária emite título cartular em favor do banco para fins de financiamento de capital de giro, o qual, desta forma, realiza um empréstimo a emitente que se obriga a pagar o principal e seus acessórios, dando garantia real explicitada no título.
- 2) Simultaneamente à emissão da CCC (Cédula de Crédito Comercial) pela concessionária, é efetuado um aditamento à cédula e a celebração de um

contrato de compra e venda de veículo (pessoa física), na qualidade de interveniente, substituindo-se a garantia original (penhor censual, conforme cláusula 4ª da CCC) por alienação fiduciária do veículo objeto do contrato de compra e venda, em favor do Banco, obrigando-se o comprador a entregar ao Banco uma nota promissória de sua emissão, como garantia das obrigações assumidas, de acordo com as cláusulas 3ª e 5ª do Aditivo à Cédula de Crédito Comercial.

Graficamente a operação pode ser representada da seguinte forma:



Operação de financiamento da concessionária



(vi) Considerações

- **Vantagem Fiscal**

Como a operação de crédito, instrumentalizada pela Cédula de Crédito Comercial, ocorre entre o Banco e pessoa jurídica, as partes auferem vantagem fiscal na tributação do empréstimo por alíquota mais benéfica de IOF, já que as operações de crédito à pessoa jurídica eram tributadas à alíquota máxima de 1,5% ao ano, enquanto as operações de crédito à pessoa física eram tributadas à alíquota máxima de 15% ao ano.

- **Decisão do Conselho de Contribuintes**

O Fisco entendeu que essas operações efetuadas entre Bancos e as concessionárias de veículos, por meio das CCC, para fins de financiamento de capital de giro, serviram, de fato, para financiamento de veículos a pessoas físicas; pois tais operações foram montadas, sem exceção, com a finalidade de transferir à pessoa física as obrigações das emitentes da CCC por meio dos aditivos à cédula de crédito comercial no mesmo momento da contratação das operações.

Na decisão em análise, proferida pela Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, entenderam os conselheiros por maioria de votos em negar provimento ao recurso do contribuinte **por entenderem que houve abuso de forma.**

Ainda no mesmo caso o Conselho de Contribuintes entendeu que houve simulação e, portanto, desconsiderou os fatos tais como descritos pelo contribuinte, conforme relatado à página 7 do acórdão: " despropositada a alegação de que não poderia a posterior destinação dos recursos oriundos do mútuo calcados nas CCC desnaturar o negócio jurídico efetuado entre ela e a concessionária de veículos" .

O Conselho entendeu violação à Resolução CMN 2.118 conforme pág.02 do Relatório: à época das transações sob análise vigorava uma política monetária de

forte restrição do crédito ao consumidor, sendo que a alíquota para as operações de crédito à pessoa física foi elevada de 0,0164% ao dia, limitada a 15%, enquanto para as pessoas jurídicas a alíquota era 0,0041% ao dia, limitada a 1,5% conforme Decreto nº 2.219 de 02.05.1997.

Essa política monetária de forte restrição ao crédito direto ao consumidor deu azo à edição da Resolução CMN 2.118 de 19.10.94 que impôs prazo máximo de 3 meses para as operações de adiantamento, empréstimo e de financiamento, que vigeu até setembro de 1998.

Nota-se nesse sentido, o uso de distintos conceitos para o mesmo caso, ora tem-se abuso de forma, já em momento posterior faz-se menção à simulação, talvez uma tentativa de conferir teor de juridicidade ao referido posicionamento anotado, contudo, na ementa do caso em tela evidencia-se claramente uso da teoria do abuso de formas a qual não é sequer prevista em nosso ordenamento, sendo portanto descabida a fundamentação em figura jurídica não tutelada pelo sistema jurídico.

Penso que o foco da questão concentra-se na análise do lícito e ilícito. Nesse sentido, se as formas utilizadas pelo particular-contribuinte são permitidas pelo ordenamento jurídico, o seu uso demasiado por se só não caracteriza ilicitude, muito menos, pode servir de fundamento para requalificação dos efeitos tributários de um determinando negócio jurídico.

7.3 Teoria do Abuso de Direito

Em caminho similar ao abuso de formas, verifica-se a teoria do abuso de direito¹⁶⁷. Contudo, nesse ponto, tem-se uma importante distinção, diferentemente

¹⁶⁷ Sobre o assunto Alberto Xavier faz o seguinte esclarecimento: “Certas doutrinas que sustentam a legitimidade de cláusulas antielisivas alicerçam o seu fundamento teórico na figura do abuso de direito. Entre os seus defensores sobressai, pelo seu prestígio científico. KLAUS TIPKE. TIPKE reconhece a existência de um direito dos particulares organizarem a sua vida econômica pelo recurso aos meios negociais que o Direito Privado faculta, mas parte igualmente do pressuposto que esse direito não é absoluto, mas intrínseca e originariamente limitado. O exercício desse direito deve, pois, respeitar o direito de terceiros, entre os quais o Estado, de tal modo que se determinada solução negocial foi adotada com o fim de causar um dano a direito alheio, pela utilização de meios

do abuso de formas, compreende-se que o abuso de direito é positivado em nosso ordenamento por meio do artigo 187 do Código Civil.

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.

Nesse sentido Marco Aurélio Greco assevera:

O Código Civil de 2002 traz também alteração no âmbito do abuso de direito. Com efeito, ao definir os atos ilícitos o Código inclui um dispositivo sobre abuso de direito como hipótese de ilicitude (artigo 187). Isso implica, a partir do Código Civil, abuso de direito configurar indiscutivelmente ato ilícito e, portanto, neste caso não estaremos mais falando de planejamento e elisão tributária; pois teremos desgarrado para a evasão. Desde a vigência do Código, abuso de direito implica evasão tributária; não é mais elisão porque o comportamento estará apoiado em ato ilícito¹⁶⁸.

Com efeito, o entendimento supracitado no sentido de que o abuso de direito configura um ilícito a ser aplicado à área do direito tributário vem prevalecendo no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a título exemplificativo, trago o acórdão nº 1103-000.501.

“inadequados”, “anormais”, “desarrazoáveis”, tal direito deixa de merecer proteção, de tal modo que o terceiro prejudicado – o Estado – adquire legitimidade para aplicar por analogia a norma tributária que seria aplicável caso o particular tivesse exercido o seu direito de modo não abusivo, ou seja, “adequado”, “normal”, “razoável”. In: XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 101-102.

¹⁶⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 613.

Decisão

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em REJEITAR a preliminar e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Ementa

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano calendário: 2003, 2004, 2005, 2006 ACÓRDÃO RECORRIDO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. Sendo a decisão devidamente motivada e fundamentada, não há que se falar em nulidade. O fato dela não ter rebatido ponto a ponto as razões da defesa não implica vício. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano calendário: 2003, 2004, 2005, 2006 CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO DOS VALORES. Despesas operacionais são aquelas necessárias a atividade operacional da empresa e, no caso de prestação de serviços, devem ser comprovadas mediante documentos que permitam identificar os prestadores, sem o que procede a glosa fiscal. CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. ENCARGO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO COM UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. ÁGIO DE SI MESMO. **ABUSO DE DIREITO**. O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, sem qualquer desembolso e com a utilização de empresa inativa ou de curta duração (sociedade veículo) constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização. A utilização dos formalismos inerentes ao registro público de comércio engendrando afeição a legitimidade destes atos caracteriza abuso de direito. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 02/01/2009 JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL Ano calendário: 2003, 2004, 2005, 2006 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Subsistindo o lançamento principal, na seara do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, igual sorte colhe o lançamento que tenha sido formalizado em legislação que toma por empréstimo a sistemática de apuração daquele.

O caso em tela envolve a temática do ágio interno¹⁶⁹, cabe a advertência que não é objetivo deste trabalho tratar desse ponto específico. Com efeito, quando lidamos com a temática de planejamento tributário diversos assuntos entram em foco, não obstante, concentraremos nossa análise no abuso de direito utilizado como fundamento jurídico na decisão do CARF.

Nesse sentido, o Relator do caso em tela, o Sr. José Sergio Gomes, considerou existir um autêntico abuso de direito. Para tanto, fez menção a diversas definições desse conceito, fazendo transcrição parcial do voto do Julgador da douta 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de

¹⁶⁹ No presente caso que versa acerca do [10980.017128/2008-35](#) o Fisco concluiu: “em todas as operações de reorganização societária realizadas (que não foram além da elaboração de documentos), não houve qualquer pagamento pelas transferências das participações, e tampouco custo financeiro para qualquer das pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, que justificasse a contabilização de despesa e a conseqüente redução de base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Consignou ainda, a ausência de propósito negocial em vista da artificialidade dos negócios realizados e a falta de motivação extratributária das operações de reestruturação societária na medida em que a autuada não recebeu qualquer participação societária mas sim suas próprias quotas do capital, em contraposição à realidade de que nenhuma empresa pode participar de si mesma, admitindo-se, quando muito, possuir ações próprias em tesouraria. Enfim, teria havido ágio de si mesma. Acórdão nº 1103-00.501. Pág. 04.

Janeiro – I, Gastão da Silva Canário, havido no acórdão DRJ I nº 9.283 de 28/12/2005.

Entre as definições utilizadas pelo autor, destaco os seguintes:

O abuso de direito é uma figura construída para inibir práticas que, embora observem legislação específica, implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua existência, seja pela distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese, sem uma razão suficiente que a justifique. Consiste o abuso de direito, portanto, num limite funcional do direito¹⁷⁰.

Em seguida dando continuidade ao seu voto, e abordando acerca dos limites do exercício de um direito, o ilustre Relator faz menção à lição de Marco Aurélio Grego no seguinte sentido:

O primeiro limite intrínseco à liberdade, que faz com que ela não seja absoluta e ilimitada decorre do artigo 1º, inciso III, da Constituição Federal de 1988 que dentre os fundamentos da República, aponta a dignidade da pessoa humana, de forma efetiva e plena, se o comportamento em sociedade estiver parametrado pela ética. Outro limite intrínseco à liberdade encontramos na ideia da liberdade com solidariedade prevista no inciso I do artigo 3º da Constituição Federal, ao prever que um dos objetivos fundamentais da República consiste em “construir uma sociedade livre, justa e solidária”, significando que se temos de compor esses três valores a liberdade individual não é absoluta; há um limite imanente a ela. O abuso de direito pode existir independente de tipificação legal prévia, por corresponder a distorção instaurada a partir de conduta realizada, cuja verificação se dá em função de realidades concretas, de algo efetivamente ocorrido no plano dos fatos.

Utilizando essa linda de raciocínio e embasamento doutrinário o ilustre Relator fundamentou seu voto no sentido de considerar existir um efetivo abuso de direito no caso em tela. Não obstante, com a devida vênia, penso serem cabíveis algumas considerações acerca do fundamento utilizado.

¹⁷⁰ Passagem do voto do Relator José Sergio Gomes. Processo nº 10980.017128/2008-35. Acórdão nº 1103-00.501. Pág. 04.

Imperioso esclarecer inicialmente, inexistir uma análise dos fatos efetivamente provados no curso do processo, haja vista, o presente estudo ter como base apenas o acórdão do caso, sem o acesso ao Auto de Infração e Defesa apresentada, uma detida análise acerca dos elementos probatórios fica prejudicada, além do mais o objetivo central é verificar o uso da teoria do abuso de direito em nosso ordenamento, nesse contexto, a concisa passagem do voto do Relator já nos oferta subsídios suficientes para algumas reflexões vejamos:

- Na definição do conceito utilizado pelo respeitável Relator nota-se a seguinte assertiva: o abuso de direito é uma figura construída para inibir práticas que, embora observem legislação específica. Ora se a prática observa a legislação específica que tipo de ilicitude pode ser levantada? Há de se convir que o respeito à legislação específica é mais rígido do que a legislação geral, logo a prática de um ato que obedeça a legislação específica necessariamente observa a legislação geral.
- A seguir a definição continua da seguinte forma: implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua existência, seja pela distorção funcional. A primeira questão que me vem à reflexão é saber onde está positivada a vontade da lei? O que caracteriza uma distorção funcional? Os referidos critérios finalidade da lei e distorção funcional são de grau significativamente subjetivo deixando à margem do intérprete qualquer tipo de construção, e nesse ponto destaque: o ordenamento não possibilita qualquer tipo de construção de sentidos, é verdade que há a possibilidade de mais de um sentido, mas de outro lado, é também verdadeiro que alguns sentidos não são amparados pelo ordenamento, logo ambos os critérios são imprestáveis para definição de um conceito jurídico e vão de encontro ao primado da segurança jurídica.
- Ainda a seguir nota-se a seguinte redação: por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese, sem uma razão suficiente que a justifique. Bem inicialmente, há de se ponderar que tipo de eficácia se refere essa definição,

social – econômica – psicológica – jurídica, devido ao corte sempre necessário da linguagem vamos trabalhar com a eficácia jurídica, nesse sentido, a inibição de uma eficácia dar-se-á pela existência de norma que inibe essa eficácia ou ainda pela existência de *vacatio legis*, e ainda por simplesmente não haver norma, relação de pertinência com o ordenamento.

- Por fim, mas não menos atécnico conclui a definição no seguinte termo: Consiste o abuso de direito, portanto, num limite funcional do direito. Limite funcional do direito, penso que o limite do mundo jurídico encontra-se inserido no próprio âmbito jurídico de forma que o limite é a lei – as possíveis construções normativas.

Em relação a lição mencionada do ilustre jurista Marco Aurélio Grego, em que pese as razões e o brilhantismo do referido autor, penso que fundamentar o emprego do abuso do direito amparado em argumentos como dignidade da pessoa humana e solidariedade, subverte uma das principais características do nosso Sistema Constitucional Tributário – o seu caráter rígido e detalhado.

Cabe registrar ainda que a distorção instaurada a partir de conduta realizada, cuja verificação se dá em função de realidades concretas, de algo efetivamente ocorrido no plano dos fatos, não pode servir de fundamentação para defesa do abuso de direito independentemente de tipificação prévia.

Além do mais, há de se considerar que as relações jurídicas de direito privado diferem das relações jurídicas de direito público, ao passo que, no âmbito do direito público o Fisco possui atividade plenamente vinculada, só pode fazer o que lhe é permitido, logo não há como caracterizar abuso de direito na esfera pública, haja vista a inexistência dessa figura jurídica em nosso ordenamento tributário.

Com efeito, mesmo que tivéssemos positivado em nosso ordenamento tributário o abuso de direito, a sua aplicação estaria prejudicada pela sua incompatibilidade com o âmbito do direito público. O referido instituto jurídico na esfera privada possui sua razão de ser, haja vista a possibilidade de um indivíduo invadir o direito do outro, contudo, na esfera pública da tributação mostra-se

insustentável, posto que o Estado só tem direito a receber a título de tributo aquilo que for definido como tal, sem a prática de fato jurídico tributário não há razão de ser da cobrança da exação, o mero efeito econômico não pode servir de pretexto para essa cobrança.

No mais, cabe ainda advertir apenas a título de reforço argumentativo que a própria nomenclatura do instituto possui uma certa carga de incongruência. Neste sentido, é preciso ressaltar que o direito trabalha com um código binário no qual existem dois pontos diametralmente opostos: (i) lícito e (ii) ilícito, não há portanto uma terceira possibilidade, é a lei do terceiro excluído aplicada ao sistema normativo, de forma tal a não permitir a inserção de um terceiro elemento: (iii) meio lícito – lícito pela metade, ou (iv) meio ilícito – ilícito pela metade.

Com razão, Alfredo Augusto Becker adverte:

Conforme mostra Jean Dabin, a teoria do abuso do Direito não pode ser erguida com fundamento na *legalidade* (lícito ou ilícito), porque, segundo também já advertira Planiol: “ 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(...) Noutras palavras, é preciso indagar-se se é concebível um mau uso(abuso) do Direito que não se confunda com a ausência do Direito (ilegalidade ou ilicitude)¹⁷¹.

Portanto, quando nos referimos a abuso de direito e de formas é como se houvesse um uso demasiado de algo que inicialmente é permitido mas pelo seu uso excessivo torna-se ilícito. É ilícito está demasiadamente inserido na licitude? Em termo lógico jurídico tal raciocínio demonstra-se insustentável, a prática frequente de algo lícito não torna aquela prática ilícita, seria um contrassenso admitir que o uso demasiado do direito ou de uma forma tutelada pelo sistema normativo torna aquele direito um não direito e a forma antes lícita – agora ilícita.

¹⁷¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 148-149.

Com razão, Alberto Xavier faz as seguintes observações:

A transposição da doutrina civilista do abuso de direito para o Direito Público, em especial para o Direito Tributário, merece severa objeções. A primeira é que ela conduz a um grau de subjetivismo na aplicação da lei tributária incompatível com a segurança jurídica, nas suas vertentes de proteção da confiança na lei fiscal e de previsibilidade da ação estatal, pois comete a órgãos do Poder Executivo, que têm a primeira palavra na aplicação das normas tributárias aos casos concretos, a perquirição dos motivos da conduta negocial dos particulares, bem como a definição autoritária dos parâmetros da “adequação”, da “normalidade” e da “razoabilidade” dos modelos negociais por eles adotados.(...) A segunda observação é de que a doutrina do abuso de direito é cientificamente equivocada, pois transplanta para as relações de Direito Público entre indivíduo e Estado conceitos exclusivamente aplicáveis às relações entre particulares. A doutrina do abuso de direito pressupõe direitos e *relações paritárias*, situadas horizontalmente no mesmo plano, e tem por objeto vedar que o exercício de um direito subjetivo por um particular atinja, por colisão, o direito subjetivo de outro.(...) A doutrina do abuso de direito não passa, pois, de uma tentativa de penalização do “elisor”, baseada na sua vontade conjetural, com a consequência de sancionar o exercício de uma liberdade que é objeto de garantia individual assegurada na Constituição¹⁷².

Observa-se, portanto, o equívoco científico-jurídico da aplicação do abuso do direito na esfera pública, isso porque, não estamos diante de relações jurídicas paritárias, o contribuinte não se encontra em situação de igualdade com o Estado que possui prerrogativas e instrumentos diferenciados em relação ao particular – contribuinte.

Nessa medida, a requalificação dos efeitos tributários de um negócio jurídico fundamentada no abuso de direito, implica em verdadeira medida sancionatória ao contribuinte, adotando-se a compreensão de sanção como medida penalizadora. A aplicação dessa figura jurídica em nossa realidade jurídica configura aos direitos e garantias individuais do particular – contribuinte.

¹⁷² XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 107 – 135.

7.4 Fraude à Lei

Outra figura jurídica que comumente é utilizada para requalificação dos efeitos tributários em negócios jurídicos é a Fraude a Lei¹⁷³. Em nossa legislação encontramos previsão da referida figura jurídica no Código Civil, em específico no artigo 166 inciso VI.

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

Interessante notar que no âmbito do direito tributário não há previsão dessa figura jurídica. Com efeito, ao analisar o Código Tributário Nacional o que se nota é a menção à fraude em 06 (seis) oportunidades, mas em nenhum momento há referência à fraude à lei. Vejamos as ocasiões em que a codificação tributária faz referência à fraude:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, **fraude** ou simulação;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu **fraude** ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

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 administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, **fraude** ou simulação.

Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do

¹⁷³ Abordando a origem desse instituto jurídico no âmbito tributário Alberto Xavier faz a seguinte explicação: “A doutrina de fraude à lei como fundamento de cláusula antielisiva é uma criação tipicamente da doutrina espanhola, já que no Direito espanhol o instituto do abuso do direito não se mostrava adequado para esse fim, já que o conceito de “abuso de forma” foi considerado uma peculiaridade do direito germânico insuscetível de importação e já que a invocação do conceito de negócio jurídico indireto deu origem a tais absurdos que a lei resolveu de vez erradicar este instituto do campo do Direito Tributário”. In: XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 98.

despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, **fraude** ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, **fraude** ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

Art. 208. A certidão negativa expedida com dolo ou **fraude**, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos.

Não obstante, parte da doutrina faz referência ao instituto jurídico em tela, sendo que alguns inclusive fazem a defesa da sua aplicação na esfera tributária.

Abordando o assunto, Marco Aurélio Grego se posiciona no seguinte sentido:

Se o caso concreto for de fraude à lei, o agente utiliza previsão legal existente como cobertura para sua ação, ou promove “montagens jurídicas” que visam contornar normas tributárias de incidência, mediante a busca de previsões mais vantajosas (quase sempre mediante dissimulação). Ocorre que fraude à lei agride a imperatividade do ordenamento e, por decorrência a própria legalidade que o rege e, por isso, deflagram-se as consequências pertinentes, independente do parágrafo único do artigo 116.(...) Ademais, este dispositivo deve ser entendido em sintonia com as regras previstas no Código Civil de 2002, especialmente o artigo 166, VI que prevê a nulidade do negócio praticado em fraude à lei imperativa e seu artigo 170 que leva à requalificação dos negócios jurídicos nulos à categoria adequada em função dos motivos e fins da conduta realizada pelas partes.(...) A fraude à lei é decorrência da legalidade e da imperatividade do ordenamento positivo, como um todo, e da norma jurídica específica. Lei existe para ser seguida e não contornada ou “driblada”¹⁷⁴.

Estudando o assunto e também defendendo a aplicação dessa figura jurídica no âmbito do direito tributário, Samuel Carvalho Gaudêncio define a fraude à lei da seguinte forma:

¹⁷⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 556-559.

(...) todo negócio desprovido de um motivo negocial coerente será considerado fraudulento, não gerando, portanto, qualquer efeito jurídico, pois nulo de pleno direito. A propósito dessas considerações, estabeleça-se fechado o argumento que defende a impossibilidade de a lei tributária não poder ser fraudada porque a obrigação tributária só passa a existir quando se pratica a conduta descrita no antecedente da norma jurídica. Isto porque, pensando-se dessa forma, acaba-se por inadmitir a existência do instituto da fraude à lei em todo sistema do direito positivo, pois a incidência da norma jurídica, independentemente de sua natureza, dá-se sempre da mesma forma, ou seja, por meio de um processo de inclusão de classes efetuado pelo homem, por meio da linguagem competente, não existindo razão, portanto, para se questionar a aplicação da fraude à lei tributária. De fato, a fraude à lei é justamente isso: o contorno injustificado da norma imperativa, que, quando aplicada, gera seus efeitos jurídicos próprios. Dessa forma, conclui-se que fraude à lei configura hipótese de evasão fiscal, visto que: (a) o negócio jurídico efetuado não gera efeitos, pois é fraudulento, e (b) a sua prática afronta indiretamente a lei tributária, a partir do momento em que, por esse meio oblíquo (negócio jurídico fraudulento) tenta-se fugir da tributação¹⁷⁵.

Também tratando do assunto, contudo, não defendendo a aplicação dessa figura jurídica à esfera do direito tributário, Heleno Torres influenciado pelas lições de Francesco Ferrara assevera que:

A fraude à lei reflete violações indiretas de normas, encobertas por outras normas, de fora ardilosa, mediante atos unilaterais ou bilaterais, de tal modo que o sujeito possa fugir à aplicação de normas imperativas(...) pode se materializar de três formas: (a) com um emprego de um negócio diferente ou de uma combinação de atos jurídicos; (b) com modificação das condições de fato; e (c) com interposição de pessoas diferentes dos verdadeiros contratantes¹⁷⁶.

Das lições supracitadas, pode-se concluir inicialmente que a fraude à lei consiste numa agressão à imperatividade da lei, observe-se que os três juristas citados utilizam essa expressão para se referir ao instituto em tela.

Nesses termos, fraude à lei não é fato, mas sim a finalidade da lei. Em outras palavras, é ato que tem por finalidade violar norma cogente ou finalidade almejada pela norma jurídica. Compreendo que mais uma vez, estamos diante de uma figura

¹⁷⁵ GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho. O Planejamento Tributário e a Prova na Requalificação dos Fatos Ilegais. In: **A Prova no Processo Tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 228 - 229.

¹⁷⁶ TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: RT, 2003, p. 338 - 339.

que nos insere em quadro de nítida insegurança jurídica, deixamos a estrita legalidade e tipicidade cerrada para abraçarmos o subjetivismo do sentido teleológico da norma, que diga-se de passagem, de fato nunca está expresso em sua pujança significativa pela mera marca de tinta no papel.

Não obstante, certamente a autoridade administrativa não possui a prerrogativa da primazia da interpretação normativa, para tanto, existe a função judiciária que no desenvolvimento de sua atribuição deve observar os parâmetros de segurança jurídica no desenvolvimento da construção de sentidos, nisso reitero: nem tudo é possível no âmbito jurídico, existe um contexto e uma convenção em torno da atividade interpretativa, e na esfera tributária o legislador foi intenso ao nos conferir um Direito Tributário significativamente constitucionalizado.

Cumprindo ainda observar que a defesa da fraude à lei é realizada de forma a considerar essa prática como uma ilegalidade indireta, nesse sentido, conforme já salientado em linhas anteriores, julgo que a classificação das ilegalidades em: a) diretas e b) indiretas é desprovida do rigor científico jurídico necessário pela contradição que sugere.

Nesse contexto, para manter a coerência necessária ao discurso jurídico ou se considera a ilegalidade sempre direta à lei, haja vista, existir construção normativa expressa sendo nitidamente infringida. Ou por outro ângulo, considera-se a construção normativa sempre um processo de construção de sentidos e nesse aspecto não há sentido expresso, em outras palavras, não há legalidade expressa ou ilegalidade expressa, sendo essa conclusão sempre produto de uma construção de sentido. Teríamos nessa medida, que as ilegalidades são sempre indiretas.

Com razão, trago mais uma vez pela sua clareza a lição de Alberto Xavier, que criticando o uso dessa figura no âmbito tributário, esclarece:

São duas as diferenças essenciais da construção privatística e da construção tributária no que concerne ao instituto da “fraus legis”. Uma diferença reside em que enquanto na primeira a qualificação de um ato como ato em fraude à lei arrasta como consequência a nulidade ou ilicitude do ato, na segunda a qualificação de um ato

como “elisivo” não tem qualquer reflexo na validade das relações privadas entre as partes, tendo como única consequência a ineficácia relativa ou inoponibilidade de tais atos em relação ao Fisco, de modo a permitir a este aplicar por analogia a um ato ou negócio extratípico norma tributária aplicável a ato ou negócio típico economicamente equivalente. A segunda diferença está em que, enquanto no Direito Privado a repressão da fraude à lei se situa no terreno da *interpretação*, pois resulta da constatação de que a vontade da lei é a *proibição do resultado por todos os meios* e não apenas pelo meio ou meios constantes da sua letra, no Direito Tributário, as cláusulas antielisivas exigem o recurso à *integração analógica*, pois o espírito da lei não é suficiente para conduzir à conclusão que a norma tributária *se aplica a todos os atos de efeitos econômicos e equivalentes* aos dos atos tipificados, sejam quais forem os motivos que conduziram à sua prática.(...) Estas diferenças não passam de simples reflexo de a figura da fraude à lei do Direito Civil ser de aplicação impossível em Direito Tributário ¹⁷⁷.

Dada essas considerações, julgo que o foco da questão é a análise do âmbito de possível incidência ou não incidência da norma jurídica tributária. E nesses termos, ressalta-se: a mera produção de efeitos econômicos não é critério idôneo para qualificar um fato como fato jurídico tributário, é imperioso que se leve em consideração sempre o corte jurídico, ou seja, as hipóteses de incidência normativa eleitas pelo legislador.

A busca pela finalidade da lei em matéria tributária deve centrar-se predominantemente na observação dos fatos eleitos como hipóteses de incidência tributária e jamais em mera repercussão de seus efeitos econômicos, o uso de formas permitidas ou não proibidas pelo ordenamento por mais excessivo que sejam não configura por si só nenhum tipo de ilícito tributário, muito menos representa a ocorrência de fato jurídico passível de tributação.

A fraude à lei, mencionada no Código Civil não comporta compatibilidade com nosso Sistema Constitucional Tributário, a busca pela finalidade da lei no âmbito tributário situa-se no princípio – limite objetivo da estrita legalidade, pelo qual se observará os acontecimentos do mundo fenomênicos eleitos ou não como fato jurídico tributário.

¹⁷⁷ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 99-100.

Além do mais, o direito tributário quando se refere à fraude não o faz de forma a mencionar ou dar entendimento de fraude à lei. É importante esclarecer que no âmbito tributário há sim a previsão de fraude a qual não se confunde com fraude à lei. A fraude tipificada na esfera tributária é a prevista na Lei nº 4502 de 1964 que em seu artigo 72 dispõe:

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

Nesse sentido, a omissão dolosa de forma a excluir ou modificar as características essenciais de uma obrigação tributária não se confunde com a figura de fraude à lei a qual é ato que tem por intuito violar a norma cogente ou finalidade almejada pela norma jurídica.

A fraude referida na legislação tributária idônea a permitir a requalificação dos efeitos tributários dos negócios jurídicos é a relacionada com a simulação, note-se, nesse ponto, que o legislador nas 6 (seis) oportunidades em que se referiu à fraude na legislação tributária em 5 (cinco) o fez de forma a mencioná-la juntamente com a simulação, voltaremos ao assunto quando tratarmos especificamente da simulação.

7.5 Negócio Jurídico Indireto

Outra figura que merece nossa atenção devido a constante menção em nossa doutrina, bem como, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF é o Negócio Jurídico Indireto.

Abordando o assunto Marco Aurélio Grego assevera:

Por fim, o *negócio indireto* é talvez a figura que maior número de discussões poderá gerar, pois, por definição, corresponde à obtenção dos mesmos efeitos econômicos que resultam do fato gerador, mediante a adoção de um negócio jurídico diferente. Daí ser

necessário determinar se o negócio jurídico indireto a) foi celebrado com fraude à lei ou com abuso de direito, de estruturas ou se b) não padece dessas patologias. Na hipótese (a), o enquadramento do caso e a reação do ordenamento deslocam-se para o que foi dito em matéria de fraude à lei e abuso de direito e o Fisco pode lançar *ex officio* o tributo que for pertinente, sem depender dos procedimentos legais previstos nesse dispositivo do CTN. Porém na hipótese (b), como o caso não é de ilicitude nem de patologia do negócio jurídico, trata-se de situação em que a exigência tributária resultaria da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva em cotejo com a liberdade individual. Daí a necessidade de um procedimento especial para compor a hipótese¹⁷⁸.

Conforme pode-se notar o referido autor compreende que a o negócio jurídico indireto pode dar-se mediante o abuso de direito – formas e fraude à lei. Justifica ainda a plausibilidade dessa figura no âmbito tributário em decorrência do princípio da capacidade contributiva.

Em que pese o entendimento suprareferido, penso ser insustentável a defesa do negócio jurídico indireto como razão para desqualificar efeitos tributários de um negócio jurídico. Primeiramente devido as razões já aduzidas em tópicos anteriores a respeito ao: abuso de forma – direito e fraude à lei, nesse sentido, fica nítido a confusão de conceitos verificada nessa concepção.

Em segundo lugar, como também já foi mencionado anteriormente, o alcance conferido – ou melhor, a construção de sentido feito em torno da capacidade contributiva e do princípio da solidariedade ganham nessa concepção uma dimensão incompatível com nosso Sistema Constitucional Tributário por subverter a estrita legalidade retirando o caráter rígido e detalhado de nosso ordenamento em matéria tributária.

Reconhecendo a possibilidade do uso lícito do negócio jurídico indireto, Alberto Xavier pontua:

Nem sempre, porém, o negócio indireto pretende subtrair ou impedir qualquer tributação efetiva, ou a impedi-la pela realização de fato impeditivo, limitando-se a desencadear consequências fiscais menos

¹⁷⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 556.

gravosas do que as que resultariam do *negócio indireto redutivo*, o qual ainda pode atuar por duas vias distintas. Em certos casos, o negócio direto é elemento de outro tipo legal, cujas consequências fiscais são menos onerosas: é o negócio redutivo por *substituição de fatos geradores*. Mas noutras hipóteses o negócio direto é elemento de qualquer zona de estatuição (alíquota, deduções) e as partes recorrem a um negócio indireto que desencadeia efeitos fiscais menos gravosos: é o negócio redutivo por *substituição de elementos da estatuição*¹⁷⁹.

Observa-se, portanto que o negócio jurídico indireto corresponde a uma forma negocial eleita pelos sujeitos que permite obter resultado equivalente ao que obteria caso realiza-se o negócio jurídico na forma usual, logo, não há portanto, necessariamente ilícito em sua prática, pelo contrário, de não encontrados nenhum elemento probatório no sentido de verificar a existência de fraude ou simulação, tem-se negócio jurídico perfeitamente lícito sem plausibilidade de falar-se em requalificação dos efeitos tributários¹⁸⁰.

A título exemplificativo trago análise do Acórdão 202-13072¹⁸¹ do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

¹⁷⁹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 61.

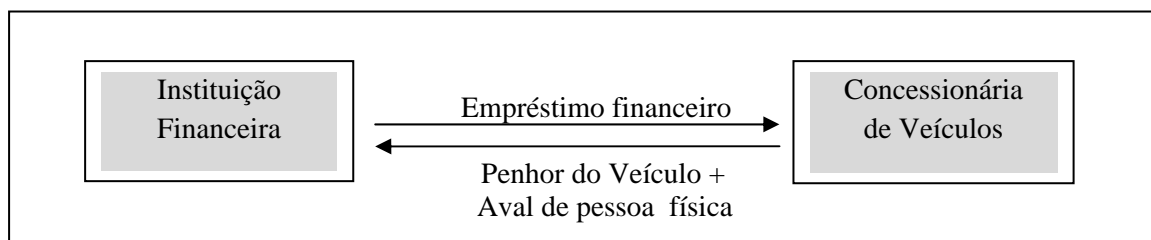
¹⁸⁰ Interessante notar esclarecimento de Karen Jureidini Dias: “O negócio jurídico indireto não diverge, quanto à sua tradução, de qualquer ato jurídico, seja para impedir ou para reduzir a tributação, opondo-se ou não ao fato jurídico tributário. O negócio jurídico, indireto ou não, há de ser oponível ao fisco sempre efetivamente ocorrido sob o manto do Direito Positivo, ou seja, sempre que presente seus elementos essenciais, do que decorre a possibilidade de verificação do exercício ou da ocorrência de seus efeitos próprios”.in Aula proferida no Curso de Planejamento Tributário do IBET São Paulo. Revisão Fiscal no Planejamento Tributário. Em 24/03/2014. Slide 19.

¹⁸¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e o "Propósito Negocial"**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 207-211.

Acórdãos	
<p><u>202-13072</u> Acórdão (Visitado)</p> <p>Órgão Julgador: Segunda Câmara/Segundo Conselho de Contribuintes</p> <p>Contribuinte: BANCO SAFRA S A</p> <p>Relator(a): Marcos Vinicius Neder de Lima</p> <p>Ementa: IOF - OPERAÇÃO DE CRÉDITO - Mesmo diante de NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO, que utiliza um tipo contratual para alcançar os efeitos práticos de um tipo diverso, o conjunto probatório dos autos permite o convencimento do julgador no sentido de que o mutuário da operação de crédito, a que se refere a norma, é a pessoa física. Aplicação do Ato Declaratório nº 03/98. Cabível a exigência do imposto que dei</p> <p>Decisão: Por maioria de votos, negou-se provimentos ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo e Eduardo da Rocha Schmidt que apresentam declaração de voto. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Alexandre Magno Rodrigues Alves.</p>	<p>Número do Processo:16327.001352/99-71</p> <p>Data da Sessão:10/07/2001</p>

(vii) Relato da Operação

O Banco concede um empréstimo, instrumentalizado por uma cédula de crédito comercial, para capital de giro da concessionária revendedora de veículos. A concessionária oferece, como garantia real do título, o penhor de um veículo.

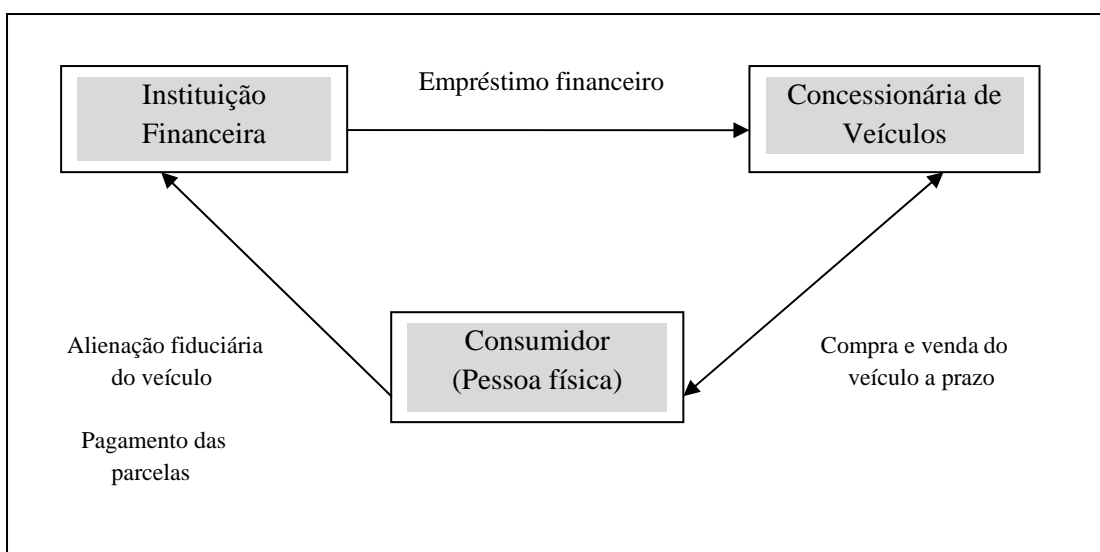


Operação de financiamento da concessionária

Nesse caso, uma pessoa física avaliza a obrigação contida na Cédula de Crédito Comercial, assumindo uma obrigação solidária com a concessionária revendedora de veículos. Na mesma data, ou em data próxima à da emissão da

Cédula de Crédito Comercial, a concessionária vende a prazo o veículo dado em garantia para seu avalista, que se obriga ao pagamento do crédito ao banco.

As partes substituem a garantia real do penhor pela alienação fiduciária do mesmo veículo, na Cédula de Crédito Comercial, e o comprador do veículo efetua os pagamentos das parcelas ao banco.



Como a operação de crédito, instrumentalizada pela Cédula de Crédito Comercial, ocorre entre o banco e a pessoa jurídica, as partes auferem vantagem fiscal na tributação do empréstimo por alíquota mais benéfica de IOF, já que as operações de crédito à pessoa jurídica eram tributadas à alíquota máxima de 1,5% ao ano, enquanto as operações de crédito à pessoa física eram tributadas a alíquotas máximas de 15% ao ano.

O Conselho de Contribuintes desconsiderou a operação para fins fiscais por entender que o financiamento se destina à pessoa física que comprou o veículo, e não à concessionária de veículos.

O relator entendeu que não houve ganho de escala no financiamento, pois as operações foram individualizadas: as cédulas comerciais foram emitidas em datas distintas e estão relacionadas apenas a uma operação de venda de veículo, de

maneira que a única vantagem existente na estruturação da operação foi a tributária. O posicionamento do Relator fica evidente a partir da seguinte consideração:

Qual seria, então o propósito do negócio triangular efetuado? não se pode dizer que houve economia de escala no custo do financiamento em razão do volume de negócios realizados pela instituição financeira, eis que a cada negócio (sic) foi individualizado e as cédulas comerciais foram emitidas em datas distintas e estão relacionadas apenas a uma operação de venda de veículos. Não é, portanto, possível vislumbrar qual vantagem levaria a concessionária em emprestar recursos ao cliente adquirente do veículo, ao invés de a operação de financiamento ser realizada diretamente pela instituição financeira, como aliás é a praxe do mercado¹⁸².

O relator observou também a proximidade das datas entre o financiamento bancário à concessionária e o aval dos consumidores que comprariam os veículos: "O contrato de compra e venda do veículo automotor firmado entre a concessionária (emitente da CCC) e pessoa física (avalista da CCC), na mesma data da referida Cédula de Crédito, evidenciam tal vínculo de interesses¹⁸³".

A prática normal de mercado consiste no financiamento direto entre pessoa física pela instituição financeira, e não pela concessionária. O relator considerou que o verdadeiro tomador de crédito é a pessoa física compradora do veículo, e não a concessionária, pois:

- O aval dado pelo comprador do veículo faz com que se torne devedor solidário da obrigação da concessionária;
- O comprador do veículo paga as prestações diretamente ao banco e não à concessionária;
- A garantia da dívida é o próprio veículo comprado da concessionária pela pessoa física

Nesse sentido, o relator considerou que as cópias dos contratos que embasaram os negócios jurídicos firmados entre a instituição financeira, e a

¹⁸² Página 07 do referido acórdão.

¹⁸³ Página 07 do referido acórdão.

concessionária e as pessoas físicas que adquiriram o veículo, demonstram claramente que o tomador do empréstimo é a pessoa física e não a concessionária¹⁸⁴.

O caso trazido à baila reflete operação similar ao do acórdão nº 202-15765, quando foi analisada a figura do abuso de formas. Trata-se na verdade da mesma opção de operação negocial, ora tratada pelo atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais como abuso de forma ora como negócio jurídico indireto.

Esse panorama evidencia nitidamente a crise de conceitos e suas respectivas definições que enfrentamos. Dessa forma, a incidência da norma jurídica fica prejudicada, posto que é necessário a realização da operação lógica da subsunção do fato à norma, sendo imperioso o reconhecimento das duas fases dessa operação: a) fato e b) norma, a falta de um desses pontos inviabiliza a atividade de incidência normativa.

Em outras palavras é preciso saber qual fato – por meio da linguagem das provas, bem como, é imperioso saber qual norma a ser aplicada, sendo que a só chegou à norma por meio do processo de construção de sentidos que tem como ponto de partida o texto.

Destarte, considero que o negócio jurídico indireto não é razão para requalificação dos efeitos tributários de uma operação jurídica: a) não há previsão dessa figura em nosso diploma tributário como passível de ensejar a requalificação; b) não configura necessariamente um ilícito; c) há nítida confusão de com os conceitos de fraude à lei, abuso de direito e abuso de formas. Todos aqui rechaçados por não apresentarem compatibilidade com nosso Sistema Constitucional Tributário.

¹⁸⁴ Página 07 do referido acórdão.

7.6 Teoria Antielisiva nos EUA (Propósito Negocial)

Tem-se ainda verificado de maneira constante, seja na doutrina ou no âmbito da jurisprudência, em especial, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, a menção ao propósito negocial. A teoria do propósito negocial ou empresarial (*the bussiness purpose doctrine*) também designada de teoria da substância sobre a forma (*the substance over form doctrine*) foi aplicada pela primeira vez no caso Gregory v. Helvering em 1935.

Nesse julgado a Suprema Corte americana decidiu que não deveria considerar uma reorganização empresarial em geral em função de inexistir um propósito negocial. Houve na ocasião o entendimento que apesar de existir observância ao texto legal ocasionando a inexistência de uma tributação. A consequência do efeito tributário não deveria prevalecer, posto que, inexistiu uma finalidade negocial ou empresarial.

Prevaleceu, portanto, aquilo que a Corte considerou que realmente e substancialmente ocorreu independentemente da forma adotada pelas partes. Abordando a presente temática, José Arthur Lima Gonçalves, faz o seguinte esclarecimento acerca do sistema norte americano:

No sistema americano tem-se como dado básico o princípio segundo o qual a incidência da norma tributária deve ser determinada pela substância econômica da transação e não por sua forma. E assim os tribunais e o executivo atuam, perseguindo as razões e objetivos econômicos de um dado negócio para, eventualmente, deslocar a tributação das partes - efetiva intenção econômico-empresarial, eventualmente escondida por roupagem formal de natureza diversa - foi batizada de *business purpose test*¹⁸⁵.

¹⁸⁵ GONÇALVES, José Artur Lima. **Planejamento Tributário** - Certezas e Incertezas. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Dialética, v. 10, p. 262-263.

Importante a lição do jurista supracitado¹⁸⁶, no sentido de compreender que o sistema jurídico norte americano possui características próprias permitindo a compatibilidade da figura do propósito negocial naquele ordenamento para o qual a incidência da norma tributária deve ser determinada pela substância econômica da transação e não por sua forma.

Em obra específica sobre o assunto, Luís Eduardo Schoueri faz a seguinte colocação:

Surgido na jurisprudência norte-americana, o *business purpose*, ou propósito negocial, questiona se a operação teria sido efetuada do mesmo modo, não fossem as vantagens tributárias geradas. Não é este o espaço para avaliar criticamente a adoção de tal critério pelo antigo Conselho de Contribuintes ou seu embasamento. Não se pode deixar de registrar, entretanto, o perigo que sempre se faz presente quando um critério alienígena é introduzido num ordenamento, especialmente se o fenômeno decorre de mera evolução jurisprudencial, sem que tenha havido inovação legislativa a embasar a mudança. Ainda mais perigosa é a importação de critérios estrangeiros, se estes provêm do *common Law*, cujas raízes divergem bastante da tradição continental, seguida pelo ordenamento brasileiro. Finalmente, deve-se registrar que a busca do propósito negocial esconde, em geral, o paradoxo de que não haverá transação em que o aspecto tributário não influencie o comportamento do contribuinte: tirados os efeitos tributários de *qualquer* transação, esta teria contornos diversos. Nesse sentido, o *business purpose*, enquanto critério de separação entre as operações válidas e inválidas, parece esconder certo grau de arbítrio¹⁸⁷.

Pertinente as colocações dos juristas supracitados. Como bem pontua José Arthur Lima Gonçalves, é preciso ater-se as peculiaridades de cada ordenamento jurídico, a existência de determinada figura jurídica em dado sistema não implica em

¹⁸⁶ O referido autor ainda assevera: Anote-se que, independentemente da caracterização de fraude, o direito norte-americano permite a conclusão da existência de abuso de forma a partir da análise do objetivo econômico perseguido pelo particular. Ressalte-se que todas essas características do sistema americano (que aqui, repita-se, servem de técnica para ressaltar as peculiaridades características do sistema constitucional brasileiro e respectivo subsistema tributário) não diminuem o relevo e importância do papel da Constituição naquela sociedade. Essas características (que no Brasil implicariam total ofensa à Constituição) são admitidas como elementos harmônicos componentes de sistema dirigido por Constituição efetivamente respeitada e homenageada. In: GONÇALVES, José Artur Lima. **Planejamento Tributário** - Certezas e Incertezas. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Dialética, v. 10, p. 262-263.

¹⁸⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e o "Propósito Negocial"**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 18.

sua compatibilidade com outros ordenamentos normativos. Bem como também é verdade que a incompatibilidade dessa mesma figura em sistema alienígena em nada prejudica a sua validade e harmonia com seu próprio sistema jurídico.

A realidade jurídica de cada ordenamento é construída a partir das características peculiares de cada país, de forma que o que é incompatível em determinado sistema normativo pode apresentar-se perfeitamente compatível com outro sistema. Isso é o que se verifica no caso em tela, a figura do propósito negocial amplamente utilizada na jurisprudência norte americana possui validade e compatibilidade com as características daquele ordenamento jurídico, contudo, apresenta nítida incompatibilidade com as características do nosso Sistema Constitucional Tributário.

Essa incompatibilidade reside na razão de não termos conferido ao mero efeito econômico o status de fato jurídico tributário, pelo contrário, temos um Direito Tributário significativamente constitucionalizado com a descrição das hipóteses de incidência tributárias possíveis, sendo portanto, necessário nos ater ao corte jurídico e não econômico – social ou político que não tenha passado pelo filtro do sistema normativo.

Não obstante, apesar da inexistência de relação de pertinencialidade com o nosso sistema normativo, nota-se que a figura do propósito negocial é intensamente utilizada no âmbito de nossa jurisprudência, em especial no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antigo Conselho de Contribuintes).

A título exemplificativo, vejamos alguns casos em que a figura do propósito negocial foi determinante para consideração ou desconsideração dos negócios jurídicos – requalificação dos efeitos tributários de um negócio jurídico:

Nº Acórdão
1202-001.067

Tributo / Matéria

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da autuação e, por maioria de votos, em reconhecer a ocorrência da decadência do IRPJ e da CSLL até o terceiro trimestre de 2004 e do PIS e da Cofins até novembro de 2004, vencido o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para excluir da tributação do IRPJ e da CSLL a omissão de receitas originada do aumento de capital, vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner (relatora) e Plínio Rodrigues Lima, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à omissão de receitas originada do reembolso de despesas, vencidos os Conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para excluir da tributação do PIS e da Cofins as omissões de receita originadas do aumento de capital e do reembolso de despesas, vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner (relatora) e Plínio Rodrigues Lima e, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso quanto redução da multa de ofício para o percentual de 75%, vencido o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima. Por maioria de votos, em afastar a apreciação ex-offício da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencido o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, que entendeu arguida pela Recorrente a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor das matérias em que restou vencida a relatora, o Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno. (assinado digitalmente) Carlos Alberto Donassolo – Presidente em exercício (assinado digitalmente) Viviane Vidal Wagner – Relatora (assinado digitalmente) Orlando José Gonçalves Bueno – Redator designado Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Plínio Rodrigues Lima, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno.

Ementa

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2005, 2006 OMISSÃO DE RECEITAS. REEMBOLSO DE DESPESAS. CARACTERIZAÇÃO. Em razão de sua inoponibilidade ao Fisco, **desconsidera-se a existência formal de dois contratos distintos** (de afretamento e de prestação de serviços), **uma vez caracterizada a falta de propósito negocial naquela forma de contratação**, em virtude de diversos elementos fáticos que demonstram a realização de uma única prestação de serviço. A atuação de empresas do mesmo grupo econômico na prestação de serviços a terceiros de forma conjugada e informal, com confusão de bens materiais e humanos, descaracteriza a veracidade do conteúdo do contrato, impondo a tributação dos valores indevidamente classificados como reembolso de despesas. OMISSÃO DE RECEITAS. AUMENTO DE CAPITAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Uma vez não se sustentando a acusação de “simulação fraudulenta” que ensejou a qualificação da multa, os documentos apresentados pela Recorrente como justificadores do aumento de capital e reembolso de despesas, não podem ser meramente desconsiderados em sua validade jurídica, a fim de se buscar uma caracterização de suposta receitas omitidas decorrentes de prestação de serviços efetuados no Brasil, ainda que provenientes de recursos ingressados através de remessas recebidas do exterior, regularmente efetuadas através do Banco Central. Assim, é de se aceitar como plenamente válidos os documentos que ensejaram o aumento de capital e o reembolso de despesas. PIS E COFINS. AUMENTO DE CAPITAL. AFASTADA SUPOSTA OMISSÃO DE RECEITAS A ESSA REMESSA. Uma vez válida a operação de aumento de capital, por sustentada em documentação hábil e idônea, a justificar tal procedimento, não se pode considerar, a esse título, omissão de receita, que reflete, assim, nas bases de cálculos do PIS e da COFINS, que deve ser expurgada desses valores, por inexistir tal configuração de receita omitida. MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. CONDUTA DOLOSA. NÃO COMPROVAÇÃO. A contratação de prestação de serviços em condições econômico-financeiras desiguais, por si só, não configura simulação, por ausência de comprovação da conduta dolosa. DECADÊNCIA. INÍCIO DA CONTAGEM. DATA DO FATO GERADOR. A contagem do prazo decadencial dos tributos lançados por homologação obedece à regra do art. 150, §4º, do CTN, iniciando-se a contagem da data do fato gerador, quando não comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos da jurisprudência firmada em recurso repetitivo do STJ.

Nº Acórdão
3302-001.872

Tributo / Matéria

Decisão

Decisão: Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da redatora designada. Vencidos os conselheiros José Antonio Francisco (relator) e Maria da Conceição Arnaldo Jacó, que negavam provimento ao recurso. Designado a Conselheira Fabiola Cassiano Keramidias para redigir o voto vencedor. Os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto e Walber José da Silva apresentarão declaração de voto.

Ementa

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2007 DESMUTUALIZAÇÃO - OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES - IMPOSSIBILIDADE DE SIMPLES DESCONSIDERAÇÃO DE OPERAÇÃO SOCIETÁRIA **A operação decorrente de documentos societários devidamente registrados na Junta Comercial e de acordo com o objetivo pretendido pelos associados só pode ser desconsiderado**, de acordo com a jurisprudência deste Tribunal, **se o propósito negocial não for verdadeiro**, o

que não ocorreu. Outra hipótese seria se a fiscalização comprovasse que o meio escolhido para a desmutualização foi equivocado, nulo ou ilegal e nestes termos revise o próprio ato societário realizado pela BOVESPA (art. 116, CTN), pois se não for revisto, o ato societário torna-se negócio jurídico perfeito, e não pode ser desconsiderado enquanto válido. **VENDA DE ATIVOS - NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS** A receita decorrente da venda de ativos está fora do campo de incidências das contribuições do PIS e COFINS. Bens adquiridos com a intenção de permanência devem ser registrados no ativo permanente. **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP** Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2007 **DESMUTUALIZAÇÃO - OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES - IMPOSSIBILIDADE DE SIMPLES DESCONSIDERAÇÃO DE OPERAÇÃO SOCIETÁRIA** A operação decorrente de documentos societários devidamente registrados na Junta Comercial e de acordo com o objetivo pretendido pelos associados só pode ser desconsiderado, de acordo com a jurisprudência deste Tribunal, se o propósito negocial não for verdadeiro, o que não ocorreu. Outra hipótese seria se a fiscalização comprovasse que o meio escolhido para a desmutualização foi equivocado, nulo ou ilegal e nestes termos revise o próprio ato societário realizado pela BOVESPA (art. 116, CTN), pois se não for revisto, o ato societário torna-se negócio jurídico perfeito, e não pode ser desconsiderado enquanto válido. **VENDA DE ATIVOS NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS** A receita decorrente da venda de ativos está fora do campo de incidências das contribuições do PIS e COFINS. Bens adquiridos com a intenção de permanência devem ser registrados no ativo permanente. **Recurso Voluntário Provido.**

Nº Acórdão
1402-001.103

Tributo / Matéria

Decisão

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Ementa

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005 **TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL. GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO (ÁGIO DE SI MESMO). CONCOMITANTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. Desconsiderados os efeitos tributários** da amortização do ágio do Grupo Empresarial, **em face da artificialidade das operações e da falta de propósito negocial**, não é cabível a concomitante tributação de ofício do ganho de capital apurado nessas operações. Uma vez que o Grupo Empresarial reconheceu tacitamente a impropriedade, desistindo do recurso no que tange a glosa do ágio e respectiva multa de ofício, cancela-se a tributação do ganho de capital, determinando-se sejam escoimados todos os efeitos contábeis e fiscais dessas operações. **MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. INAPLICABILIDADE.** As multas isoladas por insuficiência de recolhimento das estimativas (IRPJ e CSLL) decorreram da tributação do ganho de capital. Uma vez cancelada a tributação do aludido ganho, devem-se exonerar essas multas tendo em vista serem decorrentes da adição daquele valor à base de cálculo das estimativas. **DEMAIS MATÉRIAS. PERDA DE OBJETO.** Deixa-se de apreciar as demais matérias objeto do recurso por perda do objeto, em face do provimento do recurso voluntário quanto à tributação do ganho de capital.

Nº Acórdão
1202-000.884

Tributo / Matéria

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencida a conselheira Viviane Vidal Wagner (relatora). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto Donassolo. (assinado digitalmente) Nelson Lósso Filho - Presidente (assinado digitalmente) Viviane Vidal Wagner - Relatora (assinado digitalmente) Carlos Alberto Donassolo - Redator designado Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto, Orlando José Gonçalves Bueno e Viviane Vidal Wagner.

Ementa

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008 **ÁGIO INTERNO. EFETIVO DISPÊNDIO E FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. DESCARACTERIZAÇÃO.** Verificado que as negociações de reorganização societária ocorreram com empresas de diferentes grupos econômicos e que houve o efetivo desembolso financeiro na operação de aquisição da empresa incorporada, é de se afastar os fundamentos utilizados pelo agente fiscal quanto à falta de propósito negocial e do efetivo dispêndio de recursos nas operações de aquisição/reestruturação societária. **ÁGIO. SURGIMENTO. TRANSFERÊNCIA. AMORTIZAÇÃO.** O ágio nasce quando uma empresa adquire participação relevante em outra sociedade e somente se transfere por incorporação reversa, cisão ou fusão (art. 386 do RIR/99). A transferência de quotas na integralização de capital não implica em transferência do ágio, mas em extinção do ágio que havia na alienante e surgimento de um novo ágio na adquirente. O ágio gerado no aumento de capital da fiscalizada mediante conferência de quotas da investida, com atendimento dos requisitos do

art. 385 do RIR/99, é um ágio novo e pode ser amortizado a partir da incorporação dessa última, nos termos do art. 386 do RIR/99. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS. RECURSO DE OFÍCIO NEGADO. A ausência de elementos que demonstrem o evidente intuito de fraude, a partir de uma conduta dolosa, ensejam a desqualificação da multa de ofício.

Nº Acórdão
1103-000.960

Tributo / Matéria

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a qualificação da multa de ofício (150%), pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Fábio Nieves Barreira e Hugo Correia Sotero, e dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a exigência de multa de ofício isolada por falta de pagamentos mensais de IRPJ e CSLL, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes de Moura. A parcela da exigência relativa à dedução do ágio foi mantida por maioria, vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata e Fábio Nieves Barreira; a parte correspondente à apuração da CSLL pela alíquota de 15% foi mantida por unanimidade e a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício foi mantida pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Fábio Nieves Barreira e Hugo Correia Sotero. Os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes de Moura consideraram imprópria a documentação comprobatória da formação do ágio apresentada pela contribuinte autuada. Aloysio José Percínio da Silva – Presidente e Relator (assinatura digital) Participaram do julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Marcos Shigueo Takata, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

Ementa

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009 AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. **AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.** SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. A sucessão de eventos modificativos de controle societário em um mesmo grupo empresarial sem qualquer finalidade comercial que resulte em incorporação de pessoa jurídica em cuja contabilidade constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, com utilização de empresa veículo, unicamente para criar de modo artificial as condições para aproveitamento da amortização do ágio como dedução na apuração do lucro real, caracteriza simulação montada para o fim exclusivo de economia tributária, o que autoriza o lançamento de ofício com imposição de multa qualificada em razão do intuito de fraude demonstrado. ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO. ALÍQUOTA DA CSLL. As administradoras de cartões de crédito devem apurar a CSLL mediante a aplicação da alíquota majorada de 15% por disposição legal expressa. A divisão de tarefas típicas da atividade entre duas pessoas jurídicas do mesmo grupo societário que venham a atuar de forma reciprocamente complementar não as exclui da condição de administradoras de cartões de crédito, submetendo-se ambas à alíquota majorada na apuração da CSLL devida. PAGAMENTO MENSAL DE IRPJ E CSLL. MULTA ISOLADA. A aplicação concomitante da multa isolada por falta de pagamentos mensais de IRPJ e CSLL e da multa de ofício pela falta de pagamentos dos mesmos tributos na apuração anual com base no lucro real não é admissível quando as multas incidem sobre uma mesma base impositiva. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Constatando tal fato, o professor Luís Eduardo Schoueri coordenou a obra - Planejamento Tributário e o "Propósito Negocial - a qual teve como escopo analisar quais são as circunstâncias que tornam válido um Planejamento Tributário adotado por um contribuinte perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antigo Conselho de Contribuintes).

Para tal desiderato, foram analisadas 76 (setenta e seis) decisões do referido conselho do período de 2002 a 2008, chegando a conclusão que o tribunal administrativo considera os seguintes critérios (propriedades) para determinar a

validade ou invalidade do planejamento tributário, em outras palavras, a partir dessa análise, constatou-se quais os elementos – propriedades necessárias para considerar existente ou não propósito negocial.

Devido o teor pragmático da pesquisa¹⁸⁸, vejamos as constatações a que ela chegou – as propriedades que foram verificadas para a consideração de existência ou não de propósito negocial.

(i) P1 - A operação teve outros motivos que não os tributários?

Há casos em que o Conselho entende que é necessária a análise dos motivos não-tributários para realizar uma operação. Dessa forma, uma das propriedades que pode determinar a validade do planejamento tributário é a consideração dos "motivos" que levaram os contribuintes a praticar a operação.

Com esta propriedade, pretendeu-se identificar como o Conselho analisa a teoria do "propósito negocial". Esta teoria está muitas vezes associada ao "motivo subjetivo" das partes, e é o parâmetro para descon sideração do planejamento tributário com base em figuras como abuso de direito, abuso de formas ou fraude à lei tributária. Em outros casos, o Conselho emprega a falta de "propósito negocial" como indício da prática de simulação.

Análise das 76 decisões
P.1 foi analisada em 51 dos 76 acórdãos (67%)
(i) Dos 10 casos em que P.1 foi positivo (+ P1), o planejamento foi válido em 9 (90%) – sendo assim, 1 decisão incoerente
(ii) Dos 41 Casos em que P.1 foi negativo (- P1), o planejamento foi inválido em 34 (83%) – sendo assim, 7 decisões incoerentes

¹⁸⁸ As propriedades que serão expostas é resultado da análise de 76 (setenta e seis) decisões do antigo Conselho de Contribuintes – atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e o "Propósito Negocial"**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

Observou-se que essa primeira propriedade: **P1 - A operação teve outros motivos que não os tributários?** Leva em consideração três subpropriedades: a) (i.a) P1A - Houve um adequado intervalo temporal entre as operações? b) (i.b) P1B - As partes envolvidas eram independentes? c) (i.c) P1C - Existe coerência entre a operação e as atividades empresariais das partes envolvidas? Nesse contexto constatou-se:

(i.a) P1A - Houve um adequado intervalo temporal entre as operações?

Análise das 51 decisões de P1
P1 foi analisada em 31 dos 51 acórdãos (75%)
(i) Dos 03 casos em que P1A foi positivo (+ P1A) o planejamento foi considerado com motivos extratributários em 02 (67%);
(ii) Dos 28 Casos em que P1A foi negativo (- P1A) o planejamento foi considerado sem motivos extratributários em 25 (89 %)

(i.b) P1B - As partes envolvidas eram independentes?

Análise das 51 decisões de P1
P1B foi analisada em 34 dos 51 acórdãos (67%)
(i) Para os 3 casos em que P1B foi positivo (+P1B) em nenhum o planejamento foi considerado com motivos extratributários (0%)
(ii) Dos 31 casos em que P1B foi negativo (-P1B) o planejamento foi considerado sem motivos extratributários em 21 (68%) - 10 decisões são incoerentes.

(i.c) P1C - Existe coerência entre a operação e as atividades empresariais das partes envolvidas?

Análise das 51 decisões de P1
P1C foi analisada em 36 dos 51 acórdãos (71%)
(i) Dos 10 casos em que P1C foi positivo (+P1C) o planejamento foi considerado com motivos extratributários em 6 (60%)
(ii) Dos 26 casos em que P1C foi negativo (-P1C) o planejamento foi considerado sem motivos extratributários em 24 (92%)

(ii) P2 - Os fatos foram considerados existentes tais como descritos pelo contribuinte?

Outra propriedade relevante para determinar a validade do planejamento tributário é a consideração dos atos descritos pelo contribuinte como sendo verdadeiros, ou seja, não tenham sido praticados somente "no papel" - correspondência entre as declarações dos contribuintes e a realidade.

Tal propriedade corresponde, na doutrina, à ocorrência de simulação. Contudo, a desconsideração também pode resultar da falta de propósito negocial utilizada, algumas vezes, para justificar a desconsideração da declaração de vontade do contribuinte, o que cria uma zona cinzenta entre os dois institutos.

Das 76 decisões analisadas
P.2 foi analisada em 76 dos 76 acórdãos (100%)
(i) Dos 27 casos em que P2 foi positivo (+P2), o planejamento foi válido em 27 (100 %)
(ii) Dos 49 casos em que P2 foi negativo (-P2), o planejamento foi inválido em 49 (100 %)

(iii) P3 - Foram observadas as regras cogentes não-tributárias?

A última propriedade foi a verificação do respeito às regras cogentes não-tributárias, tais como normas do Banco Central e da CVM. Essa propriedade pode ser entendida como a análise, pelo Conselho, da existência de "fraude à lei" não-tributária. Contudo, conforme se verifica da análise dos resultados da pesquisa, a aplicação desse conceito geralmente é utilizada para justificar a existência de simulação.

Das 76 decisões analisadas
P3 foi analisada em 47 dos 76 acórdãos (62%)
(i) Dos 37 casos em que P3 foi positivo (+P3), o planejamento foi válido em 22 (59%) – sendo assim, 15 decisões incoerentes.
(ii) Dos 10 casos em que P3 foi negativo (-P3), o planejamento foi inválido em 9 (90%) – 1 decisão incoerente.

A inserção dos acórdãos suprareferidos, bem como, a explanação da pesquisa acerca do Propósito Negocial, realizada em torno de algumas decisões do antigo Conselho de Contribuintes, demonstra que pragmaticamente o Tribunal Administrativo – atual CARF adota essa figura jurídica na fundamentação de suas decisões, mesmo sem a devida previsão legal – dessa figura em nosso ordenamento.

Como bem adverte Paulo Ayres Barreto:

A teoria do propósito negocial, também conhecida como *business purpose test*, tem origem no direito suíço, com base em construção jurisprudencial, tendo seu maior desenvolvimento no direito norte-americano. Ocorre que não há, em nosso ordenamento jurídico, exigência desse jaez. Destarte, pretender estabelecer como requisito do planejamento tributário a existência de um propósito negocial implica aplicar, em nosso ordenamento, conteúdo normativo nele não positivado. Além disso, é forçoso reconhecer que há um regramento específico para a matéria no Código Tributário Nacional. Logo, em face dos critérios de solução de antinomias entre normas jurídicas, é nesse diploma normativo, e não no Código Civil brasileiro, que haveremos de identificar os limites ao planejamento tributário¹⁸⁹.

Nesse contexto, teria o atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais positivado a figura do propósito negocial em nosso sistema jurídico? A resposta parece óbvia: não. Afinal o referido órgão não possui a competência constitucional para inovar o ordenamento por meio de criação normativa, ou seja, não possui atribuição para legislar-criar veículo normativo primário.

A racionalidade econômica do negócio não é em nosso sistema normativo critério jurídico para incidência da norma tributária. Além do mais, o embate da prevalência da substância sobre forma se demonstra descabida, posto que, se verifica pragmaticamente duas formas, trata-se na verdade de um embate entre formas: a) a forma declarada e a forma provada.

¹⁸⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Desafio do Planejamento Tributário**. Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 786.

Com razão, Paulo de Barros Carvalho adverte para esse falso problema e é enfático ao rechaçar a aplicação da teoria da sobreposição do conteúdo econômico em relação à forma em nosso ordenamento jurídico:

A prevalência do conteúdo sobre a forma é mais um dentre muitos falsos problemas de que perturbam a compreensão do direito positivo. Isso porque forma e conteúdo não são aspectos separáveis a ponto de tornar-se possível preterir um em favor do outro, são dimensões de um objeto incindível(...) Insisto que ao definir um conceito qualquer, não se produz somente conteúdo, estar-se-á diante de uma forma, porque sem elas não é possível travar contato com o objeto. Assim a aporia forma e conteúdo, mostra-se, em verdade, relação entre uma e outra forma(...) A interpretação dos negócios jurídicos, bem como os efeitos deles decorrentes, há de ser feita segundo as prescrições do direito posto. E a legislação brasileira não admite sobreposição do conteúdo econômico em relação à forma. Mesmo porque o conteúdo econômico é ele uma forma, recortada do contínuo da realidade social segundo critérios próprios da ciência econômica e não de acordo com os traços apontados pelo direito positivo como aptos à produção de efeitos na realidade jurídica. Apenas uma forma jurídica pode se sobrepor a outra e tão somente quando o direito assim o determinar. Se lícito o ato, não pode ele ser desconsiderado pela autoridade administrativa, com o tão só argumento de que implicaria menor carga tributária¹⁹⁰.

Portanto, reitera-se: não é um problema de sobreposição da substância sobre a forma, mas sim, trata-se na verdade de um embate entre formas: a) a forma declarada e a forma provada. Nesse contexto, é imprescindível a linguagem das provas demonstrando o fato realmente ocorrido, e a consequente ocorrência de simulação ou fraude ensejando evasão tributária.

7.7 Crítica ao uso da Teoria Alienígena

A abordagem dos tópicos anteriores demonstra de forma nítida o uso de teoria alienígena em nosso ordenamento normativo. Advirto que o uso da

¹⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Entre a Forma e o Conteúdo na Desconstituição dos Negócios Jurídicos Simulados**. Disponível em: <http://www.parasaber.com.br/wp-content/uploads/2011/03-paulo-de-barros-carvalho-o-absurdo-da-interpretacao-economica-do-e2809cfato-geradore2809d-rdt-97-07.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2014.

nomenclatura “alienígena” dar-se devida a razão dessas figuras jurídicas anteriormente mencionadas, em sua maioria, não terem relação de pertinência com nosso sistema normativo.

Nesse sentido, observa-se que figuras como: abuso de formas, propósito negocial – prevalência da substância sobre a forma, apesar de serem, constantemente, defendidas na doutrina e utilizadas em nossa jurisprudência, não possuem, ao menos, enunciados que possibilitem a construção de tal significação.

Por sua vez, o abuso de direito e a fraude à lei, embora previstos no ordenamento civil são trazidos para esfera pública-tributária de maneira desatinada – atécnica. Notando-se ainda, nesse ponto, um verdadeiro esforço retórico para tentar justificar essa aplicação devido ao princípio da capacidade contributiva, da dignidade da pessoa humana e da solidariedade.

Não obstante, esse tipo de construção, a meu ver, retira do nosso Sistema Constitucional Tributário o que ele tem de mais valioso, o seu caráter rígido e detalhado, o cuidado que teve o legislador constitucional com a temática tributária. Propicia, portanto, um âmbito de incidência tributária normativa que apenas é plausível na concepção daqueles que se voltam para dignidade – solidariedade e capacidade contributiva, mas ao que tudo indica, não notam a devida relevância do Princípio da Estrita Legalidade em matéria tributária.

Nesse contexto, merece registro as eloquentes vozes que advertem para o risco que tal prática configura, podendo inclusive implicar em desvirtuamento do nosso arquétipo constitucional, como bem explicitou o jurista Brandão Machado:

Já é tempo de a nossa doutrina abster-se de considerar como integradas ao nosso sistema jurídico essas estranhas figuras do abuso de formas e critério econômico, porque absolutamente incompatíveis com regra de nosso direito positivo, que expressamente proíbe o emprego da analogia¹⁹¹.

¹⁹¹ Esse jurista observa que outros tributaristas (Rudolf Adam, Klaus Tipke, Joachim Lang, Georg Crezelius) também concordam que a analogia é um processo para que possa ser aplicados os institutos do abuso de formas e critério econômico. Machado, no prefácio da obra de HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da Lei Tributária** - conteúdo e limites do critério econômico. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 22 e 27.

No mesmo sentido, o professor José Artur Lima Gonçalves faz a seguinte observação:

Inúmeras das perplexidades que nos surpreendem, a nós brasileiros, na nossa legislação, jurisprudência, estudos, pareceres, etc. se explicam pelo emprego inconsciente ou implícito de técnicas de direito comparado, como forma de argumentação ou exposição. O emprego de técnicas discursivas e argumentativas de direito comparado obriga, para ser eficiente e útil, rigorosa noção dos pontos de semelhança e de diferença (e dos graus desta) entre os direitos positivos em cotejo. Requer, pois, que o exegeta saiba identificar com nitidez as peculiaridades, as características do seu sistema jurídico, para adequado emprego dos recursos dessa técnica¹⁹².

Ainda merece registro advertência de Luís Cesar de Queiroz ao pontuar:

Afigura-se evidente que há uma completa incompatibilidade lógica entre o rígido sistema de repartição da competência tributária presente na Constituição Brasileira e a adoção de teorias estrangeiras antielisivas, que dependem, para sua aplicação, do emprego da analogia. Admitir o emprego da analogia como medida antielisiva representaria uma irrefutável afronta ao Princípio da Estrita Legalidade, pois tornaria desnecessário que o próprio Poder Legislativo realizasse a plena discriminação de todos os critérios (pessoal, material, temporal e espacial) do antecedente e do conseqüente da norma tributária¹⁹³.

Destarte, é primordial que apliquemos nossos recursos jurídicos à qualquer temática jurídica antes de fazermos tentativa de tradução da doutrina ou ordenamento alienígena. Nesse aspecto, é importante mencionar que nos deparamos com outra inviabilidade jurídica: essas tentativas de uso de doutrina alienígena - traduções de outros sistemas normativos nos insere num contexto de profunda insegurança jurídica, afronta o consentimento, a legalidade, e o que mais de valioso possuímos - um sistema constitucional tributário rígido e detalhado.

¹⁹² GONÇALVES, José Arthur Lima. **Imposto Sobre a Renda**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 20.

¹⁹³ QUEIROZ, Luis Cesar Souza. **Limites do Planejamento Tributário**. Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 755.

Além do mais, como advertia Vilém Flusser¹⁹⁴, todas tentativas de tradução são meros recursos de aproximação, nunca correspondendo a realidade traduzida. A possibilidade da tradução representa, para o intelecto, a vivência da relatividade da realidade, traduzindo o intelecto ultrapassa o horizonte da língua, aniquilando-se nesse processo.

Por essas razões, não comungo do entendimento da aplicação dessas figuras jurídicas: a) abuso de forma; b) abuso de direito; c) fraude à lei; d) propósito negocial – prevalência da substância sobre a forma, nas relações jurídicas tributárias. Reitero que tal prática ignora as próprias características inerentes do nosso ordenamento jurídico, implicando, por conseguinte num desvirtuamento do nosso arquétipo constitucional.

Por fim, é sempre de bom tom destacar com marcas nítidas a lição de Alfredo Augusto Becker ao sustentar:

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, por quanto destrói precisamente o que há de jurídico do Direito Tributário¹⁹⁵.

A requalificação dos efeitos tributários de um negócio jurídico, em nosso ordenamento normativo é perfeitamente plausível, a partir de instrumental previsto por nosso próprio sistema jurídico. Nesse contexto, a ocorrência de Fraude ou Simulação, conforme previsão do artigo 149 do Código Tributário Nacional são

¹⁹⁴ Nesse sentido, Flusser esclarece: “a possibilidade da tradução é uma das poucas possibilidades, talvez a única praticável, de o intelecto superar os horizontes da língua. Durante esse processo, ele se aniquila provisoriamente. Evapora-se ao deixar o território da língua original, para condensar-se de novo ao alcançar a língua da tradução. Cada língua tem uma personalidade própria, proporcionando ao intelecto um clima específico de realidade. A tradução é, portanto, a rigor, impossível. Ela é possível aproximadamente, graças às semelhanças existentes entre as línguas, semelhanças ontológicas. A possibilidade da tradução diminuiu com a diminuição das semelhanças. Todo esse complexo revela, com força redobrada, o que ficou assentado no parágrafo anterior: a relatividade ontológica de cada língua”. In: FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade**. São Paulo: Annablume, 2004, Capítulo I, p. 61.

¹⁹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 138.

elementos jurídicos idôneos para requalificar os efeitos tributários de um negócio jurídico quando implicar evasão fiscal.

CAPÍTULO VIII – REQUALIFICAÇÃO DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS

8.1 Artigo 149 CTN

A reprodução de argumentos de doutrina estrangeira e a utilização de dispositivos jurídicos alienígena para requalificação de efeitos tributários em atos jurídicos mostram-se além de uma grave atecnia, uma inobservância da legislação tributária acerca do assunto. Nesse sentido, cabe destacar que o enunciado do artigo 149 do Código Tributário Nacional já discorre acerca dessa possibilidade.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

- I - quando a lei assim o determine;
 - II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
 - III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
 - IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
 - V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
 - VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
 - VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;** (grifo nosso)
 - VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
 - IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.
- Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Temos, portanto, em nosso Diploma Tributário a fundamentação jurídica necessária para requalificação dos efeitos tributários dos negócios jurídicos,

merecendo atenção especial o inciso VII do artigo 149 do CTN, posto que, em sua maioria, a requalificação dar-se-á por: dolo, fraude ou simulação.

Os conceitos em tela possuem intenso grau relacional, sendo imperioso, observamos o conteúdo semântico de cada uma dessas figuras. Nesse sentido, analisando a legislação pátria temos a lei 4.502/64 que enuncia em seu artigo 72 definição para o conceito de Fraude:

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

Por sua vez, o artigo 167 do Código Civil dispõe acerca da simulação no seguinte sentido:

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.

O Código Civil também faz menção à figura do dolo no artigo 145.

Art. 145. São os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa.

Por fim, o Código Penal ainda dispõe sobre o dolo no seguinte sentido:

Art. 18 - Diz-se o crime: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Crime doloso (Incluído pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo; (Incluído pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Com efeito, os conceitos de simulação e fraude giram em torno da ocultação da realidade, ao passo que o dolo refere-se a intencionalidade de prejudicar terceiro. Possuem, portanto nítida aproximação. Curioso notar que no próprio Diploma Tributário já notamos essa proximidade, de forma que a menção a essas figuras encontra-se quase sempre disposta conjuntamente.

Disposição dos Artigos de Dolo – Fraude e Simulação no CTN		
Dolo	Fraude	Simulação
Art. 137 II e III		§ único 116
Art. 149 VII	Art. 149 VII e IX	Art. 149 VII
Art. 150 §4º	Art. 150 §4º	Art. 150 §4º
Art. 154 § único	Art. 154 § único	Art. 154 § único
Art. 155 I		Art. 155 I
Art. 180 I	Art. 180 I	Art. 180 I
Art. 208	Art.208	

A disposição dos artigos supracitados¹⁹⁶ nos permite uma interessante observação: o termo Dolo é utilizado 8(oito) vezes no Diploma Tributário ao passo

¹⁹⁶ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de **dissimular** a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

II - quanto às infrações em cuja definição o **dolo** específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de **dolo** específico:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com **dolo, fraude ou simulação**;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu **fraude** ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

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 administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de **dolo, fraude ou simulação**

Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de **dolo, fraude ou simulação** do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

que Fraude e Simulação são utilizados 6(seis) vezes. Importante ainda observar que em 4 oportunidades os três termos estão dispostos conjuntamente e em 05 oportunidades pelo menos dois termos estão relacionados.

Essa mera constatação das disposições dos referidos conceitos, reforça a próxima relação existente entre eles. Com efeito, diferenciar em linhas nítidas dolo, fraude e simulação é tarefa de árdua atividade científica e escapa do núcleo de pesquisa desta dissertação.

Não obstante, é importante registrar elucidativas lições acerca do termo, sobre o assunto o professor Paulo de Barros Carvalho esclarece:

Nota-se que as figuras da sonegação e da fraude estão relacionadas com a ocultação da realidade: pratica-se ato que desencadearia o nascimento da obrigação tributária, mas impede-se que o Fisco tome conhecimento de tal ato, seja mediante condutas que mascarem negócio realizado (simulação), seja por meio de atitudes que, ilicitamente, modifiquem ou excluam os caracteres do fato (fraude). O conluio por sua vez, caracteriza-se exatamente pelo acordo entre duas ou mais pessoas, com vistas a concretizar atos simulatórios ou fraudulentos¹⁹⁷.

Ainda abordando a temática, Alberto Xavier esclarece:

A simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros. Os seus elementos essenciais são pois, (i) a

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de **dolo ou simulação** do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com **dolo, fraude ou simulação** pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

Art. 208. A certidão negativa expedida com **dolo ou fraude**, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos.

¹⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2011, p. 85.

intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração; (ii) o acordo simulatório (*pactum simulationis*), (iii) o intuito de enganar terceiros¹⁹⁸.

A figura da fraude exige três requisitos. O primeiro é um requisito subjetivo consistente no *fin* da conduta comissiva ou omissiva: reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento. O segundo é também um requisito subjetivo: a intencionalidade fraudulenta consistente no caráter doloso da ação ou omissão(...) O terceiro é um requisito objetivo respeitante aos *meios* de realização do prejuízo ao Fisco(...) O impedimento ou retardamento a que o art. 72 da Lei nº 4.502/64 se refere não pode, pois, ser imputável a fato real e verdadeiro, referindo-se antes às situações em que, *por simulação*, a ocorrência ou o momento da ocorrência do fato gerador é ocultada sob o manto de ato enganoso(...) A fraude a que se refere o citado preceito só pode, pois, ser a simulação que, como vimos, se designa tradicionalmente na doutrina como *simulação fraudulenta* ou *maliciosa*, quando tem por escopo – como é o caso – causar prejuízo outrem¹⁹⁹.

Nesses termos, nota-se que quando nos referimos tanto a simulação como a fraude estamos diante de hipótese de ocultação da realidade, a diferença entre os referidos conceitos, penso está, no âmbito de amplitude semântica da simulação que engloba a fraude (necessariamente dolosa) e a dissimulação (em que não há a presença do dolo).

A presente diferenciação proposta possibilita na requalificação dos efeitos tributários dos negócios jurídicos, uma aplicação de multa punitiva diferenciada havendo uma gradação a depender da presença ou não do dolo.

Contudo, o que se observa na pragmática é o uso dos conceitos em tela sem a devida elucidação – distinção, ocasionando a implicação de efeito jurídico similar independente do conceito utilizado.

A título exemplificativo, insere-se o acórdão nº 101-94.771 do antigo Conselho de Contribuintes, no qual há referência a: simulação – dissimulação, havendo ainda considerado existente o intuito de fraude com aplicação de multa agravada.

¹⁹⁸ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 52-53.

¹⁹⁹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 78-79.

Número do Processo 10935.001212/2003-78	
Contribuinte PEDRO MUFFATO & CIA LTDA	
Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO	Data da Sessão 11/11/2004
Relator(a) Valmir Sandri	
Nº Acórdão 101-94.771	Tributo / Matéria IRPJ - AF - lucro real (exceto.omissão receitas pres.legal)
Decisão ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da tributação a parcela de R\$ 4.490.150,16) nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri (Relator), Sebastião Rodrigues Cabral e Orlando José Gonçalves Bueno que também reduziam o percentual da multa de ofício para 75% e o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior que negou provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido.	
Ementa DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO — Devidamente demonstrado nos autos que os atos negociais praticados deram-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN), cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação. SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é. IRPJ — GANHO DE CAPITAL — Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor pelo qual o bem ou direito houver sido alienado ou baixado e o seu valor contábil, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada. MULTA AGRAVADA — Presente o evidente intuito de fraude, cabível o agravamento da multa de ofício prevista no inciso II, art. 44, da lei nº 9.430/96. LANÇAMENTOS DECORRENTES — CSSL - A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa. Recurso provido parcialmente.	

O acórdão em tela, em que pese tentar fazer a distinção entre simulação e dissimulação utiliza expressões que não possibilitam traçar uma segura zona distintiva entre os conceitos referidos. Com efeito, a separação entre simular e dissimular no âmbito jurídico não é tarefa simplória, a zona de penumbra está presente e precisa ser enfrentada.

No presente trabalho, proponho analisar a simulação como gênero o qual possui como espécie a dissimulação e a fraude, sendo o dolo, necessariamente presente na fraude por força da dicção do artigo 72 da lei 4.502/64 o elemento

responsável pela diferenciação. Logo a aplicação de multa agravada, apenas terá plausibilidade em caso de comprovação de fraude implicando evasão fiscal.

Não obstante, o acórdão ora analisado é também merecedor de elogios, posto que, ao tratar da desconsideração de ato jurídico o faz de forma a utilizar a fundamentação jurídica de nosso sistema normativo, sem precisa fazer menção a doutrina ou elementos da legislação alienígena como: fraude à lei, propósito negocial, prevalência da substância sobre a forma, abuso de formas, entre outros.

A requalificação dos efeitos jurídicos dar-se na verdade devido a comprovação de simulação (gênero) e não em virtude de: abuso de direito, negócio jurídico indireto, falta de propósito negocial ou fraude à lei. Em outras palavras, a posição ora sustentada é no sentido de considerar que em nosso ordenamento, o núcleo da questão da requalificação dos negócios jurídicos concentra-se na simulação.

8.2 Entre Simulação – Dissimulação e Planejamento Tributário

Com efeito, a requalificação dos efeitos tributários em negócios jurídicos possui fundamentação normativa em nosso ordenamento positivo, conforme evidenciado no artigo 149 do CTN. Nesses termos, o grande desafio que se coloca é a separação entre: simulação – dissimulação e planejamento tributário. Buscando elucidar de forma pragmática tal diferenciação serão analisados três casos: Bernardo de Mello Paz; Luiz Felipe Scolari e Gustavo Kuerten.

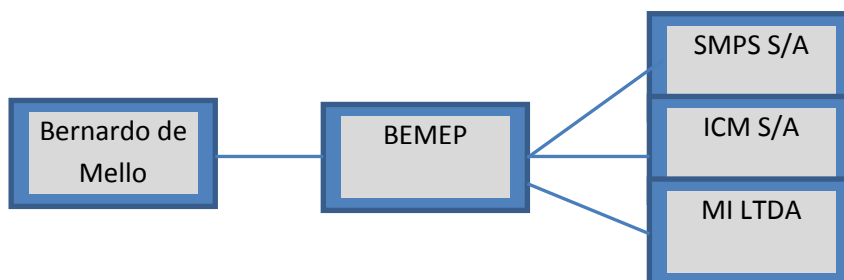
A partir das características verificadas em cada caso buscar-se-á o enquadramento em simulação – dissimulação ou planejamento tributário. Cabe advertir de plano que se compreende a simulação como gênero a qual engloba a fraude (dolo) e dissimulação, por sua vez, o planejamento tributário, conforme será exposto posteriormente implica em atividade que tem como escopo a busca pela melhor estruturação operacional no desenvolvimento da atividade econômica da empresa, implicando em redução da carga tributária.

8.2.1 Caso Bernardo de Mello Paz

O primeiro caso trazido à baila refere-se ao processo número 10680.007401/2005-55, acórdão 104-22408 do antigo Conselho de Contribuintes.

Número do Processo 10680.007401/2005-55	
Contribuinte BERNARDO DE MELLO PAZ	
Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO	Data da Sessão 23/05/2007
Relator(a) Heloísa Guarita Souza	
Nº Acórdão 104-22408	Tributo / Matéria IRPF- ação fiscal - omis. de rendimentos - PF/PJ e Exterior
Decisão Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para acolher a dedução de pensão alimentícia judicial, desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% e aproveitar os tributos pagos na Pessoa Jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de Pessoa Física.	
Ementa PAF - CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA - Não há cerceamento ao direito de defesa do contribuinte quando a ele foram conferidas todas as oportunidades de manifestação, tanto na fase de fiscalização, quanto na impugnatória e recursal, sempre com observância aos ditames normativos do Decreto nº 70.235, de 1972. PAF – NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – Não é nulo acórdão de primeira instância que exaure a matéria contida na impugnação. IRPF - APLICAÇÃO DA NORMA NO TEMPO - RETROATIVIDADE DA LEI Nº 10.174, de 2001 - Ao suprimir a vedação existente no art. 11, da Lei nº 9.311, de 1996, a Lei nº 10.174, de 2001 nada mas fez do que ampliar os poderes de investigação do Fisco, sendo aplicável essa legislação, por força do que dispõe o § 1º do art. 144, do Código Tributário Nacional, inclusive retroativamente. CARÁTER INTERPRETATIVO DE LEI - AUSÊNCIA - O artigo 129, da Lei nº 11.196, de 2005, não tem efeito interpretativo, razão pela qual não pode ser aplicado a fatos geradores pretéritos. Na verdade, trata-se de um novo regime jurídico de tributação. IRPF - REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL - CONTRIBUINTE - São tributadas 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 - RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DA PESSOA FÍSICA - COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA - Devem ser compensados na apuração do crédito tributário os valores arrecadados sob os códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício. IRPF - DEDUÇÕES - PENSÃO ALIMENTÍCIA - Acata-se como dedução na Declaração de Ajuste Anual a pensão alimentícia cuja obrigação foi homologada por anterior sentença judicial, sendo os seus pagamentos devidamente confirmados pela beneficiária. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, é aplicável nos casos em que fique caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme definido pelos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. A simples realização de contrato entre a empresa da qual o contribuinte era sócio e terceiro para a prestação de serviços de natureza pessoal pelo sócio, ainda que com o propósito de se beneficiar de tributação mais favorecida, não caracteriza o evidente intuito de fraude. Preliminares rejeitadas. Recurso parcialmente provido.	

O caso em tela pode ser esquematizado²⁰⁰ da seguinte forma:



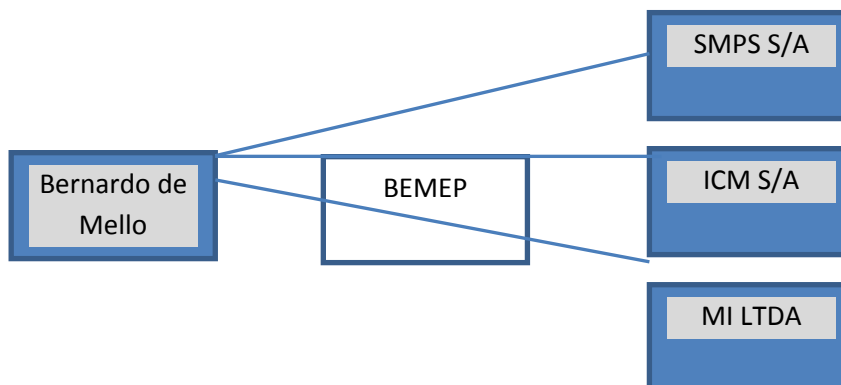
Elucidando a operação temos: o empresário Bernardo de Mello, sócio majoritário das empresas: a) Santa Mariana Participação e Administração S/A; b) Itaminas Comércio de Minérios S/A e c) Minas do Itacolomy LTDA, foi contratado para prestar serviço de administração de empresas através da BEMEP LTDA, da qual era sócio majoritário, com 99% das quotas.

Todavia, a empresa BEMEP existia apenas juridicamente (no CNPJ), posto que, não possuía funcionários, sua sede correspondia a uma das empresas administradas e não apresentou livros contábeis. Além do mais, a remuneração era paga diretamente a Bernardo de Mello pelas empresas administradas.

Nesses termos, acredita-se que o intuito desta estrutura foi contornar o veto à distribuição de dividendos a sócios que estavam sujeitas as empresas a) Santa Mariana Participação e Administração S/A; b) Itaminas Comércio de Minérios S/A e c) Minas do Itacolomy LTDA, pela inadimplência de tributos das empresas, além de reduzir a tributação.

A constatação desses fatos por meio de provas produzidas pelo Fisco permitiu o redesenho da estrutura montada pelo contribuinte no seguinte molde:

²⁰⁰ A esquematização apresentada é embasada na Aula: Planejamento Tributário: Prestação de Serviços Personalíssimos e Cessão de Direito de Imagem do professor Rafael Pandolfo. No curso de Planejamento Tributário do IBET São Paulo em 26/05/2014.



Destarte, com base na produção probatória que foi realizada no caso em tela, foi possível constatar que a empresa BEMEP não passava de um artifício utilizado pelo contribuinte para contornar o veto à distribuição de dividendos a sócios (no caso o próprio contribuinte que possuía 99% da empresa BEMEP e ainda era sócio majoritário das três empresas prestadoras de serviços à BEMEP). Em suma, nota-se que a BEMEP apenas serviu de fachada, para abrigar, como receita, os rendimentos pessoais do contribuinte, de sorte a evitar sua tributação como pessoa física.

Essas conclusões foram possíveis devido as seguintes constatações²⁰¹:

- a) O recorrente é sócio majoritário e administrador das pessoas jurídicas que pagaram os serviços de consultoria da BEMEP, esta, também, tendo como sócio majoritário e administrador o próprio recorrente;
- b) Era do recorrente, pois, naturalmente, nessa condição, a tarefa pessoal de administrar, em todos seus aspectos, as empresas de sua propriedade, não parecendo lógico, racional e inteligível, que estas fossem contratar outra pessoa jurídica do mesmo recorrente para “serviços de assessoria na área administrativa/financeira e planejamento estratégico” (objeto social da BEMEP)
- c) Não há uma única prova nos autos de que a BEMEP estivesse apta a prestar tais serviços, ou que os tenha efetivamente prestado;

²⁰¹ As constatações encontram-se nos autos do processo em tela e foram reduzidas a termo no voto da Relatora Heloísa Guarita Souza. Pág. 15-16 do acórdão 104-22408.

- d) As empresas contratantes eram as únicas clientes da BEMEP;
- e) A sede inicial da BEMEP era o mesmo endereço da Santa Mariana Participação e Administração, uma das suas clientes, mudando depois para Ibirité, em endereço que funciona a empresa Camps Serviços Contábeis;
- f) Em diligência, o Sr. Cláudio Robson Alves Silva, um dos sócios da empresa responsável pela contabilidade da BEMEP, informou que a mesma não tem sede no endereço citado, não tem funcionários e os serviços por ela prestados eram exercidos pelo sócio Bernardo Mello Paz, diretamente no estabelecimento das tomadoras dos serviços;
- g) Em 30/12/2004, com o procedimento fiscal em curso, a BEMEP mudou a sua sede para Sarzedo, Minas Gerais, no mesmo local onde funcionam as empresas Itaminas Comércio de Minérios e Minas do Itacolomy, duas outras clientes;
- h) Os pagamentos feitos pela BEMEP nem sequer transitaram pelo seu caixa, já que as clientes pagavam diretamente ao recorrente.

Importante notar: a presença de um elemento isolado não tem o condão de permitir a conclusão de existência de simulação – dissimulação ou planejamento tributário. Tal conclusão é possível apenas mediante a análise e produção de um conjunto probatório.

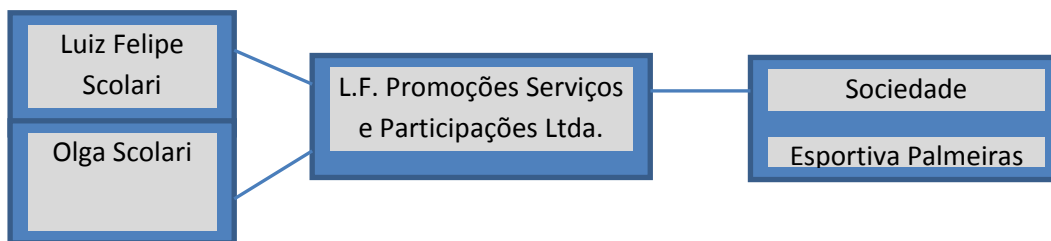
Com efeito, a contratação de empresas para prestação de serviços de assessoria na área administrativa/financeira e planejamento estratégico nada possui de ilícito, da mesma forma, que a prestar serviços exclusivamente a um determinado grupo de empresas também não comporta nenhuma ilicitude, sendo inclusive prática normal em alguns contratos. O que se coloca em foco reitera-se: é o conjunto probatório o qual deve ser estritamente comprovado.

8.2.2 Caso Luiz Felipe Scolari

O segundo caso trazido à baila refere-se ao processo número 11020.003823/2003-26, acórdão 106-14.244 do antigo Conselho de Contribuintes.

Número do Processo 11020.003823/2003-26	
Contribuinte LUIZ FELIPE SCOLARI	
Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO	Data da Sessão 20/10/2004
Relator(a) José Ribamar Barros Penha	
Nº Acórdão 106-14244	Tributo / Matéria IRPF- ação fiscal - omis. de rendimentos - PF/PJ e Exterior
<p>Decisão</p> <p>Pelo voto de qualidade, em preliminar, RECONHECER a inexistência de simulação, e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: a) excluir da base de cálculo os valores recebidos a título de pró-labore; b) desqualificar a multa de ofício; e c) considerar, na liquidação do crédito tributário, os valores recolhidos pela pessoa jurídica relativos aos rendimentos da pessoa física. Vencidos, porque davam provimento integral, os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo, Gonçalo Bonet Allage, José Carlos da Matta Rivitti e Wilfrido Augusto Marques, que apresentará declaração de voto.</p>	
<p>Ementa</p> <p>IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS - São rendimentos da pessoa física para fins de tributação do Imposto de Renda aqueles provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos, funções e quaisquer proventos ou vantagens percebidos tais como salários, ordenados, vantagens, gratificações, honorários, entre outras denominações. IRPF - LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA - Quando os rendimentos da pessoa física sujeitarem-se tão-somente ao regime de tributação na declaração de ajuste anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, por caracterizar-se lançamento por homologação, o prazo decadencial tem início em 31 de dezembro do ano-calendário, tendo o Fisco cinco anos, a partir dessa data, para realizar o lançamento de ofício. SIMULAÇÃO - Não se caracteriza simulação para fins tributários quando ficar incomprovada a acusação de conluio entre empregador, sociedade esportiva, e o empregado, técnico de futebol profissional, por meio de empresa já constituída com o fim de prestar serviços de treinamento de equipe profissional futebol. MULTA QUALIFICADA DE OFÍCIO - Para que a multa de ofício qualificada no percentual de 150% possa ser aplicada é necessário que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio, capitulado na forma dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, respectivamente. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS - Devem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício. Recurso provido parcialmente.</p>	

No presente caso podemos fazer a seguinte esquematização²⁰²:



Elucidando o caso a empresa L.F Promoções Serviços e Participações Ltda., firmou contrato com a Sociedade Esportiva Palmeiras, tendo como objeto a prestação de serviços de técnico de futebol pelo seu sócio, Luiz Felipe Scolari.

É importante destacar os seguintes pontos do caso em tela:

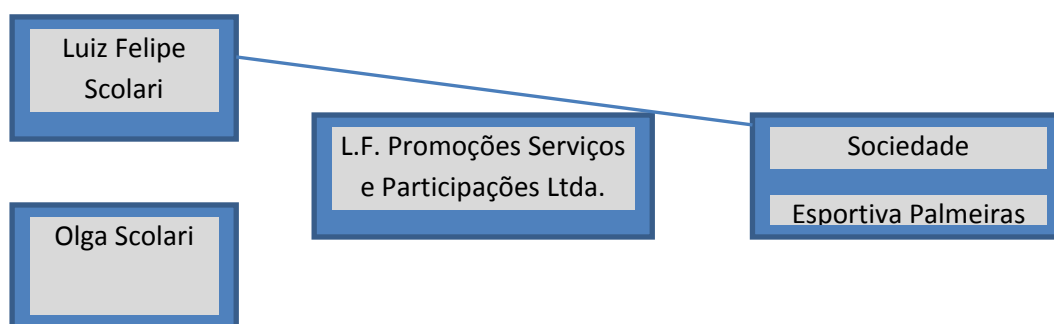
- a) A referida empresa contratada já era existente antes da celebração do contrato com a Sociedade Esportiva Palmeiras;
- b) A empresa não recebia valores apenas da Sociedade Esportiva Palmeiras, embora quase toda totalidade fosse dela oriunda cerca de 95%;
- c) O contrato com a Sociedade Esportiva Palmeiras não exigia que os serviços fossem prestados com exclusividade por Luiz Felipe Scolari, mas que a representação fosse realizada obrigatoriamente por este, “independentemente de outros profissionais, no cumprimento do contrato”
- d) A empresa L.F Promoções Serviço e Participações LTDA possuía outros objetivos sociais que não apenas o de Prestação de Serviços de Treinamento Profissional;
- e) O objeto contratado era a prestação de serviços de treinamento da equipe profissional de futebol e supervisão de todas as equipes amadoras (cláusula

²⁰² A esquematização apresentada é embasada na Aula: Planejamento Tributário: Prestação de Serviços Personalíssimos e Cessão de Direito de Imagem do professor Rafael Pandolfo. No curso de Planejamento Tributário do IBET São Paulo em 26/05/2014.

primeira), obrigatoriamente pelo sócio Luiz Felipe Scolari (cláusula segunda) mediante pagamentos mensais fixos e variáveis.

Diante dessas constatações o Fisco considerou que na realidade o que havia, na realidade, era uma relação entre a Sociedade Esportiva Palmeiras e o treinador Luiz Felipe Scolari, com interposta pessoa para tentar escapar do vínculo trabalhista.

Por essa razão alocou a receita como se do técnico fosse, o Fisco ainda considerou que o tipo societário (empresa LTDA) não era compatível com a prestação de serviços intelectuais, motivo que reforçava o carácter simulatório da estrutura, havendo um redesenho da estrutura no seguinte molde:



Dessa forma, houve a consideração do vínculo direto entre Luiz Felipe Scolari e a Sociedade Esportiva Palmeiras, sendo desconsiderado para efeitos tributários a existência da empresa, logo a tributação incidente deixa de ser na pessoa jurídica e passa a ser na pessoa física.

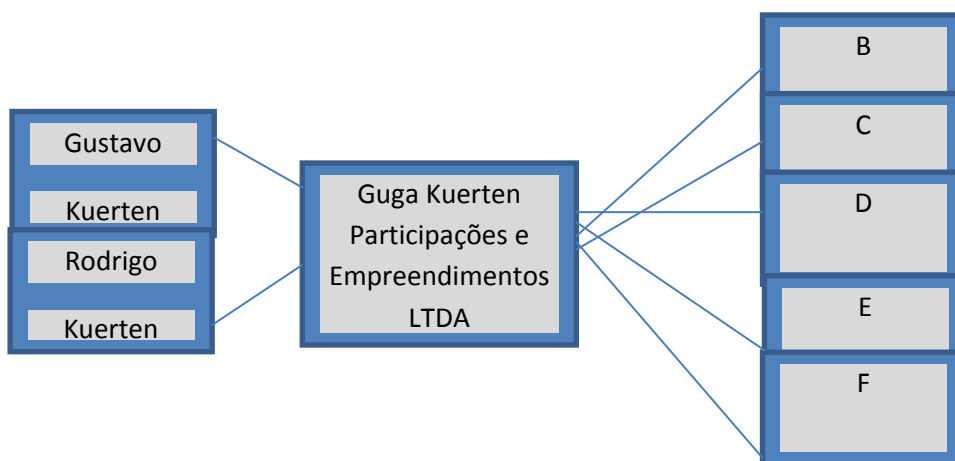
8.2.3 Caso Gustavo Kuerten

Por fim, o último caso trazido à baila, neste tópico, é o referente ao processo nº 11516.000152/2004-51, acórdão nº 106-17.147 do antigo Conselho de Contribuintes.

Número do Processo <u>11516.000152/2004-51</u>	
Contribuinte GUSTAVO KUERTEN	
Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE	Data da Sessão 05/11/2008
Relator(a) Giovanni Christian Nunes Campos	
Nº Acórdão 106-17.147	Tributo / Matéria
Decisão Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para aproveitar os tributos pagos pela Pessoa Jurídica para reduzir o imposto sobre a omissão de rendimentos decorrentes do trabalho sem anículo empregaticio e da cessão de direitos recebidos de pessoas jurídicas, vencidos os Conselheiros Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (Relatora), Janaina Mesquita Lourenço de Souza, Ana Paula Lecoselli Eriansen (Suplente convocada) e Gonçalo Bonet Allage, que excluíram essa exigência e, por maioria de votos, excluir a multa isolada do camê-leão, vencidos os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga e Sérgio Gaivão Ferreira Garcia (Suplente convocado)	
Ementa IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003 IRPF - REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA - TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. Não há plausibilidade jurídica em defender a regularidade da constituição de empresa de prestação de serviço, detentora de um único ativo vinculado à imagem de um tenista profissional, para comercialização dos desdobramentos patrimoniais do direito de imagem, quando a empresa centra-se unicamente na figura do tenista, o qual é o responsável principal pela execução (ou inexecução) dos contratos geradores de renda, e não meramente um afluente. Claramente seria uma sociedade cujo affectio societatis se resumiria à redução do pagamento dos tributos incidentes sobre os rendimentos do trabalho percebidos unicamente por um dos sócios, e não urna atividade econômica específica, que pudesse alavancar a carreira ou os negócios do anuente agenciado. O que une os sócios dessa sociedade não é o desenvolvimento de uma atividade econômica, mas uma pretensa redução de carga tributária, já que todo o ônus (e bônus) da prestação do serviços está vinculado ao desempenho personalíssimo de um dos sócios. Assim, deve ser tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados, de natureza personalíssima, sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que lhe seja atribuída. ART. 129 DA LEI /s18 11.196/2005 - DISPOSITIVO QUE INSTITUI UM NOVO REGIME DE TRIBUTAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA A FATO GERADOR OCORRIDO ANTERIORMENTE À EDIÇÃO DE TAL LEI. Dispositivo que institui uma nova modalidade de tributação não pode ser encarado como norma interpretativa, a retroagir seus efeitos para fatos geradores anteriores a sua edição. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS DE PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA DO .SÓCIO - COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS - HIGIDEZ. Em respeito ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que foram reclassificados os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, deve-se adotar o mesmo procedimento em relação aos tributos pagos na pessoa jurídica vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados, ou seja, apurado o imposto na pessoa física, deste devem-se abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR - ACORDO - RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO - COMPENSAÇÃO As pessoas físicas que recebam rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir do imposto apurado na declaração de ajuste, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos - desde que haja previsão para tanto eia acordo ou convenção internacional fixada com o país de origem dos rendimentos, ou que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil. O acordo, ou a lei que estabeleça a reciprocidade, têm que estar um vigor no ano-calendário para o qual a compensação é pleiteada, sob pena da a mesma não ser permitida. Ademais, caberá ao contribuinte comprovar, ... multa isolada e de ofício	

CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO. Não pode prevalecer a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de camê-leão, na hipótese em que cumulada com a multa de ofício incidente sobre a omissão de rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, quando as bases de cálculo de tais penalidades são idênticas. Multa excluída. Recurso parcialmente provido

No presente caso, podemos esquematizar²⁰³ a situação da seguinte forma:



Elucidando o caso: o tenista Gustavo Kuerten constituiu sociedade com seu irmão, empresário e também tenista, Rodrigo Kuerten. As quotas da empresa eram repartidas igualmente (50% para cada) e esta proporção era respeitada na distribuição de lucros.

Ocorre que Gustavo Kuerten cedeu os direitos patrimoniais à imagem à empresa, que explorava mediante contrato com diversas empresas. As rendas de premiação em torneios e com patrocinadores no exterior eram de titularidade do tenista e tributadas na pessoa física.

A fiscalização entendeu que o uso da sociedade não possuía propósito negocial e que as rendas deveriam ser tributadas na pessoa física do tenista, nesse sentido, merece registro passagem do voto vencedor de Giovanni Christian Nunes Campos:

²⁰³ A esquematização apresentada é embasada na Aula: Planejamento Tributário: Prestação de Serviços Personalíssimos e Cessão de Direito de Imagem do professor Rafael Pandolfo. No curso de Planejamento Tributário do IBET São Paulo em 26/05/2014.

Percebe-se que a constituição da empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos LTDA foi um claro abuso de direito, já que o único ativo da empresa seria a imagem, nome, marca e voz do tenista Gustavo Kuerten, o qual apenas permutou a tributação dos serviços prestados de forma personalíssima pelo tenista como pessoa física para uma tributação como pessoa jurídica. Criou-se uma formalidade jurídica, destituída de qualquer substância, como o único fim de economizar o pagamento de tributos²⁰⁴.

O voto vencedor considerou ainda o direito de imagem como serviço, quando na verdade é cessão de bem. Em apertada síntese o presente caso apresenta as seguintes características:

- a) A empresa Guga Kuerten Participações e Empreendimentos LTDA existia tanto no plano jurídico como no fático, com quadro de funcionários e distribuição de funções administrativas;
- b) O único ativo da empresa era o direito de imagem;
- c) Havia divisão de atribuições entre os sócios: Rodrigo Kuerten desempenha função de cuidar dos contratos; ao passo que Gustavo Kuerten cedia os direitos de imagem;
- d) O recorrente ofereceu à tributação pela pessoa física todos os rendimentos auferidos por ele em torneios e a título de premiação;
- e) O que foi tributado através da pessoa jurídica foram somente os rendimentos decorrentes de contratos celebrados com outras pessoas jurídicas, notadamente relacionados à exploração da imagem do recorrente;
- f) As receitas auferidas pelo licenciamento de imagem envolviam diversos contratantes;

²⁰⁴ Passagem do voto vencedor de Giovanni Christian Nunes Campos. Acórdão nº 106-17.147. Pág. 42.

8.2.4 Quadro Comparativo

Temos desta forma, três casos com características próprias. Cabe agora analisar se estamos diante de hipóteses de simulação, dissimulação ou planejamento tributário. Para tanto a linguagem das provas é imprescindível demonstrando a ocultação ou não da realidade, a qual pode dar-se de maneira dolosa (fraude) ou não (dissimulação). Ainda, por meio da linguagem das provas é possível demonstrar a existência de nítido planejamento tributário a partir de estruturação e uso de mecanismos lícitos permitidos ou não proibidos pelo direito, implicando em menor oneração tributária.

Fazendo quadro comparativo com as principais características dos casos apresentados podemos chegar à seguinte formatação:

Quadro Comparativo²⁰⁵			
	Bernardo de Mello Paz	Luiz Felipe Scolari	Gustavo Kuerten
Confusão Patrimonial	+	-	-
Contratante único/vinculado	+	+	-
Ausência/pouca despesa	+	+	n/a
Número de Sócios/ Proporção no Capital	+	+	-
Incompatibilidade do tipo societário	n/a	+	n/a
Endereço Irregular	+	-	-
Objeto contratual: serviço	+	+	-
Objeto contratual: cessão de imagem	-	+	+
Funcionários	-	n/a	+
Resultado do julgamento:	Inválido	Inválido	Inválido

O ícone (+) indica a presença do critério, ao passo que o (-) indica a ausência, por fim, a sigla (n/a) reflete que o critério em tela não foi levado em consideração no acórdão.

Interessante notar que apesar das nítidas diferenças dos casos apresentados, tivemos em todas as oportunidades a decisão pela desconsideração da estrutura operacional do negócio jurídico para fins tributários.

²⁰⁵ A esquematização apresentada é embasada na Aula: Planejamento Tributário: Prestação de Serviços Personalíssimos e Cessão de Direito de Imagem do professor Rafael Pandolfo. No curso de Planejamento Tributário do IBET São Paulo em 26/05/2014.

Não obstante, penso estarmos diante de três hipóteses diversas:

- a) **Caso Bernardo de Mello:** trata-se de simulação - fraude por notar-se pelas as provas produzidas no processo a existência de atos tendentes mascarar a realidade. No caso em tela, a empresa BEMEP não passava de um artifício utilizado pelo contribuinte para contornar o veto à distribuição de dividendos a sócios (no caso o próprio contribuinte que possuía 99% da empresa BEMEP e ainda era sócio majoritário das três empresas prestadoras de serviços à BEMEP). Em suma, nota-se que a BEMEP apenas serviu de fachada, para abrigar, como receita, os rendimentos pessoais do contribuinte, de sorte a evitar sua tributação como pessoa física.

- b) **Caso Luiz Felipe Scolari:** trata-se de dissimulação. Pelas provas produzidas não é possível assegurar a existência de intencionalidade em prejudicar terceiro – no caso o Estado. Nota-se a existência de fato e juridicamente de uma estrutura empresarial, formada anos antes da contratação da Sociedade Esportiva Palmeiras, com a constatação de pouca despesa. Contudo, a forma de disposição das cláusulas contratuais dá margem à uma interpretação de existência de vínculo direto entre o treinador e a empresa contratante. Não obstante, pelos elementos trazidos ao processo não parece ser caso de simulação – fraude, o que houve foi uma formulação estrutural em alguns pontos questionável. Faltou técnica na estruturação negocial, contudo, não houve dolo – fraude.

- c) **Caso Gustavo Kuerten:** trata-se de nítido exemplo de Planejamento Tributário. Em nenhum momento verifica-se qualquer tipo de ilicitude na formulação operacional. A empresa existia do ponto de vista jurídico e fático com quadro de funcionários e distribuição de atribuições. Ambos os sócios desenvolviam atividades no desenvolvimento da vida empresarial. O recorrente ofereceu à tributação pela pessoa física todos os rendimentos auferidos por ele em torneios e a título de premiação, sendo tributado através da pessoa jurídica foram somente os rendimentos decorrentes de contratos celebrados com outras pessoas jurídicas, notadamente relacionados à exploração da imagem do recorrente.

O liame que se instala entre simulação – dissimulação e Planejamento Tributário, em certas situações demonstrar-se-á intensamente frágil, especialmente quando tratar-se da distinção entre simulação (fraude) e dissimulação, posto que, ambas estão no âmbito da ilicitude diferenciando-se ao meu ver apenas na presença do dolo, inerente à fraude e não presente na dissimulação.

Já o Planejamento Tributário encontra-se no âmbito da licitude na prática de atos permitidos ou não proibidos pelo ordenamento. De toda forma, apenas por meio da linguagem das provas é que será possível estabelecer essa diferenciação.

8.3 A Questão da Prova no Planejamento

Com base nas considerações desenvolvidas até o momento, identifica-se que a temática do Planejamento Tributário e das Normas Antielisivas, passam por alguns pontos de necessária abordagem: a) o caráter do nosso Sistema Constitucional Tributário; b) a questão dos conceitos normativos e c) e análise dos fatos praticados.

A junção desses elementos permite uma adequada análise da plausibilidade ou não da incidência da norma tributária. Dessa forma, o grau de relevância do conceito e do fato é o mesmo, não há sobreposição hierárquica de um em relação ao outro, a subsunção do fato à norma apenas é possível com o adequado domínio dos conceitos normativos e pleno conhecimento dos fatos - das marcas deixadas pelo acontecimento do mundo fenomênico.

Por essa razão, a linguagem das provas possui significativa relevância na identificação de atos simulados ou dissimulados que ensejam a requalificação dos negócios jurídicos para efeito tributário.

A relevância ganha contornos mais acentuados quando nos deparamos com um cenário jurídico em que há a desconsideração de negócios jurídicos para efeitos tributários embasados em razão de: a) dolo; b) fraude; c) simulação; d) dissimulação;

e) fraude à lei; f) abuso de formas; g) abuso de direito; h) propósito negocial e i) negócio jurídico indireto – tratados anteriormente.

Realizando uma esquematização pode-se evidenciar o seguinte panorama na requalificação dos efeitos jurídicos tributários.

Requalificação dos Efeitos Jurídicos Tributários	
Fundamentação Jurídica	Relação de Pertinencialidade
Dolo	Previstos no Artigo 149 CTN – ensejam a requalificação dos negócios jurídicos para efeitos tributários desde que impliquem em Evasão Fiscal.
Fraude	
Simulação	
Dissimulação	
Abuso de Direito	Previsto no Artigo 187 do Código Civil – contudo possui aplicação apenas no âmbito privado.
Fraude à Lei	Importação indevida da teoria alienígena – não servem de fundamentação para requalificação dos efeitos jurídicos tributários.
Abuso de Formas	
Negócio Jurídico Indireto	
Propósito Negocial	

Nesse cenário cabe destacar com marcas nítidas que a requalificação dos efeitos tributários dos negócios jurídicos em nosso sistema normativo é plausível em casos de simulação a qual abrange a fraude (dolo) e a dissimulação, sendo para tanto, imperiosa a produção probatória, posto que, estamos inseridos no âmbito das infrações subjetivas que envolva o dolo e a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito.

Em casos dessa natureza, caberá necessariamente à autoridade fiscal fazer prova mediante meios idôneos da existência da infração apontada, haja vista, tratar-se infração do tipo subjetiva em que a intencionalidade precisa ser provada. Com razão o professor Paulo de Barros Carvalho esclarece:

Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetrem o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a situação inverte-se, competindo à autoridade administrativa, com toda a gama instrumental dos seus expedientes, exhibir os fundamentos concretos que relevem a presença do dolo ou da culpa como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre são fáceis, incumbem ao acusador, a quem o sistema atribui a tarefa intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento, como também, a presença inafastável do elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente²⁰⁶.

Evidencia-se, portanto, que a requalificação dos efeitos jurídicos tributários passa necessariamente por uma análise de provas. Nesses termos, cumpre esclarecer conforme leciona a Professora Fabiana Del Padre Tomé que a prova enquanto signo “apresenta-se sempre como representação parcial de outro fato, ingressando, nos termos prescritos pelo direito”.²⁰⁷

É, portanto, um enunciado linguístico decorrente de ação humana tendo por fundamento marcas deixadas pela ocorrência fenomênica, possui, portanto, três características: a) pessoal por depender da ação humana; b) documental por apresentar-se em forma de enunciado linguístico; c) indireta uma vez que jamais alcança o fato que pretende provar.

Dessa forma, para apropriada aplicação - incidência normativa é imperiosa a adequada subsunção do fato à norma, sendo que o fato é composto por outros elementos linguísticos que remetem-se as marcas deixadas pela ocorrência fenomênica - as provas.

O fato jurídico tributário refere-se a uma descrição linguística de um evento o qual precisa de comprovação para ser apto a irradiar os efeitos pretendidos - causalidade jurídica, há de se ressaltar que o evento é intangível, esgota-se no tempo e no espaço, sendo, portanto a prova o elemento idôneo para implicar a certeza acerca da ocorrência ou inoccorrência do fato.

²⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positvação no Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2011, p. 87.

²⁰⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 97.

8.3.1 A Presunção em Matéria Tributária

Costuma-se dividir as presunções em: (i) presunções simples ou *hominis* e (ii) presunções legais, sendo que essas subdividem-se em três tipos: a) absolutas ou *et de jure* – não admitem prova em contrário; b) relativas ou *juris tantum* – admitem provas em sentido contrário; c) mistas ou intermediárias – em que a lei determina que somente alguns específicos meios de prova são capazes de a elas sobrepor-se.

A primeira classe – presunções simples ou *hominis* é aquela realizada pelo operador do direito em decorrência de sua experiência com a realidade social. Depende da convicção que o jurista possui em relação a ocorrência do evento na realidade social, mediante o contato com as provas que demonstram o seu surgimento. Tal operação mental está presente em toda e qualquer avaliação probatória.

Já a segunda classe – presunções legais também são realizadas pelo ser humano, contudo, estão previstas expressamente em texto normativo.

Nesses termos pode-se destacar: a) presunções absolutas, conforme externado anteriormente são aquelas que fixam a existência do fato jurídico independentemente da existência de provas de sua ocorrência, sendo inadmissível a produção de prova em contrário. A relação causal está prevista em lei; b) As presunções relativas são aquelas que fixam a existência do fato jurídico dependendo da existência de provas de sua ocorrência, sendo possível a produção de prova em contrário; c) As presunções qualificadas são aquelas que fixam a existência do fato jurídico dependendo da existência de provas de sua ocorrência, sendo que somente algumas provas podem ser utilizadas para contrapor aquelas que demonstram a ocorrência do evento.

Não obstante, há de se observar que a referida classificação apresenta pontos frágeis, nesse sentido, conforme aponta Fabiana Del Padre Tomé:

Tal classificação das presunções, em legais e hominis, não se mostra, contudo, a mais apropriada. Em última instância, toda presunção é legal, pois como anota Maria Rita Ferragut, a presunção hominis, muito embora pressuponha uma relação lógica realizada pelo aplicador do direito a partir de regras da experiência, só se torna juridicamente relevante a partir do momento em que for vertida em linguagem competente, vale dizer, quando o aplicador expedir enunciado individual e concreto que contemple essa operação²⁰⁸.

Da mesma forma a jurista critica a subdivisão das presunções legais:

A chamada presunção absoluta nada tem de presunção, pois, ao inadmitir prova em contrário, caracteriza-se como verdadeira disposição legal de ordem substantiva que prescreve determinada consequência jurídica em função de específico acontecimento factual, previsto na hipótese²⁰⁹.

Por fim, a ficção jurídica fixa a existência do fato jurídico independentemente da existência de provas de sua ocorrência. Nela é o enunciado jurídico que constrói o próprio fato jurídico, independentemente da relação de causa e efeito.

Nesses termos, apenas as presunções relativas podem ser admitidas no âmbito do direito tributário, não obstante, é vedado à essas reduzir, eliminar ou evitar os critérios imprescindíveis e essenciais para a caracterização do fato jurídico tributário, sob pena de, com isso, criar excesso de exação, enriquecimento sem causa, violação à propriedade, efeitos confiscatórios e não observação ao arquétipo constitucional da hipótese de incidência tributária.

Cabe a advertência de que presunção não se confunde com prova, em outras palavras, não é meio de prova, especialmente quando lidamos com a temática da incidência tributária que observa a estrita legalidade.

Com efeito, as presunções atuam como proposições que falam sobre algo sem a devida certeza, devendo por isso terem um caráter de provisoriedade, haja vista, a possibilidade de enfrentarem outras proposições dotadas de maior certeza, elas atuam no direito como forma de possibilitar a construção de determinados fatos

²⁰⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 135.

²⁰⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 136.

jurídicos que são de difíceis comprovação. No caso do direito tributário, de permitir a construção de fatos jurídicos tributários.

Dessa forma, a presunção não deve ser considerada como meio de prova, mas sim um juízo pelo qual, a partir da verificação das provas carreadas aos autos, decide-se o operador do direito sobre a ocorrência ou não de um fato, ou seja, sobre a existência ou não de ato simulatório que implicou numa evasão fiscal. A presunção é o vínculo implicacional que decorre da operação intelectual que estabelece relação de causalidade entre o fato indiciário e o fato probando.

Esclarecendo o assunto a professora Fabiana Del Padre Tomé pontua:

Considerando, porém, que a presunção não passa de operação mental, que toma como ponto de partida um fato para, por meio de inferência lógico-dedutiva, construir-se o fato presumido, a conclusão a que chegamos é bem diversa. Nas presunções, a presença da prova é imperativa, pois não há como desenvolver o raciocínio presuntivo sem que esteja demonstrada a ocorrência do fato que autoriza a presunção (indício)²¹⁰.

No âmbito do direito tributário o assunto ganha contornos ainda mais complexos haja vista, que a constituição do fato tributário quando realizada pela autoridade administrativa **deve** ser necessariamente comprovada, além da motivação de todos os atos e meios de provas necessários para constituição do fato tributário (antecedente normativo).

Deve-se observar ainda, que ao criar facilidades ao ente público na constituição do fato jurídico tributário, cumpre-se respeitar o princípio da isonomia, bem como do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, garantindo ao contribuinte o direito de se manifestar, impugnar e discutir sobre o que lhe é cobrado ou como lhe está sendo cobrado.

²¹⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 169-170.

Por essas razões, considero que as presunções não são aptas para constituir fato jurídico em sentido estrito. Sua função no sistema tributário nacional se limita a dar causa ao início do procedimento fiscalizatório próprio, não mais que isso. Considerações além desses limites representarão interpretações que ultrapassam as garantias constitucionais, configurando exegese inconstitucional.

Cabe à Autoridade Fiscal pela natureza vinculada de seu ato, comprovar os elementos que fundamentam a constituição do fato jurídico tributário. E não simplesmente ater-se à elementos meramente presuntivos para constituição do fato jurídico, deixando para o contribuinte o ônus da prova em sentido contrário.

8.3.2 Verdade Jurídica

Por meio da linguagem das provas é possível construir a verdade jurídica de um determinado caso. Normalmente se percebe a utilização do termo verdade material elevando-o a uma categoria de princípio que embora, não esteja especificamente expresso em nosso sistema constitucional, é perfeitamente construído a partir da aplicação de outros de outros princípios, como a legalidade, justiça e moralidade.

Com efeito, o nosso direito tributário rege-se, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e tipicidade tributária, de modo que a obrigação tributária tem nascimento tão-somente se verificado o fato descrito conotativamente no antecedente da regra matriz de incidência.

Nesse contexto, a prova é de extrema relevância para configuração do fato jurídico tributário, pois sem ela não existe fundamento para a aplicação normativa e consequente constituição da relação jurídica tributária - laço obrigacional.

Contudo, cabe a advertência que a divisão entre verdade material e formal, normalmente verificada, não encontra razão de ser, levando-se em consideração as premissas aqui adotadas. A compreensão da verdade material está embasada na

concepção de uma verdade por correspondência que pressupõe a possibilidade de refletir a realidade por meio da linguagem, parte portanto, da ideia de possibilidade de descrição integral do mundo da experiência. Ignora, nesses termos, que o real é infinito e irrepetível.

Com razão, Tárek Moussallem critica essa tradicional classificação:

Cabe aqui mais uma observação: a tradicional classificação da verdade em material e formal passa a ser irrelevante, uma vez que, no sistema adotado, toda verdade passa a ser formal, ou seja, verdade dentro de um sistema de linguagem(...) Neste sentido, torna-se inútil afirmar que o direito (processual) penal em contraposição ao direito (processual) civil busca a *verdade material*. Verdade é sempre formal porque depende da linguagem. O juiz não tem acesso aos acontecimentos mas sim às interpretações, versões, linguagem²¹¹.

No mesmo sentido, a professora Fabiana Del Padre Tomé faz valiosa advertência:

O que se consegue, em qualquer processo, seja administrativo ou judicial, é a *verdade lógica*, obtida em conformidade com as regras de cada sistema (...) A verdade que se busca no processo de positivação do direito, seja ele administrativo ou judicial, é a *verdade lógica*, quer dizer, a verdade em nome da qual se fala, alcançada mediante a constituição de fatos jurídicos, nos exatos termos prescritos pelo ordenamento: a *verdade jurídica*²¹².

Por essas razões, adota-se neste trabalho o conceito de verdade jurídica, ou seja, aquela formada linguisticamente dentro do processo, seja administrativo ou judicial. A construção dessa verdade é imperiosa para comprovação da existência ou não de ato simulatório ou dissimulatório implicando evasão fiscal e conferindo ao Fisco o poder – dever de requalificação dos efeitos jurídicos tributários.

Importante reiterar ser inconcebível do ponto de vista jurídico a realização de desconsideração de negócios jurídicos com requalificação dos efeitos tributários,

²¹¹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 18.

²¹² TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 23-25.

seja pela autoridade administrativa, ou pelo poder judiciário, embasados em meros elementos presuntivos.

Nesse contexto é primordial e indispensável a linguagem das provas consubstanciando as alegações para a desconsideração de determinado negócio jurídico, seja pela existência de simulação em forma de fraude ou dissimulação, em outras palavras, é necessária a busca e demonstração da verdade lógica - jurídica, dos fatos demonstrados, para que assim possa desencadear os efeitos jurídicos voltados a requalificação dos efeitos tributários.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observa-se que o tema de – Planejamento Tributário – é tratado a partir de diferentes enfoques, ora identificamos uma abordagem histórica, em outros momentos uma concepção econômica, sendo ainda possível identificar a compreensão da presente temática à luz da teoria alienígena. Portanto, cabe pontuar com marcas nítidas que o enfoque adotado para análise de nosso objeto está atrelado à uma visão do nosso sistema normativo, bem como, relaciona-se diretamente com a fenomenologia da incidência tributária.

Falar de planejamento tributário é ingressar nos pormenores da estrutura da fenomenologia da incidência tributária e para tanto é imprescindível que se compreenda adequadamente as características do Sistema Constitucional Tributário. O que está em pauta é a restrita observação à fenomenologia da incidência, sendo, portanto, para esse âmbito do direito, irrelevantes demais aspectos que não se refiram a regra matriz de incidência.

Há, portanto uma nítida necessidade de voltarmos a direcionar nossa atenção para o Princípio da Legalidade característico do Estado de Direito, que em matéria tributária ganha contornos de maior relevância com a estrita legalidade. A falta de observância aos parâmetros normativos acaba por abrir espaços a figuras como fraude à lei, propósito negocial, abuso de formas – direito, e negócio jurídico indireto indevidamente utilizados como fundamentação para requalificação dos efeitos tributários dos negócios jurídicos.

Verifica-se nesse contexto, que tanto no modelo de incidência de Pontes de Miranda como o de Paulo de Barros de Carvalho, a incidência jurídica toma por base a existência de uma geral e abstrata, voltada a produção, normalmente, de uma norma individual e concreta. O ponto de partida de ambos é texto jurídico, regra jurídica na nomenclatura de jurista alagoano ou norma geral e abstrata na do jurista paulista.

Elementos de ordem não jurídica não são aptos a implicarem incidência jurídica em nenhum dos modelos. Em suma, em ambos modelos a incidência jurídica pressupõe LEGALIDADE – TIPICIDADE, não há plausibilidade de incidência de fatos meramente econômicos, é preciso portanto o teor – pertinencialidade de juridicidade.

Nesse sentido, cabe registrar lição do professor Paulo de Barros Carvalho:

Nesse caso, a fenomenologia da incidência somente se verificará quando o procedimento adotado pelo particular corresponder inteiramente à forma normativamente prevista. Se o procedimento empregado pelo particular é diverso daquele utilizado para concretizar o negócio conotativamente descrito pela norma jurídica, distintos são os negócios jurídicos, ainda que seus efeitos econômicos sejam iguais, não havendo que falar, por conseguinte, em enquadramento do fato à norma. (...) a opção negocial escolhida pelos particulares, nada mais é que um exercício interpretativo da lei, feita pelo exegeta do direito, visando a identificação de uma dentre duas ou mais formas jurídicas lícitas, para obter efeitos redutores de carga tributária. Com estes torneios, a figura da opção negocial vem a aparecer antes mesmo da própria constituição do fato jurídico, permitindo, em planos abstratos, uma construção relacional de duas hipóteses que se ajustam a um mesmo evento, permitindo, por sua vez, ao arrazoador investigador, a escolha aquela que tem efeitos desoneratórios em sua carga tributária²¹³.

Deve-se ainda ficar registrado com marcas nítidas que a elisão consiste na prática de atos lícitos, ou seja, atos permitidos ou não proibidos pelo ordenamento, praticado pelo contribuinte, visando alcançar o menor impacto tributário possível seja pela não incidência na norma tributária ou pela incidência com critério quantitativo que acarrete menor impacto econômico.

Esse é certamente o entendimento que apresenta maior coerência e rigor científico acerca do assunto, realizando uma nítida divisão em duas classes distintas que não possuem características comuns, logo não apresentam elementos idênticos.

²¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positvação no Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2011, p. 79-87.

Há de um lado a classe dos atos evasivos que não encontram guarida em nosso ordenamento normativo sendo, portanto passíveis de sofrer requalificação jurídica dos efeitos tributários. De outro lado tem-se os atos elisivos que consistem em práticas permitidas ou não proibidas pelo ordenamento jurídico consistindo em nítida garantia constitucional do contribuinte, portanto, descabido falar-se em normas antielisivas.

A realidade jurídica de cada ordenamento é construída a partir das características peculiares de cada país, de forma que o que é incompatível em determinado sistema normativo pode apresentar-se perfeitamente compatível com outro sistema. Nesse sentido, observa-se que figuras como: abuso de formas, propósito negocial – prevalência da substância sobre a forma, apesar de serem constantemente defendidas na doutrina e utilizadas em nossa jurisprudência, não possuem ao menos enunciados que possibilitem a construção de tal significação.

Por sua vez, o abuso de direito e a fraude à lei, embora previstos no ordenamento civil são trazidos para esfera pública-tributária de maneira desatinada – atécnica. Notando-se ainda, nesse ponto, um verdadeiro esforço retórico para tentar justificar essa aplicação com base em princípios como justiça, capacidade contributiva, da dignidade da pessoa humana e da solidariedade.

Não obstante, esse tipo de construção, a meu ver, retira do nosso Sistema Constitucional Tributário o que ele tem de mais valioso, o seu caráter rígido e detalhado, o cuidado que teve o legislador constitucional com a temática tributária, propicia, portanto, um âmbito de incidência tributária normativa que apenas é plausível na concepção daqueles que se voltam para dignidade – solidariedade e capacidade contributiva, mas ao que tudo indica, não notam a devida relevância do Princípio da Estrita Legalidade em matéria tributária.

O apego ao texto jurídico enquanto marcas de tinta no papel não importa na adoção de um modelo voltado à teoria dos enunciados, mas sim, implica em reconhecer que a construção normativa toma por início o texto o qual certamente

poderá levar a mais de uma construção de sentido, contudo não admitirá todo sentido construído.

Nesse contexto, merece registro passagem do voto do Ministro Celso de Mello no julgamento da ADC 18 MC:

É necessário advertir que a prática das competências impositivas por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar não pode caracterizar-se como instrumento, que, arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais, venha a conduzir a destruição ou ao comprometimento da própria ordem constitucional. A necessidade de preservação da incolumidade do sistema consagrado pela Constituição Federal não se revela compatível com pretensões fiscais contestáveis do Poder Público, que, divorciando-se dos parâmetros estabelecidos pela Lei Magna, busca impor ao contribuinte um estado de submissão tributária absolutamente inconvincente com os princípios que informam e condicionam, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a ação das instâncias governamentais²¹⁴.

Com efeito, o poder de tributar não pode chegar a desmedida do poder de destruir, e a destruição a que nos referimos é da própria ordem constitucional, a consideração de existência de normas antielisivas é insustentável em nosso sistema normativo que assegura o livre exercício da atividade econômica.

Nesse contexto, requalificação dos efeitos tributários será plausível quando demonstrado pela autoridade administrativa a incongruência dos fatos descritos pelo particular com a linguagem das provas produzidas seja pela prática de simulação (fraude) ou dissimulação implicando em evasão fiscal.

Estando a elisão situada na classe dos atos lícitos ou não vedada pelo ordenamento jurídico, torna-se sem sentido falar-se em normas antielisivas, isso

²¹⁴ Passagem do voto do Ministro Celso de Mello no julgamento. EMENTA Medida cautelar. Ação declaratória de constitucionalidade. Art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. COFINS e PIS/PASEP. Base de cálculo. Faturamento (art. 195, inciso I, alínea "b", da CF). Exclusão do valor relativo ao ICMS.(ADC 18 MC, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Tribunal Pleno, julgado em 13/08/2008, DJe-202 DIVULG 23-10-2008 PUBLIC 24-10-2008 EMENT VOL-02338-01 PP-00001 RTJ VOL-00210-01 PP-00050)

corresponderia em outras palavras admitirmos a possibilidade de combater a própria licitude dentro sistema jurídico o que é totalmente insustentável.

Planejar no âmbito tributário é exercer o legítimo direito de optar por estruturas negociais lícitas que possibilitem menor impacto econômico, logo sem uso de estruturas artificiosas – fraudulentas ou dissimulatórias. A economia tributária buscada no ato-procedimento de planejar nada possui de ilícito, pelo contrário, consiste em verdadeiro propósito comercial de qualquer atividade empresarial organizada, sendo assegurado pelo Princípio constitucional do Livre Exercício da Atividade Econômica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALESSI, Renato. **Sistema istituzionale del diritto amministrativo italiano**. 3. Ed. Milano: Giuffrè, 1960.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Princípios e regras e a segurança jurídica**. Segurança jurídica na tributação e estado de direito. São Paulo: Noeses, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Paulo Ayres. **Desafio do Planejamento Tributário**. Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

CALCINI, Fábio Pallaretti. O princípio da legalidade tributária no direito brasileiro e a jurisprudência do STF. **Revista dos Tribunais**. Ano 18. Nº 95. Nov-Dez 2010, p. 123.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. O constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009, Prefácio.XXV.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 6. ed. São Paulo. Saraiva, 2008.

_____. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Direito Tributário - Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Algo sobre o Constructivismo Lógico- Semântico**. Vol I. Org. Aurora Tomazini de Carvalho. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. **Entre a Forma e o Conteúdo na Desconstituição dos Negócios Jurídicos Simulados**. Disponível em: <http--www.parasaber.com.br-wp-content-uploads-2011-03-paulo-de-barros-carvalho-o-absurdo-da-interpretacao-economica-do-e2809cfato-geradore2809d-rdt-97-07.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

COSTA, Alcides Jorge. **Normas Gerais como Instrumentos de Uniformização do Direito**. IX Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Constituição e Código Tributário Nacional. 2. ed. São Paulo: Saraiva.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto.** Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

DINIZ, Maria Helena. **Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro interpretada.** São Paulo: Saraiva, 2004.

FERRAGUT, Maria Rita. **Evasão, Elisão Fiscal e a Desconsideração da Personalidade Jurídica.** Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade.** São Paulo: Annablume, 2004.

GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho. O Planejamento Tributário e a Prova na Requalificação dos Fatos Ilegais. In: **A Prova no Processo Tributário.** São Paulo: Dialética, 2010.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Planejamento Tributário - Certezas e Incertezas.** Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Dialética, v. 10, 2006.

_____. **Tributação, Liberdade e Propriedade.** Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. **Imposto Sobre a Renda.** São Paulo: Malheiros, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal.** São Paulo. Quartier Latin, 2006.

HART, Hebert L.A. **O conceito de Direito.** Lisboa. Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

HARTZ, Wilhellm. **Interpretação da Lei Tributária** - conteúdo e limites do critério econômico. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

LINS, Robson Maia. Considerações Sobre o Conceito de Norma Jurídica e a Pragmática da Comunicação na Decisão Judicial na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e Norma Antielisiva: completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014.

MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2000.

MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral – Tomo I. Introdução. Pessoas Físicas e Jurídicas. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954.

_____. **Incidência da lei**. Conferência pronunciada em solenidade da Ordem dos Advogados - Seção Pernambuco - no dia 30 de setembro de 1955.

MORCHON, Gregório Robles. **Teoria Del Derecho** (Fundamentos de Teoria Comunicacional Del Derecho), vol. I. Madrid: Civitas, 1999.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

QUEIROZ, Luis Cesar Souza. Controle Normativo da Elisão Tributária. In: **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. **Limites do Planejamento Tributário**. Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e o "Propósito Negocial"**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

_____. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, Vol. 1.

SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. Artigo 116, Parágrafo Único, do Código Tributário Nacional – Norma Geral Antielisiva?. **Revista de Direito Processual Geral**. Rio de Janeiro, 59, 2005, p. 245-246.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária del Estado y de los Contribuyentes** (Besteuerungsmoral und Steuermoral). Traducción, presentación y notas a cargo de Pedro M. Herrera Molina. Prólogo de Juan José Rubio Guerrero. Marcial Pons, Madri: Ediciones Jurídicas y Sociales. S.A., 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008.

TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: RT, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Parecer em Consulta** sobre questões jurídicas relacionadas com o auto de infração constante do Processo Administrativo nº 11080.008088/2001-71, p. 62.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.