

**RODRIGO PINTO CORSO**

**DA SUBJETIVIDADE NA APLICAÇÃO DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL  
EM PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS. UMA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA  
DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF.**

**Monografia apresentada como requisito parcial  
à obtenção do grau de Especialista em Direito  
Tributário, da Academia Brasileira de Direito  
Constitucional - Abdconst.  
Orientadora: Prof. Ms. Nelson Souza Neto**

**CURITIBA**



[www.conteudojuridico.com.br](http://www.conteudojuridico.com.br)

**2018**

**RODRIGO PINTO CORSO**

**DA SUBJETIVIDADE NA APLICAÇÃO DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL  
EM PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS. UMA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA  
DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF.**

**CURITIBA**

**2018**

## **SUMÁRIO**

### **1 INTRODUÇÃO**

### **2 CONTEXTO HISTÓRICO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

2.1 PRIMEIRA FASE: LIBERDADE, APENAS ANÁLISE DE REQUISITOS FORMAIS

2.2 SEGUNDA FASE: LIBERDADE, ANÁLISE DE CONTEÚDO E MOTIVAÇÃO

2.3 COLISÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

2.4 ELISÃO

2.5 EVASÃO

2.6 ELUSÃO

2.7 EXTRAFISCALIDADE, INCENTIVOS E OPÇÕES FISCAIS

### **3 A TENTATIVA DE INTRODUIR NORMA ANTELISIVA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

3.1 A PROIBIÇÃO DA ANALOGIA

3.2 A REPULSA DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.3 A FORMA COM QUE A DOCTRINA INTERPRETA O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN

3.4 A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

3.5 MEDIDA PROVISÓRIA Nº 66, DE 29 DE AGOSTO DE 2002

### **4 A APLICAÇÃO DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL EM RECENTES JULGADOS DO CARF**

4.1 ANÁLISE DE DECISÕES DO CARF SOBRE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS E A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

### **5 CONCLUSÃO**

### **6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

## RESUMO

O presente trabalho objetiva analisar a evolução histórica da discussão doutrinária sobre a realização de planejamentos tributários, descrevendo o que pode e o que não pode ser realizado pelo sujeito passivo. Em um segundo momento é analisado a possível subjetividade na aplicação da teoria do propósito negocial perante os julgamentos administrativos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como as possíveis arbitrariedades na utilização da referida teoria.

**Palavras-chave:** planejamento tributário, normas antielisivas, teoria do propósito negocial, elisão e abuso de formas jurídicas.

## 1 INTRODUÇÃO

A cobrança de tributos é indispensável para promover as mudanças sociais e econômicas descritas na Constituição da República, por isso qualquer ato do contribuinte que diminua a arrecadação sofre grande fiscalização. Nesse cenário está inserido o planejamento tributário, que é o direito do particular de organizar os seus negócios com a menor carga tributária possível, desde que atue licitamente.

No presente trabalho, buscou-se analisar a evolução doutrinária sobre o tema, desde a época do Brasil império até os dias atuais. Para isso, procurou-se analisar as principais divergências existentes na doutrina nacional sobre o tema.

O primeiro ponto abordado foi a aplicabilidade dos institutos civis da simulação, fraude à lei e abuso de direito no âmbito tributário. Logo após, procurou-se destacar o conflito existente entre os princípios da capacidade contributiva e da igualdade com os princípios da tipicidade e da liberdade de contratar.

Em seguida, buscou-se conceituar a conduta do sujeito passivo pelos institutos da elisão, evasão e elusão, afirmando que a economia fiscal deve ser pautada apenas por atos elisivos.

Na sequência, procurou-se analisar se o ordenamento jurídico brasileiro comporta normas antielisivas, destacando qual é o real alcance do parágrafo único inserido no artigo 116 do Código Tributário Nacional, bem como a possível subjetividade na utilização da teoria do propósito negocial em julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Dessa forma, conclusões provisórias e definitivas foram alcançadas, tendo em vista as características dos institutos em questão.

## 2. CONTEXTO HISTÓRICO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O empreendedor, que gera riquezas para si e para o país, possui diversas despesas essenciais para a manutenção e crescimento do seu negócio, entra elas o dever de pagar tributos inerentes ao seu ramo de atuação.

Para que seja possível sobreviver na competição com outras empresas que prestam serviços ou que produzem produtos semelhantes é necessário reduzir todos os custos possíveis, inclusive, os de natureza fiscal.

Por isso, quanto melhor for o planejamento efetuado, melhor será a competitividade, beneficiando a sociedade com a geração de riquezas e empregos, dando efetividade a responsabilidade social da pessoa jurídica prevista na Constituição Federal.

Nesse sentido, a economia fiscal é uma forma de buscar a eficiência empresarial sem burlar o fisco, ou seja, o planejamento tributário ocorre de forma estritamente preventiva, antes da ocorrência do fato gerador, que objetiva a diminuição de custos fiscais, através da avaliação de várias alternativas existentes no nosso ordenamento jurídico, procurando alcançar o procedimento mais benéfico do ponto de vista fiscal.

Ressaltando a licitude e naturalidade desse procedimento preventivo Alfredo Augusto Becker escreve que:

É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar determinado resultado econômico com maior economia, isto é, com menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integrarão a despesa). Ora, todo indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente. Aliás, seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado.<sup>1</sup>

Na visão de José Luiz Nunes Domingues o conceito de planejamento tributário

é:

Atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis,

---

<sup>1</sup>BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 143.

cuidando de implementar aquela menos onerosa, formando um conjunto de condutas, comissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legalmente os ônus dos tributos.<sup>2</sup>

Ocorre que a cobrança de tributos é a maior fonte de renda dos entes da federação e é indispensável para promover as mudanças sociais e econômicas descritas na Constituição da República, por isso, diversos requisitos para validar os planejamentos tributários foram criados pelo Fisco e pela doutrina ao longo do tempo.

## 2.1 PRIMEIRA FASE: LIBERDADE, APENAS ANÁLISE DE REQUISITOS FORMAIS

O início das discussões na doutrina e jurisprudência administrativa acerca da licitude dos planejamentos tributários efetuados estavam pautados na liberdade absoluta do contribuinte para organizar os seus negócios, desde que os atos praticados sejam lícitos e realizados antes do fato gerador do tributo, ou seja, analisava apenas condições formais.

Na visão clássica de Francesco Ferrara, “simulação é a declaração de um conteúdo de vontade não real, emitida ciente e concordemente e por acordo entre as partes, para produzir, com o objetivo de enganar, a aparência de um negócio jurídico que não existe ou é diferente daquele que se realizou.”<sup>3</sup> Ferrara também explica que os seus elementos essenciais são: primeiro a intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração; segundo o acordo simulatório e por fim o intuito de enganar terceiros.<sup>4</sup>

Alberto Xavier nos mostra que a simulação tem duas espécies distintas, a absoluta e a relativa. Na primeira espécie o agente apenas finge a celebração de um negócio jurídico, mas na realidade não tem a intenção de realizar qualquer contrato. No caso da relativa às partes de fato celebram um negócio jurídico, porém com o intuito de enganar terceiros, o encobrem com outro contrato aparente que difere do primeiro por conta do seu conteúdo ou das suas condições.

---

<sup>2</sup>DOMINGUES, José Luiz Nunes. **Planejamento Tributário: economia legal de recursos para as empresas**. Belém: Alves Gráfica e Editora., 2000. p. 112

<sup>3</sup> FERRARA, Francesco. **A Simulação dos Negócios Jurídicos**. Trad. A. Bossa. São Paulo: Saraiva, 1939. p. 36.

<sup>4</sup> *Ibid*, p. 37.

Dessa forma, na simulação absoluta há apenas um negócio jurídico que corresponde à vontade declara, já na relativa existem dois, aquele que se refere à vontade declarada e o outro oculto, que revela qual é a vontade real das partes. Segundo Xavier:

A mais importante classificação das espécies de simulação é a que distingue a simulação absoluta da simulação relativa: na simulação absoluta aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum; na simulação relativa, as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas para enganar terceiros, o ocultam com um contrato aparente distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições. E daí que, enquanto na simulação absoluta existe apenas um negócio jurídico correspondente à vontade declarada – o contrato simulado – na simulação relativa existem dois negócios jurídicos: o negócio simulado, correspondente à vontade declarada enganadora e o contrato, por baixo dele oculto ou encoberto – o negócio dissimulado, correspondente à vontade real dos seus autores.<sup>5</sup>

Além disso, o autor revela em quais momentos a simulação incide no âmbito tributário, nas palavras de Xavier, “Na simulação fiscal, o fenômeno enganatório pode incidir sobre qualquer dos elementos da obrigação tributária: fato gerador, base de cálculo ou sujeito passivo.”<sup>6</sup>

A base teórica das discussões na época eram basicamente sobre o relacionamento entre contribuinte e Estado, nesse ponto os interesses do cidadão ficavam em primeiro plano. Assim, o tributo era visto como uma agressão ao patrimônio particular e o Direito Tributário servia como defesa contra a intromissão do Estado, pois o mesmo regulava o exercício do poder de tributar. Nesse sentido, explica Greco:

A base teórica desta primeira fase do debate está em certa concepção do relacionamento entre cidadão e Estado pela qual aquele preexistiria a este, do que resultaria ver o tributo como instrumento de agressão ao patrimônio individual, o Direito Tributário - como conjunto de normas que regulam o exercício desse poder - passa a ser o escudo para o cidadão defender-se contra uma invasão do Estado.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 54.

<sup>6</sup> *Ibid*, p. 56.

<sup>7</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 135.

Essa concepção de que o tributo era visto como agressão começou a ser construída com a Constituição do Império de 1824. Nessa época, para votar ou ser votado, era imprescindível que a pessoa possuísse determinado patrimônio ou renda. Assim, aqueles que votavam as leis tributárias eram as pessoas que teriam o seu patrimônio atingido, por isso procuravam deixa-las de lado para preservar os seus bens, ou seja, a lei era feita apenas para o mundo destes políticos. Para Greco, “Esta ideia de um Estado patrimonial vem até 1937, porque se mantém a regra que exclui o mendigo do processo político de formação de vontade de Estado (não pode ser eleitor).”<sup>8</sup> Pelo fato de não aceitar qualquer pessoa da população para formar a vontade política do Estado, o patrimônio assumia o mesmo nível de prestígio que a ideia de liberdade. Assim, aqueles que possuíam patrimônio, que faziam as leis, deviam autorizar o fisco a cobrar tributos todo ano, como por exemplo, o princípio da anualidade que era colocado em prática na época. Segundo Greco:

Nesse contexto (notem como os conceitos se completam), o planejamento ou a elisão tributária passam a ser vistos como instrumentos de defesa contra agressões. Ou seja, se o detentor do patrimônio fará a lei que vai atingi-lo, só vai concordar com aquilo que a lei disser expressamente e em minúcias; o restante das hipóteses ou condutas possíveis de ocorrer estarão fora do alcance da lei, pois o ponto de partida é a liberdade absoluta. Portanto, a elisão passa a ser vista como meio de defesa do cidadão contra as investidas do Estado sobre o patrimônio.<sup>9</sup>

Esse modo de pensar elevou a legalidade ao extremo, pois os indivíduos que criaram a lei aceitaram perdas patrimoniais, em favor do fisco, apenas no que não era possível escapar. Por isso, entende-se que a legalidade era estrita, isto é, só pode ser tributado naquele ponto específico. Assim, acabou se formando uma tipicidade fechada das hipóteses legais, pois os políticos da época determinaram que o patrimônio que não estivesse alcançado na literalidade da lei não poderia sofrer qualquer abalo. Além disso, houve inclusive a proibição da analogia de normas tributárias, o mesmo que ocorre com o Direito Penal. A relação com esta outra área do direito foi explicada por Greco:

Note-se que só tem sentido colocar o Direito Tributário no mesmo patamar do Direito Penal se entendermos que o valor propriedade está no mesmo patamar que o valor liberdade; se assim for, então deve ter as mesmas

---

<sup>8</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 135.

<sup>9</sup> *Ibid*, p. 136.

proteções de liberdade. Sublinhe-se este ponto, pois se a propriedade não esta no mesmo patamar da liberdade, pode ter diferente grau de proteção que não o conjunto de proteções do direito penal. Porém, nesta primeira fase (que vem do Estado patrimonialista) a propriedade está no mesmo patamar, daí os subprodutos da tipicidade, legalidade e proibição da analogia tal como no Direito Penal.<sup>10</sup>

Dentro deste contexto o planejamento tributário efetuado seria uma forma de defesa da liberdade individual, e até certo ponto fundamental pelo caráter patrimonialista do Estado. Assim, o fisco só poderia cobrar se houvesse a legalidade estrita e tipicidade fechada, o que não estivesse abarcado nessas áreas não poderia ser cobrado, formando uma lacuna no ordenamento. Esse seria o caminho para o contribuinte agir sem ser incomodado pelo fisco, que nada poderia fazer se estivesse de frente com essa situação.

Em virtude disso, o fisco reagiu editando inúmeras normas antielisão para tentar barrar as brechas encontradas pelos contribuintes. No entanto, esse modo de agir acabou inflacionando o ordenamento jurídico, fazendo com que a norma perdesse o seu valor, pois a mesma só é forte e valiosa quando é constantemente aplicada. Assim, se a cada ano o conteúdo da norma é modificado o seu valor estará sendo prejudicado, o povo não à levará a sério porque o seu conteúdo pode mudar de uma hora pra outra. Além disso, o sistema acaba se tornando muito complexo, pela grande quantidade de normas existentes, o ordenamento tributário acaba ficando sem coerência e densidade, pois para cada uma das hipóteses deverá existir uma norma regulando o fato. Nas palavras de Greco, “A principal consequência prática é que, nesse contexto, tudo acaba sendo um jogo de sim ou não, de “escapei e estou no céu” ou “caí na incidência e estou no inferno.”<sup>11</sup>

Assim, nessa fase se o contribuinte realizasse o planejamento tributário de acordo com uma forma prevista em lei e feita licitamente, o fisco necessariamente deveria aceitar o resultado final, ou seja, a licitude do meio utilizado acarreta na aceitação do resultado. Esse modo de pensar mudou apenas quando o país passou de um Estado de Direito, para um Estado Democrático de Direito com a Constituição Federal de 1988.

---

<sup>10</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 138

<sup>11</sup> *Ibid*, p.140

## 2.2 SEGUNDA FASE: LIBERDADE, ANÁLISE DE CONTEÚDO E MOTIVAÇÃO

Nessa fase o tributo deixou de ter o caráter de agressão patrimonial, a mudança de paradigma que a Constituição Federal de 1988 trouxe foi fundamental, trazendo a democracia social para o país. Com o passar dos anos o Brasil passou de uma sociedade dividida em classes econômicas distintas, em que apenas aqueles que possuíam patrimônio podiam participar da vida política do país, para uma sociedade em que é difícil distinguir com clareza as categorias econômicas na sociedade, hoje a pessoa pode prestar serviços, mas em um curto espaço de tempo ela pode ser o consumidor. Hermes Marcelo Huck resumiu muito bem os motivos da mudança de concepção de Estado:

O conceito de Estado de direito sofreu transformações nas últimas décadas. Os valores políticos da liberdade e da propriedade absolutas, que sustentam a licitude da elisão, em qualquer de suas formas, tiveram seus perfis alterados. A liberdade do indivíduo, de que falavam os *leading cases* americanos e ingleses no início do século, fundamentada no princípio da estrita legalidade da norma tributária não tem mais as mesmas feições. O Estado moderno, e o Brasil deve ser um deles, além de ser um Estado de direito passou a ser um Estado democrático. O Estado liberal burguês adotou o modelo de um Estado social democrático.<sup>12</sup>

Nesse contexto, a mudança do Estado de Direito para o Democrático de Direito, o planejamento tributário deve agregar os conceitos de propriedade e segurança com os valores que a Constituição Federal de 1988 trouxe: a igualdade (artigo 5º, caput), solidariedade e justiça (artigo 3º, I).

Assim, para dar efetividade a estes conceitos, o fisco passou a verificar se os planejamentos fiscais elaborados não abusavam de direito que para Greco seria:

Neste passo, tem pertinência o tema "abuso de direito", categoria construída para inibir práticas que, embora possa encontrar-se no âmbito da ilicitude (se o ordenamento positivo assim tratar o abuso), implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, (i) seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua existência, (ii) seja pela sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique. De qualquer modo, seja o ato abusivo

---

<sup>12</sup> HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 329.

considerado lícito ou ilícito a consequência perante o Fisco será sempre a sua inoponibilidade e de seus efeitos.<sup>13</sup>

Além disso, o artigo 187 do Código Civil, diz que: “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.”, ou seja, configurou o abuso de direito como ato ilícito, o que contaminaria o planejamento tributário desde a sua criação. Isso abriu ao fisco a possibilidade de desqualificar e requalificar os negócios jurídicos particulares se puder comprovar que a única finalidade seria a de diminuir os impostos a pagar. Segundo Greco, esse modo de pensar da efetividade ao princípio da solidariedade social:

Esta conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social.<sup>14</sup>

Ou seja, a preocupação da Administração Fazendária na época passou a ser quanto ao conteúdo e motivação do planejamento tributário e não apenas quanto a verificar critérios formais.

Greco entende ainda que a única forma que o contribuinte possui para escapar dessa interpretação do fisco é a de comprovar que o planejamento fiscal não foi feito exclusivamente para diminuir o valor a ser pago de tributos, isto é, deve haver uma causa real para buscar a diminuição, como por exemplo, mostrar o objetivo empresarial que pretende atingir com essa economia, ou seja, o fisco sempre deve provar que o propósito exclusivo do planejamento é reduzir a carga tributária. Nesse sentido explica Greco:

Com a tese do abuso de direito aplicado ao planejamento fiscal, se o motivo predominante é fugir à tributação, o negócio jurídico será abusivo e seus efeitos poderão ser neutralizados perante o Fisco. Ou seja, sua aplicação não se volta a obrigar ao pagamento de maior imposto, mas a inibir as práticas sem causa, que impliquem menor tributação.

Por outro lado, isto não significa que o Fisco possa simplesmente invocar o abuso para desqualificar o negócio jurídico. Ao contrário, como o negócio

---

<sup>13</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 203.

<sup>14</sup> *Ibid*, p. 208.

jurídico é resultado do exercício de um direito de auto-organização que se apoia no valor liberdade, os negócios lícitos gozam da presunção de não abusividade. Assim, cabe ao Fisco o ônus da prova da finalidade predominantemente fiscal do negócio para que, aí sim, possa justificar a desqualificação.<sup>15</sup>

Entretanto, para Sacha Calmon Navarro Coêlho essa forma de pensar seria aplicar a teoria norte-americana do *Business Purpose Test*, ou teste da finalidade negocial, que rejeita planejamentos que não possuíam outro motivo além da diminuição da carga tributária, e é descrita por ele como: “ato jurídico – ainda que perfeitamente lícito – que tenha por escopo unicamente reduzir a carga tributária, deve ser desconsiderado em seus efeitos, para fins de tributação plena e mais gravosa.”<sup>16</sup>

Grande parte da doutrina brasileira defende a inaplicabilidade da teoria do propósito negocial, principalmente por afronta ao princípio da legalidade estrita tributária, que determina que a necessidade de existência de lei expressa autorizando a cobrança de tributos, ou seja, não permite a tributação dos motivos pelos quais o ato foi praticado. Nas palavras de Coêlho:

Em face da posição já consagrada pela Constituição Federal e pelo próprio Código Tributário Nacional, no sentido de se exigir lei expressa para legitimar a cobrança de exações fiscais, o que torna nosso sistema jurídico incompatível com a edição de normas que permita a tributação de situações com base na intenção do contribuinte, e não nos atos efetivamente praticados por ele, afastando qualquer possibilidade de aplicação do *business purpose test* e da interpretação econômica do direito tributário.<sup>17</sup>

Na visão de Ricardo Lobo Torres o abuso de direito fica caracterizado quando os limites da razoabilidade e da proporcionalidade são ultrapassados utilizando-se das formas do Direito Privado, ou seja, o contribuinte aproveita que estes conceitos são indeterminados e abusa no momento que os interpreta. Assim explica Torres:

A elisão, conseqüentemente, se restringe ao abuso da possibilidade expressiva da letra da lei, do conceito de Direito Privado e, até mesmo, do conceito de Direito Administrativo. A ilicitude da elisão decorre da

<sup>15</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 213.

<sup>16</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Fraude à lei, Abuso de Direito e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário - Denominações Distintas para o Instituto da Evasão Fiscal**. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento Tributário À Luz da Jurisprudência**. São Paulo: Lex Editora, 2007. p. 356.

<sup>17</sup> *Ibid*, p. 360.

necessidade de evitar que o contribuinte manipule, pela interpretação, conceitos jurídicos abertos ou indeterminados. Se o Direito Privado oferecesse à tributação conceitos jurídicos unívocos, é claro que se prescindiria de instrumento para evitar o descompasso entre a letra e o espírito da lei, pois haveria um princípio ou denominador comum a informar a lei tributária e a lei civil.<sup>18</sup>

Alberto Xavier nos mostra que o abuso de direito acarreta na perda da proteção do Direito, sendo possível que o Fisco declare a ineficácia relativa do ato e, por consequência disso, possua legitimidade para tributar por analogia o ato que teria sido praticado, se não fosse o abuso. Nas palavras de Xavier:

A consequência jurídica do abuso de direito é a perda da tutela do Direito, com a consequente declaração pelo Fisco de ineficácia relativa do mesmo e com a consequente legitimidade de tributar (por analogia) o ato que, se não fosse o abuso, teria sido praticado.<sup>19</sup>

Xavier acredita que o instituto civilista do abuso de direito jamais deveria ser aplicado no Direito Tributário, pois a partir dele o grau de subjetividade da lei tributária causaria danos a segurança jurídica, afetando principalmente a confiança na lei fiscal e a previsibilidade da ação estatal, ou seja, o fisco ao aplicar a norma tributária ao caso concreto passará a definir qual é a conduta negocial do contribuinte de forma autoritária, formando ele mesmo os parâmetros de adequação, normalidade e razoabilidade. Assim explica Xavier:

Tal subjetivismo - ainda que nas mãos do mais competente, correto e leal funcionário - gelará de justo terror todos os que realizam negócios menos tributados que outros. Será que a opção adotada foi elisiva? Como pensará o agente fiscal a respeito da adequação, usualidade ou razoabilidade da forma jurídica escolhida? Como avaliará tal agente o grau de preponderância, exclusividade ou concorrência dos motivos que conduziram à escolha?<sup>20</sup>

Além disso, para Xavier a doutrina do abuso de direito não poderia ser aplicada pelo fato de trazer conceitos que devem ser aplicados exclusivamente nas relações

---

<sup>18</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 106.

<sup>19</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 105.

<sup>20</sup> *Ibid*, p. 107.

entre particulares e não entre indivíduo e o Estado, pois essa doutrina pressupõe direitos e relações paritárias, estando horizontalmente no mesmo plano, pretendendo que o particular ao exercer o seu direito subjetivo não atinja o direito subjetivo de outro particular. Segundo Xavier:

Sucedem, porém, que as relações entre indivíduo e Estado não são relações paritárias, situadas horizontalmente no mesmo plano, nem o Estado é titular de direitos subjetivos suscetíveis de serem lesados pelo exercício de direitos dos particulares. As relações entre indivíduo e Estado são relações entre “administrados” e titulares de poderes de autoridade, sendo por conseguinte relações, não entre direitos subjetivos, mas entre liberdades e competências ou poderes funcionais.<sup>21</sup>

Para solucionar este equívoco Xavier acredita que a questão deveria ser abordada a partir da teoria dos limites aos direitos e garantias individuais de acordo com o Direito Constitucional, ou seja, se o limite for ultrapassado se configurará ato ilícito por violação de lei e não abuso de direito, pois os motivos ou os fins dos atos praticados pelos particulares são irrelevantes, exceto se estes forem expressamente definidos na Constituição Federal como elementos, positivos ou negativos, das garantias e direitos em causa. De acordo com Xavier:

Acresce que na teoria dos limites aos direitos e garantias individuais os motivos ou fins dos atos praticados pelos particulares são absolutamente irrelevantes, salvo se expressamente definidos na Constituição como elementos, positivos ou negativos, das garantias e direitos em causa. Relevantes, sim, podem ser os motivos das autoridades públicas, como critério de averiguação da eventual existência de abuso ou desvio de poder.<sup>22</sup>

Por fim, Xavier acredita que o abuso de direito é mero reflexo da fraude à lei do Direito Civil, ou seja, sua aplicação não pode ocorrer para o Direito Tributário. Nas palavras de Xavier: “O conceito de abuso de direito deve ser erradicado, de vez, da ciência do Direito Tributário, onde não tem foro de cidade”.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 107.

<sup>22</sup> *Ibid*, p. 108.

<sup>23</sup> *Ibid*, p. 109.

Sacha Calmon Navarro Coêlho tem a mesma visão que Alberto Xavier, para ele o abuso de direito tem aplicação limitada no Código Tributário Nacional, nas palavras de Coêlho: “limitado ao campo dos direitos privados potestativos, de livre disposição pelos titulares dos mesmos, em prejuízo evidente de terceiros.”<sup>24</sup>

Marco Aurélio Greco entende que a fraude à lei é aplicável ao Direito Tributário, conceituando este instituto como um “drible jurídico”, ou seja, o contribuinte utiliza uma norma para contornar outra que teria o mesmo pressuposto do fato de incidência, mas com maior carga tributária. Segundo Greco:

A fraude à lei é um “drible jurídico” em que o agente se utiliza da norma de contorno (norma 2) para obter o mesmo resultado que adviria do pressuposto de fato de incidência da norma contornada (norma 1) sem que seja por ela alcançado. Para o agente chegar ao resultado desejado, teria de passar pela norma 1 que é a norma de incidência ou a que prevê a maior carga tributária; mas faz um contorno, dá um drible, vai buscar a norma 2, realiza o seu pressuposto de fato e obtém o mesmo resultado que obteria pela norma 1.<sup>25</sup>

Assim, nesse caso o contribuinte agiu conforme uma lei que protege a sua ação, no entanto violou o ordenamento jurídico, pois em detrimento dele, manipulou uma regra. Isto é, ao manipular esta norma o contribuinte alcançou um resultado que o conjunto normativo tributário não deseja, não realizou a real finalidade que se pretendia dar a norma que foi utilizada para contornar a outra. Para evitar isso o ordenamento jurídico reage aplicando a norma que foi contornada. Segundo Greco:

Na fraude à lei, busca-se contornar determinada norma imperativa, mediante a utilização de outra norma (ou ausência de previsão expressa). Neste caso, o ordenamento reage aplicando a norma contornada. Se o contribuinte, por hipótese, quis gerar um ágio para evitar uma reavaliação tributada, aplica-se a norma da reavaliação.<sup>26</sup>

É importante frisar que a fraude à lei não se confunde com a fraude contra o fisco, pois na primeira busca-se respaldo em uma norma que pode acarretar na

---

<sup>24</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Os limites atuais do planejamento tributário (apreciação crítica da Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a “interpretação econômica do direito tributário” ou a chamada “norma geral antielisiva”)**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 279.

<sup>25</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 252

<sup>26</sup> *Ibid*, p. 353

agressão ao ordenamento jurídico, já no segundo caso a conduta está em desacordo com à letra da lei. Nas palavras de Marciano Seabra de Godói:

A fraude ou defraudação tributária implica necessariamente violação grave e frontal de deveres tributários principais e acessórios, como falsificar documentos, livros fiscais, “fazer caixa dois” etc. Neste sentido, a fraude tributária ou defraudação são típicos fenômenos de evasão de tributos através quase sempre de comportamentos criminosos. Muito diferente é a fraude à lei tributária (“fraus legis”) que a rigor não se configura como uma violação frontal ao ordenamento tributário, mas em um procedimento sofisticado pelo qual busca-se evitar a ocorrência do fato gerador. Por não impõem sanções pecuniárias aos contribuintes que praticam fraude à lei tributária: simplesmente determinam a cobrança do tributo e juros moratórios.<sup>27</sup>

Para Alberto Xavier a fraude à lei só ocorre quando a norma objeto de fraude tiver característica proibitiva ou perceptiva, ou seja, a norma deve determinar a ilicitude do fim pretendido ou estar de acordo com a realização do fim com a adoção de outra determinada forma. Entretanto, a norma tributária não pode ser revogada pela vontade das partes e não possui nenhuma das naturezas descritas como essenciais para caracterizar a fraude à lei, pois não impede a realização de qualquer fim e não determina a escolha de certas formas jurídicas para a ocorrência de determinados fins. Nas palavras de Xavier:

Essencial ao conceito de fraude à lei é que a norma objeto de fraude seja uma norma proibitiva ou perceptiva, isto é, uma norma que determina a ilicitude do fim prosseguido ou uma norma que consinta a realização do fim só com a adoção de uma determinada forma. Certo, a norma fiscal é uma norma inderrogável por vontade das partes: mas não reveste qualquer destas naturezas, pois que não proíbe a realização de qualquer fim, nem prescreve a adoção de certas formas jurídicas para a realização de determinados fins.<sup>28</sup>

Além disso, Xavier nos mostra que a norma fiscal é feita com o intuito de eleger fatos ou situações da vida que, apenas se realizados, originarão uma obrigação tributaria, isto é, não nega, nem determina a realização do fato sem a qual a obrigação não surgirá. Assim, o crédito do Estado só será gerado com a ocorrência do fato

---

<sup>27</sup> GODOI, Marciano Seabra de. **A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art.116, parágrafo único, do CTN.** Revista Dialética de Direito Tributário nº 68, p. 115, Maio/2001.

<sup>28</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2002. p. 100.

gerador e, por isso, não há como dizer que de um resultado em desacordo com a lei antes da efetiva realização do fato gerador.

Isso ocorre por causa do princípio da tipicidade, que Xavier conceitua como: “aquele que exige a confirmação das situações da vida aos tipos legais seja não só absolutamente necessária como também suficiente à tributação”.<sup>29</sup> Assim, haverá uma consequência apenas se o pressuposto descrito ocorrer, de acordo com a relação lógica do pressuposto a consequência.

Por isso, quando a norma é abarcada por este tipo de relação, para Xavier é incontestável a inaplicabilidade da fraude à lei, pois nesse caso a relação do pressuposto com a consequência ocorre se apenas alguns pressupostos ocorrerem, no entanto não podem seguir se apenas for verificado estes pressupostos. Como nos mostra Xavier:

Se a norma é abrangida por este tipo de relação, a insuscetibilidade de aplicação da figura de fraude à lei é evidente, pois esta tem por efeito automático transformar em implicação extensiva a relação entre pressuposto e consequente: se se verificam certos pressupostos as consequências seguem-se (condição suficiente) mas não seguem somente se verificados os pressupostos (condição necessária).

Pertence assim, como as normas penais e todas as normas abrangidas por um princípio de tipicidade, à categoria das normas insuscetíveis de fraude, se quisermos reservar para esta o conceito que há séculos a doutrina vem desenhando e aperfeiçoando.<sup>30</sup>

Já na visão de Marco Aurélio Greco a norma que foi contornada pode ser imperativa ao invés de proibitiva, ou seja, no primeiro caso a aplicação independe da vontade do contribuinte, não está ligada a um conteúdo determinado, já no segundo caso pretende-se reger certo conteúdo, proibir ou permitir algo. Nas palavras de Greco:

A qualidade “proibitiva” atribuída a uma norma está ligada a certo conteúdo: proíbe-se ou permite-se algo (= certa conduta). Trata-se de um modo de reger certo conteúdo, enquanto que na norma imperativa, a qualidade “imperatividade” está ligada não a um conteúdo determinado, mas esta figura se opõe à ideia de norma “dispositiva” que é aquela cuja aplicação fica a juízo e critério da parte. A norma imperativa aplica-se (incide) independente da

---

<sup>29</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 101.

<sup>30</sup> *Id*, p. 101.

vontade do destinatário, enquanto na norma dispositiva a aplicação fica a juízo da parte, se ela quiser.<sup>31</sup>

Assim, toda norma proibitiva é imperativa, por vedar certa conduta, entretanto nem toda norma imperativa é proibitiva, pois nesse caso os efeitos jurídicos ocorrem independente da vontade do destinatário, que é o que ocorre com a norma tributária de incidência.

Por isso, Greco defende que o que Alberto Xavier entende não foi materializado no Código Civil, pois este prevê apenas normas imperativas. Isto é, a norma tributária de incidência, que mostra qual é o fato gerador, não é proibitiva, mas sim imperativa pelo fato de incidir independentemente da vontade do contribuinte se o fato gerador ocorrer.

A doutrina materializada na exposição de Alberto Xavier não foi encampada pelo Código Civil, pois este se limita a prever a norma “imperativa”. A norma tributária de incidência que prevê o fato gerador não é proibitiva, mas certamente é imperativa porque incide sempre que ocorrer o fato gerador; não fica a critério da parte dizer se incide ou não a lei tributária.<sup>32</sup>

Douglas Yamashita entende que pelo fato da autonomia entre o Direito Tributário e o Direito Privado ser relativa, salvo lei tributária determinando o contrário, e por força dos artigos 109 e 110 do CTN, qualquer conduta descrita como ilícita no Direito Civil também será no Direito Tributário. Por isso, os institutos da fraude à lei, abuso de direito, abuso de personalidade jurídica e simulação seriam aplicáveis no âmbito tributário. Segundo Yamashita:

Justamente nesse contexto, destacam-se profundas modificações do conceito de ilicitude no Código Civil de 2002, o qual reconheceu a ilicitude civil não apenas a simulação (artigo 167 do CC/2002), mas também a fraude à lei (artigo 166, VI, do CC/2002), o abuso de direito (artigo 187 do CC/2002) e o abuso de personalidade jurídica (artigo 50 do CC/2002). Tais ilicitudes civis tem reflexos tributários, pois nos termos dos artigos 109 e 110 do CTN, a autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Privado é relativa, no sentido de que, salvo expressa disposição de lei tributária em contrário, toda conduta ilícita para o Direito Privado será igualmente ilícita para o Direito Tributário.<sup>33</sup>

<sup>31</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 254.

<sup>32</sup> *Id*, p. 254.

<sup>33</sup> YAMASHITA, Douglas. **Limites À Economia de Tributos: da Teoria Legal À Prática Jurisprudencial**. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento Tributário À Luz da Jurisprudência**. São Paulo: Lex Editora, 2007. p. 73.

No entanto, para Paulo de Barros Carvalho os institutos da fraude à lei e do abuso de direito não podem ser aplicados de forma literal no âmbito tributário, as particularidades deste ramo do direito devem ser analisadas por primeiro. Se ocorrer o contrário, atributos extrajurídicos serão utilizados para desconsiderar negócios jurídicos particulares, ferindo diretamente os princípios constitucionais. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Com base nas considerações apontadas, muitos autores, sem ater atenção sobre as particularidades que subjazem ao subdomínio do Direito Tributário, aplicaram-nas de forma literal em matéria de imposição de tributo. Tomam por critério atributos extrajurídicos para desconsiderar o negócio particular, afrontando diretamente os princípios supremos que assentam na Constituição.<sup>34</sup>

Assim, quando se fundamenta o abuso de direito ou a fraude à lei em uma vantagem do contribuinte e um conseqüente prejuízo ao fisco, por arrecadar menos, seria trazer apenas critérios econômicos para o julgamento e não jurídicos. Isto é, estaria clara a interferência do universo econômico no âmbito tributário. Para Carvalho, “A aproximação cognoscitiva que se pretende está fora do recorte que o Direito positivo atribuiu a seus fatos e, portanto, são notas que não podem ser consideradas como delimitadoras de um conceito jurídico.”<sup>35</sup>.

Posição adotada também por Sacha Calmon Navarro Coêlho, para ele o Código Tributário Nacional e a Constituição Federal expulsaram a interpretação econômica do Direito Tributário. Apenas o legislador pode atribuir efeitos fiscais quando se verifica o uso ilícito de formas do direito privado para atos e negócios jurídicos não tributáveis, equivalente aos passíveis de tributação, para assim evitar a evasão. Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho:

A Constituição brasileira, bem como o Código Tributário Nacional, expulsaram a “interpretação econômica” do Direito Tributário, ao contrário da Alemanha e Argentina, v.g., que prevêm expressamente. Às luzes do art. 109 do CTN, entre nós, para evitar o uso ilícito das formas de direito privado, deu-se ao legislador, e somente a ele, o poder de atribuir efeitos fiscais a atos

---

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 601.

<sup>35</sup> *Id*, p. 601.

e negócios jurídicos, não-tributáveis, equivalentes aos previstos para atos e negócios tributados, com o fito de combater a evasão (cláusula especial e legislada).<sup>36</sup>

Paulo de Barros Carvalho nos mostra que o abuso de direito e a fraude à lei seriam aplicáveis apenas quando os princípios constitucionais de segurança jurídica, certeza de direito, estrita legalidade e tipicidade forem atingidos pela ação do contribuinte, pois nesse caso ocorreria afronta direta à estrutura de organização de competências tributárias descritas na Constituição Federal.

A partir do enunciado normativo válido é que o exegeta vai encontrar substrato para depreender desrespeito aos princípios constitucionais de (ii) segurança jurídica, (iii) certeza de direito, (iv) estrita legalidade e (v) tipicidade, em afronta direta à estrutura de repartição de competências tributárias realizadas pela Constituição. Estão nesses elementos a figura do ilícito do abuso de direito e da fraude à lei.<sup>37</sup>

Pelo que foi demonstrado, percebe-se que os doutrinadores divergem quanto a aplicabilidade destes institutos no âmbito tributário. Entendo que se o contribuinte praticar um ato ilícito que diminua a carga tributária indevidamente deve sofrer as sanções descritas no ordenamento jurídico, tendo em vista o abuso de direito e a fraude à lei.

No entanto, o fisco tem o dever de provar a efetiva ocorrência do ilícito, caso contrário a segurança jurídica do sujeito passivo seria abalada. Portanto, não seria o caso de fundamentar a prova alegando apenas a finalidade única de economizar tributos, pois seria tentar utilizar da interpretação econômica e da teoria do propósito negocial, que não são adotadas pelo ordenamento jurídico brasileiro conforme foi demonstrado por Sacha Calmon Navarro Coêlho e Paulo de Barros Carvalho.

Dessa forma, creio que a aplicação destes institutos civilistas não pode ser plena como defende Marco Aurélio Greco e nem por presunções de que o negócio realizado pelo sujeito passivo foi abusivo, ou seja, cabe a autoridade fiscalizadora comprovar que o contribuinte agiu em desconformidade com a letra da lei ao organizar os seus negócios, tendo em vista a segurança jurídica e o princípio da legalidade tributária.

---

<sup>36</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 02

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 604

### 2.3 COLISÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Para Marco Aurélio Greco o princípio da capacidade contributiva assume importância e indispensável relevância na Constituição Federal de 1988, pois é o princípio que estrutura o sistema tributário como um todo e, por isso, deve ser aplicado antes do princípio da igualdade tributária.

Assim, internamente o ordenamento tributário deve estruturar-se conforme o princípio da capacidade contributiva, após, quando ocorrer a implementação concreta, os impostos devem ser criados e atender à igualdade. Alterando assim a relação entre estes princípios, pois é necessário demonstrar a capacidade contributiva para justificar a tributação e, após, ao perceber que é cabível um imposto ao caso, o mesmo deve ser instituído sem violar a igualdade. Nas palavras de Greco:

Neste sentido, por dizer respeito à composição estrutural do sistema, sua aplicação dá-se antes mesmo da aplicação do princípio da igualdade tributária que, aliás, se apresenta como “limitação” (previsão de caráter negativo) ao poder de tributar (CF de 88, artigo 150, II).

Ou seja, primeiro o ordenamento tributário (da perspectiva interna) deve estruturar-se com base no princípio da capacidade contributiva; depois, na sua implementação concreta, os impostos devem ser criados em atendimento à igualdade. Isto altera a relação entre os princípios; antes, eles se conjugavam de modo que, para haver igualdade tributária, atender-se-ia a capacidade contributiva; hoje, a conformação é diversa, no sentido de que primeiro deve ser perquirida a existência de capacidade contributiva para que a tributação (pelo menos no caso dos impostos) se justifique e, depois, cabendo um imposto, este deverá ser instituído sem violação à igualdade.<sup>38</sup>

Já para Sacha Calmon Navarro Coêlho os princípios da igualdade e da capacidade contributiva existem para ser um entrave ao poder de tributar, em especial o poder de legislar sobre tributos.

Tendo como principal objetivo fazer com que o legislador estude qual é a real capacidade contributiva dos contribuintes antes de criar as leis, sempre respeitando as igualdades aparentes e auferíveis.

Por isso, este autor é contra a interpretação defendida por Greco e acredita que a mesma fere os preceitos descritos na Constituição, por obrigar todos os sujeitos passivos a pagar os tributos que os seus iguais pagam ou que deveriam pagar. Segundo Coêlho:

---

<sup>38</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 331.

No campo do Direito Tributário, por exemplo, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, foram gestados ao longo do devir histórico para conter o poder de tributar, especialmente o poder de legislar sobre tributos. O objetivo sempre foi obrigar o legislador a pesquisar a capacidade contributiva dos sujeitos passivos antes de fazer as leis e fazê-las obedecendo as igualdades visíveis e possíveis. No entanto, as teorias pós-modernas entortam esses princípios contribuintes, obrigando-os como verdadeiros robôs, sem direitos ou vontades, a pagar, sem tujir nem mugir, todos os tributos que os seus iguais pagam ou deveriam pagar (nunca se sabe...), sob pena de serem tidos por autores de fraude à lei. A perversão é evidente e conspira contra a Constituição.<sup>39</sup>

Dessa forma, Coêlho acredita que o real propósito do Direito Tributário é resguardar os direitos fundamentais do povo, em face do Estado, que deve observar constantemente a Constituição e os princípios que norteiam os meios de ser e atuar. Assim explica Coêlho:

É uma posição inegociável: o Direito Tributário deve ser o guardião dos direitos fundamentais dos contribuintes, contra o Estado que, a sua vez, necessita ser reeducado para a estrita observância da Constituição e dos princípios que lhe traçam os meios de ser e agir.<sup>40</sup>

Na visão de Alberto Xavier os princípios da tipicidade e da liberdade de contratar não podem ser limitados pelos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, pois não produzem efeitos no mesmo plano, não podendo assim criar um conflito.

O fundamento é de que a legalidade e a tipicidade da tributação são objeto de uma regra, já a capacidade contributiva é objeto de um princípio. Regras são normas que, se ocorrerem certos pressupostos, proíbem, exigem ou permitem algo de maneira definitiva. Já os princípios são normas que exigem a realização de algo da melhor forma possível, observando as possibilidades e circunstâncias, buscando a maior efetividade de um direito, ou seja, não exige a realização de algo em termos definitivos. Assim explica Xavier:

Desta diversidade de natureza e grau de imperatividade resulta que - ainda que o conflito existisse - nunca a solução do mesmo poderia sacrificar uma

<sup>39</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado.** Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 09.

<sup>40</sup> *Ibid*, p. 16.

“regra”, categórica e definitiva, como a da tipicidade, a um “princípio”, tendencial e submetido à reserva do possível, como o da capacidade contributiva.<sup>41</sup>

Antônio Roberto Sampaio Dória tem a mesma opinião de Xavier, na visão dele o princípio da legalidade forma a certeza e a segurança jurídica, já a capacidade contributiva e a igualdade são apenas diretrizes para a atividade legislativa. Nas palavras de Dória:

Ademais do ponto-de-vista político, uma opção se impõe no sentido de predominar o princípio da legalidade, vetor de segurança e certeza jurídica, sobre os de capacidade contributiva e igualdade, guias ideais da atividade legislativa que deve, entretanto, na formulação do direito positivo tributário, enfrentar realidades de poder nem sempre solícitas a ceder às necessidades da justiça fiscal.<sup>42</sup>

Xavier entende ainda que o princípio pode e deve inspirar a regra, porém de forma alguma pode sobrepor-se a ela, como se outra regra fosse. Assim, caso a capacidade contributiva tivesse a eficácia positiva que defende Marco Aurélio Greco, faria com que a regra da tipicidade perdesse a sua aplicação, produzindo efeitos para além do tipo, para poder alcançar qualquer manifestação de capacidade contributiva, caso ocorresse o abuso na liberdade de contratar. Segundo Xavier:

Com efeito, segundo esta doutrina o princípio da capacidade tributária, caso dotado de “eficácia positiva” poderia fazer cessar a aplicação da regra da tipicidade, expandindo-se para além do tipo, na sua missão de atingir qualquer manifestação de capacidade contributiva “até onde ela for detectada”, em caso de um pretensão abusivo da liberdade de contratar.<sup>43</sup>

Por outro lado, Greco defende que os princípios constitucionais devem possuir a máxima eficácia possível, pois se ocorrer o contrário haveria uma inversão de valores, estaria se aplicando a lei de menor força normativa ao invés da de maior

---

<sup>41</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 127.

<sup>42</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Livraria dos Advogados Editôra. 1971. p. 79.

<sup>43</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 127.

força, ou seja, a própria Constituição.<sup>44</sup> Nesse ponto, Greco cita o entendimento de Carlos Ayres Britto, de que os princípios trouxeram a real eficácia para as normas constitucionais. Nas palavras de Britto:

Por um desses fenômenos desconcertantes que timbram a trajetória humana, se as constituições padeciam de subeficácia pelo seu caráter principiológico, foi justamente pelo seu caráter principiológico em novas bases que elas passaram a se dotar de supereficácia normativa. E se aos princípios era recusado o status de verdadeiras normas, agora eles se elevam ao patamar de supernormas de Direito Positivo.<sup>45</sup>

Assim, para Greco a correta interpretação da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva seria a de que a capacidade sempre deve ser tributada quando detectada, ou seja, se era possível colocar em prática o princípio e isso não ocorreu, haverá violação ao dispositivo constitucional. Nas palavras de Greco:

Vale dizer, se se puder demonstrar que era possível atender à capacidade contributiva e isto não foi feito, haverá violação ao dispositivo constitucional. Ou seja, não é apenas quando ela inexistir (limite negativo) que haverá inconstitucionalidade, mas também quando existir, mas não for adequadamente captada, haverá violação ao § 1º do artigo 145. Numa visão forte, a expressão está determinando que a capacidade contributiva deve ser, necessariamente, atingindo sempre que detectada.<sup>46</sup>

No entanto, Sacha Calmon Navarro Coêlho acredita que não existe ponderação de princípios em conflito no Direito Tributário, pois a própria Constituição realiza a reflexão quando determina que certo princípio não deve ser aplicado em favor de outro, no caso da exceção de não-aplicabilidade. Por isso, cabe ao julgador escolher se aplica o princípio ou o seu contraprincípio, citando como exemplo o fato da isonomia conviver com favores fiscais em benefício do norte e nordeste do país. Segundo Coêlho:

No Direito Tributário brasileiro não há ponderação ou “balanceamento” de princípios, porque a Constituição já o faz. A cada princípio corresponde um contraprincípio sob a forma de exceção de não-aplicabilidade. ... A isonomia convive com os favores fiscais em prol do norte/nordeste do país. ... Demais

---

<sup>44</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 324.

<sup>45</sup> BRITTO, Carlos Ayres. **Teoria da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 181.

<sup>46</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 339.

disso, inexistente “balanceamento”, existe a escolha, pelo julgador do princípio aplicável ou do contraprinípio.<sup>47</sup>

Alberto Xavier não verifica o efeito positivo da capacidade contributiva, pois na visão dele este princípio desempenha uma função proibitiva, ou seja, não permite que o Poder Legislativo tribute algo que fuja da capacidade econômica do contribuinte e que tribute de forma arbitrária e desproporcional pessoas que estão em posições equivalente, com a mesma capacidade contributiva, ou seja, não permite que o legislador tribute toda e qualquer manifestação de capacidade contributiva, como defende a eficácia positiva de Greco. Assim explica Xavier:

Esta ordem simplesmente não existe na Constituição. O que existe de perceptivo na Constituição é uma ordem diferente: se o legislador infraconstitucional instituir um imposto, deverá “se possível” imprimir-lhe caráter pessoal e graduá-lo segundo a capacidade econômica do contribuinte.<sup>48</sup>

Antônio Roberto Sampaio Dória também não observa esse efeito positivo da capacidade contributiva, para ele não existe qualquer pressuposto legal de incidência que abarque a totalidade deste princípio, sendo impossível que toda manifestação de riqueza faça surgir o débito fiscal. Além disso, não seria possível realizar o planejamento tributário se não existisse lacunas involuntárias na norma fiscal, ou seja, enquanto se exigir tributos haverá situações mais onerosas do que outras sempre, não há como impedir isso. Nas palavras de Dória:

Por outro lado, não existe nem poderia existir, pela inexecutabilidade prática e profunda injustiça, pressuposto legal genérico de incidência que abrangesse a totalidade da capacidade contributiva coletiva. Nem esta poderia ser catalogada, até a exaustão, em tipos legais específicos, de sorte que toda a manifestação de riqueza correspondesse necessariamente o nascimento de débito fiscal. Há espaços vazios, zonas de irrelevância, bolsões de imunidades, isenções, não-incidências, a que o legislador é induzido por causas múltiplas, e há também, como condição essencial da economia tributária, lacunas deixadas inadvertidamente e involuntariamente na norma fiscal como sementes de sua própria elisão. Em síntese, não existe sempre um imposto (there is not always a tax). Enquanto tributos forem exigidos, haverá negócios em que o imposto será mais oneroso em determinada

---

<sup>47</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 17.

<sup>48</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 130.

modalidade de celebração do que em outra, ou em aquela modalidade estará acima da dúvida que ensombra esta.<sup>49</sup>

Marco Aurélio Greco entende que a eficácia positiva da capacidade positiva não é uma cláusula aberta para que Fisco coloque em dúvida qualquer planejamento tributário, pois é necessário provar que o contribuinte manipulou ou distorceu estruturas jurídicas clássicas e que não demonstrou outra razão para o planejamento além da simples economia fiscal. Assim explica Greco:

Em suma, o princípio constitucional da capacidade contributiva tem eficácia positiva para o fim de deflagar uma norma geral inclusiva, mesmo que exista lei tributária prevendo apenas alguns casos de inoponibilidade; mas isto só pode ocorrer se o Fisco realizar a prova das distorções ou manipulações irrazoáveis de estruturas jurídicas clássicas e o contribuinte não demonstre a existência de outras razões que não a de buscar reduzir o tributo.<sup>50</sup>

Já na visão de Ives Gandra da Silva Martins a simples economia de tributos é: “causa real de eficiente administração dos negócios das empresas, por diminuição de custos e, em primeira análise, fator de diferenciação legítimo para atender à isonomia, sem ofensa aos dispositivos constitucionais correlatos.”<sup>51</sup>

Da mesma forma, Alberto Xavier entende que se isso ocorrer a capacidade contributiva estaria deixando de desempenhar uma função objetiva e igualitária, pois acabaria tributando negócios jurídicos equivalentes, de mesma capacidade contributiva, de forma diferente pelo simples fato de um particular possuir motivos empresariais e fiscais e outro possuir apenas motivos fiscais. Segundo Xavier:

Se dois particulares realizam o mesmo negócios jurídico extra-típico de resultado econômico equivalente ao de outro ato típico, revelador de idêntica capacidade contributiva, mas não tributado, e um deles o realizar por razões simultaneamente fiscais e empresariais enquanto o outro o realiza por razões exclusivamente fiscais, a cláusula geral antielisiva atingirá o segundo, mas não o primeiro.<sup>52</sup>

---

<sup>49</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Livraria dos Advogados Editôra. 1971. p 86.

<sup>50</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 349.

<sup>51</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Elisão e Evasão de Tributos - Estudos de Casos**. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento Tributário À Luz da Jurisprudência**. São Paulo: Lex Editora, 2007. p. 145.

<sup>52</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 135.

Além disso, Xavier entende que nesse caso se estaria tributando o motivo, o fundamento da tributação nesse caso deixa de ser a capacidade contributiva, perdendo assim a natureza tributária, pois estaria ocorrendo apenas a sanção de ato ilícito, pelo fato de o ato praticado não estar previsto em lei. Assim explica Xavier: “Não pode qualificar-se tal exação como tributo, pois é o próprio Código Tributário Nacional, no seu art. 3º, que afirma não ser tributo a sanção de ato ilícito.”<sup>53</sup>

De fato, no momento que o contribuinte realiza o planejamento tributário o conflito entre os princípios da capacidade contributiva e da igualdade com os princípios da tipicidade e da liberdade de contratar é inegável.

No entanto, entendo que o princípio da capacidade contributiva não pode ser utilizado como fundamento para desqualificar todo e qualquer planejamento fiscal que não possua uma causa além da economia tributária.

Pelo contrário, o referido princípio deve ser interpretado em conjunto com o princípio da estrita legalidade tributária para que a atuação do contribuinte dentro dos limites da lei possua efetiva segurança jurídica de que não será descontida pelo fisco, conforme defendem Sacha Calmon Navarro Coelho, Alberto Xavier e Antônio Roberto Sampaio Dória.

## 2.4 ELISÃO

Antônio Roberto Sampaio Dória conceitua a elisão como “evasão legítima”, apesar de reconhecer que a definição de elisão ou economia fiscal seria melhor. Para este autor o contribuinte deve buscar por meios sempre lícitos para usufruir de uma obrigação fiscal menos onerosa que decorreria da sua ação.

Para isso, o sujeito passivo deve utilizar as alternativas válidas que a lei oferece, por isso, existem fenômenos jurídicos análogos que recebem tratamento tributário diferente. Nas palavras de Sampaio Dória:

Na evasão legítima, ou *stricto sensu*, que melhor soaria como elisão ou economia fiscal, o agente visa a certo resultado econômico mas, para elidir ou minorar a obrigação fiscal que lhe está legalmente correlata, busca, por

---

<sup>53</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 135.

instrumentos sempre lícitos, outra forma de exteriorização daquele resultado dentro do feixe de alternativas válidas que a lei lhe ofereça, prevendo não raro, para fenômenos econômicos substancialmente análogos, regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que os revestem.<sup>54</sup>

Helena Taveira Tôrres conceitua a elisão como legítima economia de tributos, desde que ao economizar o contribuinte haja licitamente, ou seja, não pratique o fato gerador do tributo, diminua ou retarde o seu impacto fiscal e que não descumpra de forma frontal ou indireta as leis. Nas palavras de Tôrres:

As atitudes lícitas que possam ser adotadas pelos contribuintes, na estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo como finalidade a economia de tributos, evitando a incidência destes, reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal, sem qualquer descumprimento frontal ou indireto das leis.<sup>55</sup>

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho a elisão pode ser dividida em: induzida pela lei ou extrafiscal e por lacuna, baseando-se em Antônio Roberto Sampaio Dória.

No primeiro caso a própria lei deseja a ação do contribuinte, por razões extrafiscais. Nas palavras de Coêlho, “São exemplos a isenção por 10 anos do IR para os lucros das indústrias que se instalem no Norte-Nordeste do Brasil e a celebração de negócios em zonas francas ou com compradores do exterior.”<sup>56</sup>

No segundo caso o sujeito passivo se aproveita dos buracos deixados pela lei. Para Coêlho esta é a verdadeira elisão, pois apresenta questionamentos jurídicos e éticos na sua avaliação. Baseando-se no entendimento que se o legislador não a quis, como no primeiro caso, ao menos não a vedou expressamente.

Por isso, o contribuinte pode utilizar-se do princípio da legalidade nesse caso. Isto é, se não estiver estipulado em lei o contribuinte pode adotar a solução fiscal e jurídica menos onerosa para o seu negócio, pois ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. Segundo Coêlho:

A verdadeira elisão fiscal é está, por apresentar questionamentos jurídicos e éticos na sua avaliação. Baseia-se na premissa de que se o legislador não a

<sup>54</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Livraria dos Advogados Editôra. 1971. p. 21.

<sup>55</sup> TÔRRES, Helena Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 174.

<sup>56</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 41.

quis, como na elisão fiscal induzida pela lei, pelo menos não a vedou expressamente como podia tê-lo feito (princípio da legalidade). Este princípio, no particular, observada a lei, não está obrigado a adotar a solução fiscal e jurídica mais onerosa para o seu negócio, pelo contrário, está eticamente liberado para buscas a menos onerosa, até porque sendo o regime econômico considerado de livre iniciativa e de assunção de responsabilidades, prevalece a tese de minimização dos custos e da maximização dos resultados. A segunda conotação do princípio da legalidade no particular reside no aforismo de que ninguém está obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, de resto preceito constitucional e, pois, dominante.<sup>57</sup>

Assim, para este autor a elisão será sempre lícita quando os meios utilizados não são vedados pelo legislador e quando são realizados antes da ocorrência do fato gerador. Nas palavras de Coelho, “Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário”.<sup>58</sup> Adicionando assim a licitude dos meios ao critério cronológico adotado por Rubens Gomes de Sousa.

Ives Gandra da Silva Martins entende que a carga tributária exigida atualmente é alta e desmedida, pois deve atender ao mesmo tempo os interesses da comunidade e os interesses do governo. Por isso, para ele, o contribuinte paga a mais do que deveria pagar, pelo medo da sanção ser mais onerosa do que o próprio tributo, criando assim uma injustiça social.

Assim, a tendência natural seria a de buscar meios para diminuir o tamanho da carga tributária desmedida através da elisão e evasão. Nas palavras de Silva Martins:

Em última análise, nem a carga tributária exigida pelo Estado Moderno é "indevida", como pretenderam os primeiros doutrinadores modernos, nem "sublimada", como formularam os autores do Estado do Bem Estar Social, mas é "desmedida" para que se atenda, simultaneamente, os interesses da comunidade e os exclusivos interesses dos detentores do poder.

Sob esta realizada se assenta a tendência do pagador de tributos de fugir das leis impositivas, porque as sabe estruturalmente injustas, em sua dimensão atual. E os fenômenos da elisão fiscal e da evasão fiscal assentam-se nesta perspectiva de busca de meios para reduzir o tamanho crescente dessa carga desmedida.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 42.

<sup>58</sup> *Id*, p. 42.

<sup>59</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Elisão e evasão fiscal**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Dialética, n. 225, p. 104, Junho/2014.

Ressalvando que a elisão é aceita pelo ordenamento jurídico, ao contrário da evasão. Dessa forma, quando o contribuinte busca por diferentes dispositivos e alternativas de lei que permitem a economia fiscal estará praticando a elisão. Segundo Silva Martins:

A elisão fiscal, portanto, é procedimento utilizado pelo sujeito passivo da relação tributária, objetivando reduzir o peso da carga tributária, pela escolha, entre diversos dispositivos e alternativas de lei, daqueles que lhe permitem pagar menos tributos.<sup>60</sup>

Marco Aurélio Greco distingue o planejamento tributário da elisão, o referencial adotado e o objeto que atribuem a determinados elementos são divergentes.

No caso do planejamento o centro da preocupação é a conduta do sujeito passivo, por isso, se observa com mais atenção em quais qualidades esta conduta foi pautada, como por exemplo a liberdade contratual, licitude da conduta e o momento de sua ocorrência.

Já para a elisão a análise deve ser pautada no efeito da conduta em relação à incidência e cobrança do tributo, surgindo assim a necessidade de observar a aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Segundo Greco:

Quando se menciona “planejamento”, o foco de preocupação é a conduta de alguém (em geral, o contribuinte); por isso, a análise desta figura dá maior relevo para as qualidades de que se reveste tal conduta, bem como para os elementos: liberdade contratual, licitude da conduta, momento em que ela ocorre, outras qualidades que se revista etc.

Quando se menciona “elisão”, o foco da análise é o efeito da conduta em relação à incidência e cobrança de tributo; por isso, sua análise envolve debate sobre os temas da capacidade contributiva, da isonomia etc.<sup>61</sup>

É importante a diferenciação entre o planejamento tributário e a elisão fiscal, apesar de buscarem o mesmo fim, a economia fiscal, a conduta do contribuinte é analisada em diferentes critérios, conforme explicou Greco.

Como se observou é unânime a licitude da elisão, apesar dos diferentes critérios e nomes adotados para descrever o instituto, o que fica evidente é a utilização

---

<sup>60</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Elisão e evasão fiscal**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Editora Dialética, n. 225, p. 105, Junho/2014.

<sup>61</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 86.

dos critérios cronológico e da licitude dos meios para definir a conduta do sujeito passivo.

## 2.5 EVASÃO

Sacha Calmon Navarro Coêlho utiliza os critérios adotados por Antônio Roberto Sampaio Dória para estruturar o instituto da evasão em dois grupos, a evasão omissiva e a evasão comissiva.

A evasão omissiva ocorre quando o sujeito passivo deixa de praticar uma ação, podendo esta ser imprópria ou própria. No primeiro caso o contribuinte apenas deixa de praticar o fato gerador do tributo para não criar a obrigação tributária. Os exemplos citados por Coêlho são: “deixar de alienar bens para fugir do imposto sobre lucro imobiliário, ou, ainda, inércia para obter rendas suplementares que aumentariam o patamar do IR - progressivo.”.<sup>62</sup>

Já no caso da evasão omissiva própria deve-se observar a intenção do sujeito passivo. Se o contribuinte intencionalmente omitir informações, dados e procedimentos que impedem, diminuem ou retardam o cumprimento da obrigação tributária estará sonogando tributos. No entanto, o contribuinte pode não intencionalmente obter os mesmos resultados ao ignorar a lei ou o dever fiscal por desconhecimento. Assim, se verifica a existência de dolo específico no primeiro caso, o que não ocorre no segundo. Nas palavras de Coêlho:

A evasão omissiva própria ocorre quando:

(a) intencionalmente o contribuinte omite dados, informações e procedimentos que causam a oclusão, a diminuição ou o retardamento do cumprimento do dever tributário (sonogação); e (b) não intencionalmente o contribuinte obtém os mesmos resultados por ignorar a lei ou o dever fiscal. As duas espécies se diferenciam pela presença de dolo específico na primeira e pela sua inexistência na segunda.<sup>63</sup>

A evasão comissiva ocorre quando o sujeito passivo realmente pratica determinados atos, que podem ser lícitos ou ilícitos.

---

<sup>62</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado.** Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 41.

<sup>63</sup> *Id.*, p. 41.

Será ilícita a evasão comissiva quando o contribuinte praticar fraude, simulação e conluio, de forma unilateral ou bilateral, para tentar driblar a realidade para retardar ou não efetuar o pagamento dos tributos devidos, citando como exemplo a falsificação de documentos e notas. A evasão comissiva lícita seria o caso da elisão, instituto já descrito no presente estudo. De acordo com Coêlho:

A evasão comissiva ilícita dá-se nas hipóteses de fraude, simulação e conluio que são ações unilaterais ou bilaterais voltadas ao escopo de alterar a realidade com o fito de não pagar o tributo ou retardar o seu pagamento (falsificação de documentos, notas fiscais, valores, negócios etc.). A evasão comissiva lícita, finalmente, também chamada de economia fiscal ou, ainda elisão fiscal, ocorreria quando o agente, visando certo resultado econômico, buscasse por instrumentos sempre lícitos, fórmula negocial alternativa e menos onerosa do ponto de vista fiscal.<sup>64</sup>

Para Heleno Taveira Tôrres, a evasão advém da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, do contribuinte para exonerar-se do cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial. De acordo com Tôrres:

Numa acepção estrita, todavia, por evasão fiscal deve-se entender o fenômeno que decorre da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial.<sup>65</sup>

Na visão de Ives Gandra da Silva Martins a evasão fica caracterizada quando o sujeito passivo sonegar ou deixa de pagar tributos por dolo ou culpa. Se agir dolosamente deve ser levado em conta as formas previstas no ordenamento jurídico brasileiro de simulação, fraude ou sonegação. Nas palavras de Silva Martins:

Não o mesmo em relação à evasão fiscal, que adentra o campo da sonegação ou falta de recolhimento tributário, haja dolo ou culpa, sendo que na sua faceta dolosa hão de se considerar as formas previstas no Direito pátrio, como simulação, fraude e sonegação.<sup>66</sup>

---

<sup>64</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado.** Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 41.

<sup>65</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 178.

<sup>66</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Elisão e evasão fiscal.** In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Revista Dialética de Direito Tributário.* São Paulo: Editora Dialética, n. 225, p. 105, Junho/2014.

Ives Gandra da Silva Martins nos mostra que a ilicitude da evasão decorre da quebra da norma legal, ou seja, a norma é afastada indevidamente. Ao contrário da elisão, que seria incensurável pelo fato de se utilizar apenas mecanismos legais para atingir a economia fiscal. De acordo com Silva Martins:

Entendo, pois, que, na elisão, o afastamento da imposição tributária se faz pela utilização de mecanismos legais, sendo incensurável a adoção dessa técnica de planejamento tributário, o mesmo não acontecendo com a evasão, em que o afastamento da imposição se obtém pela ruptura da norma legal.<sup>67</sup>

Ao contrário da elisão, não há como negar a ilicitude da evasão como foi demonstrado pelos autores citados. Tendo em vista a infração ao ordenamento jurídico brasileiro e a intenção de não cumprir a obrigação tributária.

É importante observar que o contribuinte pode praticar a evasão por desconhecer a norma tributária, não possuindo assim necessariamente a intenção de não cumprir a obrigação, como foi demonstrado por Sacha Calmon Navarro Coêlho, o que não o desobriga do dever de pagar tributos. Além disso, não se deve observar apenas o critério cronológico nesse caso, pois o sujeito passivo pode praticar a evasão antes da iminente ocorrência do fato gerador, através de negócios simulados ou fraudulentos, como foi demonstrado. Por isso, não é possível pensar na hipótese de planejamento tributário através da evasão.

## 2.6 ELUSÃO

Helena Taveira Tôrres foi um dos primeiros autores a descrever este instituto, para ele a elusão ocorre quando o sujeito passivo planeja a organização de atos ilícitos que não possuem causa, ou seja, aqueles simulados ou que fraudam à lei, com o intuito de evitar que o negócio jurídico típico seja aplicado, impossibilitando assim a criação da obrigação tributária que deveria existir.

Dessa forma, o contribuinte poderia enquadrar conduta típica que seria necessariamente mais onerosa em outro regime fiscal mais favorável ou que obtenha outra vantagem fiscal específica. Segundo Tôrres:

---

<sup>67</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Elisão e evasão fiscal**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Editora Dialética, n. 225, p. 106, Junho/2014.

O fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de “causa” (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de “causa” ou organizados com simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica.<sup>68</sup>

É importante frisar que este autor não considera a elusão como economia de tributos legítima, pois o contribuinte visa prejudicar a aplicação da lei tributária, formando assim um ilícito atípico. De acordo com Tôrres:

Fosse o agir elusivo uma conduta lícita, não se aplicaria qualquer norma tributária sancionatória, como é o caso da própria desconsideração dos atos ou negócios. Entendemos que a elusão é espécie de ilícito, sim, mesmo que os negócios aparentes sejam lícitos. É erro grave confundir a licitude do negócio jurídico adotado pelas partes do negócio com os efeitos deste, principalmente em face da legislação tributária, tendo em vista o princípio da relatividade dos efeitos quando estes trazem prejuízos a terceiros.<sup>69</sup>

Observa-se que a licitude do negócio jurídico utilizado pelo contribuinte para alcançar a economia de tributos não gera efeitos lícitos necessariamente, pois se o efeito gerar prejuízos a terceiros a conduta seria ilícita.

Assim, a conduta elusiva está impregnada pelo dolo do sujeito passivo e pela violação indireta da lei, tendo vista o abuso de direito ou fraude à lei, devendo esta ser sancionada pelo ordenamento jurídico, ou seja, o negócio jurídico deve ser desconsiderado pelo Fisco. Nas palavras de Tôrres:

A sanção de desconsideração do negócio jurídico, para os efeitos fiscais (Fisco como terceiro em relação às partes do negócio), ao não ser admitida a qualificação atribuída pelos particulares, na “forma”, no “tipo” ou na “causa”, somente poderá ser aplicada quando demonstrado que se usou de fraude à lei, simulação ou que se verifica carência de “causa” jurídica, de finalidade negocial juridicamente qualificada, portanto.<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 189.

<sup>69</sup> *Ibid*, p. 195.

<sup>70</sup> *Id*, p. 195.

Fernando Aurelio Zilveti concorda com o termo elusão e o distinguiu da elisão basicamente pela sua tradução gramatical, o primeiro instituto fica caracterizado quando o sujeito passivo consegue evitar a ocorrência do fato gerador com habilidade, isto é, evita algo que ainda não existe. Já a elisão só pode ocorrer de fato, pois só se elimina o que realmente existe. Nas palavras de Zilveti:

Em vez da forma elisão, geralmente utilizada pela nossa doutrina, preferiu-se a forma elusão, que traduz fielmente o conceito de fuga habilidosa. Elisão é o ato de elidir, que tem o sentido de eliminar. Elisão é propriamente termo gramatical, que indica a supressão de uma vogal final de uma palavra quando a palavra seguinte começa por vogal. Elidir é suprimir, eliminar, e só se pode suprimir ou eliminar o que já existe, ao passo que eludir, que está nos dicionários, é evitar com habilidade que ocorra o que ainda não existe, idéia que caracteriza a atividade do contribuinte quando evita, com habilidade a ocorrência do fato gerador, ou foge dela com habilidade ou astúcia.<sup>71</sup>

Zilveti também apontou a principal diferença da evasão para a elusão, no primeiro caso, o sujeito passivo pratica um ilícito quando abusa do direito ao deixar de pagar um tributo devido, ou seja, sonega a ocorrência do fato gerador.

Já no caso da elusão, o contribuinte evita com habilidade a ocorrência do fato gerador sem contrariar a lei, mas permite que o Fisco desconsidere o negócio jurídico com base no parágrafo único do artigo 116 do CTN, que para ele é uma cláusula geral interpretativa. De acordo com Zilveti:

A diferenciação crucial entre evasão e economia fiscal está, pelo que se depreende da leitura dos autores citados, na utilização abusiva do direito. A evasão de imposto representa, assim, manifesto abuso do direito e, como tal, merece a atenção da autoridade administrativa na sua repressão. Aí está a diferença entre evasão e elusão, pois esta última não representa abuso do direito, mas o evitamento astucioso do imposto sem infringir a lei, que permite à administração fiscal, quando for o caso, reprimir com a cláusula geral interpretativa.<sup>72</sup>

Dessa forma, o autor verifica a ilicitude da elusão, pois é inegável o que os atos elusivos encobrem as manifestações de riqueza que poderiam ser tributadas, ou seja, impedem a plena realização dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Segundo Zilveti:

---

<sup>71</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 332.

<sup>72</sup> *Ibid*, p. 342.

A intimidade e o sigilo, quando utilizados para evitar o pagamento de impostos, em atos de elusão fiscal, afrontam o princípio da capacidade contributiva e da igualdade. As garantias constitucionais mal direcionadas facultam ao cidadão o uso de prerrogativas para ocultar manifestações de riqueza que, em circunstâncias normais, seriam passíveis de tributação.<sup>73</sup>

Outros autores utilizam o conceito de elisão abusiva para definir a conduta do sujeito passivo que manipula as formas ou que abusa de direito para pagar menos tributos. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, “A elisão abusiva se inicia com a manipulação de formas lícitas e de conceitos do direito privado para se tornar prática ilícita pelo abuso de direito, na forma prevista no art. 187 do Código Civil de 2002.”<sup>74</sup>

Entendo que o conceito adotado como elusão por Heleno Taveira Tôres e por Fernando Aurelio Zilveti abrange a matéria de forma ampla, demonstrando a necessidade da desconsideração dos negócios jurídicos por parte do Fisco, tendo em vista a violação indireta ao ordenamento jurídico. Sendo assim, vejo que é a nomenclatura utilizada por Tôres define essa conduta descrita com mais elementos do que apenas elisão abusiva.

Dessa maneira, é incontestável que o planejamento tributário deve ser pautado apenas em atos elisivos, tendo em vista as características ilícitas dos institutos da elusão e da evasão.

## 2.7 EXTRAFISCALIDADE, INCENTIVOS E OPÇÕES FISCAIS

Existem situações que podem não configurar planejamento tributário e, mesmo assim, conduzir a um menor tributo a pagar. O ordenamento jurídico brasileiro tratou de qualificar estes casos com mais detalhes e precisão, sendo possível delimitar as condutas que são repelidas, as que o ordenamento deseja que o contribuinte pratique e as que foram autorizadas positivamente.

As condutas que foram repelidas pelo ordenamento são aquelas que possuem como característica a prática de ilícitos, assim o planejamento que for gravado por uma ação ilícita é nulo desde o começo. No entanto, para cada tipo de ato ilícito (de caráter penal, civil ou tributário) existem diferentes sanções negativas e, em alguns

---

<sup>73</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 333.

<sup>74</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12 ed. São Paulo: Renovar, 2005. p. 163.

casos, o planejamento não será contaminado. Um exemplo deste caso são as condutas que são alcançadas pelo princípio da insignificância, aquela infração que o direito brasileiro observa que não traz grandes prejuízos, que possui densidade mínima a ponto de ser considerada insignificante. Greco explica que:

Insignificância deve ser aferida não apenas no tipo e no grau da infração, mas também no efeito obtido. Realmente, se o resultado da conduta do contribuinte não for significativo em sua dimensão ou em seu impacto na aplicação ou eficácia da norma tributária, não vejo contaminação.<sup>75</sup>

Além disso, a ilicitude deve afetar um elemento imprescindível para a realização do efeito pretendido. Assim, se o efeito do ato não alterar a natureza da consequência não é possível dizer que o planejamento é gravado pelo ilícito. Para Greco: “A ilicitude precisa estar situada em elemento relevante dentro do contexto em que o caso foi examinado. Ou seja, deve atingir um elemento sem o qual não haveria o efeito.”<sup>76</sup>

Entretanto, o ordenamento jurídico elencou situações em que deseja a ocorrência de certo resultado pela ação do contribuinte, que não visam apenas à arrecadação, o que é conhecido como a extrafiscalidade da tributação. Na visão de Paulo de Barros Carvalho, extrafiscalidade pode ser descrita como “forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios.”<sup>77</sup> Essas condutas, em certos casos, podem levar a uma tributação menor. Como por exemplo, o fisco aumentar o tributo sobre certo produto não essencial para evitar que a população o consuma. Se o consumidor comprar outro produto semelhante, mas com carga tributária menor, estará apenas promovendo a substituição material do produto e não realizando o planejamento tributário. Nesse sentido, Greco nos mostra que: “Esta hipótese está fora do campo do planejamento porque de certo modo a conduta que implica menor carga tributária apresenta uma intersecção com o sentido da diretriz inerente ao ordenamento.”<sup>78</sup>

Além disso, o legislador criou programas de incentivo para estimular o contribuinte a praticar determinado ato. Isso pode ocorrer, por exemplo, quando há diminuição do valor do imposto de renda de determinada empresa se a mesma instalar

---

<sup>75</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 93.

<sup>76</sup> *Id.*, p. 93.

<sup>77</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 235.

<sup>78</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 96.

uma fábrica em local determinado do território brasileiro, para buscar a diminuição da desigualdade social ou iniciar a exploração de uma nova atividade. Esta hipótese também não configura planejamento tributário, pois é uma conduta desejada pelo ordenamento jurídico. Nas palavras de Greco: “Nestes casos, não há dúvidas de que a conduta de seguir a diretriz da norma de incentivo fiscal acarretará menor carga tributária, mas este efeito é desejado pelo ordenamento.”<sup>79</sup>

As condutas que foram autorizadas positivamente pelo ordenamento jurídico são as opções fiscais, isto é, escolhas criadas propositalmente pelo legislador para que o contribuinte indique a que está de acordo com o seu interesse. Estas opções não configuram planejamento tributário para Greco, pois são meras alternativas que o próprio ordenamento assegura ao contribuinte, ou seja, se o contribuinte optar pelo caminho menos oneroso não estará efetuando o planejamento fiscal. Segundo Greco, as opções fiscais são:

Elas estão fora do âmbito do planejamento, pois correspondem a escolhas que o ordenamento positivamente coloca à disposição do contribuinte, abrindo expressamente a possibilidade de escolha. O ordenamento indica dois caminhos e deixa o contribuinte a escolha de seguir um ou outro, sendo que eventualmente um deles pode ser menos oneroso do que o outro. Nas opções estamos sempre perante hipóteses em que há uma escolha expressa que o ordenamento coloca à disposição do contribuinte, hipótese clássica de lei dispositiva.

Por isso, a opção fiscal desenha uma hipótese de conduta positivamente autorizada pelo ordenamento. Não chega a ser hipótese de incentivo ou induzimento a determinada conduta, mas trata-se de uma escolha que o ordenamento expressamente cria e cujos efeitos tributários (de menor tributação) ele assegura.<sup>80</sup>

Assim, na visão de Greco, para que se configure o planejamento tributário é necessário que o contribuinte construa, com substituições ou montagens jurídicas, por exemplo, ele mesmo o pressuposto de fato da opção que diminui o valor a ser pago do tributo, ou seja, no caso das opções o ordenamento já coloca a conveniência do sujeito passivo o caminho menos oneroso, não é ele mesmo que procura a brecha para economizar no pagamento do determinado tributo.

No entanto, esse ponto é discutido pela doutrina, segundo Marcus Abraham as opções fiscais podem e devem ser utilizadas como meio para realizar o planejamento

---

<sup>79</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 96.

<sup>80</sup> *Ibid*, p. 104

fiscal, pois são formas que o próprio ordenamento jurídico oferece, não seria necessário realizar substituições ou montagens jurídicas como defende Greco. Nesse sentido, explica Abraham:

O mais importante é ter em mente que falar em planejamento fiscal não significa, apenas, encontrar falhas na legislação (loopholes) ou realizar grandes malabarismos societários, contratuais ou financeiros para obter ganhos fiscais, conforme esta ou aquela forma de se interpretar o sistema tributário. Existem outras maneiras de se buscar uma economia tributária, plenamente legítima e eficaz, de acordo com o sistema tributário nacional.

Embora esta não seja uma opinião unânime, a nosso ver, uma das maneiras mais seguras de se implementar um planejamento fiscal, é buscar as opções que a própria lei oferece, e que muitas vezes passam despercebidas pelo contribuinte, seja por falta de conhecimento ou da devida interpretação normativa, ou simplesmente não são adotadas, por ausência de interesse, oportunidade, condições ou conveniência.<sup>81</sup>

Creio que as opções fiscais, se utilizadas, caracterizam planejamento fiscal, apesar de o contribuinte não realizar qualquer busca por brechas ou outra forma lícita que não esteja descrita no ordenamento jurídico, o efeito pretendido e alcançado será o mesmo, ou seja, a economia fiscal seria alcançada de uma forma ou de outra, chegando no objetivo final do planejamento tributário.

---

<sup>81</sup> ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 278

### 3 A TENTATIVA DE INTRODUIR NORMA ANTELISIVA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

O legislador brasileiro incluiu, através da Lei Complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001, um parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional na tentativa, segundo a doutrina, de criar uma norma geral antielisiva. Assim está redigido o referido artigo e o seu parágrafo único:

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

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

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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.

Ocorre que a parte final da referida norma determina que procedimentos de desconsideração dos negócios e atos jurídicos praticados que diminuem a carga tributária devem ser observados estabelecidos em lei ordinária, que até hoje não foi editada.

No entanto, parte da doutrina entende que este parágrafo único gera a autorização da interpretação econômica do Direito Tributário e só seria aplicável através da analogia, contrariando os princípios da tipicidade fechada e da estrita legalidade tributária. Dessa forma, ambos os casos descritos são inaplicáveis, o que será demonstrado na sequência.

Além disso, outros autores, como por exemplo Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coêlho, entendem que este parágrafo único alcança apenas negócios jurídicos simulados, provando a sua desnecessidade, pois já podiam ser desqualificados por outros artigos do Código Tributário Nacional, como por exemplo o artigo 149, VI, ou seja, “chove no molhado” segundo Coêlho.<sup>82</sup>

---

<sup>82</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado.** Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 48.

Outrossim, autores como Alberto Xavier, entendem que essa foi uma forma de combater a elisão com as teorias da fraude à lei e do abuso de direito, que muitos doutrinadores defendem que são inaplicáveis ao ordenamento jurídico tributário brasileiro, conforme demonstrado no primeiro capítulo.

Por isso, é necessário analisar qual é a natureza jurídica e o real alcance do dispositivo introduzido pela Lei Complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001.

### 3.1 A PROIBIÇÃO DA ANALOGIA

A maior parte da doutrina não vislumbra a possibilidade da interpretação analógica no Direito Tributário, por força do artigo 108, § 1º, do CTN. Na visão de Roque Antonio Carraza, se houver o emprego da analogia a segurança jurídica do contribuinte seria afetada, pois o princípio da estrita legalidade tributária seria alargado com o fim de aumentar a arrecadação de tributos e impediria a economia fiscal pretendida. Além disso, o órgão julgador estaria atuando como se fosse legislador originário nesse caso, atraindo para si ilegalmente a competência do poder legislativo. Assim leciona Roque Antonio Carraza:

Os tipos tributários e tributários-penais não podem ser alargados por meio de manobras que costeiem os aludidos princípios (da tipicidade fechada e da estrita legalidade tributária). Os louváveis propósitos de aumentar a arrecadação e punir os infratores absolutamente não podem prevalecer sobre a segurança jurídica dos contribuintes. Em suma, em matéria tributária e tributário-penal, positivamente, é vedada a interpretação analógica in malam partem.

Também o agente fiscal, no exercício de suas funções, não pode converter-se em legislador, criando novas figuras típicas (penais ou tributária) ou novas sanções, além das rigorosamente apontadas na lei.<sup>83</sup>

Dessa forma, Carraza entende que a interpretação analógica não pode existir no Direito Tributário, pela quebra da segurança jurídica do sujeito passivo e a não aplicação dos princípios da tipicidade fechada e da estrita legalidade tributária.

Outrossim, Sacha Calmon Navarro Coêlho verifica que a figura do tipo afasta a possibilidade de julgamento analógico, impossibilitando a aplicação de regime tributário de um negócio típico a outro que não está englobado pelo tipo. Isso só seria

---

<sup>83</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo, Saraiva, 2013. p. 234.

possível no âmbito dos negócios privados, onde seria possível ocorrer o abuso de formas jurídicas, com objetivo simulatório. Segundo Coêlho:

No Brasil não há lugar para dispositivos como os de Portugal, Alemanha e Argentina ante a vedação do fechamento *ordo júris* tributário por analogia. O tipo afasta a integração, ou seja, aplicar a um ato ou negócio extra-típico, o regime tributário de um negócio típico, porque só no campo dos negócios jurídicos podem ocorrer os chamados abusos de formas do Direito Privado com intuito simulatório.<sup>84</sup>

Alberto Xavier entende que a interpretação analógica pressupõe que condutas semelhantes, com efeitos parecidos, sejam julgadas da mesma maneira. No entanto, para isso é necessário realizar um juízo de probabilidade e não de certeza, em virtude do conceito de semelhança.

Dessa forma, o órgão julgador irá verificar que o caso concreto em questão está além dos limites da norma, por não estar especificado no ordenamento, e julgará conforme o seu convencimento, isto é, estará criando a regra para o caso apenas pela semelhança que o mesmo possui com outro já descrito na lei.

Essa modo de agir está em desacordo com os princípios da legalidade e da tipicidade, pois a incerteza na aplicação do direito fere a segurança jurídica e a estrita separação dos poderes. Sendo este o mesmo entendimento de Roque Antonio Carraza e Sacha Calmon. Nas palavras de Xavier:

Ora, os próprios conceitos de taxatividade e de “*numerus clausus*”, inerentes à idéia de tipicidade, são incompatíveis com a existência de lacunas e sua integração analógica, pois foram adotados como regras constitucionais precisamente para vedar a possibilidade da analogia, vedação esta que resulta de constatação de que a analogia não é fenômeno meramente interpretativo, mas “criativo” (ainda que de modo vinculado, complementar ou derivado) e que a “criatividade” do aplicador do Direito é incompatível com as exigências estritas de separação de poderes (reserva absoluta de lei) e de segurança jurídica (previsibilidade, proteção de confiança).<sup>85</sup>

Além disso, para este autor, é impossível comparar um fato não descrito no tipo com um tipificado, segundo Xavier: “Um fato extratípico não é, por definição,

---

<sup>84</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado.** Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 53.

<sup>85</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2002. p. 147.

“semelhante” ou “análogo”, porque o tipo legal, sendo completo e fechado, não é suscetível de comparação.”<sup>86</sup>

Marco Aurélio Greco nos mostra que o parágrafo único do artigo 116 do CTN não autoriza a aplicação da analogia para identificar a ocorrência de fato gerador, pois o artigo 108, § 1º, do CNT, veda expressamente o emprego da analogia para este fim.

Por isso, o parágrafo único em questão autoriza apenas aplicar a lei ao negócio jurídico que de fato ocorreu, mesmo que dissimulado, e não permite que a interpretação analógica seja utilizada para aplicar a lei a outro fato não tipificado. Nas palavras de Greco:

O dispositivo tem como referencial básico o fato gerador ocorrido, tal como previsto na lei de regência. Não se trata de aplicar a lei, por extensão analógica, a outro fato não previsto. Trata-se de aplicar a lei tributária ao fato efetivamente ocorrido e assim comprovado pelo Fisco. Trata-se, única e exclusivamente, de afastar a cobertura que disfarça, dissimula o fato gerador ocorrido.<sup>87</sup>

Verifico que de fato não há como admitir o emprego da analogia no Direito Tributário, pois é inegável que a interpretação analógica ofende os princípios da legalidade e da tipicidade e abala a segurança jurídica e o equilíbrio entre os três poderes, como foi demonstrado.

### 3.2 A REPULSA DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A interpretação econômica seria uma forma de trazer a analogia para o Direito Tributário, pois determina que negócios jurídicos com efeitos parecidos devem ser tributados da mesma maneira, independente se o negócio é típico ou não.

Por isso, Sacha Calmon Navarro Coêlho observa que o parágrafo único do artigo 116 não autoriza a interpretação econômica, pois a única forma de permitir que a lei que incide sobre um negócio jurídico típico seja estendida para outro negócio extratípico é por lei específica que autoriza a incidência, o que não ocorre nesse caso. Segundo Coêlho:

---

<sup>86</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 149.

<sup>87</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 553.

Não apenas a doutrina, mas a jurisprudência recusa-se a ver no parágrafo único do art. 116 do CTN autorização para interpretação econômica em Direito Tributário, que até ela exige temperamentos. Os resultados equivalentes dos negócios jurídicos não são suficientes para que a aplicação da lei que incide sobre um negócio típico seja estendida ao outro negócio, no caso, extratípico, sem autorização legislativa expressa.<sup>88</sup>

Esse modo de interpretar deriva do princípio da legalidade da tributação, que nas palavras de Coelho “obsta a utilização da chamada interpretação econômica pelo aplicador, mormente por parte do Estado – Administração, cuja função é a de aplicar a lei aos casos concretos, de ofício.”<sup>89</sup>

Alfredo Augusto Becker critica veementemente a utilização de critérios econômicos para interpretar a norma tributária, pois obsta a evolução do Direito Tributário como ciência. Nas palavras de Becker:

A doutrina da Interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário de evoluir como ciência jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário.<sup>90</sup>

Na visão de Heleno Taveira Tôres, a interpretação econômica abala a democracia, pois seria uma forma de devolver ao fisco as ferramentas de uma relação de poder que lhe foram retiradas com a adoção do liberalismo e do conceito de Estado Democrático de Direito, ou seja, é um modo de enfraquecer os princípios da tipicidade e da legalidade em favor do Estado. Segundo Tôres:

Numa ceara tão ciosa das garantias de segurança jurídica e certeza do direito aplicável, a interpretação econômica do direito tributário serviu unicamente para enfraquecer a legalidade material (princípio da tipicidade), e restituir à Administração os típicos instrumentos de uma relação de poder, os quais lhe foram subtraídos quando se instaurou nas sociedades o liberalismo e o conceito de Estado Democrático de Direito, por meio de constituições democráticas e republicanas. Flexibilizava-se a legalidade em direção aos interesses do Estado, tal como propugnado pelos defensores do primado da causa impositionis.<sup>91</sup>

---

<sup>88</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado.** Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 48.

<sup>89</sup> *Ibid*, p. 30.

<sup>90</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 6 ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 55.

<sup>91</sup> TÔRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 210.

Já Marco Aurélio Greco entende que a interpretação econômica não é aplicável quando se procura verificar a incidência da lei a partir de critérios exclusivamente econômicos. No entanto, defende que o contribuinte tem o dever de apresentar um motivo além da simples economia fiscal, que nesse caso pode ter caráter econômico, conforme descrito no primeiro capítulo. Segundo Greco:

De imediato, porém, quero sublinhar que não defendo a aplicação da interpretação econômica no ordenamento tributário brasileiro, assim entendida no sentido de busca da substância econômica ou de identidade de efeitos econômicos dos atos praticados pelo contribuinte para fins de verificação da incidência da lei tributária (acepções da expressão mais frequentemente utilizadas).

Afirmo, sim, ser pertinente a consideração dos aspectos econômicos dos casos, ao lado dos demais de caráter jurídico formal.<sup>92</sup>

Observo que esse modo de interpretar seria uma forma de legitimar a eficácia positiva do princípio da capacidade positiva defendida por este autor, porém Sacha Calmon Navarro Coêlho e Ives Gandra da Silva Martins contestam a necessidade de apresentar outro motivo além da economia fiscal, como foi demonstrado no primeiro capítulo.

Entretanto, é evidente que todos concordam que o parágrafo único em questão não legitima a analogia e a interpretação econômica, tendo em vista os princípios da tipicidade e da legalidade e o fato de não haver previsão legislativa expressa permitindo a incidência de lei de negócio típico sobre um extratípico.

### 3.3 A FORMA COM QUE A DOCTRINA INTERPRETA O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN

Os doutrinadores brasileiros divergem sobre qual foi a real intenção do legislador ao introduzir este parágrafo único do artigo 116 do CTN, para João Dácio Rolim o termo dissimulação não pode ser interpretado literalmente, como simples forma de observar se o ato do sujeito passivo que impediu a realização do fato gerador foi aparente, pois este seria o caso de apenas reforçar a aplicação da simulação,

---

<sup>92</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 485.

acreditando não ser esta a finalidade pretendida pelo legislador. Nas palavras de Rolim:

No âmbito tributário, para se dissimular o fato gerador da obrigação tributária, ter-se-ia, então, de se verificar se o ato praticado pelo contribuinte foi meramente aparente, enfim, não evitado do vício da simulação nas suas modalidades comentadas anteriormente e consagradas no Direito Privado: encobrir um ato de natureza diversa ou aparentar conferir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem. Esta interpretação simplesmente reforçará a aplicação da simulação, no âmbito tributário tal como já consagrada no Direito Privado, não tendo sido provavelmente o propósito do legislador complementar.<sup>93</sup>

Dessa forma, Rolim acredita que este parágrafo único deve ser interpretado como norma geral antielisiva, apenas na modalidade de intenção negocial, pois foi incorporada pelo direito brasileiro e não fere os princípios da legalidade e da tipicidade fechada, ao contrário da modalidade da prevalência da substância sobre a forma que necessita da analogia para ser aplicada. Segundo Rolim:

Como regra da prevalência da substância sobre a forma, dependendo de como seja estatuída, pode se identificar com o recurso analógico, em linha de princípio para se preservar a segurança jurídica, a previsibilidade e a unidade do sistema jurídico, como uma exceção ao regime do Direito Privado, a modalidade mais adequada, para não dizer se dizer a única, é o tipo da intenção negocial que foi incorporada ao direito brasileiro e na modalidade da intenção elisiva não exclusiva.<sup>94</sup>

Assim, se a interpretação for baseada na modalidade de intenção elisiva não exclusiva o sujeito passivo deve atuar demonstrando que o resultado econômico obtido não foi impulsionado apenas pela intenção de elidir tributos, isto é, existe um objetivo econômico válido para a economia de tributo alcançada.

Da mesma forma entende Ricardo Lobo Torres, para ele a dissimulação não tem características de simulação, pois não faz parecer real o que não é, ou seja, apenas mascara os efeitos de algum fato. Segundo Lobo Torres:

A “dissimulação” nada tem que ver com simulação, que elisão não é; dissimular é encobrir, ocultar, disfarçar, atenuar os efeitos de algum fato, e não se confunde com simular, que tem o significado de fingir ou fazer parecer

---

<sup>93</sup> ROLIM, João Dácio. **Normas Antielisivas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 241.

<sup>94</sup> *Id*, p. 241.

real o que não é e que vem definido no art. 120 do Código Civil e no art. 149, VII, do CTN.<sup>95</sup>

Além disso, entende que o parágrafo em questão é norma antielisiva e que “deve ser interpretada sob a perspectiva do princípio da transparência e da ponderação entre capacidade contributiva e legalidade.”<sup>96</sup>

Na visão de Fernando Aurelio Zilveti o parágrafo único mencionado é “uma cláusula geral interpretativa de negócio jurídico elusivo”<sup>97</sup> e foi inserida de forma correta no ordenamento pátrio, pois se fosse uma norma repressiva, ao invés de interpretativa, negócios jurídicos parecidos seriam tributados e aquele que possui maior capacidade econômica poderia fugir da tributação.

O autor observa que a partir desta cláusula elusiva o Estado tem o poder de desconsiderar negócios jurídicos que evitam a tributação, porém ao mesmo tempo o ordenamento jurídico permite a realização destes negócios.

Para ele, esse modo de agir não fere os princípios da tipicidade e da legalidade tributária, pois a legalidade permite a interpretação extensiva, isto é, o negócio jurídico é interpretado conforme critérios que verificam qual foi o seu fim econômico. Dessa forma, cabe ao Fisco, observando os princípios da igualdade e capacidade contributiva, decidir se o negócio elusivo deve ser desconsiderado ou não. Nas palavras de Zilveti:

A questão que se põe é: poderia o Fisco agir dessa maneira sem infringir o princípio da tipicidade e da legalidade tributária?

A resposta é sim, porque a legalidade não veda a interpretação extensiva, no âmbito da teleologia, de modo que o negócio jurídico pode ser interpretado segundo critérios que apurem o fim econômico a que se destina. Faculta a lei, portanto, ao aplicador entender, nos limites do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, que o negócio elusivo deve ser tributado.<sup>98</sup>

Já para Sacha Calmon Navarro Coêlho a dissimulação no âmbito tributário equipara-se ao ato ilícito do sujeito passivo que, para escapar da tributação, adota um negócio jurídico que gera menor ou nenhuma tributação para esconder o negócio

---

<sup>95</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário**, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 235.

<sup>96</sup> *Id.*, p. 235.

<sup>97</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 333.

<sup>98</sup> *Ibid.*, p. 336.

efetivamente realizado e nos adverte que a dissimulação deve ser aplicada apenas por termos técnicos, por isso, o Fisco só poderá desconsiderar atos dissimulados de acordo com a lei que irá regular o procedimento e não conforme o seu entendimento.

Segundo Coêlho:

O termo dissimular do parágrafo acrescido ao art. 116 do CTN foi utilizado em sua acepção técnica. Assim, a Fazenda Pública poderá desconsiderar tão-somente os atos dissimulados praticados pelo contribuinte nos termos da lei que regulará este procedimento. Dissimulação, em direito tributário, equivale à prática ilícita do contribuinte que, para se evadir ao pagamento de tributo devido, utiliza-se de um negócio jurídico que implique menor ou nenhuma tributação para camuflar o negócio verdadeiramente praticado.<sup>99</sup>

Por isso, entende que o dispositivo trata na verdade da simulação relativa, segundo Coêlho: “Quando a lei toma de empréstimos termos técnicos toma igualmente o seu conceito: a palavra dissimulação, tem no Direito Civil, segundo a doutrina pátria e peregrina, o conceito de simulação relativa em oposição à absoluta.”<sup>100</sup>

Helena Taveira Tôres concorda que o parágrafo em questão é uma norma contra a simulação relativa, isto é, o Legislador procurou controlar expressamente as situações em que o sujeito passivo mascara o negócio que efetivamente ocorreu com atos irrealis para alcançar a economia fiscal ilegítimamente. Dessa forma, inclui no ordenamento pátrio uma norma exclusiva para este caso, pois a simulação absoluta já era descrita como ilícita. Assim explica Tôres:

Diferentemente do que se passou no imaginário de muitos, essa não é a espécie de norma anti elusão. Cuida-se aqui de uma norma anti-simulação. Uma providência a mais para controlar os atos de fraudes, no seu contexto mais amplo, de natureza tipicamente ilícita. Com esse recurso, o Legislador brasileiro passa a regular os atos de simulação relativa (dissimulação), que se verifica nas situações em que o contribuinte de pratica determinados atos fictícios para encobrir o negócio real, visando a uma economia de tributos. Agrega ao ordenamento uma regra específica para este intento, uma vez que a simulação absoluta sempre foi definida como um ilícito tributário.<sup>101</sup>

---

<sup>99</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado.** Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 58.

<sup>100</sup> *Ibid*, p. 57.

<sup>101</sup> TÔRES, Helena Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 67.

Para Alberto Xavier o legislador errou ao incluir apenas o termo dissimulação ao parágrafo único em questão, pois entende que a expressão engloba apenas a simulação relativa, ou seja, deixa de lado a absoluta, que não oculta outro ato que de fato ocorreu, apenas cria uma aparência fictícia. Segundo Xavier:

Uma outra imperfeição técnica de redação do novo parágrafo único do art. 116 está na 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.<sup>102</sup>

Na visão de Marco Aurélio Greco a norma introduzida como parágrafo único do artigo 116, do CTN, só tem aplicação se o fato gerador descrito na lei tiver efetivamente ocorrido, mesmo que a ocorrência esteja disfarçada, oculta. Isto é, não permite a cobrança sem lei ou que não esteja abarcada pelos tipos descritos na lei, não cria fato gerador novo. Respeitando assim os princípios da legalidade e da tipicidade. Segundo Greco:

O Código está autorizando o desvelamento da realidade pelo afastamento de uma cobertura, de uma máscara que encobre outra realidade. Mas isto só é possível se o fato gerador estiver adequadamente previsto na lei e tenha efetivamente ocorrido no plano fático. O dispositivo não autoriza conjecturas nem suposições de algo que “poderia” ter ocorrido, ou que o Fisco “supõe” pudesse ter sido a melhor alternativa. Só admite lançar o que efetivamente ocorreu.<sup>103</sup>

Além disso, o dispositivo cria um duplo ônus da prova ao Fisco, pois além de provar a ocorrência do fato gerador, como determina o artigo 142, caput do CTN, deve comprovar que o ato ou negócio jurídico foi dissimulado, pois o ônus da prova de fato constitutivo de seu direito é de responsabilidade de quem alega. Nas palavras de Greco:

Mas, além da prova da ocorrência do fato gerador, o parágrafo único do artigo 116 impõe um segundo ônus a cargo do Fisco, qual seja, demonstrar que o ato ou negócio jurídico foi praticado “com finalidade de dissimular”. A existência desta finalidade é elemento de fato constitutivo da hipótese de

---

<sup>102</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 58.

<sup>103</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 549.

incidência da competência para desconsiderar; portanto, a este elemento aplica-se o mesmo critério de caber ao Fisco o ônus da prova desse fato constitutivo.<sup>104</sup>

Greco entende que o termo dissimular deve ser interpretado de maneira mais ampla do que apenas um sinônimo de simulação, pois também pode significar: “disfarçar, calar, fingir, não revelar os seus sentimentos, hipocrisia ou esconder-se.”<sup>105</sup>

Além disso, revela que o ordenamento jurídico já tem artigos específicos que desconsideram atos simulados, não sendo o caso de incluir mais um sobre o mesmo tema. Portanto, defende que “o dispositivo abre espaço para aferir a sua conformidade ao princípio da capacidade contributiva, daí a necessidade de procedimentos especiais para tanto.”<sup>106</sup>

Entende, ainda, que o parágrafo único qualificou o efeito ou resultado da ação e, por isso, pode abranger todos os caminhos que podem levar a dissimulação, até mesmo o abuso de direito, de estruturas e fraude à lei. Apesar de acreditar que “estas categorias são aplicáveis ao Direito Tributário – assim como em outros campos da experiência jurídica – independente de lei expressa que as preveja.”<sup>107</sup> Pelo fato de não afetarem a tipicidade e a legalidade e porque são categorias gerais de direito. Segundo Greco:

Porém, ainda que houvesse tal necessidade, ela estaria atendida pelo parágrafo único do artigo 116. Realmente, ao qualificar o efeito ou resultado (dissimulação) o dispositivo abrangeu todos os meios que podem levar à sua configuração; vale dizer, inclusive abuso de direito, de estruturas e fraude à lei.<sup>108</sup>

No entanto, o dispositivo em questão determina que os procedimentos de desconsideração devem ser estabelecido por lei ordinária, isto é, o parágrafo único é uma norma de eficácia limitada, “cuja eficácia e aplicabilidade dependem da edição da mencionada lei ordinária.”<sup>109</sup>, segundo Greco.

---

<sup>104</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 550.

<sup>105</sup> *Ibid*, p. 554.

<sup>106</sup> *Ibid*, p. 557.

<sup>107</sup> *Ibid*, p. 559.

<sup>108</sup> *Id*, p. 559.

<sup>109</sup> *Ibid*, p. 567.

Dessa forma, o dispositivo terá eficácia plena apenas quando for editada a lei ordinária revelando qual é o procedimento, por isso, qualquer ato administrativo que se basear nele será ilegal. Nas palavras de Greco:

Isto significa que, enquanto não for devidamente editada a lei ordinária dispendo a respeito, falta um elemento essencial à aplicabilidade do parágrafo examinado, sendo ilegal o ato administrativo fiscal que, nesse interregno, pretender nele apoiar-se. Enquanto não vier a ser editada a lei ordinária prevista no dispositivo, falta ao dispositivo a plenitude da produção dos seus efeitos e, por consequência, a autoridade administrativa não pode praticar ato de desconsideração nele fundamentado.<sup>110</sup>

Na visão de Ives Gandra da Silva Martins seria impossível admitir a criação de uma norma antielisiva no país, por força do princípio da legalidade, pois seria necessário o emprego da analogia ou obrigar o sujeito passivo a praticar fato gerador que o mesmo procurou evitar, mesmo que o motivo seja apenas a economia fiscal. Assim explica Ives Gandra:

Na norma antielisiva isso ocorreria, pois o princípio da legalidade seria afrontado, sobreposto, ao veicular analogia ou obrigar fictamente o contribuinte a incorrer em fatos geradores que ele discricionariamente tenha optado evitar, mesmo que o motivo único dessa conduta seja desoneração tributária.<sup>111</sup>

Além disso, seria necessário que houvesse a descrição exata na norma das hipóteses de fatos passíveis de sofrer tributação e elaborar condutas compatíveis com o tipo tributário, caso contrário, seria possível configurar o confisco vedado, por força do artigo 150, IV da Constituição Federal. Segundo Ives Gandra:

Destarte, ratifique-se, não há possível juridicidade em norma antielisiva no Brasil, em face da necessidade de descrição exaustiva nos comandos legais das hipóteses de fatos eleitos como tributáveis, bem como de, por ficção interpretativa, criar conduta compatível com o tipo tributário, sob pena, inclusive, de configurar-se o efeito de confisco vedado constitucionalmente (artigo 150, IV da CF).<sup>112</sup>

---

<sup>110</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 568.

<sup>111</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Elisão e Evasão de Tributos - Estudos de Casos**. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento Tributário À Luz da Jurisprudência**. São Paulo: Lex Editora, 2007. p. 142.

<sup>112</sup> *Ibid*, p. 143.

Hugo de Brito Machado esclarece ainda que o que ainda não está previsto na legislação tributária não pode ser proibido caso praticado pelo sujeito passivo, em decorrência do princípio da legalidade. Vejamos:

O direito tributário não se ocupa de definir o que é proibido, ou permitido. Por isto não se pode afirmar que o não previsto pela lei tributária é proibido. As leis tributárias regulam as relações entre o Estado-fisco, e o contribuinte, concernentes ao dever de pagar tributos. O princípio da legalidade tributária, portanto, é restrito a essas relações.

Os fatos que consubstanciam hipótese de incidência tributária, e aqueles que consubstanciam hipóteses de isenção, compõem o campo da legalidade.

Os fatos não previstos em lei constituem o campo da denominada não incidência tributária. Esse campo corresponde, em princípio, ao campo da licitude em sentido estrito, a que se reporta a Teoria Geral do Direito.<sup>113</sup>

Dessa forma, seria temerária a existência deste tipo de norma, pois a mesma traria “elasticidade e extensibilidade ao já enorme poder estatal, aniquilando a reserva legal para a exigência de tributo”<sup>114</sup>, ou seja, aumentaria ainda mais o poder do Estado sobre o contribuinte, trazendo insegurança jurídica para a sociedade.

Sacha Calmon Navarro Coêlho também não observa a possibilidade de o parágrafo único ser interpretado como norma antielisiva, pois pressupõe a interpretação analógica. Segundo Coêlho: “Conseqüentemente, um país que adote a proibição da analogia, não pode ter norma geral atielisiva, caso do Brasil. A norma geral antielisiva é norma de auto-tutela do ordenamento, genérica, despida de tipicidade.”<sup>115</sup>

Pelo exposto, observo que o principal argumento dos juristas que não interpretam o termo dissimulação como simulação relativa é tentar presumir qual foi a real intenção do legislador ao incluir o parágrafo único no artigo 116 do CTN, fundamentando que o ordenamento jurídico tributário brasileiro já possui meios para coibir a simulação e, por isso, não seria esta a finalidade que motivou o legislador.

Entendo que essa é uma forma extensiva de se interpretar o parágrafo em questão, pois se baseia apenas em suposições, não há como saber de fato qual era a real intenção do legislador. Portanto, acredito que a interpretação mais correta no

---

<sup>113</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Fiscal** – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1995, p. 50.

<sup>114</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Elisão e Evasão de Tributos - Estudos de Casos**. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento Tributário À Luz da Jurisprudência**. São Paulo: Lex Editora, 2007. p. 151.

<sup>115</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 66.

momento é a de que o parágrafo único possibilita a desconsideração de negócios jurídicos simulados apenas, pela definição literal com que o termo dissimulação é descrito, pelo que foi demonstrado por Sacha Calmon Navarro Coêlho, Heleno Taveira Tôrres e Alberto Xavier.

Dessa forma, cabe a lei ordinária que regulará o procedimento determinar qual foi a real intenção do legislador e qual é a abrangência deste dispositivo.

Não vislumbro a possibilidade de interpretar esta norma como antielisiva também, pois este tipo de norma pressupõe a interpretação analógica, que fere a segurança jurídica e os princípios da legalidade e tipicidade.

Além disso, pelo modelo adotado pelo nosso ordenamento jurídico, seria imprescindível que a norma delimitasse exatamente quais são as condutas praticadas pelo contribuinte que seriam ilegais, isto é, não existe a possibilidade da mesma ser escrita de forma genérica, conforme o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho e Ives Gandra da Silva Martins.

### 3.4 A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

A teoria do “*Bussines Purpose Test*” ou simplesmente teoria do propósito negocial teve origem no julgamento do caso Gregory x Helvering, em 1934, pela Suprema Corte dos Estados Unidos da América.

Nesse caso paradigma a senhora Evelyn Gregory controlava o capital social da empresa *United Mortgage Corporation (UMC)* que possuía em seu capital mil ações da empresa *Monitor Securities Corporation (MSC)*.

Com o intuito de vender as ações em sua posse com menor carga tributária a proprietária da empresa optou por realizar reorganizações societárias não usuais.

Isto é, criou no dia 18 de setembro de 1928 uma nova empresa chamada *Averill Corporation (AC)* para transferir as mil ações que estavam no capital social da MSC e assim aumentar o capital da pessoa jurídica recém criada e poder emitir novas ações subscritas.

Ocorre que apenas 6 dias depois, no dia 24 de setembro de 1928, operou-se a dissolução e liquidação da AC, com a consequente transferência de todo o patrimônio composto pelas mil ações da MSC para o patrimônio pessoal da senhora Evelyn Gregory.

Na sequência a mentora da reorganização vendeu as ações da AC e apresentou à tributação, por ganho de capital, apenas a diferença entre o valor da venda e o custo da compra, pois o direito norte-americano previa isenção no caso de reestruturação societária.

Charles William McNaughton esclareceu o caso da seguinte maneira:

Sra. Evelyn Gregory era proprietária das ações de uma companhia chamada United Mortgage Corporation. A United detinha 1000 ações de outra companhia denominada Monitor Securities. Em 1928, a Sr.a Gregory criou uma nova companhia designada Averill Corporation e em ato subsequente a Averill recebeu as ações da Monitor, anteriormente detidas pela United. Seis dias após as referidas transações, a Averill foi dissolvida e as ações da Monitor foram aliadas a um terceiro. Dada as operações realizadas a Sra. Gregory evadiu-se da tributação sobre o ganho de capital tendo em vista que, nos termos do direito norte-americano, há isenção desta tributação nas reestruturações societárias.<sup>116</sup>

No entanto, quando o agente da Receita Federal norte-americana chamado Guy Helvering analisou a operação verificou que o negócio deveria ser desconsiderado, tendo em vista que a senhora Evelyn Gregory visou apenas diminuir a carga do imposto de renda que incidiria nos lucros que seriam partilhados pela UMC caso tivesse ocorrido a venda direta das ações em posse da MSC, ou seja, a tributação caso o negócio fosse anulado seria muito maior.

Insatisfeita com a atuação fiscal do agente a mentora da reorganização decidiu judicializar o caso para tentar validar a sua atuação.

O juiz de primeiro grau do Conselho de Autuações Fiscais (*Board of Tax Appeals*) decidiu pela legalidade da atuação da senhora Evelyn Gregory por entender que não se pode diferenciar uma empresa recém criada das demais, mesmo que o intuito único fosse a redução da carga tributária.

Alegou também que o agente da Receita Federal não pode fazer um juízo de valor para decidir quando a personalidade jurídica produzirá todos os efeitos jurídicos decorrentes da sua validade e quando não será para alcançar o patrimônio dos seus sócios.

No entanto, a decisão foi reformada pelo juiz Learned Hand, da Corte de Apelação do 2º Circuito nos Estados Unidos, ao fundamento de que a regra jurídica

---

<sup>116</sup> McNAUGHTON. **Charles William. Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário.** São Paulo: Noeses, 2014, p. 402.

norte-americana que permitia a reorganização societária deveria ser interpretada conforme a sua finalidade.

Isto é, a atuação da senhora Evelyn Gregory não foi um ato natural na condução dos negócios ou realizado no ramo econômico escolhido das empresas envolvidas, carecia de um propósito real para a reorganização societária.

A decisão foi mantida pela Suprema Corte dos Estados Unidos e criou a ideia inicial da necessidade de demonstrar um propósito além da diminuição da tributação para realizar reorganizações societárias, bem como de que a mera previsão legal em normas tributárias são insuficientes para validar a economia tributária alcançada.

Charles McNaughton esclarece que existe um propósito comercial implícito na lei e um que estaria além da lei, a distinção está na essência da lei que permite a realização do negócio jurídico.

Para exemplificar a diferença, o autor utiliza como exemplo um caso em que duas pessoas criam uma pessoa jurídica, nos exatos termos do art. 981, do Código Civil, porém um dos sócios integraliza o capital social apenas com dinheiro e o outro fornece um imóvel em dação.

Em seguida, opera-se o encerramento da empresa, porém o sócio que integralizou apenas dinheiro sai com o imóvel e outro com o dinheiro, mostrando que a forma do negócio foi utilizada na realidade para comprar e venda sem a incidência do ITBI. Nas palavras de McNaughton:

Propósito Comercial na Lei - Operação "Casa Separa", assim, quando duas pessoas constituem uma sociedade, da aplicação do artigo 981 do CC, resulta a implicitude da necessidade de propósito comercial, isto é, que os sócios firmem a sociedade para contribuir com bens ou serviços para desenvolver uma atividade econômica.<sup>117</sup>

Isto é, certas normas previstas no ordenamento jurídico brasileiro são válidas, mas necessitam de um propósito comercial na sua utilização. Este seria o propósito comercial na lei, que desde a formação do negócio já se presume que foi realizado com intenções extratributárias.

---

<sup>117</sup> McNAUGHTON. **Charles William. Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário.** São Paulo: Noeses, 2014, p. 427.

Por outro lado, o propósito negocial além da lei não gera o dever de análise da norma que, de forma implícita, determina alguma ação própria. Ou melhor, o propósito além da lei fica caracterizado pela imensa subjetividade com que o tema é tratado.

Utilizando o mesmo exemplo anterior, caso a companhia tenha atuado no mercado, conforme prevê o seu contrato social, durante o período de 8 meses. No entanto, mesmo tendo realizado o propósito negocial na lei, pelo pequeno período em que esteve em atuação o fisco desconsidera o negócio.

Nesse caso, é evidente a subjetividade na decisão que desconsiderou a transação, pois como seria possível prever a verdadeira finalidade dos sócios? Uma briga entre eles não poderia deixar o clima insustentável? Ou simplesmente não teriam escolhido a troca do imóvel pelo dinheiro?

Charles McNaughton explica a questão da seguinte maneira: “Nessa toada, isso que poderíamos chamar de ‘necessidade propósito negocial além da lei’ indica uma aplicação da doutrina do propósito negocial, sem qualquer amparo legal”.<sup>118</sup>

Dessa forma, no primeiro caso haveria conformidade com o princípio da legalidade, tendo em vista que se analisaria a ação do sujeito passivo conforme o ordenamento jurídico aplicável, permitindo a organização do seu empreendimento da forma que entender mais conveniente caso não afronte as normas legais.

Já no segundo caso é notória a subjetividade na aplicação da teoria, pois o contribuinte ficaria impedido de realizar negócios não muito comuns, mas que diminuam a carga fiscal, em favor de uma sociedade igualitária, conforme defende Marco Aurélio Grecco.

No nosso país a teoria do propósito negocial não foi simplesmente importada por completo do precedente norte-americano. Luís Eduardo Schoueri iniciou a aplicação do tema por meio de análises dos acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes, ao apontar critérios que eram utilizados pelo fisco para verificar a existência de propósito negocial nos planejamentos efetuados. Assim, apontou para três critérios normalmente utilizados:

Houve um adequado intervalo entre as operações? É comum o entendimento pela não existência de outros motivos na operação além da economia tributária, por terem as operações ocorrido dentro de um intervalo de tempo inadequado. Cita-se, por exemplo,

---

<sup>118</sup> McNAUGHTON. Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 434.

operações societárias que normalmente demoram meses para ocorrer e que em alguns casos foram realizadas em intervalo de horas ou dias.

As partes envolvidas eram independentes? Outra propriedade importante para definir a existência de propósito negocial é a autonomia e independência das pessoas envolvidas, sejam elas pessoas naturais ou pessoas jurídicas. Muitos negócios jurídicos foram descaracterizados por terem sido realizados entre empresas de mesmo grupo ou familiares.

Existe coerência entre a operação e as atividades empresariais das partes envolvidas? Para a constatação da existência de propósito negocial, entende a Administração que o planejamento tributário deve estar intimamente relacionado com a atividade operacional das partes.<sup>119</sup>

Nesse ponto, é importante ressaltar que o direito nos Estados Unidos da América é regido pela *common law*, no qual os juízes tem autonomia para julgar conforme decisões de casos semelhantes, já no Brasil o sistema jurídico é conhecido por *civil law*, no qual os juízes julgam conforme determina a lei.

No entanto, o tribunal administrativo que julga casos fiscais no país utiliza como fundamento a referida teoria por meio de costume, isto é, aplica em diversos casos conforme o seu próprio entendimento.

Entendo que apenas a teoria do propósito negocial na lei, como define McNaughton, teria uma possível aplicabilidade perante o direito brasileiro, pois não seria analisar se a ação do contribuinte teve o fim único de alcançar a economia fiscal, mas sim verificar se atuou conforme previsão implícita da norma, em conformidade com o princípio da legalidade estrita.

### 3.5 MEDIDA PROVISÓRIA Nº 66, DE 29 DE AGOSTO DE 2002

A edição da Medida Provisória nº 66, em 29 de agosto de 2002, foi uma tentativa de criar os procedimentos a serem seguidos pelo fisco para desconsiderar planejamentos tributários que apenas reduziam a carga fiscal, para assim, criar a norma regulamentadora prevista no parágrafo único do artigo 116, do CTN.

A medida previa expressamente a aplicação da teoria do propósito negocial, abuso de direito e de formas:

---

<sup>119</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 30-32.

(...) Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

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

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

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

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

Ocorre que o Congresso Nacional não converteu em lei a referida norma, pois no exame de aprovação legislativa constatou-se que a medida provisória não se presta para delimitar a norma tributária de forma tão específica.

A delimitação de critérios e procedimentos administrativos para desconsiderar negócios jurídicos que reduziam a carga fiscal sem um propósito negocial seria exclusiva de Lei Ordinária.

Na visão de James José Marins de Souza o legislador na verdade criou uma norma anti-simulação com a criação do parágrafo único do artigo 116, do CTN, e a Medida Provisória nº 66, de 22 de agosto de 2002, teria sido apenas uma tentativa de consertar o erro, porém a via eleita não pode ser utilizada para consertar Lei Complementar. Vejamos:

(...) há sérios problemas na compatibilização entre a norma do parágrafo único do art. 116 do CTN e sua regulação federal pela MP 66/02. Pois o CTN ao cuidar de dissimulação restringiu seu plexo de incidência à conceituação material e à disciplina formal da simulação, simulação relativa, conhecida pela doutrina como dissimulação; Laborando em outro campo completamente distinto, a MP 66/02 disciplina hipóteses de abuso de direito, utilizando-se dos conceitos como abuso de formas e business purpose test. Neste caso, registra-se insustentável relação antinômica entre o CTN, lei complementar *ratione materiae* e a medida provisória em apreço. Se realmente o propósito legislativo da Lei Complementar no 104/01 ao inserir o parágrafo único do art. 116 do CTN foi de criar uma “norma geral antielisão” pode-se, no mínimo, afirmar que se houve o legislador com grande infelicidade, confundiu antielisão com anti-simulação. Parece ter havido um erro monumental que se tenta corrigir através da MP 66/02. Só que, no sistema jurídico brasileiro, medida provisória ou lei ordinária não se prestam para consertar lei complementar. Trata-se de erro tributário governamental e o Poder Judiciário

será pressionado para corrigi-lo, como tem feito, desviando-se de suas funções ao servir utilitariamente ao Estado.<sup>120</sup>

No entanto, mesmo sem previsão legal o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF passou a desconsiderar planejamentos tributários lícitos, mas que não possuíam outro motivo além da economia fiscal, ou seja, passou a aplicar a teoria do propósito negocial.

Hugo de Brito Machado esclarece que essa situação atual expõe o contribuinte a uma tremenda insegurança jurídica pela desconsideração de ações lícitas do sujeito passivo que tinham como fim único a redução da carga tributária. Como se lê:

A desconsideração de atos ou negócios jurídicos pela autoridade da Administração Tributária ainda não é possível, á mingua do procedimento específico para esse fim, que ainda não foi estabelecido. É que a regra do parágrafo único do art. 116 do CTN o exige expressamente.

Não se diga que a desconsideração de atos ou negócios jurídicos pode ocorrer no procedimento ordinário de constituição e exigência do crédito tributário, vale dizer, no procedimento de lançamento do tributo. A regra que instituiu em nosso sistema jurídico a possibilidade de desconsideração de 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 é expressa e clara ao determinar que sejam “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. A expressão “a serem estabelecidos” em lei ordinária deixa fora de dúvida a necessidade de lei ordinária que estabeleça um procedimento até então inexistente.

Ocorre que o Fisco, inconformado com a ausência de procedimento específico para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, passou a agir arbitrariamente, tratando como infração as condutas que, mesmo lícitas, implicam evitar ou reduzir tributo.<sup>121</sup>

Diante do exposto, é evidente que a medida provisória em referência foi apenas uma tentativa de regulamentar o parágrafo único do artigo 116, do CTN, porém por inadequação da via eleita para tanto, tendo vista que a matéria era exclusiva de Lei Ordinária.

---

<sup>120</sup> SOUZA, James José Marins de. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 52.

<sup>121</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 141.

Cumpra salientar, ainda, que a tentativa de regulamentação não legitima o CARF a aplicar a teoria do propósito negocial, conforme prevê o princípio da legalidade estrita tributária.

## **4 A APLICAÇÃO DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL EM RECENTES JULGADOS DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSO FISCAIS – CARF**

Pelo que foi demonstrado nos capítulos anteriores a análise das condições de validade de planejamentos tributários realizados sofreram diversas alterações com o passar dos anos.

Começou com a verificação de condições de formais, o sujeito passivo possuía extrema liberdade na reorganização dos seus negócios, desde que não efetuasse qualquer ato em contrariedade à lei.

Em um segundo momento, quando o país passou de um Estado de Direito, para um Estado Democrático de Direito com a Constituição Federal de 1988, a preocupação da Administração Fazendária passou a ser quanto a análise do conteúdo e motivação das ações do contribuinte que diminuía a carga tributária e não apenas quanto a verificar critérios formais, defendendo a aplicabilidade dos institutos civilistas do abuso de direito e fraude à lei.

Por fim, pela evolução da discussão doutrinária sobre o tema, o legislador brasileiro incluiu, através da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, um parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional na tentativa, segundo a doutrina, de criar uma norma geral antielisiva.

Ocorre que a parte final da referida norma determina que procedimentos de descon sideração dos negócios e atos jurídicos praticados que diminuem a carga tributária devem ser estabelecidos em lei ordinária, que até hoje não foi editada.

No entanto, mesmo sem previsão legal, diversos casos são descon siderados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF através da teoria do propósito comercial, criando uma situação de enorme insegurança jurídica, tendo em vista que a sua aplicação é extremamente subjetiva pela inexistência de critérios objetivos descritos em lei para análise do que pode ou não pode ser descon siderado.

Dessa forma, é necessário verificar na sequência a forma com que os casos são descon siderados pela autoridade administrativa, analisando decisões recentes que aplicam a teoria do propósito comercial.

### **4.1 ANÁLISE DE DECISÕES DO CARF SOBRE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS E A APLICAÇÃO DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL**

O primeiro caso é sobre a utilização de uma empresa veículo com o intuito de aproveitar o ágio dedutível nos termos dos artigos 7 e 8, da Lei nº 9.532/1997.

Vejamos a ementa:

Processo nº 16561.720157/201443  
Recurso nº Voluntário  
Acórdão nº 1401002.076 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
Sessão de 19 de setembro de 2017  
Matéria IRPJ/CSLL  
Recorrente BRADSEG PARTICIPAÇÕES S.A.  
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. FUNDAMENTO QUE NÃO SE VERIFICOU NO CASO CONCRETO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. GLOSA DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO. O propósito comercial vai além da mera formalidade dos instrumentos societários; ele depende precipuamente da intenção das partes em firmar o contrato. Caso este desígnio resuma-

se meramente na economia fiscal, correta é a glosa da amortização do ágio fincada na rentabilidade futura.

ÁGIO. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. A amortização fiscal do ágio somente tem amparo legal quando as empresas adquirente e a adquirida se emaranham entre si, a partir de um dos institutos elencados no art. 7º da Lei nº 9.532/1997 (fusão, cisão ou incorporação), resultando dessa operação a confusão patrimonial entre ambas. Não se permite, em regra, a dedução do ágio se ambas as empresas permanecem ativas após todo o processo de reorganização societária.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO. AUSÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA. Não havendo provas de conduta dolosa, afasta-

se a qualificação da multa de ofício. O dolo não pode ser presumido. O contribuinte não simulou ou dissimulou seus atos e operações, especialmente porque poderia obter o mesmo resultado econômico com a adoção de outras operações.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal. Lançamento procede em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade da decisão recorrida. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário no que tange à glosa das despesas de ágio. Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Lucia na Yoshihara Arcangelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva. Também por maioria de votos dar provimento ao recurso voluntário: i) para afastar a qualificação da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Abel Nunes de Oliveira Neto e Luiz Augusto de Souza Gonçalves; e ii) para afastar a aplicação da multa isolada no limite de sua aplicação em relação à multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de

Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Designado o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa para redigir o voto vencedor. Declaro use impedido de votar o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.<sup>122</sup>

A empresa fiscalizada “A” incorporou outra empresa “B” e passou a amortizar tributariamente o ágio. Essa pessoa jurídica “B” teria sido utilizada apenas para viabilizar a amortização do referido ágio como empresa veículo, por não possuir atividade operacional anterior.

A amortização foi desconsiderada pela autoridade administrativa julgadora por alegada falta de razões econômicas ou negociais das operações societárias de criação e incorporação desta empresa “B”, uma vez que a real intenção da empresa “A” seria a aquisição de parte das ações de uma empresa “C”.

Essa empresa “C” havia integralizado parte das suas ações no capital social da pessoa jurídica “B” antes da sua incorporação por parte da companhia “A”.

O órgão julgador administrativo alegou que essas ações da empresa “C” poderiam ter sido alienadas diretamente para pessoa jurídica “A”, por isso, a inclusão da empresa “B” no negócio não possuiria substrato societário.

O voto vencedor reconheceu que todos os atos societários foram realizados conforme determinava a lei, porém fundamentou que inexistiu propósito negocial pelo intuito único de economia tributária ao aproveitar a amortização do ágio.

Ocorre que a empresa “B” teve o capital integralizado por diversas pessoas físicas que possuíam parte das ações da empresa “C” e, obviamente, seria muito mais fácil proceder a incorporação por uma pessoa jurídica do que adquirir todos as ações em posse das pessoas físicas, ou seja, o negócio era complexo e possuía um motivo extratributário além da economia fiscal.

Restou evidente nesse caso a falta de critérios objetivos para avaliar se o motivo extratributário apresentado era suficiente para demonstrar o propósito negocial, tendo em vista que existia de fato uma facilidade inegável na incorporação da empresa “B”.

O custo da aquisição de ações das pessoas físicas e o trabalho de negociar com cada uma já justificariam a opção pela integralização das ações no capital social

---

<sup>122</sup> CARF. RECURSO VOLUNTÁRIO: Processo nº 16561.720157/201443. Relator: Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa. DJ: 19/09/2017. **Carf**, 2017. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 28 fev. 2018.

da pessoa jurídica “B”, sendo inegável, portanto, a subjetividade com que a teoria foi aplicada nesse caso.

O segundo caso é referente a um planejamento tributário realizado pela empresa “X” que transferiu parte dos seus negócios para a sociedade “Y”, criada pelos seus próprios funcionários, para permanecer no regime de tributação do lucro presumido no ano-calendário de 2006. Segue a ementa:

Processo nº 10920.722805/2011-41  
 Recurso nº De Ofício  
 Acórdão nº 1201-001.484 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
 Sessão de 13 de setembro de 2016  
 Matéria IRPJ  
 Recorrente FAZENDA NACIONAL  
 Interessado RF REFLORESTADORA S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ  
 Ano-calendário: 2006

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PERPETRADO POR PESSOA JURÍDICA DISTINTA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. Cabe ao contribuinte responder por seus próprios atos no âmbito tributário. No caso de autuação baseada em racional que considera haver ocorrido planejamento tributário abusivo em decorrência de regime fiscal utilizado por pessoa jurídica distinta, resta evidente o erro da fiscalização na definição do sujeito passivo da relação tributária.

DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO PARCIAL. INEXISTÊNCIA DE CONDUTA SIMULADA, FRAUDULENTE OU DOLOSA. APLICAÇÃO DA REGRAS DO ART. 150, § 4º do CTN. Se o contribuinte comprova nos autos a ocorrência de pagamento parcial do tributos discutido e ao mesmo tempo estando ausentes condutas tidas como simuladas, fraudulentas ou dolosas, deve ser aplicada a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN para fins de contagem do prazo decadencial.

PROPÓSITO NEGOCIAL. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. MANUTENÇÃO DOS EFEITOS DA OPERAÇÃO. Ausente conduta tida como simulada, fraudulenta ou dolosa, a busca de eficiência fiscal em si não configura hipótese que invalide as operações perpetradas pelo contribuinte e os respectivos efeitos fiscais. A existência de outras razões de negócio que vão além do benefício fiscal, apenas ratifica a validade e eficácia da operação. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao Recurso de Ofício. O Conselheiro José Carlos acompanhou o Relator pelas Conclusões.<sup>123</sup>

A empresa “X” ficou responsável pelos negócios que não estavam diretamente ligados ao segmento eletroeletrônico, que ficou a cargo somente da pessoa jurídica

<sup>123</sup> CARF. RECURSO VOLUNTÁRIO: Processo nº 10920.722805/2011-41. Relator: Conselheiro Luiz Fabiano Alves Penteado. DJ: 19/09/2016. **Carf**, 2016. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 28 fev. 2018.

“Y”, ou seja, segregou atividades distintas para serem exercidas por outras companhias.

Essa cisão permanece até hoje, foi reconhecida como válida pelo fisco e permitiu ao grupo agrupar em diferentes sociedades os diversos ramos de atuação da empresa “X”, com ganho de eficiência e de qualidade de gestão.

No entanto, segundo a fiscalização fazendária inicial a reorganização societária efetuada não é permitida ou usual, tendo em vista que a companhia não pode realizar “contorcionismo organizacional” para ingressar em outro regime fiscal ou para permanecer no que havia eleito.

Ocorre que o relator do processo administrativo no CARF reconheceu que o fisco não pode glosar os negócios efetuados pelos contribuintes que reduzem a carga fiscal sem critérios ou ao simples argumento da inexistência de interesses extrafiscais e que, no caso em análise, a cisão fazia sim sentido no ponto de vista da sociedade que pretendia aumentar a eficiência da gestão. Vejamos um trecho do acórdão:

Primeiramente, é importante ressaltar que temos presenciado com preocupante frequência, a utilização pelo Fisco da teoria do propósito comercial por meio do qual defende que a simples ausência sob a ótica do fisco de outros motivadores para a operação que não o alcance do benefício fiscal, já é elemento suficiente que invalida os atos do contribuinte ou, ao menos, inviabiliza o benefício fiscal almejado.

(...)

Desta forma, o conceito a ser adotado para definir o propósito comercial deve ser no sentido de considerar a busca pela redução das incidências tributárias, por si, como um propósito comercial que viabiliza a economia tributária.<sup>124</sup>

Esse caso mostra que há divergência na aplicação da teoria do propósito comercial nas diferentes câmaras do CARF e ficou evidente que a falta de critérios objetivos definidos em lei, bem como a economia fiscal alcançada já seriam motivos suficientes para não desconsiderar a reorganização efetuada pelo contribuinte, como defende Ives Gandra Martins, Sacha Calmon Navarro Coelho e Paulo de Barros Carvalho.

---

<sup>124</sup> CARF. RECURSO VOLUNTÁRIO: Processo nº 10920.722805/2011-41. Relator: Conselheiro Luiz Fabiano Alves Penteado. DJ: 19/09/2016. **Carf**, 2016. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 28 fev. 2018. p. 16.

O terceiro e último caso em análise refere-se a um planejamento tributário realizado por três empresas. A companhia “F” utiliza os benefícios do RECOF para importar peças de matéria-prima de celulares com suspensão da exigibilidade de tributos até a exportação do produto final para a empresa “P” cediada no Uruguai. Na sequência, em curto período de tempo, a pessoa jurídica “S” exporta os produtos para venda no Brasil. O planejamento fiscal foi desconsiderado pela ocorrência de simulação. Segue a ementa:

Processo nº 16561.720102/2013-52  
 Recurso nº Voluntário  
 Acórdão nº 3301-004.132 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
 Sessão de 26 de outubro de 2017  
 Matéria Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI  
 Recorrente Flextronics International Tecnologia Ltda.  
 Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/03/2010 a 30/11/2010

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE. A validade do planejamento tributário é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreve exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação. Estará o contribuinte no campo da ilicitude se o negócio jurídico for simulado ou se houver a ocorrência do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, se as condutas esconderem, modificarem ou excluïrem o fato jurídico-tributário.

SIMULAÇÃO. CONCEITO. Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, hipótese em que o Fisco deve alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder à devida tributação.

FRAUDE. CONLUÏO. MULTA QUALIFICADA. Havendo a comprovação de atos simulados, com o único propósito de esquivar-se das obrigações tributárias, obtidos por meio de uma fraude perpetrada em conluïo entre as partes envolvidas, deve ser aplicada multa qualificada determinada pelo § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Renato Vieira de Avila.<sup>125</sup>

<sup>125</sup> CARF. RECURSO VOLUNTÁRIO: Processo nº 16561.720102/201352. Relator: Conselheiro Seramis de Oliveira Duro. DJ: 26/10/2017. **Carf**, 2017. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 28 fev. 2018.

O relator do órgão julgador administrativo não vê possibilidade da aplicação da teoria do propósito negocial no direito brasileiro, pois seria o mesmo que aplicar uma teoria estrangeira sem previsão legal no ordenamento jurídico.

Isto é, o planejamento tributário só poderia ser desconsiderado caso alguma ilicitude fosse comprovada. Vejamos um trecho do acórdão:

Discordo da aplicação da teoria do propósito negocial, isso porque exigir como requisito para o planejamento tributário qualquer uma das teorias antielisivas estrangeiras, é aplicar norma inexistente no sistema jurídico brasileiro. A interpretação dos negócios jurídicos e de seus efeitos deve ser feita, impreterivelmente, segundo as prescrições do direito positivo brasileiro, do contrário, ela será inválida. Então, a validade do planejamento é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação. Estará o contribuinte no campo da ilicitude se o negócio jurídico for simulado ou se houver a ocorrência do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, ou seja, se as condutas esconderem, modificarem ou excluïrem o fato jurídicotributário.<sup>126</sup>

Nesse último caso o planejamento fiscal foi desconsiderado pela ocorrência de simulação, tendo em vista que a real intenção das empresas era vender os celulares no mercado interno.

Dessa forma, seria irrelevante o motivo extrafiscal apresentado pelas sociedades de venda dos produtos nos outros países da América Latina, pois há previsão legal para a desconsideração de negócios simulados, além da aplicação de multa.

Pela análise destes precedentes do CARF verifico que a utilização da teoria do propósito negocial não é unânime em todas as câmaras, principalmente pela falta de

<sup>126</sup> CARF. RECURSO VOLUNTÁRIO: Processo nº 16561.720102/201352. Relator: Conselheiro Seramis de Oliveira Duro. DJ: 26/10/2017. **Carf**, 2017. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 28 fev. 2018, p. 9.

critérios objetivos para avaliar os motivos extratributários e pela afronta ao princípio da legalidade estrita.

O único precedente analisado que de fato aplicou a teoria foi extremamente subjetivo, pois a empresa fiscalizada apresentou motivos extrafiscais para aproveitar o ágio da incorporação e mesmo assim o negócio foi desconsiderado.

Isto é, restou evidente que a falta de critérios objetivos causa grande insegurança jurídica e subjetividade, motivo pelo qual a aplicação da teoria do propósito negocial ainda não é plena perante o órgão julgador administrativo máximo.

## 5 CONCLUSÃO

O planejamento tributário sempre será alvo do fisco, porém a atuação da autoridade fiscal não pode se basear em teorias ou entendimentos próprios que não estão previstos no ordenamento jurídico brasileiro para desconsiderar negócios jurídicos lícitos.

Pelo que foi demonstrado no primeiro capítulo, o planejamento fiscal realizado por atos simulados é nulo desde o início, tendo em vista que há previsão expressa no Código Tributário Nacional para que seja procedida a desconsideração destes atos.

O principal conflito doutrinário apresentado foi sobre a aplicabilidade dos institutos civis da fraude à lei e abuso de direito no âmbito tributário. Nesse caso, entendo que estes institutos não podem ser utilizados de forma plena, como defende Marco Aurélio Greco, e nem por presunções de que o negócio realizado pelo sujeito passivo foi abusivo, ou seja, cabe a autoridade fiscalizadora comprovar que o contribuinte agiu em desconformidade com a letra da lei ao organizar os seus negócios, tendo em vista a segurança jurídica e o princípio da legalidade tributária.

Outro ponto controvertido evidenciado foi o conflito entre os princípios da capacidade contributiva e da igualdade com os princípios da liberdade de contratar e da tipicidade.

No entanto, entendo que o princípio da capacidade contributiva não pode ser utilizado como fundamento para desqualificar todo e qualquer planejamento fiscal que não possua uma causa além da economia tributária.

Pelo contrário, o referido princípio deve ser interpretado em conjunto com o princípio da estrita legalidade tributária para que a atuação do contribuinte dentro dos limites da lei possua efetiva segurança jurídica de que não será descontituída pelo fisco, conforme defendem Sacha Calmon Navarro Coelho, Alberto Xavier e Antônio Roberto Sampaio Dória.

Procurou-se, também, evidenciar a forma com que a economia fiscal deve ser alcançada. Ficou claro que o planejamento tributário deve ser feito apenas por atos elisivos, sendo que a elisão só é de fato alcançada se nenhum meio ilícito foi utilizado e se os atos praticados forem anteriores a ocorrência do fato gerador, por força do princípio da legalidade.

Além disso, a doutrina é unânime ao afirmar que a evasão sempre será ilícita, tendo em vista a infração ao ordenamento jurídico pátrio e a intenção de não cumprir a obrigação tributária, exceto quando o contribuinte desconhece a lei, porém isso não o desobriga do dever de recolher tributos, conforme foi demonstrado por Sacha Calmon Navarro Coêlho.

Igualmente, a doutrina nos mostra a ilicitude dos atos elusivos, que são realizados mediante fraude à lei ou por simulação, conforme a definição de Heleno Taveira Tôrres. Portanto, é evidente que a economia fiscal lícita só é alcançada por meio da elisão.

No segundo capítulo foi necessário esclarecer se o ordenamento jurídico brasileiro comporta normas antielisivas e determinar qual é real natureza jurídica do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Pelo que foi demonstrado, ficou evidente que a doutrina diverge sobre qual deve ser a correta interpretação e a natureza jurídica do parágrafo único em questão, os juristas que não observam o termo dissimulação como simulação relativa argumentam que é necessário imaginar qual foi a real intenção do legislador para incluir o parágrafo único, justificando que o ordenamento jurídico tributário já possui recursos para impedir a simulação e, conseqüentemente, esta não seria a finalidade que o legislador buscou.

Creio que essa é uma forma muito ampla de se interpretar o referido parágrafo único, pois se baseia apenas em hipóteses, não é possível determinar de fato qual era a real intenção do legislador. Dessa forma, entendo que atualmente a interpretação mais correta é a de que o parágrafo único permite a desconsideração somente de negócios jurídicos simulados, tendo em vista a definição literal do termo dissimulação, conforme o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, Heleno Taveira Tôrres e Alberto Xavier.

Portanto, resta esperar que a lei ordinária que irá regular o procedimento determine a verdadeira natureza jurídica do dispositivo em questão.

Entendo, também, que o ordenamento jurídico não permite a inclusão de normas antielisivas que não especificam exatamente o negócio jurídico ilícito, pois este tipo de norma pressupõe o emprego da analogia, o que é vedado pelo artigo 108, § 1º do CTN, e necessita da interpretação econômica, que determina que negócios jurídicos com efeitos parecidos sejam tributados da mesma maneira, pelo que foi demonstrado por Ives Gandra da Silva Martins e Sacha Calmon Navarro Coêlho.

Dessa forma, a segurança jurídica do sujeito passivo seria abalada e os princípios da tipicidade e da legalidade não seriam respeitados. Por isso, a única forma de introduzir normas antielisivas no ordenamento jurídico seria se houvesse a descrição exata da conduta no tipo, o que não ocorreu com o parágrafo único do artigo 116 e nem com o artigo sétimo da medida provisória 66, de 29 de agosto de 2002.

Por fim, foi necessário analisar se a teoria do propósito negocial era aplicada de forma subjetiva em julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Pela análise dos precedentes do órgão julgador administrativo verifico que a utilização da teoria do propósito negocial não é unânime em todas as câmaras, principalmente pela falta de critérios objetivos para avaliar os motivos extratributários demonstrados pelos contribuintes e pela afronta ao princípio da legalidade estrita.

O único precedente que de fato aplicou a teoria foi extremamente subjetivo, pois a empresa fiscalizada apresentou motivos extrafiscais para aproveitar o ágio da incorporação e mesmo assim o negócio foi desconsiderado.

Isto é, restou evidente que a falta de critérios objetivos causa grande insegurança jurídica e subjetividade, motivo pelo qual a aplicação da teoria do propósito negocial ainda não é plena perante o órgão julgador administrativo máximo.

Destarte, é inegável o desafio que é realizar o planejamento tributário, as tentativas do Estado de ver a arrecadação subir a qualquer custo criam novos requisitos para alcançar a economia fiscal, porém é necessário evitar abusos para preservar a segurança jurídica e os princípios descritos na Constituição da República. Da mesma forma, o fisco deve estar atento para evitar excessos dos particulares que utilizam de meios ilícitos para diminuir a carga fiscal.

## 6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 278.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 143.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 601.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo, Saraiva, 2013. p. 234.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Fraude à lei, Abuso de Direito e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário - Denominações Distintas para o Instituto da Evasão Fiscal**. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento Tributário À Luz da Jurisprudência**. São Paulo: Lex Editora, 2007. p. 356.

\_\_\_\_\_. **Os limites atuais do planejamento tributário (apreciação crítica da Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a “interpretação econômica do direito tributário” ou a chamada “norma geral antielisiva”)**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 279.

\_\_\_\_\_. **Evasão e Elisão Fiscal. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 02.

DOMINGUES, José Luiz Nunes. **Planejamento Tributário: economia legal de recursos para as empresas**. Belém: Alves Gráfica e Editora., 2000. p. 112.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Livraria dos Advogados Editôra. 1971. p. 79.

FERRARA, Francesco. **A Simulação dos Negócios Jurídicos**. Trad. A. Bossa. São Paulo: Saraiva, 1939. p. 36.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 135.

GODOI, Marciano Seabra de. **A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art.116, parágrafo único, do CTN**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 68, p. 115, Maio/2001.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 329.

McNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 402.

MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1995, p. 50.

\_\_\_\_\_. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 141.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Elisão e Evasão de Tributos - Estudos de Casos**. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento Tributário À Luz da Jurisprudência**. São Paulo: Lex Editora, 2007. p. 145.

ROLIM, João Dácio. **Normas Antielisivas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 241.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 30-32.

SOUZA, James José Marins de. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 52.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 56.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 106.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12 ed. São Paulo: Renovar, 2005. p. 163.

\_\_\_\_\_. **A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário**, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 235.

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

YAMASHITA, Douglas. **Limites À Economia de Tributos: da Teoria Legal À Prática Jurisprudencial**. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento Tributário À Luz da Jurisprudência**. São Paulo: Lex Editora, 2007. p. 73.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 332.