

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA - ESAF

**TEMA 2 – O DIREITO TRIBUTÁRIO NO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL**

Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios

TEMA 2 – O DIREITO TRIBUTÁRIO NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL

Legitimidade do Planejamento Tributário: critérios

Monografia apresentada à Escola de
Administração Fazendária – ESAF, como
participante do Concurso – I PRÊMIO
CARF DE MONOGRAFIAS EM DIREITO
TRIBUTÁRIO – 2010

RESUMO

O objetivo deste breve estudo é estabelecer em forma de proposta quais os critérios jurídicos mínimos necessários para se aferir a legitimidade dos esquemas de planejamento tributário, assim como os critérios para a instrução probatória nestes casos. Na revisão teórica, são analisadas as condutas perpetradas pelos contribuintes quando estes buscam fugir do cumprimento de suas obrigações tributárias. São discutidos os conceitos de evasão e elisão fiscal consolidados pela doutrina, bem como os elementos distintivos do planejamento tributário em sentido amplo e o planejamento tributário realizado com caráter abusivo.

Uma revisão crítica das categorias e formas que identificam as patologias do negócio jurídico, em face dos institutos do Direito Civil ocupa a segunda parte da pesquisa. Buscou-se identificar quais os critérios acolhidos pelo sistema constitucional brasileiro, que podem ser aplicados para aferir a legitimidade do planejamento. É analisado como as figuras jurídicas do Direito Civil (abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei e simulação) estão relacionadas com o Direito Tributário, quanto à análise da legitimidade dos esquemas de planejamento.

Por fim, este estudo trata da qualificação jurídica dos atos, fatos e condutas relativas às operações inseridas no planejamento tributário. A solução teórica, porém, desborda na pertinente instrução do processo administrativo fiscal. Assim, são apresentados os critérios objetivos para instrução probatória, cuja finalidade principal é atenuar a subjetividade, sempre presente no processo de interpretação e qualificação das condutas de planejamento tributário.

Com desdobramentos na esfera econômica, jurídica e política, a prática elisiva tem despertado o interesse de vários doutrinadores em diversos países. A relevância deste estudo reside neste cenário, onde os contribuintes não desfrutam da desejada segurança e certeza jurídicas sobre como o Fisco irá qualificar seus planejamentos tributários. A análise da validade do planejamento tributário com base em critérios puramente interpretativos ou em motivos extratributários leva a um exacerbado subjetivismo, que contribui para esta insegurança e incerteza jurídicas.

A pesquisa conclui que a aplicabilidade dos chamados limites positivos do negócio jurídico permite se chegar a critérios mais objetivos para determinar a validade do planejamento tributário. O motivo, a finalidade e a congruência que se resume no conceito de causa ou base do negócio jurídico, é útil para se determinar a validade do planejamento tributário. A análise objetiva do planejamento consiste na verificação do seu propósito negocial, ou seja, na verificação da correspondência entre a causa objetiva (finalidade econômico-social) com a declaração de vontade (conforme a previsão legal).

Assim, o presente estudo propõe, como critério para aferir a legitimidade de um planejamento, verificar a conformidade da causa objetiva com a declaração de vontade, analisando o negócio jurídico nos planos de existência e validade. Havendo discrepância entre a causa objetiva e a declaração de vontade, deve ser aplicado o correspondente regime jurídico, com suas implicações tributárias.

Na produção da prova no planejamento, de igual modo, devem ser aplicados critérios objetivos e distribuído o ônus da prova entre Fisco e contribuinte, como medida necessária e adequada para boa solução dos litígios administrativos.

PALAVRAS-CHAVE: tributário, planejamento, prova.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
1.1 Contextualização	6
1.2 Objetivos	8
1.3 Relevância do Estudo.....	9
2 TIPOLOGIA DAS CONDUTAS	11
2.1 Evasão e elisão fiscal.....	11
2.2 Planejamento Tributário.....	16
2.4 Planejamento Tributário Abusivo	18
3 LEGITIMIDADE DA ELISÃO FISCAL: INSTITUTOS DE DIREITO CIVIL	22
3.1 Teoria da Interpretação Econômica	24
3.2 Abuso de Direito e de Formas Jurídicas	27
3.3 Fraude à lei.....	32
3.4 A Teoria do Propósito Negocial.....	34
3.5 O Parágrafo único do art. 116 do CTN	37
3.6 A Simulação	42
3.7 O princípio da capacidade contributiva.....	46
4 CRITÉRIOS PARA QUALIFICAÇÃO DOS FATOS e PRODUÇÃO DA PROVA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	50
4.1 O Problema da Qualificação Jurídica.....	51
4.2 Peculiaridades da Prova no Planejamento Tributário	57
4.3 Critérios para Instrução Probatória no Planejamento Tributário	61
4.3.1 Comportamento concludente	62
4.3.2 Exame do contexto.....	63
4.3.3 Distribuição do ônus da prova.....	64
CONCLUSÕES	67
REFERÊNCIAS	70

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Ao longo da história, os contribuintes sempre resistiram às investidas do Estado em direção ao seu patrimônio particular. No cenário tributário, coabitam em clima não amistoso, a obrigação de pagar impostos e a evasão fiscal. Pagar tributos nunca foi algo desejado pelos contribuintes, por isso a relação de certo modo tensa com o Fisco.

Diferentemente do que ocorria na história antiga, no Estado de Direito a relação jurídico tributária com contribuinte se estabelece sempre com base na lei. Em tese, ambos, Estado e contribuinte estão na mesma posição, pois submetem igualmente suas condutas ao previsto no ordenamento jurídico. O contribuinte, de sua parte, deve pagar o imposto previsto na lei, e o Fisco não pode exigir dele nada além do que a lei lhe outorga.

Mas, a realidade fática não encerra tamanha simplicidade.

Como premissa básica, o jurista deve ter em conta o direito do contribuinte minimizar seus custos tributários, não obstante deva reconhecer que a arrecadação de impostos é o único meio do Estado prover seus serviços na medida das exigências e necessidades da sociedade. Neste contexto, surge a figura do planejamento tributário como forma de dispor os negócios do contribuinte visando a economia de tributos, sempre respeitando os limites da lei.

Atualmente, constata-se uma ampla disseminação de sofisticados esquemas de planejamento tributário. São inúmeras as consultorias jurídico-tributárias que oferecem como “produto” operações habilmente estruturadas, cuja finalidade principal é reduzir o pagamento de impostos. Independe se o grupo empresarial é de grande ou médio porte, sempre haverá no mercado um “pacote” para tornar fiscalmente menos onerosa sua atividade econômica. Reduzir custos, inclusive o tributário, é o objetivo de qualquer empresa que almeja conquistar novos mercados ou ampliar seus negócios. Em outras situações, a redução da carga

tributária, por meio do planejamento tributário, é a forma única da empresa manter sua participação no mercado, em face da concorrência que adota práticas agressivas de economia de tributos. Neste cenário, não se vislumbra qualquer arrefecimento destas iniciativas, cada vez mais comuns no contencioso administrativo.

Por outro lado, as Administrações tributárias registram uma sensível perda de arrecadação. A erosão das bases tributárias em diversos países é um fato incontroverso. A par da ampla utilização de planejamentos tributários pelos contribuintes pessoas físicas e jurídicas, constata-se a reação dos Estados verificada com maior ou menor intensidade, segundo a peculiaridade de seu ordenamento. Os fiscos arregimentam forças para combater a fuga de recursos. Utilizam o ferramental jurídico de que dispõem, com os vícios e as virtudes próprios de seu arcabouço legal.

No centro desta atual relação entre Fisco e contribuinte, está o confronto entre a liberdade do indivíduo em organizar seus negócios e a necessidade cada vez mais intensa do Estado arrecadar impostos. O Planejamento Tributário possui sua origem neste confronto.

Não se vislumbra uma solução simples e imediata para a questão. A divergência entre juristas, doutrinadores e aplicadores do direito, as dificuldades de se estabelecer uma linha jurisprudencial uniforme, definida com base em critérios jurídicos objetivos e a reação, às vezes enérgica das autoridades administrativas frente ao planejamento tributário, colocam a questão na agenda permanente de seminários, congressos nacionais e internacionais. Apesar dos esforços despendidos, não há um ponto de convergência na doutrina e na jurisprudência administrativa e judicial, em torno do qual estejam pacificados os critérios necessários para aferir a legitimidade da conduta tida como elisiva do planejamento tributário.

É neste cenário que surgem grandes questionamentos acerca da abusividade e da legitimidade do planejamento fiscal, pois atingem diretamente o problema da segurança e certeza jurídicas na organização dos negócios empresariais. Apesar de inúmeros estudos a respeito do tema, ainda há nítida

indefinição acerca dos critérios jurídicos que configuram o caráter legítimo ou ilegítimo ao planejamento tributário. Qual o referencial jurídico que deve ser adotado conjuntamente pelos contribuintes e pelas autoridades fiscais? Ainda, quais os elementos que distinguem a economia legítima de tributos daquela contrária ao ordenamento jurídico? No plano da instrução probatória, questiona-se também quais os critérios para a produção de provas que irão revelar o caráter abusivo do planejamento tributário?

Este singelo trabalho propõe alguns lineamentos acerca destas três questões. São considerados os critérios básicos e necessários para a fixação de uma linha divisória entre as condutas tidas como legítimas e aquelas consideradas contrárias ao ordenamento, embora revestidas da forma prescrita em lei.

Longe de ser a última palavra sobre o assunto, as conclusões desta pesquisa almejam contribuir humildemente para o debate.

1.2 Objetivos

O objetivo deste breve estudo é estabelecer em forma de proposta quais os critérios jurídicos mínimos necessários para se aferir a legitimidade dos esquemas de planejamento tributário, engendrados sob o conceito de elisão fiscal. Não se trata, de importar modelos prontos estranhos ao nosso sistema constitucional e sim, à luz dos estudos de renomados juristas, identificar os caminhos a serem seguidos na busca da segurança e certeza jurídicas que devem permear o sistema tributário.

De início, o trabalho discorre sobre a tipologia das condutas perpetradas pelos contribuintes quando estes buscam fugir do cumprimento de suas obrigações tributárias. Neste capítulo inicial, se buscará revisar os conceitos de evasão e elisão fiscal lecionados pela doutrina. Será apresentado também os elementos distintivos do planejamento tributário em sentido amplo e o planejamento tributário realizado com caráter abusivo.

Na segunda parte, será apresentada uma revisão crítica das categorias e formas que identificam as patologias do negócio jurídico, em face dos institutos do Direito Civil. Buscar-se-á identificar quais os critérios acolhidos pelo sistema constitucional brasileiro, que podem ser aplicados para aferir a legitimidade ou ilegitimidade de determinada conduta elisiva. O objetivo deste capítulo é descrever como as figuras jurídicas do Direito Civil estão relacionadas com o Direito Tributário, quanto à análise da legitimidade dos esquemas de planejamento.

Por fim, este estudo tratará da qualificação jurídica dos atos, fatos e condutas relativas às operações inseridas no planejamento tributário. Serão propostos os critérios jurídicos para validar o planejamento tributário, com base na Teoria do Negócio Jurídico. A solução teórica, porém, desborda na pertinente instrução do processo administrativo fiscal, qual seja: a atividade probatória. Assim, serão abordadas as peculiaridades para a obtenção da prova no planejamento tributário. Ao final, serão apresentados os critérios objetivos da instrução probatória, cuja finalidade principal é atenuar a subjetividade, sempre presente no processo de interpretação e qualificação das condutas de planejamento tributário.

1.3 Relevância do Estudo

O planejamento fiscal é item permanente na agenda das administrações tributárias de diversos países. Com desdobramentos na esfera econômica, jurídica e política, a prática elisiva tem despertado o interesse de vários doutrinadores em diversos países. A discussão jurídica em torno do limite entre as práticas consideradas como evasão fiscal e aquelas que visam à economia de tributos é recorrente nos últimos tempos.

No âmbito da Administração Tributária Brasileira, recentemente foram instituídas Delegacias Especiais dos Maiores Contribuintes em São Paulo e no Rio de Janeiro, além de Equipes Especiais de Fiscalização nas Delegacias das principais capitais do País. O foco do trabalho deste grupo especializado de auditores é a investigação da legitimidade dos planejamentos tributários disseminados entre os maiores contribuintes pelas consultorias e escritórios de advocacia altamente especializados.

Por outro lado, os contribuintes não desfrutam da desejada segurança e certeza sobre como serão qualificados juridicamente seus planejamentos tributários. Apesar de inúmeros trabalhos acadêmicos sobre o assunto, pouco se consolidou na doutrina e na jurisprudência administrativa.

Recente trabalho, coordenado pelo professor Luís Eduardo Schoueri¹, apresenta uma rica revisão dos principais julgados do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, envolvendo o tema planejamento tributário.

A evidência, está a necessidade do constante do debate doutrinário acerca do tema, e é sob esta perspectiva que se desenvolverá esta pesquisa.

¹ **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**: Mapeamento das Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Lantin. 2009.

2 TIPOLOGIA DAS CONDUTAS

Antes da investigação jurídica acerca dos critérios jurídicos admitidos pelo sistema constitucional brasileiro, faz-se necessário discorrer brevemente sobre a tipologia das condutas perpetradas pelos contribuintes quando estes buscam fugir do cumprimento de suas obrigações tributárias.

A doutrina apresenta conceitos claros de evasão e elisão fiscal. A terminologia adotada pela maioria dos autores permite distinguir, no plano teórico, os elementos e as características comportamentos dos contribuintes, quando estes buscam esquivar-se do ônus da obrigação tributária.

Serão abordados também neste tópico inicial, os elementos distintivos do planejamento tributário em sentido amplo e o planejamento tributário realizado com caráter abusivo, objeto específico do presente estudo.

2.1 Evasão e elisão fiscal

Em sentido amplo, pode-se considerar evasão fiscal toda e qualquer ação ou omissão do contribuinte tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária, utilizando-se de meios lícitos ou ilícitos. A expressão “evasão tributária” é empregada para designar a fuga ao dever de pagar tributos. Em seu sentido *lato*, abrange as condutas lícitas e ilícitas. A evasão tida como lícita abrigaria as condutas de fuga ao dever de tributar sem que se verifique violação da lei.²

A evasão ilícita ou fraude fiscal implica em todos os casos a presença de intenção dolosa de fugir ao pagamento do imposto devido. A palavra evasão possui o sentido de fuga a um dever ou obrigação fiscal de forma ardilosa, dissimulada, sinuosa furtiva e, portanto, ilícita. O autor observa que a expressão evasão não dever ser utilizada com os adjetivos legal ou lícito, por implicar uma contradição. Para a evasão considerada lícita, o termo adequado é elisão.

² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 2ª ed. 1977, p. 21.

A evasão fiscal, como manobra artilosa de fuga ao cumprimento da obrigação tributária, pode ser considerada sob diferentes perspectivas. A conduta evasiva pode configurar-se por meios formal e materialmente ilícitos, passando pela simulação, que se caracteriza pelo uso de processos legítimos na aparência, mas ilícitos em sua essência, podendo chegar ao conluio fiscal, quando a fraude fiscal é estruturada mediante o pacto doloso entre duas ou mais pessoas.

A elisão fiscal, por sua vez, é a expressão utilizada para designar a maneira legítima de evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, antes da ocorrência de seu fato gerador. Na elisão, o agente visa atuar sem violação da lei, no sentido de impedir o nascimento da obrigação tributária. Busca evitar de modo legítimo a ocorrência da situação definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária. O contribuinte procura, sempre por meios lícitos, outras formas de atingir os resultados econômicos pretendidos, dentro das alternativas possíveis que o sistema jurídico lhe oferece.

O pressuposto da elisão³ “consiste em subtrair ao tributo manifestações de capacidade contributiva originalmente a ele sujeitas, mediante o uso de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei.” O fundamento da elisão reside no princípio da liberdade do contribuinte poder optar pela forma como estruturar e realizar o negócio jurídico lícitamente, utilizando-se das formas disponíveis no direito civil, de tal modo a evitar a ocorrência do fato gerador, impedindo o nascimento da obrigação tributária.

De fato, o contribuinte tem a liberdade de escolher, entre duas ou mais formas jurídicas oferecidas pelo sistema, aquela que apresente menor incidência de tributos. Não há preceito legal que obrigue o contribuinte a adotar a forma jurídica que lhe acarrete o maior ônus fiscal.

A partir destes conceitos de evasão e elisão fiscal, a doutrina apresenta distinções entre as condutas tendentes a suprimir o pagamento do imposto devido. De início, importa observar que ambas as condutas possuem o

³ HUCK, Hermes Marelo. **Evasão e Elisão**: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo. Saraiva.1977, p. 22-23.

mesmo fim, ou seja, reduzir o montante do tributo devido, evitar ou postergar seu pagamento.

A primeira distinção⁴ apresentada pela doutrina diz respeito aos meios empregados. Na elisão, os meios e instrumentos jurídicos utilizados são caracterizados por sua legalidade ou, ao menos, são revestidos de forma lícita, enquanto que na evasão, estão presentes meios ilícitos e fraudulentos.

O emprego da fraude como medida para reduzir o pagamento de tributos constitui infração da lei e é punível.⁵ Fraudar significa falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou enganar outrem, no caso, o Fisco. Para tanto, a conduta do contribuinte deve ser dolosa, ou seja, deve estar presente a consciência e vontade de produzir resultado repudiado pelo direito. Não caracteriza a fraude a conduta do contribuinte tendente a evitar a ocorrência do fato gerador.

Na elisão, o mesmo ato ou negócio é engenhosamente revestido com outra forma jurídica, alternativa à originalmente pretendida, com resultados econômicos semelhantes, porém, não descrita e tipificada na lei como fato gerador do tributo.

Outra distinção importante diz respeito ao aspecto cronológico do ato, sob o enfoque do momento da ocorrência do fato gerador. Na elisão, o contribuinte, com a finalidade de esquivar-se do pagamento do tributo, age ou omite-se antes da ocorrência da situação definida na lei como hipótese de incidência do tributo. Se a conduta do contribuinte, omissiva ou comissiva, verifica-se no instante ou após a ocorrência do fato gerador, dá-se a evasão ou a fraude fiscal.

Segundo este critério distintivo, o limite entre lícito e ilícito é verificado a partir da cronologia dos atos praticados. Na apuração da licitude, investiga-se se os atos foram praticados antes ou depois da ocorrência do fato gerador. Se praticados antes, pode-se tratar-se de elisão fiscal, sem consequência

4 HUCK, Hermes Marelo. **Evasão e Elisão**: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva.1977, p. 27.

⁵ A fraude possui conceito definido pela Lei nº 4.502/1964, que dispõe no seu art. 72: "Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento."

punitiva, ao passo que se a conduta se materializou após a ocorrência do fato gerador, estará constatada a fraude fiscal.⁶

Apesar de sua aparente simplicidade, na análise de casos concretos, o critério temporal não é plenamente suficiente. A distinção entre as figuras não decorre apenas da anterioridade ou posterioridade do fato imponible ou gerador. Como será visto mais adiante neste trabalho, a qualificação jurídica dos atos e condutas envolvidos no planejamento tributário requer aplicação de outros critérios de maior complexidade.

Outra distinção que ocupa boa parte do debate doutrinário é a que deve ser feita entre elisão e simulação, como uma espécie de fraude fiscal. A simulação tem natureza de vício do negócio jurídico e está expressamente prevista no Código Civil, art. 167.⁷ Trata-se de uma deformação voluntária com o intuito de fugir à disciplina normal prevista em lei. Na simulação, verifica-se um desencontro intencional entre a vontade interna, efetivamente querida, e a declarada.

No âmbito do ordenamento brasileiro, a simulação pode ser definida como “a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o fito de iludir terceiros.”⁸ No caso de planejamentos fiscais, nas operações estruturadas com objetivo evasivo, a simulação visa a enganar ou iludir o Fisco.

O Código Civil brasileiro estabelece a simulação sob três formas distintas. A primeira delas, ocorre pela interposição de pessoa distinta daquela que deve aproveitar os resultados, encobrendo ou ocultando a que realmente se pretende outorgar ou transferir direitos. Nesta hipótese, os negócios jurídicos aparentam

⁶ HUCK, Hermes Marelo. **Evasão e Elisão**: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo. Saraiva.1977, p. 28.

⁷ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado. (Lei nº 10.406, 10.02.2002. Institui o Código Civil. DOU. 11.01.2002 – Código Civil)

⁸ HUCK, Hermes Marelo. **Evasão e Elisão**: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva.1977, p. 118.

transferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem. A segunda, resulta de declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira. E na terceira, a simulação ocorre mediante a aposição de datas falsas nos documentos, antedatando-os ou pós-datando-os.

A doutrina diferencia, ainda, a simulação absoluta da relativa. A simulação é absoluta, quando não há qualquer relação negocial entre as partes. O negócio jurídico é celebrado apenas aparentemente. Na realidade, ele não existe, é ato fictício, subsistindo somente na aparência, pois as partes não têm a intenção de celebrar negócio algum⁹. Na simulação relativa, dois negócios se sobrepõem. O simulado ou aparente, que não reflete a vontade íntima das partes e o dissimulado, oculto ou real, que as partes desejam efetivamente celebrar.

No âmbito do direito tributário, a simulação relativa é a mais recorrente. Não se trata apenas da ocultação de um negócio jurídico; requer uma conduta dirigida a obstruir a ocorrência do fato gerador, utilizando-se para tanto de um arsenal complexo que envolve uma miríade de artimanhas, documentos, práticas contábeis e registros.¹⁰ Com efeito, ao qualificar como simulação a conduta realizada pelo contribuinte, considerada em um planejamento tributário, implica em analisar um feixe de operações complexas e com diversos elementos incomuns. Importante destacar que na simulação, o fato gerador efetivamente ocorre, mas é descaracterizado, não sendo tipologicamente reconhecido em sua aparência, como hipótese de incidência legal.¹¹

Assim considerada a simulação, ela não se confunde com a elisão fiscal. A elisão é vista como uma forma de planejamento tributário legalmente praticado e distingue-se da simulação onde sempre haverá um ilícito oculto. Na elisão, o contribuinte busca uma forma, dentre as alternativas oferecidas pelo sistema jurídico, para atingir o mesmo ou semelhante resultado econômico, evitando-se ou atenuando a incidência de tributos. A simulação apresenta uma

⁹ Neste caso, “as partes praticam de forma ostensiva um ato, mas não pretendem, no íntimo, realizar qualquer negócio. O intuito é apenas o de enganar maliciosamente terceiros.” (Idem, p. 119)

¹⁰ HUCK, Hermes Marelo. **Evasão e Elisão**: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo. Saraiva.1977, p. 121.

¹¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo. Bushatsky, 2ª ed. 1977, p. 66.

roupagem modificada no negócio realmente praticado pelas partes, roupagem esta que impede ou dificulta apenas a caracterização do fato gerador que efetivamente ocorreu. Na elisão, o contribuinte evita a ocorrência do pressuposto da incidência tributária – o fato gerador não ocorre, enquanto que na simulação, o fato gerador já ocorreu, mas é ocultado pela conduta dissimulada arditosamente elaborada pelas partes, de forma a impedir ou dificultar a sua detecção pelo Fisco.

Pode-se concluir que ambas as figuras evasão e elisão possuem em comum o objetivo de escapar ao comando da norma tributária. Para fugir do campo de incidência da norma tributária, o contribuinte pode escolher entre desviar-se da norma impositiva, se posicionando fora do alcance da norma, ou, já sujeito a sua incidência, utilizar-se de meios ilícitos para impedir, reduzir ou retardar o recolhimento do imposto devido, pela descaracterização do fato gerador ou pela redução indevida da base de cálculo do tributo.¹²

2.2 Planejamento Tributário

O vocábulo “planejamento” é empregado para designar a ação de organizar ou projetar cenários futuros com certa antecedência e sob certas premissas técnicas. A expressão “planejamento tributário”, sob o aspecto semântico, implica a idéia de ação preventiva, de algo que é cuidadosamente engendrado com o objetivo de atingir determinado resultado, que neste caso é a economia de imposto. A expressão “planejamento tributário” é também empregada como sinônimo de liberdade de ação e a realização de uma escolha entre duas ou mais possibilidades igualmente válidas. Trata-se da seleção de uma entre várias alternativas oferecidas pelo ordenamento jurídico no que diz respeito a distintas hipóteses de incidência tributária.

Assim, o “planejamento tributário” é visto como um método utilizado na busca da menor carga tributária que envolve “a atividade de um demiurgo, pressupondo a análise e seleção de alternativas.” O planejamento consiste na modelagem de fatos, atos ou negócios para que possam ser submetidos a um

¹² Cf. HUCK, Hermes Marelo. **Evasão e Elisão**: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva.1977, p. 34.

esquema jurídico menos oneroso, ou na simples eleição de um entre vários regimes jurídicos com exigências fiscais diferenciadas.¹³

Para Heleno Tôrres, a expressão “planejamento tributário” deve ser utilizada para designar “a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos ulteriormente praticados.” Segundo o autor, é a conduta do contribuinte representada por

“atitudes lícitas na estruturação ou reorganização de seus negócios tendo como finalidade a economia de tributos, seja evitando a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal sobre as operações; corresponde à noção de “legítima economia de tributos”.¹⁴

Neste mesmo sentido, afirmando a idéia de licitude contida na expressão “planejamento tributário”, Rodríguez Santos ensina que

“la planificación surge cuando existen diferentes alternativas igualmente legales para el tratamiento de un supuesto de hecho y siempre que dichas alternativas sean tratadas de forma diversa por los sistemas fiscales relevantes en cada caso. La planificación fiscal consiste, precisamente, en determinar entre ellas, la alternativa más eficiente fiscalmente, en otras palabras se trata de encontrar la alternativa que permita minimizar la carga tributaria mediante la elección de la vía de acción más eficiente entre todas las alternativas legales posibles.”¹⁵

Por outras palavras, o “planejamento tributário”, cuja finalidade é a economia de tributos, deve representar condutas inteiramente lícitas, caso contrário, não pode ser designado com esta expressão. O planejamento tributário não tem a finalidade de promover a evasão fiscal, tampouco visa fraudar ou simular atos jurídicos, à medida que a fraude e a simulação constituem alternativas contrárias à lei, ilícitas em sua essência.

¹³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Transparência Fiscal e Planejamento Tributário Internacional*. In: MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 118.

¹⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional**: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 37.

¹⁵ RODRÍGUEZ SANTOS, F. Javier. *Planificación Fiscal Internacional*. In: CORDÓN ESQUERRO, Teodoro. **Manual de Fiscalidad Internacional**. Madrid: Intituto de Estudios Fiscales, 2001, p. 403.

Pode-se afirmar, portanto, que a expressão “planejamento tributário” quando adotada em sentido amplo, não apresenta conteúdo ilícito algum. Pelo contrário, representa a economia lícita de impostos. Segundo esta aceção, qualquer ato jurídico praticado pelo contribuinte no bojo de um planejamento tributário, deve estar amparado pela lei, sendo que existindo qualquer elemento contrário ao ordenamento, contaminará a conduta, maculando o planejamento de ilicitude, sujeitando o agente às cominações legais. A finalidade do planejamento tributário é sempre a redução dos impostos, mediante a realização de atos ou negócios segundo os limites da lei.

No entanto, a expressão planejamento tributário pode também ser utilizada para designar práticas consideradas contrárias à lei. Neste caso, trata-se do planejamento tributário abusivo ou agressivo, conforme denomina alguns autores.

2.4 Planejamento Tributário Abusivo

Os contornos jurídicos acerca da abusividade do planejamento tributário tem sido amplamente debatidos na doutrina, não chegando a transpor para o campo prático uma definição que seja plenamente funcional. Isto porque são não nítidos os elementos que os distinguem, o que inevitavelmente representa uma dificuldade para os operadores do direito tributário. Assim, será feita uma abordagem sobre o caráter abusivo do planejamento tributário, na tentativa de se estabelecer uma distinção válida e adequada a este trabalho.

É pacífico entre os autores que os contribuintes, sob a égide dos princípios da legalidade e da tipicidade estrita do direito tributário, possuem o direito de organizar seus negócios da forma tributariamente mais econômica. Não há lei que estabeleça que o contribuinte, diante de várias alternativas, deva optar pela que proporciona maior arrecadação de impostos. Ora, é certo que a elisão não constitui, por si só, fraude à lei. Isso, porque nenhuma norma tributária proíbe que se alcancem resultados econômicos possíveis em si mesmos. Assim, para o contribuinte é livre a eleição da forma jurídica ou meio pelo qual são realizados os atos e negócios jurídicos, desde que o faça dentro dos limites legais. Uma vez

ultrapassados estes limites, a conduta deixaria o campo lícito e adentraria o da ilicitude.

Ricardo Lobo Torres¹⁶ destaca que o problema da elisão fiscal está ligado a posições teóricas fundamentais. Para o positivismo normativista e conceitualista, baseando-se na autonomia plena da vontade, a elisão, partindo de instrumentos jurídicos válidos seria sempre lícita. Por outro lado, o positivismo sociológico historicista, com a sua consideração econômica do fato gerador, chega à conclusão oposta, defendendo a ilicitude generalizada da elisão, que representaria abuso da forma jurídica escolhida pelo contribuinte para revestir juridicamente o seu negócio jurídico. Tais posicionamentos são extremados e, portanto, não podem ser considerados. No entanto, a chamada jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito. Seguem este entendimento Klaus. Vogel e Túlio Rosembuj e, no Brasil, são expressões importantes Marco Aurélio Greco, Hermes Marcelo Huck, e Antônio Roberto Sampaio Dória, além do próprio Ricardo Lobo Torres.

Se, por um lado, deve ser reconhecido o direito do contribuinte em planejar seu negócio do modo economicamente mais vantajoso, utilizando-se de formas jurídicas alternativas e legais para atingir o mesmo fim, sem enquadrar-se na previsão fiscal do legislador, por outro, é inadmissível o abuso do direito para lograr esse mesmo fim. Logo, o contribuinte que pratica determinado ato jurídico com a exclusiva finalidade de fugir do imposto, está abusando das formas jurídicas.¹⁷ Deste modo, não poderá ser considerada lícita a elisão praticada sem qualquer finalidade negocial, quando os ato ou negócios realizados objetivam a simples economia de imposto.

Portanto, é correto afirmar que existem limites ao planejamento tributário, de modo que não são todos os planejamentos considerados lícitos.

¹⁶ TÔRRES, 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. 239.

¹⁷ Cf. HUCK, Hermes Marcelo; LEITE, Fernanda Pereira. A elisão tributária internacional e a recente legislação brasileira. In: I CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO - IBET, 1998, Vitória-ES, **Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998, 258.

Existem os planejamentos tributários que transpõem estes limites e adentram o campo da ilicitude.

No Brasil, corroborando a existência de limites ao planejamento tributário, Marco Aurélio Greco¹⁸ sustenta que a Constituição Federal (art. 145, § 1º), ao estabelecer o princípio da capacidade contributiva ou econômica, impõe um cerco à criatividade dos agentes econômicos. Trata-se de um postulado intimamente ligado ao princípio democrático da solidariedade social, um instrumento que compatibiliza e torna possível a vida em sociedade. Se, com igual capacidade contributiva, um contribuinte, pela manipulação das formas jurídicas, pelo abuso de direito, pela simulação ou qualquer outro subterfúgio, puder fugir do imposto, estará sendo comprometido também o princípio da igualdade. Se o planejamento tributário, mediante um processo elisivo com abuso de formas e simulação, vem a inibir a eficácia da norma tributária, está a um só tempo inibindo a plenitude dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

É importante destacar que apesar da dificuldade em se demarcar um limite preciso entre as duas formas de conduta, é possível conceber que o planejamento tributário será considerado lícito quando todos atos ou negócios a ele relacionados estejam em total conformidade com a lei tributária e com o ordenamento jurídico em que está inserida, e, *contrariu sensu*, o planejamento tributário será abusivo quando, pelo menos um de seus atos ou negócios, afrontarem a lei tributária ou o ordenamento jurídico.

Entretanto, deve-se reconhecer a dificuldade na prática em se fixar uma linha divisória entre as figuras da elisão e da evasão tributária, tendo em vista inúmeras formas de planejamento tributário. De fato, a doutrina não logrou êxito em oferecer critérios nítidos para distinguir as formas que podem envolver o planejamento tributário, tendo se limitado a afirmar que a evasão está no campo da ilicitude, enquanto a elisão, por ser uma prática não condenável, encontra amparo no ordenamento.

Feitas estas distinções iniciais, é necessário ressaltar que o escopo deste trabalho será limitado às práticas que envolvem o planejamento tributário

¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, 281ss.

considerado na sua modalidade ilícita ou abusiva. Segundo a terminologia adotada, tratar-se-á do planejamento tributário repudiado pelo Direito em razão da abusividade da conduta nele embutida.

Por outras palavras, a presente pesquisa cuidará dos critérios jurídicos para aferir a legitimidade da conduta do contribuinte que, mediante a realização de atos ou negócios jurídicos, busca obter uma economia de tributos, esquivando-se de forma habilidosa e com astúcia da incidência da norma tributária.

Assim, a partir deste ponto, a expressão planejamento tributário será utilizada para designar tão somente o planejamento tributário abusivo, aquele que embora seja exteriorizado por atos ou negócios lícitos, não possuem causa legítima, pois são simulados e praticados com a exclusiva finalidade de afastar a incidência da norma tributária.

3 LEGITIMIDADE DA ELISÃO FISCAL: INSTITUTOS DE DIREITO CIVIL

Subjacente às discussões sobre o planejamento tributário estão as questões ligadas à prevalência da substância sobre a forma. O Código Civil¹⁹ brasileiro admite de forma expressa que haja diferença entre substância e forma. O enunciado do “caput” do seu art. 167 dispõe:

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

O ordenamento admite a possibilidade de ocorrer que a substância dos atos e negócios jurídicos não sejam correspondentes com a forma exteriorizada. Isso ocorre na hipóteses em que os atos e negócios jurídicos são realizados com o emprego de astúcia das partes, por meio de práticas fraudulentas ou por simples erro, ou ainda, quando influenciado por alterações no estado anímico dos contraentes ou sob circunstâncias que interferem na vontade interior ou na vontade declarada.²⁰

Analisar a **legitimidade da elisão fiscal** materializada no planejamento elaborado pelo contribuinte implica em **validar** a relação existente entre forma e substância, delineando as condições jurídicas acerca da **existência, validade e eficácia** dos atos e negócios jurídicos. Quando, diante de um caso concreto, o aplicador ou intérprete conclui que a forma deve ceder à substância de determinado negócio jurídico, está a dizer que, neste caso específico, a intenção das partes não corresponde ao que está declarado por elas. A forma, materializada pelos documentos escritos, estaria a mascarar (dissimular) um outro negócio diferente daquele que está estampado na forma.²¹

Aferir a legitimidade da elisão fiscal embutida nos complexos esquemas de planejamentos tributários não é tarefa simples. Apesar da reconhecida dificuldade, vislumbra-se a necessidade de reapresentar as discussões e teorias da

¹⁹ BRASIL. LEI nº 10.406, 10.02.2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 11.01.2002. (Código Civil)

²⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 7ª ed. São Paulo. Atlas, 2010, p. 767.

²¹ *Ibidem*.

doutrina que seguem pautando o debate entre os juristas brasileiros e tentar oferecer um caminho jurídico, pelo qual o intérprete poderá **qualificar os fatos, atos e negócios jurídicos nos planejamentos tributários**.

O problema da legitimidade jurídica da elisão, verificada no caso concreto, constitui o centro desta pesquisa. A análise das teses a seguir apresentadas, busca definir um critério jurídico lógico, objetivo e ao mesmo tempo, perfeitamente encaixado no sistema constitucional brasileiro. Os critérios jurídicos consubstanciados pelas teorias, cuja previsão expressa não consta do ordenamento positivado, não mereceram acolhida e foram alvo de inúmeras críticas.

Indubitavelmente, dado o caráter conservador do direito tributário pátrio, prevalecem os pressupostos do princípio da tipicidade e da legalidade, insculpido no art. 150, inciso I, da Constituição Federal.²² É possível afirmar, no entanto, que o disposto nos artigos 112 e 113 do Código Civil²³, fundamentam um critério aplicável à qualificação dos fatos e condutas nos planejamentos tributários, valorando adequadamente a substância e a forma dos atos e negócios jurídicos.

A norma civil procura afastar os extremos de evitar de adotar unicamente a declaração, ou apenas a vontade como forma de interpretação. Como na interpretação o que se busca é a fixação da vontade, e como esta exprime-se por forma exterior, deve-se ter por base a declaração, e a partir dela será investigada a vontade do manifestante. O intérprete não pode simplesmente abandonar a declaração de vontade e partir livremente para investigar a vontade interna.²⁴

Nestes casos, o intérprete, com base na declaração, pode procurar o verdadeiro sentido da vontade, como quer o Código. Contudo, apesar do dispositivo indicar para a proeminência da vontade interna, tal não deve ser utilizado se a declaração é clara e as circunstâncias, antecedentes e conseqüentes, são coerentes

²² “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)” Constituição Federal de 1988.

²³ “Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem. Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.” (Lei nº 10.406, 10.02.2002. Institui o Código Civil. DOU. 11.01.2002 – Código Civil)

²⁴ VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil**: Parte Geral. 3ª ed. São Paulo. Atlas, 2003, p. 419.

com o texto escrito. Não se trata, pois, de procurar o pensamento íntimo do declarante, mas a intenção consubstanciada na declaração.²⁵

Com base nestes fundamentos, para se aferir a legitimidade do planejamento tributário, deve-se verificar a **coerência** entre a **declaração de vontade** (conteúdo – previsão legal) e a **causa objetiva do negócio jurídico** (finalidade econômico social – materialização do conteúdo).

Seguindo de perto a lição de Marco Aurélio Greco, que buscou fixar os limites de validade do planejamento tributário, a análise deve ser feita a partir dos chamados **limites positivos interno ao negócio jurídico**: o motivo e a finalidade de natureza predominantemente extratributária, os quais devem ser congruentes entre si. O motivo, a finalidade e a congruência se resumiria ao conceito de **causa do negócio jurídico**. Desta forma, o critério jurídico válido para aferir a legitimidade da elisão ou, em outros termos, o parâmetro para se determinar validade do planejamento tributário é **a causa do negócio jurídico investigada objetivamente**.

Como premissas para o desenvolvimento do capítulo seguinte, passemos, então, à análise das teorias que se formaram ao longo da história do Direito, e que tentaram estabelecer critérios de prevalência da substância sobre a forma nos atos e negócios jurídicos.

3.1 Teoria da Interpretação Econômica

A teoria da interpretação econômica das leis tributárias tem origem no Código Tributário Alemão (1919), com seu autor Enno Becker.²⁶ Estabelece que, na interpretação das leis fiscais, deve-se ter em conta a sua finalidade, seu significado econômico e a evolução das circunstâncias que haviam determinado.

A primeira crítica que se faz à legitimidade da elisão fiscal é a de que “tendo a norma tributária por verdadeiro alvo uma certa exteriorização de riqueza e não a forma jurídica a revesti-la, as consequências tributárias da mesma realidade

²⁵ VENOSA, Silvío de Salvo. **Direito Civil**: Parte Geral. 3ª ed. São Paulo. Atlas, 2003, p. 420.

²⁶ Os princípios desta teoria, reiterados subsequentemente pela Lei de Adaptação Tributária, de 1934, são expressos desta forma: “Na interpretação das leis fiscais deve-se ter em conta sua finalidade, seu significado econômico e a evolução das circunstâncias.” (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo. Bushatsky, 2ª ed. 1977, p. 91)

econômica são sempre constantes, ainda que se manifeste com diferentes roupagens jurídico-formais.”²⁷

Aplicando esta teoria ao exame dos casos de planejamento tributário, o intérprete deve ir além da estrutura jurídica e buscar a realidade econômica subjacente. A interpretação econômica afasta, para fins tributários, a forma jurídica adotada e busca a realidade econômica nela embutida. Conforme lembra Huck²⁸, “a exteriorização do fenômeno econômico é ultrapassada pelo objetivo visado pelas partes e pelo efetivo resultado por elas alcançado, devendo haver tributação independentemente de sua forma exterior.” Não é, portanto, o ato ou negócio propriamente ditos que determinam o nascimento da obrigação tributária, mas a relação econômica a eles inerente.

Esta regra de interpretação deve ser aplicada a todas as situações, e não em caráter excepcional, em casos específicos. Determina o completo abandono do texto legal e fixa a aplicação de supostas diretrizes econômicas a ele subjacentes. Nos termos propostos, isso implicaria em introduzir no direito tributário comandos inexistentes. Naqueles ordenamentos, como o brasileiro, onde a função de criar normas não pertence aos aplicadores e intérpretes do direito, referidas teorias são inadmissíveis.²⁹ Antecipar a atuação do legislador e, por via de interpretação instituir nova norma de conduta, certamente não constitui prerrogativa do aplicador do direito tributário.

O direito brasileiro, de nítida feição legalista, não admite tais métodos interpretativos. A estrita legalidade dos tributos é princípio de natureza constitucional (Constituição Federal, art. 150, inciso I), e por isso não será afastado pela atuação do intérprete. No sistema pátrio, o legislador optou, para instituir a exigência de tributos, a terminologia jurídico-formal e claramente desconsiderou o conteúdo econômico. Não pode, portanto, o intérprete alterar esta opção. De qualquer forma, não poderia prevalecer a teoria no Brasil em razão de não haver no

²⁷ Idem. p. 90.

²⁸ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão**: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo. Saraiva.1977, p. 71.

²⁹ Idem. P. 95.

ordenamento dispositivo semelhante ao do Código Tributário Alemão³⁰, que apresenta o critério econômico na forma positivada.

Sampaio Dória³¹ contrapõe argumentos à interpretação econômica. Para o autor, o direito pressupõe um mínimo de formas para sua realização e “arrasar as formas é destruir o Direito, relegando a tutela das relações sociais ao arbítrio, incerteza e casuísmo das decisões do poder em casos isolados”. Acrescenta ainda o autor, que “identidade do conteúdo ou efeitos econômicos” são enunciados vagos e que nunca foram desdobrados analiticamente em seus elementos constitutivos e inexistem diretrizes compreensíveis e objetivas para sua aplicação. Isso, por si só, inviabilizaria a implementação concreta dos ditames da teoria.

Ademais, a faculdade concedida ao aplicador da norma tributária de identificar o fato gerador pelo conteúdo econômico do negócio e pelos resultados atingidos, extinguiria a figura da elisão fiscal, vista como forma legal de economia tributária. Para os que defendem a estrita legalidade, o aplicador da norma não pode substituir o legislador, sob pena de fraudar um dos postulados básicos do sistema democrático, que prega o absoluto primado da lei, como forma de comando social.

Mas o Direito pode prescindir da análise econômica e refutá-la por completo? Para Misabel Derzi,³² não. A autora esclarece que houve uma adequação dos princípios da consideração econômica, procurando ajustá-los aos direitos fundamentais do indivíduo e esse procedimento passou a ser uma forma de analisar o fato e não de interpretar a norma. A análise econômica confere ao intérprete um melhor entendimento das circunstâncias específicas e peculiares do caso sob estudo. A análise sob esse prisma constitui um valioso instrumento de pesquisa e

³⁰ Não obstante o óbice constitucional, influências do Código Tributário Alemão podem ser encontradas no Código brasileiro. O art. 109 é uma constatação desta influência, quando determina que os princípios gerais de direito privado não são utilizados para a definição e alcance dos institutos, conceitos e forma do direito tributário. Da mesma forma, o art. 110 autoriza a alteração da definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, desde que essa alteração não se preste a definir ou limitar competências tributárias.

³¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo. Bushatsky, 2ª ed. 1977, p. 105-106.

³² Apud HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo. Saraiva. 1977, p. 88.

investigação dos fatos para melhor compreendê-los pra poder aplicar adequadamente a norma.

Em síntese, pode-se afirmar que a teoria da interpretação econômica é incompatível com o sistema tributário brasileiro, pois carece de amparo constitucional e, no seu âmago, falece pela ausência de elementos objetivos para sua aplicação. Não obstante, a compreensão dos fatos sob a perspectiva econômica e não como método de interpretação, pode contribuir para a adequada qualificação jurídica dos atos e negócios dos planejamentos tributários.

Importantes são as considerações de Marco Aurélio Greco³³ que afirma não ser defensor da interpretação econômica, mas da chamada consideração econômica. Segundo o autor, “na consideração econômica, parte-se da lei, constrói-se o conceito legal para saber qual o tipo, vai-se para o fato, constrói-se o conceito do fato considerando-se os seus aspectos jurídicos, econômicos, mercadológicos, concorrenciais, etc.; enfim, todos os aspectos relevantes para construí-lo e volta-se para a lei para saber se ele está enquadrado ou não.” Trata-se, portanto, de levar em conta a variável econômica ao lado de outras variáveis na construção do conceito do fato.

3.2 Abuso de Direito e de Formas Jurídicas

Esta temática está presente em toda experiência jurídica. O abuso de direito pressupõe o exercício de um direito, pela ação ou omissão de seu titular, contrário à finalidade social da norma. Trata-se de categoria jurídica construída para coibir condutas que, embora se encontrem dentro do âmbito da licitude, implicam no seu resultado um desequilíbrio na relação entre as partes. Isto pode ocorrer pela utilização de um direito em finalidade diversa daquela para qual o ordenamento assegura sua existência ou por inibir a eficácia da lei incidente.³⁴ A adoção desta doutrina leva em conta a rejeição dos atos privados quando estes se apartam do foco visado pela lei pelo exercício anormal e excedente de um direito.

³³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 150-151.

³⁴ *Ibidem*. p. 181.

No campo tributário, a elisão pode ser comparada ao abuso de direito na hipótese do contribuinte, agindo dentro das linhas demarcatórias fixadas pelo direito positivo, exerce seu direito contra a finalidade social da norma. Para parte da doutrina, este entendimento não prevaleceu.

O planejamento tributário, quando considerado nos limites da elisão, sem qualquer ilicitude não pode ser considerado como abuso de direito. Nesta situação, a economia tributária lícita é resultado do exercício da liberdade que é garantida ao contribuinte de organizar seus negócios nos limites da lei e da forma que melhor atender a seus interesses, não se caracterizando um direito subjetivo e, portanto, distante da figura do abuso de direito.³⁵

Edmar Oliveira afirma que “existe séria dúvida se o preceito do Parágrafo único do art. 116 do CTN tem a função de coibir a elisão fiscal realizada com abuso de direito”.³⁶ Fundamenta sua indagação no fato da Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar nº 77, subscrito pelo Ministro da Fazenda, afirmar que:

“A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se dessa forma, um instrumento eficaz para o **combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.**” (g.n.)

Tomando-se isoladamente o conteúdo da Exposição de Motivos, não há dúvida de que norma visa dar condições à autoridade tributária para coibir práticas elisivas levadas a termo com abuso de direito ou de forma. No entanto, o texto aprovado não faz qualquer referência a abuso e tampouco indica em que abuso de direito consiste. Na verdade, se refere a ato dissimulado, cujo significado e qualificação jurídica são distintos.

Neste caso, a vontade do legislador tem seu valor relativizado para a interpretação jurídica. Não se pode admitir que o Parágrafo único do art. 116 do

³⁵ Cf. HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva.1977, p. 149.

³⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 760.

CTN, cuja análise será feita mais adiante neste trabalho, tenha instituído no âmbito tributário a figura do abuso de direito, como medida antielisiva. O texto final aprovado, que passou a integrar o mencionado art. 116 do CTN, não guarda qualquer relação de pertinência com a figura jurídica do abuso de direito, na forma consolidada em determinados ordenamentos jurídicos.

Paulo de Barros Carvalho³⁷ corrobora o entendimento de que é inadmissível pelo ordenamento brasileiro o abuso de direito como critério para aferir a legitimidade do planejamento. Observa o jurista que o conceito de abuso de direito, vem sendo empregado de forma problemática no domínio tributário, na mesma acepção que é apreendida pelos civilistas. Para estes, o abuso de direito é considerado ato ilícito, devendo seu autor reparar os danos daí advindos. Sob este ponto de vista, considera-se abuso de direito no campo tributário a forma contratual em que existe uma vantagem do contribuinte e um conseqüente prejuízo do Fisco, e que a finalidade única da operação é subtrair recursos ao Erário pela redução da base de cálculo ou pela inoccorrência do fato gerador. Nada mais longe da adequada aplicação deste instituto.

Segundo o autor, há neste caso a adoção de atributos extrajurídicos para desconsiderar o negócio particular, o que afronta os princípios constitucionais da segurança e da certeza, que sustentam os cânones da legalidade e da tipicidade. Por desafiar estes princípios constitucionais informadores do sistema tributário, a figura do abuso de direito, embora prevista no âmbito civil, não pode ser admitida como critério para definir a legitimidade ou ilegitimidade dos planejamentos tributários.

Conclui-se, com base nestas considerações, que o abuso de direito, originalmente previsto no âmbito civil, não se presta como critério jurídico para qualificar as condutas elisivas no campo do Direito Tributário. Como indicado, a liberdade conferida ao contribuinte para organizar seus negócios da forma que lhe convém, dentro dos ditames da lei, é uma garantia constitucional e, portanto, distinta de um direito subjetivo, insuscetível de ser exercido com abuso. Não obstante, a os planejamentos tributários são comumente referenciados com a

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva. 2010, p. 592.

expressão abuso de direito, o que tecnicamente não se alude ao disposto no Direito Civil.

Outro critério aferidor da legitimidade da elisão fiscal é o abuso ou adaptação de formas jurídicas, conforme leciona Sampaio Dória.³⁸ O abuso de formas do direito privado ocorre quando nelas busca-se encaixar uma realidade de fato que não se coaduna segundo os padrões usuais da realização do negócio jurídico. Há uma atipicidade de forma, legalmente inidônea para permitir tal enquadramento e a consumação dos resultados inerentes ao negócio ajustado.

Os defensores desta doutrina admitem a legitimidade da elisão tributária quando se tratar de elisão induzida pela lei, desde que não haja atipicidade ou abuso da forma jurídica empregada. No caso de abuso de forma jurídica, a exteriorização jurídico-formal deverá ser abandonada, tributando-se o ato segundo seus reais efeitos ou conteúdo econômico.³⁹

Sampaio Dória contrapõe vários argumentos a esta teoria. Sustenta que a aplicação da teoria pressupõe uma graduação, segundo critérios subjetivos, das várias intensidades de normalidade, anomalia e abuso das formas de um negócio. A partir desta graduação, que no entendimento do autor seria inconcebível, seria traçada a linha divisória entre os extremos para demarcar a legitimidade da elisão.⁴⁰

³⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 2ª ed. 1977, p. 107-109.

³⁹ Esta doutrina também tem origem no Código Tributário Alemão, que dispunha: “1. A obrigação tributária não pode ser evitada nem reduzida por abuso das formas, nem pela interpretação abusiva das possibilidades formais do direito privado. 2. Em caso de abuso, os impostos devem ser cobrados conforme uma interpretação legal adequada aos efeitos, situação e fatos econômicos.” Embora tal dispositivo não tenha sido positivado no ordenamento brasileiro, constou do anteprojeto do Código Tributário Nacional de 1953, nos seguintes termos: “A autoridade administrativa ou judiciária competente para aplicar a legislação tributária terá em vista, independentemente da intenção das partes, mas sem prejuízo dos efeitos penais dessa intenção quando seja o caso, que a utilização de conceitos, formas e institutos de direito privado não deverá dar lugar à evasão ou redução do tributo devido com base nos resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica efetivamente ocorrente ou constituída... quando os conceitos, formas ou institutos de direito privado utilizados pelas partes não correspondam legalmente ou usualmente aplicáveis à hipótese de que se tratar. – art. 131, parágrafo único” (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo. Bushatsky, 2ª ed. 1977, p. 109-110)

⁴⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 2ª ed. 1977, p. 114.

De fato, dada a complexidade das operações, obter um padrão de normalidade no uso de formas jurídicas para todos os atos e negócios, repletos de peculiaridades próprias da evolução do direito e das relações jurídicas, é algo concebível somente no plano teórico. Ademais, conforme destaca o autor, seria dispensável nova teoria para descaracterizar a forma jurídica dita abusiva e permitir que emergisse sua verdadeira natureza dita econômica, porquanto já existe a figura da simulação, cuja finalidade é exatamente essa de rejeitar a forma distorcida do negócio jurídico e revelar a realidade econômica mascarada do negócio subjacente.

Conclui o autor que num sistema jurídico como o brasileiro, onde a simulação é figura expressamente consagrada no direito positivo, o problema da legitimidade da elisão, sob o ângulo da licitude dos meios e formas empregados, não pode ser resolvido segundo a teoria dos abusos de forma (normalidade, anomalia ou puro e simples abuso de categorias formais do direito privado), mas pelos princípios informadores da simulação.⁴¹ A simulação, uma vez constante do sistema positivado, é o critério jurídico adequado para combater a utilização abusiva das formas jurídicas com a finalidade de reduzir o pagamento de tributos. O abuso ou a adaptação de formas jurídicas com fins tributários não possuem o mesmo respaldo dentro do sistema atual.

Com base nestas considerações acerca das teorias do abuso de direito e do abuso de formas torna-se forçoso admitir a impropriedade da adoção destes critérios como definidores da legitimidade dos planejamentos tributários. Ambas as teorias apresentam deficiências de conteúdo que impedem seu perfeito encaixe no sistema tributário brasileiro. Ao exercer a liberdade constitucional de estruturar seus negócios dentro dos limites da lei, o contribuinte não poderá incorrer em abuso de direito, ato ilícito próprio do direito civil. Tampouco incorrerá em abuso de forma jurídica utilizando-se de instrumentos e meios legais, ainda que não usuais, não estejam vedados pela lei. A questão, portanto, de se aferir a legitimidade das condutas elisivas com base nestas teorias resta inteiramente prejudicada.

⁴¹ Neste sentido, DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 2ª ed. 1977, p. 117.

3.3 Fraude à lei

Na doutrina, a aplicação da fraude à lei no campo tributário é matéria controvertida. Embora alguns autores sustentem ser possível sua aplicação, a parte majoritária assegura que esta figura não pode ser empregada no âmbito do direito tributário. Apesar disso, é importante sua referência neste trabalho, ainda que de forma breve.

Fraudar a lei consiste numa violação indireta da lei. Esta violação não se dá quanto ao seu sentido literal, mas quanto à sua finalidade, seu espírito. Aquele que age em fraude à lei externa atitudes e condutas que aparentam o cumprimento das palavras da lei, mas na verdade as infringe, ao ir de encontro ao sentido que as ditou, frustrando a sua finalidade.⁴²

Como sintetiza Ferrara⁴³, na fraude à lei, “os contratantes propõe-se fugir a aplicação duma norma jurídica, conformando sua conduta de tal modo que não possa ser diretamente reprovada e que, com o conjunto de meios oblíquos empregados, venha a conseguir-se o resultado que a lei queria impedir.”

No Brasil, o Código Civil de 2002 adotou uma norma geral para repressão de casos de fraude à lei no âmbito do direito privado. Trata-se do disposto no art. 166, inciso VI, que fulmina com a nulidade, o negócio jurídico quando tiver por objetivo fraudar lei imperativa.⁴⁴

Em matéria tributária, a doutrina da fraude à lei tem origem na Espanha. A fraude à lei tributária consiste na obtenção dos mesmos resultados econômicos que a norma eludida se propunha a gravar, apoiando-se na letra de outro preceito ditado com finalidade distinta. Sustentam alguns autores que não é possível falar em fraude à lei tributária nos casos de planejamento tributário. Ainda que sejam empregadas formas não usuais nos negócios jurídicos, deixar de pagar

⁴² FERRARA, Francesco. **A simulação dos negócios jurídicos**. Campinas: Red Livros, 1999, p. 92.

⁴³ *Ibidem*. p. 93.

⁴⁴ Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: I – celebrado por pessoa absolutamente incapaz; II – for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto; III – o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito; IV – não revestir a forma prescrita em lei; V – for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade; VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa; VII – a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.” (Lei nº 10.406, 10.02.2002. Institui o Código Civil. DOU. 11.01.2002 – Código Civil)

tributo evitando a ocorrência do fato gerador não é ato que contraria a finalidade da própria lei tributária, a ponto de constituir uma fraude a esta lei. Como não há ilicitude em evitar a ocorrência do fato gerador, a aplicação desta figura para determinar legitimidade da elisão tributária resta prejudicada.

Ademais, conforme assinala Onofre Alves Batista Júnior⁴⁵, “dentro do desenho constitucional dos fatos determinados que podem sofrer a incidência do imposto, o espírito e a finalidade da lei tributária podem, conforme o negócio adotado pelo contribuinte, não encontrar amparo no sentido possível do texto legal isolado, e nesse caso, estaremos diante de uma fraude à lei, que apenas poderá ser combatida através do recurso à analogia.” Caso não fosse necessário a utilização deste mecanismo, a situação estaria configurada por uma infração direta da lei tributária, conduta que já é punida pelo ordenamento jurídico e que, por si só, autoriza o Fisco a exigir o tributo. O fato de deixar de pagar tributo, evitando-se a ocorrência do fato gerador, não constitui infração direta da lei tributária e por isso a aplicação do instituto da fraude à lei requer o uso da analogia.

O Código Tributário Nacional permite ao aplicador a utilização da analogia nos casos de ausência de disposição expressa da lei.⁴⁶ Contudo, excepciona sua aplicação, não permitindo que de sua utilização resulte exigência de tributo não previsto em lei. Este dispositivo é uma consagração do princípio da legalidade, não admitindo a criação de tributos pela analogia. Por essa razão, a figura jurídica da fraude à lei não foi acolhida pelo sistema tributário brasileiro. Em consequência, a elisão fiscal não pode ter sua legitimidade contestada ao argumento de que o contribuinte, ao evitar a ocorrência do fato gerador, impedindo o nascimento da obrigação tributária, praticou uma fraude à lei tributária. Não obstante, necessária a ressalva feita anteriormente de que comumente utiliza-se a expressão para designar o caráter abusivo dos planejamentos tributários.

⁴⁵ BATISTA JÚNIOR. Onofre Alves. A fraude à Lei Tributária e os Negócios Jurídicos Indiretos. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 61, São Paulo, 2000, p. 107.

⁴⁶ “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada: I – a analogia; II – os princípios gerais de direito tributário; III – os princípios gerais de direito público; IV – a equidade. § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.” (Código Tributário Nacional)

Em sentido oposto, Marco Aurélio Greco⁴⁷ sustenta que este instituto pode ser utilizado para controlar o planejamento tributário. Segundo o autor, a fraude à lei se configura por duas normas, ou uma norma e a ausência de previsão expressa no ordenamento. Explicitando, a fraude à lei se configura quando há:

- “a) uma norma imperativa de tributação que se considera indesejada à qual o contribuinte não quer se submeter (a norma contornada); e
- b) uma norma ou uma ausência de previsão expressa, que o contribuinte utiliza para evitar a norma contornada (a norma de contorno).”

O planejamento tributário elaborada pelo contribuinte em fraude à lei apresenta uma estrutura negocial que se enquadra na norma de contorno para, desta forma, esquivar-se da incidência da norma contornada. A fraude à lei consiste, portanto, em fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com o que ficaria afastada a aplicação da norma de tributação ou de tributação mais onerosa.

3.4 A Teoria do Propósito Negocial

A teoria da utilidade negocial ou *business purpose theory* tem origem em duas vertentes. No direito suíço e no norte-americano, a legitimidade da elisão é aferida a partir da necessária existência de algum objetivo, propósito ou utilidade, de natureza material ou mercantil, e não puramente tributária, que induz o contribuinte à prática de determinados atos de que resulte economia fiscal.⁴⁸ Segundo a construção jurisprudencial suíça, a elisão fiscal não será legítima “se a forma de direito civil eleita pelas partes é insólita e não corresponde à situação econômica; se a tal fato se acresce uma apreciável economia de impostos e se ficar patente que tal estado das coisas não tem outra explicação senão a redução da carga fiscal.”⁴⁹

Já no direito norte-americano essa teoria tem escopo mais restrito e se aplica às chamadas reorganizações empresariais, compreendidas as alterações

⁴⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 219.

⁴⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo. Bushatsky, 2ª ed. 1977, p. 75.

⁴⁹ *Ibidem*.

societárias decorrentes da fusão, cisão e incorporação de sociedades, as quais provocam consequências vantajosas na esfera tributária. Tais reorganizações devem apresentar alguma utilidade negocial e não puramente a redução substancial do tributo. A finalidade negocial deve ser aferida com base em três testes: a) teste de permanência: não podem ser enquadradas no conceito legal de reorganizações, as que não objetivem consequências duradouras; b) teste da vantagem societária: sem considerar a vantagem tributária, a reorganização deve assegurar um benefício à sociedade remanescente, sem confundir com um benefício advindo diretamente aos seus sócios; e finalmente, o c) teste da economia fiscal: não serão consideradas reorganizações, como as define a lei, se as transações apresentarem exclusiva (fundamental ou substancial) finalidade de reduzir tributos.

Esta teoria, não acolhida pelo nosso direito positivado, possui limites à sua aplicação. Hermes Macedo Huck⁵⁰ chega a afirmar que é um sofisma “o simples fato de economizar impostos por si só, já caracterizar o *business purpose*.” Neste mesmo sentido, Sampaio Dória⁵¹ afirma que esta teoria parte da análise incorreta da motivação prevalecente nas iniciativas do processo econômico privado. Segundo o autor, na realidade dos negócios empresariais, transação alguma se realiza com fins de pura economia tributária, pois as partes sempre têm em mente algum propósito adicional, de natureza negocial ou patrimonial, do qual o negócio jurídico é mero instrumento e nunca um fim em si mesmo.

Edmar Oliveira Andrade Filho⁵² propõe uma aproximação do ato ou negócio jurídico sem um subjacente propósito negocial à todo aquele que é fingido, onde não há lisura. Segundo o autor, a falta de propósito negocial pode ser equiparada à simulação e explica que “se há um ato ou negócio jurídico seriamente celebrado entre duas pessoas, há uma presunção de que elas quiseram contratar algo, isto é, quiseram assumir direitos e obrigações, ou seja, presume-se que a causa imanente ao ato ou negócio seja real. Neste caso, estaria caracterizada a

⁵⁰ HUCK, **Hermes Marcelo**. Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo. Saraiva.1977, p. 149.

⁵¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo. Bushatsky, 2ª ed. 1977, p. 76.

⁵² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 7ª ed. São Paulo. Atlas, 2010, p. 768.

presença do propósito negocial. Entretanto, se o ato ou negócio foi praticado sem sinceridade, não chegaram a realizar ou intento ou fizeram declaração falsa.

O autor observa ao final que, do ponto de vista tributário, a questão da existência ou não de lisura pode ou não ter relevância, pois tudo depende do que dispõe a lei. Somente ela “é que pode e deve estabelecer quais as consequências para fins fiscais dos atos e negócios sem propósito negocial,” ou seja, a lei deve fixar em que consiste a presença ou a falta de propósito negocial.

Apesar de suas críticas à teoria, Sampaio Dória⁵³ também admite, de forma restrita, que a doutrina é válida como tentativa de obstar a elisão tributária desde que seja expressamente consagrada pelo legislador e opere sobre específicas áreas da tributação, onde a concessão de vantagem fiscal esteja condicionada a algum interesse negocial ou material na prática do ato.

Entendemos, porém, que a ausência de disposição expressa no sistema tributário, exigindo para os atos e negócios jurídicos a motivação especial caracterizada pelo propósito negocial, apenas dificulta a análise jurídica, mas não a inviabiliza, a partir do momento que se leva em conta as disposições do Direito Civil, no que diz respeito à boa-fé, como requisito dos atos e negócios praticados.

Dispõe a lei civil brasileira:

“Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.

Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

[...]

Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.

Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato como em sua execução, os princípios da probidade e boa-fé.”

Embora estas normas-princípio do Direito Civil não constituírem estrito senso regras antielisivas no campo tributário, a aproximação que se faz toma

⁵³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo. Bushatsky, 2ª ed. 1977, p. 79.

por base o fato de que o planejamento tributário abusivo desafia o ordenamento como um todo e nesse passo atrai outras categorias jurídicas estranhas ao direito tributário, mas que devem integrar a análise da legitimidade da elisão fiscal.

Logrando êxito a autoridade fiscal em provar a ausência de boa-fé, diante dos negócios realizados sem uma finalidade comercial clara e que resulte numa significativa economia de impostos que não possa ser justificada se comparada à praxe comercial, tais negócios não poderão ser oposto ao Fisco. Em consequência, poderá haver a cobrança do tributo, nos casos em que a autoridade fiscal demonstre a ocorrência do fato gerador, ainda que por meio de provas indiretas.

Nesta sentido, a questão da prova no planejamento tributário é determinante. O tema será objeto do capítulo seguinte, onde serão analisados os critérios objetivos para produção da prova no processo administrativo fiscal.

3.5 O Parágrafo único do art. 116 do CTN

Embora não se trata de uma teoria destinada a aferir a legitimidade da elisão fiscal, é oportuna a referência à inovação no texto do art. 116 do CTN, em razão de ter suscitado intenso debate envolvendo a temática do planejamento tributário. A inserção destas considerações tem a finalidade de complementar a abordagem sobre o objeto de estudo.

A Lei Complementar nº 104, de 2001, qual acrescentou ao art. 116 do Código Tributário Nacional o Parágrafo único, conferindo-lhe a seguinte redação:

“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. (Incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)⁵⁴

A doutrina trava viva discussão sobre o alcance e conteúdo da norma introduzida no Código Tributário pela Lei Complementar nº 104/2001. Vários estudos acadêmicos foram realizados tratando de sua provável inconstitucionalidade e incompatibilidade com o ordenamento jurídico. O tema suscitou a manifestação de renomados tributaristas, que produziram teses sobre sua validade jurídica e a sua eficácia no campo prático. Apesar de transcorridos quase dez anos de sua edição, os procedimentos a que alude o texto ainda não foram estabelecidos, impedindo a eficácia da norma durante todo este tempo. Mesmo na ausência da complementação da norma, a polêmica em torno das repercussões jurídicas de seu conteúdo está longe de ser resolvida.

Ao menos duas correntes podem ser identificadas com entendimentos bem definidos e opostos entre si. De um lado, enfileiram-se os doutrinadores fiéis ao princípio da estrita legalidade e à tipicidade fechada no Direito Tributário (positivismo formal conceitualista)⁵⁵, que se mostram mais refratários às normas gerais antielisivas. De outro, os que sustentam a conveniência das normas antielisivas, mediante uma atenuação do princípio da legalidade e buscando um equilíbrio com o da capacidade contributiva e da isonomia.

Os que são contrários à norma⁵⁶, partem da análise centrada na conduta do contribuinte prevista no dispositivo: “dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, que enseja a desconsideração de atos ou negócios por ele praticados. Argumentam que quando o legislador utilizou o verbo “dissimular”⁵⁷, quis dizer que o fato gerador

⁵⁴ BRASIL. LEI Nº 5.172, 25.10.1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. D.O.U. 27.10.1966. (Código Tributário Nacional – CTN).

⁵⁵ Neste sentido, TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, nov/dez 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-RICARDO%20LOBO%20TORRES.pdf>> Acesso em: 25.10.2006.

⁵⁶ Entre tais doutrinadores estão Ives Gandra Martins, Hugo de Brito Machado, Misabel Machado Derzi, Sacha Calmon Navarro Coelho e Gilberto de Castro Moreira Júnior.

⁵⁷ O termo “dissimular” é utilizado pelo artigo L. 64 do *Livre des procédures fiscales* francês, que disciplina o procedimento de repressão aos abusos de direito em matéria tributária. Este dispositivo prevê serem inoponíveis à Administração tributária os atos que “dissimulam” o verdadeiro alcance de

ocorreu e foi ocultado ou encoberto pelo contribuinte. Logo, se o fato gerador ocorreu efetivamente, há o surgimento da obrigação tributária passível de ser exigida por parte da autoridade administrativa. Assim, a norma constante do Parágrafo único do art. 116 do CTN não adentra a esfera da elisão fiscal, mas está sim, relacionada com a evasão fiscal, visto que exige a ocorrência do fato gerador que teria sido dissimulado pelo contribuinte.⁵⁸

Hugo de Brito Machado, a respeito da norma antielisiva do art. 116 do CTN afirma que:

“se interpretada (a norma antielisiva) em harmonia com a Constituição, e assim aplicada apenas aos casos nos quais esteja configurado evidente abuso de direito, nada vai acrescentar, posto que nossa jurisprudência já admite a desconsideração de atos ou negócios em tal situação. Por outro lado, se interpretada de forma mais ampla, com alcance capaz de emprestar à autoridade administrativa o poder para desqualificar qualquer ato ou negócio apenas porque o seu conteúdo econômico poderia estar contido em ato mais oneroso do ponto de vista tributário, estará em flagrante conflito com o princípio da legalidade e em aberta contradição com a norma constante do próprio art. 116, *caput*, inciso I do Código Tributário Nacional.”⁵⁹

Segundo este entendimento, a norma geral antielisiva inserida recentemente no Código Tributário nada acrescentou em relação à teoria da consideração ou interpretação econômica. Considerando esta objeção, outros autores defendem que o Parágrafo único do art. 116, em discussão, não introduz a consideração econômica no Brasil, tendo por meta apenas combater a simulação fraudulenta e a sonegação, por meio da autorização para desconsiderar ato ou negócio jurídico simulado, conforme destaca Gilberto de Castro Moreira Júnior.⁶⁰

um contrato ou convenção, mediante determinados tipos de cláusula contratual ou negocial, ali enumerados.

⁵⁸ MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. Planejamento Tributário Internacional e seus limites. In: MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 139.

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade: análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 114.

⁶⁰ Neste sentido, Gilberto de Castro Moreira Júnior. Op. cit., p. 140.

Para este autor, a norma antielisiva brasileira atenta contra o princípio da legalidade, pois somente com a existência de uma descrição clara na lei de todos os comportamentos ou condutas que ensejam a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, é que seria possível a sua aplicação segundo o sistema vigente. Isto porque, a própria norma condiciona a sua aplicação à observância dos “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, fato que ainda não ocorreu.⁶¹ Conforme sustenta o jurista, não seria possível deixar a critério da autoridade administrativa determinar quais atos ou negócios jurídicos ela pretende desconsiderar para fins da cobrança de tributos, situação em que prevaleceria sua discricionariedade em prejuízo para a segurança jurídica do contribuinte. Nestes casos, a cobrança de tributo se daria por aplicação da analogia, expressamente vedada pelo próprio CTN.

Com base nestes argumentos, parte da doutrina entende que a norma antielisiva, inserida no Código Tributário pelo Parágrafo único do art. 116 não encontra guarida no sistema tributário vigente, em virtude da afronta ao princípio da legalidade (art. 150, I da Constituição Federal), e de instituir a tributação por analogia (vedada pelo próprio CTN, art. 108, § 4º), atingindo a certeza e a segurança das relações jurídicas.

Entretanto, este entendimento está longe de ser pacificado entre os tributaristas brasileiros. A outra corrente doutrinária, ao que parece, mais acertadamente, sustenta que não tem peso argumentativo alegar que o Congresso Nacional teria se reunido para votar lei inócua. Argumentam que em nenhum país democrático a doutrina levantou a tese da inconstitucionalidade das normas antielisivias, e muito menos os Tribunais Superiores. O princípio da legalidade estrita e da tipicidade fechada têm conotação fortemente ideológica e se filiam ao positivismo formalista e conceitualista. As normas antielisivias, ao contrário,

⁶¹ A Medida Provisória nº 66/2002, tratou do assunto em seus artigos 13 a 19. Contudo, por ocasião da sua conversão na Lei nº 10.637/2002, estes dispositivos foram suprimidos. Assim, encontra-se ainda pendente de regulamentação os procedimentos da autoridade administrativa para promover a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerado ou dos seus elementos constitutivos.

equilibram a legalidade com a capacidade contributiva e não há motivo para que tais fundamentos não possam ser invocados no Brasil.⁶²

Segundo Marco Aurélio Greco⁶³, para que ocorra a incidência da norma que permite a autoridade administrativa desconsiderar os atos ou negócios realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, são necessários dois requisitos: i) que exista a definição legal desse fato gerador; e ii) que, materialmente, ele ocorra, embora tenha sido dissimulado. A “ocorrência” do fato gerador é verificada quando estão materialmente reunidos todos os elementos que o configurem, na forma prevista na lei. Logo, o Parágrafo único do art. 116, ao contrário do que alega alguns autores, prestigia o princípio da legalidade. A norma em questão não autoriza a exigência de tributo em relação a hipótese que não configure fato gerador, portanto, não cria fato gerador novo. Sua finalidade é autorizar que seja afastada a “mascara” (a dissimulação), para se desvelar o fato gerador que efetivamente ocorreu. Caso não tenha ocorrido o fato gerador, não configura a hipótese da norma geral antielisiva e, portanto, não poderá a autoridade administrativa, desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados.

Como bem observa o jurista, é preciso evitar uma confusão. Se a lei descreve como fato gerador o fato “A”, a aplicação do dispositivo não autoriza que se atinja o fato “B”, mas se ocorreu o fato “A”, disfarçado de “B”, desde que atendidos os demais dispositivos da norma, aplica-se a regra geral antielisiva do Parágrafo único do art. 116.

A outra objeção contra o dispositivo, que deve ser igualmente rechaçada, é a de que a norma antielisiva estaria autorizando a aplicação da analogia, para fins de identificação do fato gerador, o que implicaria a cobrança de tributo não previsto em lei. Em primeiro lugar, deve-se assinalar que a vedação à analogia prevista no art. 108⁶⁴, permanece inalterada, significando que se a lei prevê

⁶² Neste sentido, TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, nov/dez 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-RICARDO%20LOBO%20TORRES.pdf>> Acesso em: 25.10.2006.

⁶³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 408.

⁶⁴ “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade. § 1º O emprego da analogia não

como fato gerador o fato “A”, não cabe a utilização da analogia para estender a previsão para alcançar o fato “B”. Porém, se a lei prevê o fato “A” e se o fato “A” ocorreu disfarçado de fato “B”, então cabe a desconsideração prevista na norma antielisiva. Em segundo lugar, trata-se de aplicar a desconsideração nas situações em que o fato previsto na lei, efetivamente ocorreu e está cabalmente provado pelo Fisco, retirando-se a “mascara” que o dissimula. Este entendimento, mais coerente, parece ser o correto sobre a norma geral antielisão brasileira.

A norma geral antielisiva brasileira ainda enfrenta relevantes dificuldades no campo teórico, o que praticamente, ao lado da ausência de sua regulamentação, tem impedido a sua aplicação. No entanto, estas dificuldades não são suficientes para configurar uma incompatibilidade constitucional, uma vez que não afronta os princípios da legalidade e da tipicidade, que estão fincados, de forma extremada, no Direito Tributário Nacional. O referido dispositivo abarca a hipótese dos atos e negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou seus elementos constitutivos, portanto, invoca o instituto da simulação, onde o negócio aparente não corresponde àquele que arditosamente foi dissimulado.

No tópico seguinte, será analisada esta figura jurídica, que permite ao aplicador da norma transpor a vontade declarada e revelar a vontade íntima, consubstanciada nas circunstâncias da celebração do negócio.

3.6 A Simulação

Conforme observa Clóvis Bevilacqua⁶⁵, “simulação é uma declaração enganosa da vontade visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.” Há simulação “quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma em que o agente o faz entrar nas relações da vida. É um artifício que encobre e disfarça uma declaração real da vontade, ou que simula a existência de uma declaração que não se fez”. O negócio simulado é aquele que tem uma aparência contrária à realidade,

poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.”

⁶⁵ *Apud* DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo. Bushatsky, 2ª ed. 1977, p. 62.

ou porque não existe em absoluto, ou porque é diferente em sua aparência.⁶⁶ Conforme leciona Sampaio Dória, a simulação possui os seguintes elementos: a) deformação consciente e desejada da declaração de vontade, b) levada a efeito com o concurso da parte à a qual se dirige e c) tem por objetivo induzir terceiros em engano, e, sob o ponto de vista tributário, o próprio Estado. Em fim, a simulação⁶⁷ se configura quando há um negócio aparente (simulado), que se sobrepõe a um outro negócio verdadeiro, não aparente (dissimulado), concretizado ordinariamente numa contradecaração.

Marco Aurélio Greco, citando Orlando Gomes⁶⁸, faz referência ao exame do autor sobre a figura da simulação sob a perspectiva da **causa do negócio jurídico**, ou seja, de seu propósito negocial. Orlando Gomes distingue-se dos demais civilistas, ao analisar a simulação sob o ângulo da **causa** do negócio jurídico. Para o civilista, no esquema legal de cada tipo de negócio encontra-se a causa que o legitima, inalterável ao arbítrio de quem o pratica. Desse modo, conclui que haverá ato simulado quando determinado tipo de negócio seja utilizado para a consecução de fim não correspondente à sua causa.

Seguindo este entendimento, identificar a **causa** e a **finalidade** do negócio passa a ser o parâmetro para aferir a ocorrência ou não da simulação. Aplicar esta regra no procedimento de qualificação dos atos e negócios jurídicos relacionados a um esquema de planejamento necessariamente implica investigar se a) há realmente uma dualidade de vontades, mas também se b) há um motivo real que não corresponda ao motivo aparente. Por outras palavras, deve ser admitido como prova da simulação a demonstração cabal de que o negócio jurídico não possui causa para sua justificação ou que sua finalidade ou é inexistente ou difere daquela apresentada pelas partes.

Sob a ótica tributária, a simulação também deve ser analisada a partir da inclusão do Parágrafo Único no art. 116 do Código Tributário Nacional, por

⁶⁶ FERRARA, Francesco. **A simulação dos negócios jurídicos**. Campinas: Red Livros, 1999, p. 51.

⁶⁷ Vale mencionar, ainda, que a doutrina classifica a simulação em absoluta, quando não se deseja a realização de negócio algum, e relativa, nas hipóteses em que se deseja negócio diferente do pactuado, quando o sujeito é diferente do que integra a relação, ou quando qualquer outro elemento da relação é falso.

⁶⁸ *Apud* GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 243.

força da Lei Complementar nº 104/2001. Conforme a nova redação do dispositivo, 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.

O termo dissimular, empregado na redação do texto legal, tem o sentido de disfarçar com o objetivo de esconder ou ludibriar alguém. Conforme assinala Edmar Oliveira Andrade Filho, o ato dissimulado é aquele ocultado pela simulação segundo o disposto no art. 167 do Código Civil de 2002.⁶⁹ No seu entender, o Parágrafo único do art. 116 do CTN poderá ser aplicado somente nos casos em que a autoridade fiscal comprovar a existência de condutas que visam afastar a norma jurídica de incidência tributária mediante a simulação relativa, ou seja, aquela em que o negócio aparente oculta o negócio verdadeiro, aquele que dá origem à incidência tributária.

Segundo alguns autores, este dispositivo em nada alterou a situação anterior. Isto porque, o próprio CTN, em seu art. 149, inciso VII, já estabelecia que o lançamento será efetuado e revisto de ofício quando restar comprovado que o sujeito passivo ou terceiro, em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou **simulação**. Com efeito, o Código vigente anteriormente às modificações da Lei Complementar nº 104/2001 já contemplava a possibilidade da autoridade fiscal promover a constituição do crédito tributário nas hipóteses em que restava devidamente comprovada a conduta simulatória do contribuinte. É certo que a qualificação jurídica da simulação já era possível com base no sistema anterior e, portanto, diante de atos ou negócios jurídicos simulados, a Administração Tributária pode constituir a exigência, independente dos procedimentos a serem estabelecidos por meio de lei ordinária, conforme menciona o próprio dispositivo.

⁶⁹ “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. §1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.”

Sampaio Dória⁷⁰, em invejável didática, sintetiza os critérios que devem ser observados para distinguir a simulação da elisão fiscal. Como visto, no sistema do nosso Código Tributário, uma vez qualificado planejamento tributário como simulação, implica em admitir a cobrança dos tributos devidos, com base na ocorrência do fato gerador, ocultada pelo negócio aparente. De igual modo, sobrevirá o agravamento das multas administrativas e as consequências penais, dado que a simulação constitui um ilícito penal-tributário. O ônus da prova é do Fisco. A autoridade fiscal deve esmerar-se na instrução do processo administrativo de forma a não deixar dúvida quantos aos fatos alegados.

O autor propõe os seguintes critérios para aferir a legitimidade da elisão e distingui-la da simulação:

a) natureza dos meios. Na elisão, são sempre lícitos; na simulação esconde-se sob a habilidade do agente a sua ilicitude;

b) ocorrência do fato gerador. A elisão pressupõe a adoção de forma alternativa, de modo a evitar a verificação da hipótese de incidência. Na simulação, o fato gerador ocorre efetivamente, mas vem desnaturado, em sua exteriorização formal, pelo artifício utilizado, de maneira que não é tipologicamente reconhecido, em sua aparência, como pressuposto legal da incidência.

c) eficácia dos meios (efetividade da forma jurídica adotada e a compatibilidade lógica entre forma e conteúdo). Na elisão, a forma jurídica, conquanto alternativa, é real; na simulação, é mero pretexto. A elisão tem como pré-requisito para sua concretização que o instrumento jurídico escolhido possua inquestionável idoneidade; na simulação, ao contrário, há incompatibilidade entre a forma e o conteúdo.

d) resultados. Na elisão produzem-se os resultados próprios do negócio jurídico utilizado, ao passo que na simulação os efeitos reais são diversos daqueles ostensivamente indicados.

⁷⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo. Bushatsky, 2ª ed. 1977, p. 65.

No caso dos planejamentos tributários, ao aferir a legitimidade da prática tida como elisiva pelo contribuinte, a aplicação destes critérios pode levar à hipótese de qualificar os atos e negócios realizados como simulados. Para isso, é necessário comprovar a ausência de um motivo para a realização do negócio ou mesmo a existência de uma incongruência entre estes atos e negócios jurídicos.

Como será analisado na capítulo seguinte, a qualificação dos atos e negócios nos esquemas de planejamento tributário converge para uma adequada instrução probatória. Nos casos de planejamento tributário, assume destacada importância a prova, pois devem ser considerados aspectos cruciais como a legalidade na sua produção e a observância de critérios objetivos na instrução do processo administrativo, ainda que seja impossível afastar totalmente a subjetividade.

3.7 O princípio da capacidade contributiva

A capacidade contributiva, embora não seja estritamente um critério para aferir a legitimidade da elisão, tem sido invocada como fundamento para afastar a legitimidade dos esquemas de planejamento tributário. Marco Aurélio Greco, expoente desta corrente doutrinária, afirma que por ser um princípio constitucional tributário, “acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com solidariedade social inerente à capacidade contributiva”⁷¹. Sustenta o autor que, mesmo que os atos e negócios jurídicos praticados não estejam afetados por nenhuma patologia, indiscutivelmente lícitos e válidos, nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação poderá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva.⁷²

O princípio capacidade contributiva está disposto na Constituição no § 1º do art. 145, que assim dispõe:

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

I - impostos;

⁷¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 281.

⁷² *Ibidem*.

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

Marco Aurélio Greco admite que o princípio dirige-se ao legislador que, ao instituir tributos, deve fazê-lo incidir onde há capacidade contributiva e na medida desta. Caso contrário, estaria desafiando o princípio constitucional. Entretanto, “tal como formulado o dispositivo, o princípio dirige-se também para o aplicador e no processo de interpretação servirá de critério iluminador do alcance concreto que a lei posta apresenta”.⁷³ O autor sustenta que a interpretação da lei tributária não está limitada ao seu aspecto meramente formal. Ao contrário, o processo de interpretação deve contemplar o exame do ordenamento positivo e a realidade concreta, sempre sob o enfoque da capacidade contributiva.⁷⁴

Hermes Marcelo Huck⁷⁵ argumenta que o tratamento isonômico na esfera tributária é caracterizado quando todos os que se encontram na mesma condição forem chamados a suportar carga fiscal idêntica. Entende o autor que “os atos dos particulares, mesmo que juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco quando frutos de um uso abusivo do direito de auto-organização, comprometendo a aplicação e a eficácia dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia.” Neste entendimento, inaugura-se uma nova visão sobre a liberdade do contribuinte realizar atos e negócios, ainda que lícitos na sua forma, mas que trazem como pano de fundo um esquema ardiloso e hábil para reduzir o pagamento de tributos.

⁷³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 302.

⁷⁴ Como exemplo, Greco apresenta a análise de um contrato: “A pergunta a fazer é se a previsão legal está qualificando o nome do contrato ou o perfil do contrato. Assim, da perspectiva da capacidade contributiva, quando a lei estiver se referindo a compra e venda pode ser que ela não esteja se referindo ao nome “compra e venda”, mas ao tipo de capacidade contributiva que se dá através da compra e venda. (Op. cit. p. 302)

⁷⁵ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão**: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva.1977, p. 151-152.

De fato, ao lado da doutrina tradicional que prestigia de forma quase absoluta o princípio constitucional da legalidade e da tipicidade estrita, como vetor de segurança e certeza jurídicas, surge nova corrente que vê nos princípios da capacidade contributiva e da igualdade um limite real e concreto à liberdade do contribuinte.

Neste sentido, Marco Aurélio Greco sustenta que o princípio da capacidade contributiva tem eficácia positiva. Segundo o autor, este princípio não constitui apenas um limite negativo à tributação. E destaca:

“se existe capacidade contributiva a lei tributária *tem de alcançá-la* até onde ela for detectada; ou seja, o princípio funciona como um vetor de alcance da legislação. Em outras palavras: a lei alcança o que obviamente prevê, mas não alcança apenas isto, alcançando, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva.”⁷⁶

Os autores que se filiam a este pensamento veem o compartilhamento justo das despesas públicas como fundamento para restrição das garantias e direitos individuais. Estes princípios também constituem limites para a atuação dos contribuintes e não somente limites para a atuação do Estado.

Todavia, entendemos que o princípio da capacidade contributiva é um comando constitucional dirigido ao legislador infraconstitucional, para que este “sempre que possível”, dê tratamento igualitário à iguais manifestações de capacidade contributiva, por meio da lei.

Inevitavelmente, esta linha de interpretação faz crescer a insegurança jurídica em torno das questões tributárias. Adotar este entendimento como critério para aferir a legitimidade dos esquemas de planejamento tributário é retirar do contribuinte toda a garantia constitucional fundada nos consagrados limites ao poder de tributar do Estado. Aliás, paradoxalmente, o mesmo princípio que restringe a investida do Fisco na exata medida da capacidade contributiva dos

⁷⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética. 1998, p. 45.

contribuintes, não pode dar guarida ao intérprete para criar nova obrigação tributária no espaço onde a lei ainda não ocupou.⁷⁷

Sampaio Dória⁷⁸ traça severas críticas ao entendimento de que a elisão fiscal corresponderia a frustração da capacidade contributiva e igualdade tributária. Mesmo admitindo que a economia de tributos redunde na redução das receitas públicas, comprometendo o custeio dos gastos do Estado, afirma que resolver o problema da divisão equitativa compete ao legislador e não ao intérprete ou aplicador da norma tributária. Em um sistema onde coexistem diversas hipóteses de isenções, reduções e não incidências, “não é função judiciária (e muito menos administrativa) estar a suprir-lhe as falhas, no pressuposto da impotência legislativa para corrigir tais anomalias. Além disso, acrescenta o autor, que do ponto de vista político, deve predominar sobre o da capacidade contributiva e igualdade, o princípio da legalidade, vetor de segurança e certeza jurídica.

Com efeito, não há como admitir na qualificação dos fatos dos planejamentos tributários as diretrizes constitucionais dirigidas para a atividade legislativa. Esta sim, deve na formulação do direito positivo tributário, enfrentar a questão e estabelecer atos legais que atendam à almejada justiça fiscal. Não cabe ao aplicador da lei decidir como tratar os contribuintes igualmente, segundo sua capacidade contributiva, utilizando-se de critérios puramente subjetivos.

⁷⁷ Neste sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho. Para o autor, o princípio da capacidade contributiva, associado à ideia de isonomia, dá esteio às normas antielisivas gerais. Entretanto, a norma constitucional abriga o princípio constitui um mandato de otimização que se materializa em forma de lei. O princípio da capacidade contributiva “visa proteger os cidadãos contra as investidas abusivas do Poder Público e o instrumento primário dessa proteção é a lei formal.” (**Imposto de Renda das Empresas**. 7ª ed. São Paulo. Atlas, 2010, p. 761)

⁷⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 2ª ed. 1977, p. 120.

4 CRITÉRIOS PARA QUALIFICAÇÃO DOS FATOS E PRODUÇÃO DA PROVA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O conceito de planejamento tributário traz a idéia de uma escolha, entre alternativas igualmente válidas, de situações fáticas ou jurídicas que objetivam a economia de tributos, **nos limites da ordem jurídica**. Dentro destes limites, o planejamento recebe a tutela da ordem jurídica, pois está no âmbito da liberdade de busca do menor custo tributário, sob a legítima proteção dos princípios constitucionais.

No entanto, apesar dos esforços da doutrina, os limites de validade do planejamento tributário não são tão claros. Saber se a conduta do contribuinte é abusiva ou não é questão tormentosa, cuja resposta não é possível sem uma elaborada construção jurídica. Por isso, ainda há incerteza e insegurança na determinação da legitimidade da elisão fiscal.

A incerteza e a insegurança jurídica acerca do tema planejamento tributário residem na esfera de atuação do particular e do próprio Estado. O advogado tributarista, na qualidade de consultor jurídico do contribuinte analisa suas operações e necessita emitir um parecer conclusivo, afirmando o que é lícito e permitido e alertando para o que é ilícito, ou que não poderá ser oposto ao Fisco. Mas essa não é tarefa simples. Igual dificuldade enfrenta o Fisco. Os procedimentos de auditoria são deflagrados após decorridos vários anos dos fatos que devem ser analisados. Parte das circunstâncias que envolviam os atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte já se perderam no tempo e não são recuperáveis em sua totalidade. A instrução do processo administrativo fica limitada aos elementos possíveis, o que nem sempre irá permitir a plena convicção sobre os fatos alegados.

Outra sorte não tem o julgador. Após a instrução do processo administrativo, vê-se o julgador diante de fatos do passado, descritos a partir dos elementos obtidos pela Fiscalização, e um cipoal de conceitos, regras e critérios esparsos para validar o planejamento tributário. Desta tarefa, porém, não pode ser furtar. Esteja o processo administrativo bem instruído ou não deve o julgador resolver o litígio, oferecendo uma decisão bem fundamentada juridicamente, longe de considerações puramente subjetivas, pressupostos necessários para garantir a segurança e certeza jurídicas sobre a matéria.

É neste contexto que o presente estudo abordará o problema da qualificação do planejamento tributário sob o enfoque da **causa objetiva do negócio jurídico**. Segundo a proposta de Marco Aurélio Greco, aprofundada por Rodrigo de Freitas propõe-se um critério para validar os planejamentos tributários. Em seguida, buscar-se-á, a partir das peculiaridades da prova nos casos de planejamento tributário, reunir critérios objetivos para sua produção no âmbito do processo administrativo fiscal.

4.1 O Problema da Qualificação Jurídica

O **propósito negocial**, entendido como o **motivo** do negócio jurídico ou a sua **causa**, pode ser admitido como limite à liberdade do contribuinte em organizar seus negócios como bem entender.

O planejamento tributário, considerado em princípio como uma construção elisiva, porém sem qualquer finalidade negocial evidente senão a da economia fiscal, pode ser considerado como uma forma de abuso de direito.⁷⁹ Na hipótese do planejamento tributário envolver atos ou negócios jurídicos sem justificativas negociais, distantes das práticas usuais e carente de qualquer outra causa ou motivo justo que não seja a finalidade de eliminar ou reduzir o pagamento de tributos, devem estes atos serem desconsiderados para fins fiscais.

Trata-se de um limite à liberdade do contribuinte organizar seus negócios. Mesmo que em observância os ditames legais, os atos e negócios jurídicos não serão opostos ao Fisco se tais operações se caracterizarem por um contorcionismo jurídico pelo emprego de formas não usuais e pela completa ausência de um motivo negocial plausível.

No entanto, não resta dúvida de que é tênue a linha existente entre o direito individual do contribuinte, com garantia de se auto-organizar e o direito do Estado desconsiderar esses princípios constitucionalmente assegurados e qualificar suas operações como fraudulentas, simuladas, abusivas e, conseqüentemente, ilícitas.

⁷⁹ Neste sentido, HUCK, **Hermes Marcelo**. Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo. Saraiva.1977, p. 149.

Para Marco Aurélio Greco⁸⁰, a aplicabilidade dos **limites positivos** permitiria se chegar a critérios mais objetivos para determinar os limites de validade do planejamento tributário. Trata-se de buscar uma justificação objetiva que redundaria na **causa do negócio jurídico**. Para o autor, o negócio jurídico apresenta limites positivos internos, quais sejam: “o motivo e a finalidade que fosse de uma natureza predominantemente extratributária, os quais devem ser congruentes entre si. O **motivo**, a **finalidade** e a **congruência** se resumiriam ao conceito de **causa ou base do negócio jurídico**.”

Desta forma, para se determinar a validade do planejamento tributário deve-se partir deste parâmetro: **causa do negócio jurídico**. Rodrigo de Freitas⁸¹ adverte que impõe-se definir o conceito de causa do negócio jurídico para que se possa estabelecer o âmbito de aplicabilidade do “motivo” e da “finalidade” tributária para a determinação da validade do planejamento tributário.⁸²

Rodrigo de Freitas⁸³, apoiando-se na lição de Antônio Junqueira de Azevedo⁸⁴, sugere que em um primeiro teste de validade do planejamento tributário, deve-se analisar o negócio jurídico a partir do plano da existência, pois esta análise é determinante para a **qualificação jurídica** dos fatos praticados pelo contribuinte. Ou seja, para se identificar a natureza do negócio jurídico, deve-se partir da análise dos seus elementos constitutivos previstos em lei. Estes elementos seriam aqueles considerados **gerais**, pertencentes a todos os negócios jurídicos; os **categoriais**, aqueles que distinguem os diversos tipos negociais previstos no ordenamento e, por

⁸⁰ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário: nem tanto ao Mar, nem tanto à Terra. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, 10^o vol., São Paulo: Dialética, 2006, p. 236.

⁸¹ FREITAS, Rodrigo de. É legítimo Economizar Tributos? Propósito Negocial, Causa do Negócio Jurídico e Análise das Decisões do Antigo Conselho de Contribuintes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (coord.); FREITAS, Rodrigo de. (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**: Mapeamento das Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Lantin, 2010, p. 451.

⁸² O autor destaca também que, em matéria tributária, não se pode conferir prevalência para a interpretação teleológica, mas admitir o pluralismo metodológico. “O intérprete do Direito deve valer-se de diversos métodos de interpretação, inclusive a teleológica, para chegar ao efetivo fato gerador. Ocorre que a consideração econômica, enquanto interpretação teleológica, não pode ser utilizada como regra especial de interpretação das normas de Direito Privado para fins tributários, embora não se afaste totalmente essa aplicação.” *Ibidem*. p. 452.

⁸³ *Ibidem*. p. 467.

⁸⁴ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. **Negócio Jurídico – Existência, Validade e Eficácia**. São Paulo: Saraiva, 2002.

fim, os particulares que fazem parte de um determinado negócio jurídico, no caso concreto.

Os elementos **gerais** a serem analisados no plano da existência do negócio jurídico podem ser intrínsecos (circunstâncias negociais, forma e objeto) e extrínsecos (tempo, lugar e agentes). Com efeito, o Fisco, ao tentar requalificar o negócio jurídico, além de verificar a forma e o seu objeto, deve empenhar-se em uma pesquisa criteriosa acerca das circunstâncias negociais. Estas constituem os elementos objetivos que permitem compreender o negócio jurídico, pois revelam sua essência. Embora elas não determinam a natureza do negócio jurídico, consubstanciada pela forma e pelo objeto, as circunstâncias negociais permitem analisar o âmago do negócio jurídico e confrontá-los com o modelo abstrato previsto na norma positivada.

A análise dos elementos tempo, lugar e agentes também é necessária para a qualificação jurídica. O exame do fator tempo decorrido entre determinados negócios jurídicos pode ensejar a falta de motivação ou causa objetiva. Da mesma forma, conhecer as partes envolvidas assume relevância nos casos em que os negócios são realizados entre pessoas de alguma forma vinculadas. Determinados vínculos societários podem esmaecer as manifestações da vontade.

Em seguida, ainda no plano da existência, o processo de qualificação jurídica deve contemplar a análise dos elementos **categoriais**, os quais determinam a natureza de cada negócio. Estes elementos podem ser derogáveis, aqueles que podem ser afastados pela vontade das partes sem alterar a natureza do tipo; e os inderrogáveis, sobre os quais o aplicador deve concentrar seus esforços, pois determinam qual a categoria o negócio se subsume. Determinados tipos de negócios possuem a forma prescrita em lei, sendo o elemento categorial inderrogável de caráter formal, em outros negócios este elemento é objetivo. Os primeiros, são denominados negócios abstratos, cuja causa é irrelevante para a produção dos efeitos jurídicos. Os segundos, são os negócios causais, presentes na maior parte dos casos de planejamento tributário. Nesses negócios, o elemento categorial inderrogável objetivo (objeto típico) é que irá definir sua natureza

jurídica.⁸⁵ Com efeito, esta definição é fundamental para correta qualificação jurídica pra fins de incidência da norma tributária.

Contudo, destaca Rodrigo de Freitas⁸⁶, a simples análise destes elementos no plano de existência do negócio jurídico não é suficiente para se determinar a incidência tributária, fazendo-se necessária também a sua análise no plano da validade. Para realizar esta análise, torna-se fundamental aplicar o conceito de **causa objetiva**. Como esclarece o autor, o negócio jurídico pode ser visto no plano abstrato, com base nos elementos categoriais inderrogáveis, ou no plano concreto, sob o enfoque da causa objetiva. Para tanto, cumpre identificar a diferença entre **conteúdo** (objeto) do negócio jurídico e a sua **causa**. Enquanto o conteúdo é a descrição hipotética do evento, a causa é o próprio evento, a realidade fática que se realiza pela ação do homem. O conteúdo pertence ao mundo do “dever-ser”, enquanto que a causa reside no mundo do “ser”.

Esta concepção é relevante para definir qual o tratamento que será dado à declaração de vontade no processo de qualificação jurídica do planejamento tributário. No plano da existência, o negócio jurídico é revelado pela vontade declarada. Todavia, no plano da validade, deve-se confrontar a **vontade declarada**, que não se confunde com a vontade psicológica, com a sua realização fática, ou seja, a **causa objetiva do negócio jurídico**. Conforme assinala o jurista, “o conteúdo do negócio jurídico (previsão objetiva – vontade declarada), plasmado em forma de linguagem, serve de parâmetro, de referência para a determinação do regime jurídico. Contudo, é na análise da causa objetiva que o intérprete irá apurar se o regime jurídico é adequado à norma tributária ou não.”⁸⁷

⁸⁵ Antônio Junqueira de Azevedo *apud* FREITAS, Rodrigo de. É legítimo Economizar Tributos? Propósito Negocial, Causa do Negócio Jurídico e Análise das Decisões do Antigo Conselho de Contribuintes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (coord.); FREITAS, Rodrigo de. (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**: Mapeamento das Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Lantin, 2010, p. 470.

⁸⁶ FREITAS, Rodrigo de. É legítimo Economizar Tributos? Propósito Negocial, Causa do Negócio Jurídico e Análise das Decisões do Antigo Conselho de Contribuintes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (coord.); FREITAS, Rodrigo de. (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**: Mapeamento das Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Lantin, 2010, p. 473.

⁸⁷ FREITAS, Rodrigo de. É legítimo Economizar Tributos? Propósito Negocial, Causa do Negócio Jurídico e Análise das Decisões do Antigo Conselho de Contribuintes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (coord.); FREITAS, Rodrigo de. (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**:

Com efeito, para a requalificação jurídica do planejamento tributário, por parte da autoridade fiscal, o conteúdo formal do negócio jurídico, materializado pela declaração de vontade (plano da existência), ocupa lugar secundário. Para determinar a incidência da norma tributária no caso concreto, imprescindível o exame da causa objetiva com o intuito de buscar a verdade substancial do evento. A simples declaração da vontade, expressa pela linguagem, não permite aferir a validade do planejamento tributário, pois a causa objetiva do negócio jurídico é que definirá se incide ou não a norma tributária.⁸⁸

Neste sentido, a causa do negócio jurídico deve ser entendida como a finalidade econômica objetiva pretendida pelas partes. Marco Aurélio Greco⁸⁹, com base no ensinamento de Orlando Gomes, destaca a necessidade de analisar o negócio jurídico sob o enfoque da causa. Sob este ângulo, assume relevância o chamado “propósito negocial”, cuja terminologia deve ser empregada como propósito do negócio jurídico, diferente, portanto da *Business Purpose Theory*. Assim, em princípio, haverá simulação quando determinado tipo de negócio for utilizado para consecução de fim não correspondente à sua causa. Um negócio jurídico com finalidade econômica típica, determinada pelos elementos categoriais inderrogáveis (conteúdo) deve ter essa finalidade econômico-social realizada na prática (causa objetiva). Com efeito, a partir destas considerações, pode-se afirmar que a discrepância entre o conteúdo e a **causa do negócio**, verificada na análise do **propósito negocial**, ou seja, a não conformidade entre o que se apresenta objetivamente na realidade concreta (causa) e os elementos categoriais inderrogáveis (conteúdo) do negócio, enfraquece a tese do contribuinte acerca do seu planejamento e pode atrair a incidência da norma tributária.

Concluindo sua proposta de estabelecer critérios objetivos, com base na lei, para se determinar os limites de um planejamento válido, Rodrigo de

Mapeamento das Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Lantin, 2010, p. 475.

⁸⁸ Neste mesmo sentido, Heleno Torres firma que “não será a simples menção a uma forma própria o suficiente para tanto (vincular o Fisco), pois a atividade inquisitória da Administração, na busca da verdade material, poderá identificar a ‘causa’ do negócio jurídico, que sempre deverá preponderar sobre a eleição da forma, no que concerne à qualificação do negócio jurídico.” (**Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 153)

⁸⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da lei tributária**. São Paulo. Dialética. 1998, p. 243.

Freitas⁹⁰ adverte sobre a finalidade de negócio jurídico que será considerada na interpretação teleológica para fins tributários. Não pode ser a finalidade arrecadatória do Estado, mas a **vontade objetiva final do negócio jurídico**, a sua causa objetiva. Segundo o autor, “a simples referência à motivação tributária não traz qualquer subsídio para a análise do negócio jurídico, seja no plano da existência ou no plano da validade.”

Assim, com base nestas considerações, pode-se afirmar que a análise objetiva do planejamento tributário deve se pautar na interpretação teleológica dos negócios jurídicos, ou seja, na verificação do propósito negocial, mas não de forma tão ampla que considere qualquer motivação extratributária, e sim de forma restrita aos elementos essenciais da categoria do negócio jurídico. Tal análise do propósito negocial consiste na verificação da correspondência entre a causa objetiva (finalidade econômico-social) com a declaração de vontade (conforme a previsão legal). Caso seja constatada discrepância entre a causa e a declaração de vontade, deve ser aplicado o regime jurídico pertinente, inclusive com seus efeitos tributários.

No plano teórico, a construção pode se mostrar facilmente factível. Contudo, as dificuldades de aplicação destes critérios emergirão no âmbito do processo administrativo fiscal, mais especificamente na atividade probatória. A etapa mais complexa do trabalho é a de reunir os elementos necessários para formar a convicção do julgador acerca da nova qualificação jurídica do planejamento. Aqui também, na coleta e produção de provas, devem ser empregados critérios objetivos, que eliminem ou, ao menos, atenuem a tendência natural ao subjetivismo na atividade interpretativa.

Nos tópicos seguintes, este trabalho analisará as peculiaridades da prova e proporá critérios objetivos para sua adequada produção e valoração nos casos de planejamento tributário.

⁹⁰ FREITAS, Rodrigo de. É legítimo Economizar Tributos? Propósito Negocial, Causa do Negócio Jurídico e Análise das Decisões do Antigo Conselho de Contribuintes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (coord.); FREITAS, Rodrigo de. (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**: Mapeamento das Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Lantin, 2010, p. 475.

4.2 Peculiaridades da Prova no Planejamento Tributário

O direito está sempre na dependência de demonstração da ocorrência de determinados fatos, os quais se encontram previstos nas hipóteses de incidência das normas jurídicas. Ocorre que os fatos se exaurem no tempo e o ordenamento deve prever mecanismos que viabilizem a descoberta das circunstâncias em que tais fatos aconteceram. Tais mecanismos são as provas, as quais se vinculam à descoberta da verdade acerca dos fatos. No processo, a verdade pode ser formal ou material. Entretanto, a natureza efêmera dos fatos faz com que a pretendida verdade material seja impossível de ser alcançada.

Desta forma, a prova não pode ser tida como instrumento para a demonstração da verdade acerca de determinado fato, mas servindo apenas para “formar no julgador a convicção quanto à sua ocorrência, a qual será sempre, espera-se, verossímil, mas nunca absolutamente verdadeira.”⁹¹ De fato, tomada em sentido amplo, os elementos de prova carreados ao processo não representam a verdade absoluta, pela simples limitação natural, dada a efemeridade dos fatos. No planejamento tributário, a questão da prova assume relevância. Conforme assinala Marco Aurélio Greco⁹², a prova no planejamento tributário apresenta peculiaridades e algumas distinções quanto à prova dos demais fatos relevantes para a aplicação da lei tributária.

Segundo o autor, o primeiro aspecto fundamental é o de que o foco da prova neste campo não é determinado conceito jurídico que expresse uma patologia do negócio. Não se trata de focar a produção da prova no planejamento tributário nas conhecidas patologias da simulação, fraude à lei, ou o abuso, considerados em si mesmos. O segundo aspecto está relacionado com a insegurança e incerteza que vieram com a mudança no modo de interpretação das normas tributárias. A interpretação da lei tributária passou a ter como referencial além da forma e da liberdade, a substância e a solidariedade. O último aspecto fundamental é a relação entre prova e verdade. Ressalta o jurista que, para se chegar à afirmação de que algo ocorreu, não basta o levantar os elementos

⁹¹ Cf. ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal controle administrativo do lançamento tributário**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2010, p. 172.

⁹² GRECO, Marco Aurélio. A prova no Planejamento Tributário. In: **A prova no Processo Tributário**. NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (coords.) São Paulo: Dialética, 2010, p. 191.

objetivamente aferíveis, mas é necessário um processo de elaboração subjetiva dos elementos objetivos e que passa pela qualificação jurídica de fatos e condutas.⁹³

De fato, a prova no planejamento tributário não está diretamente dirigida para a ocorrência do fato gerador, mas na ocorrência de determinado negócio ou operação, cuja existência é considerada fato gerador do tributo. “A prova por indícios se dá quando se comprova a ocorrência de fatos (indícios) que não se incluem na hipótese de incidência legal, mas cuja caracterização assegura ao aplicador da lei que também os fatos descritos hipoteticamente pelo legislador hão de ter sido concretizados.”⁹⁴ Nestes casos, a busca da prova indireta do fato gerador deve ser o foco da atividade fiscal, de modo que todos os elementos fortes e convergentes devem ser apresentados.

Com efeito, nos casos de planejamento tributário, dificilmente será obtida a prova material direta e o processo administrativo deverá ser instruído mediante provas indiciárias suficientes para formar no julgador a convicção acerca da ocorrência do fato gerador, tal como tipificado na norma tributária.

Marco Aurélio Greco⁹⁵ assinala a existência de alguns pontos sensíveis quanto se trata da prova no planejamento tributário. Segundo o autor, é preciso ter presente que aquilo que deve ser provado é o que não está escrito, pois o objeto da prova no planejamento tributário transcende o texto escrito. De fato, tendo em conta as considerações do tópico anterior, a atividade probatória deve buscar estabelecer a correspondência entre a vontade declarada nos negócios jurídicos (texto escrito) e a sua causa objetiva. A causa objetiva do negócio, ou seja, sua finalidade econômico-social é desvendada pela investigação minuciosa do contexto em que o negócio foi realizado. A produção da prova, embora tenha no texto escrito seu ponto de partida e referencial básico, a ela não se limita. A

⁹³ GRECO, Marco Aurélio. A prova no Planejamento Tributário. In: **A prova no Processo Tributário**. NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (coords.) São Paulo: Dialética, 2010, p. 193.

⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Presunções Simples e Indícios no Procedimento Administrativo Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) **Processo Administrativo Fiscal 2º Volume**. São Paulo: Dialética, 1977, p. 84.

⁹⁵ GRECO, Marco Aurélio. A prova no Planejamento Tributário. In: **A prova no Processo Tributário**. NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (coords.) São Paulo: Dialética, 2010, p. 194.

autoridade deve ser diligente e mover o foco principal para o que está no contexto da linguagem escrita.

Outro desafio ao aplicador da norma é determinar o que efetivamente ocorreu. Trata-se aqui de afirmar e comprovar com alegações robustas que aquilo que ocorreu não é o que está escrito. Como dito anteriormente, a prova direta de que teria ocorrido evento diverso daquele manifestado nos documentos escritos raramente será carregada ao processo. Em situações excepcionais, poderá haver a prova direta de alguns elementos ou aspectos isoladamente. Contudo, a prova no planejamento tributário se dá por meio do exame dos vários elementos e circunstâncias presentes no contexto do negócio.

Quanto a este aspecto, há séria limitação ao trabalho da autoridade fiscal. O contribuinte, por ter participado das operações, pode não apresentar uma visão objetiva dos fatos, pois lhe falta o distanciamento necessário. Por outro lado, a autoridade fiscal, mesmo ciente que deve provar algo além do que está escrito, está diante somente de documentos escritos, que na verdade podem não colaborar em nada na missão de trazer para os autos o que efetivamente ocorreu no seu contexto. Ademais, em muitos casos, devido ao lapso transcorrido entre as operações do planejamento tributário e o momento da fiscalização, alguns elementos circunstanciais podem ter sido perdidos no tempo, de tal forma que se tornam irrecuperáveis.

Nos casos de planejamento tributário, para a necessária convicção do julgador não basta simplesmente enumerar os elementos encontrados, mas ao contrário, deve haver uma elaboração lógica e com fundamento jurídico que possibilite admitir a ocorrência do fato gerador, mesmo na ausência da prova material direta. Desta forma, ainda que o aplicador da norma, diante de um caso de planejamento tributário, tenha a nítida compreensão que deve produzir provas além dos elementos escritos, pode não lograr êxito em formar a convicção no julgador. Mesmo assim, todo seu esforço deve ser dirigido no sentido de demonstrar que a vontade declarada corresponde integralmente à causa objetiva dos negócios jurídicos, assim compreendida a realização concreta do conteúdo do negócio (elementos categoriais inderrogáveis).

A vontade declarada é aquela manifestada pelo documento escrito. No entanto, a conduta humana, o agir das partes constituem elementos que devem ser apreciados conjuntamente ao texto escrito. Não significa, porém, apenas identificar estas condutas, mas detectar o seu significado, pois a somatória de escritos e condutas pode resultar na manifestação de vontade diferente daquela que resultaria apenas do texto escrito.⁹⁶

O outro ponto levantado por Marco Aurélio Greco é que a qualificação jurídica é o produto final de um processo de interpretação e de aplicação do Direito e, na medida em que resulta da consideração de textos e condutas, é natural que possa existir mais de uma qualificação jurídica extraída dos mesmos textos e condutas.⁹⁷ Assim, não basta afirmar simplesmente que ocorreu determinada conduta, mas para identificar o significado e a relevância desta conduta, deve também o aplicador examinar os motivos e as finalidades ou objetivos do respectivo negócio jurídico (a causa objetiva do negócio). Com efeito, a autoridade fiscal deve empenhar-se no seu trabalho e buscar, por meio de intimações claras e precisas, obter do contribuinte os elementos do contexto do negócio jurídico. Tarefa árdua, sim, não há dúvida. Mas dela não pode eximir-se. O contribuinte pode se manter na defensiva e durante o procedimento omitir estas informações que circundam o seu planejamento. A autoridade fiscal, contudo, deve demonstrar que foram esgotados todos meios de se obter os elementos da causa objetiva do negócio.

Por fim, o autor apresenta a questão da subjetividade que inevitavelmente envolve a valoração da prova no planejamento tributário e a qualificação jurídica das condutas realizadas pelo contribuinte. Tal subjetividade, contudo, não chega a ser prejudicial em si. Implica, porém, maior complexidade da análise e necessidade de materializá-la numa suficiente e cabal exposição das

⁹⁶ GRECO, Marco Aurélio. A prova no Planejamento Tributário. In: **A prova no Processo Tributário**. NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (coords.) São Paulo: Dialética, 2010, p. 196.

⁹⁷ GRECO, Marco Aurélio. A prova no Planejamento Tributário. In: **A prova no Processo Tributário**. NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (coords.) São Paulo: Dialética, 2010, p. 197

razões, pesos e valorações que foram empregados na construção lógica das conclusões.⁹⁸

Afastar a subjetividade na apreciação e valoração dos elementos de prova é impossível. A subjetividade é intrínseca ao trabalho do aplicador do Direito, dela não pode se desvencilhar. O que não se admite são o subjetivismos, assim entendida a manifestação do pensamento íntimo sem explicitação lógica das razões e critérios adotados na sua elaboração.

Assim, a instrução do processo administrativo fiscal deve ser ampla e contemplar além das conclusões, as razões que as fundamentam. Na forma como conclui o autor, deve-se “manter a subjetividade sob controle objetivo, o que se dá pela explicitação desta subjetividade; ou seja, explicitação dos critérios e parâmetros que foram adotados para valorar ou qualificar de modo a permitir que a outra parte possa apresentar objeções às relevâncias atribuídas ou à importância reconhecida a este ou àquele fato ou conduta.”⁹⁹

4.3 Critérios para Instrução Probatória no Planejamento Tributário

Marco Aurélio Greco¹⁰⁰ destaca a complexidade do trabalho do intérprete e do aplicador quando se deparam com um caso de planejamento tributário, à vista do qual deve apreciar ou exigir a prova a ele pertinente. De fato, o desafio de comprovar a requalificação jurídica do atos e negócios envolvidos em um esquema de planejamento tributário é tarefa hercúlea. Certamente exige do aplicador um esforço sobrenatural para traduzir numa construção lógica e coerente o raciocínio percorrido para concluir que dos elementos coletados, considera-se o fato gerador efetivamente ocorrido e que dele nasceu determinada obrigação tributária. Em definitivo, não há respostas prontas neste campo. A tentativa de se estabelecer critérios, que se assemelham a um roteiro de procedimentos, representa, na verdade, mais um anseio de ver uniformizados os relatórios fiscais que levem o julgador administrativo a percorrer caminho único no processo decisório.

⁹⁸ GRECO, Marco Aurélio. A prova no Planejamento Tributário. In: **A prova no Processo Tributário**. NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (coords.) São Paulo: Dialética, 2010, p. 198.

⁹⁹ *Ibidem*. p. 198.

¹⁰⁰ *Ibidem*. p. 199.

Da proposta apresentada por Greco, serão analisados neste trabalho os aspectos julgados mais relevantes para a correta qualificação dos atos e negócios jurídicos do planejamento.

4.3.1 Comportamento concludente

Comportamento concludente¹⁰¹ do contribuinte é aquele que corresponde à ação que denota certa manifestação de vontade ainda que não expressa em palavras. Esta análise tem por fundamento o disposto no art. 112 do Código Civil¹⁰² ao frisar que a literalidade das palavras não é decisiva quando for possível identificar a intenção consubstanciada no texto, o que se dá verificando o comportamento realizado pelas partes.

De fato, para detectar qual o sentido do negócio jurídico, deve-se verificar como as partes se comportaram, antes e após a realização do negócio, quais ações realizaram. Estas devem corresponder ao conteúdo do negócio realizado. Se houver discrepância entre o texto escrito e o comportamento, a causa objetiva do negócio (finalidade econômico-social), pode ensejar uma qualificação jurídica diferente e impor novo regime jurídico com todas as consequências tributárias a ele inerentes.

Neste sentido, a autoridade fiscal deve conduzir a auditoria com transparência e absoluta clareza nas intimações, com o fito de carrear para os autos os elementos que atestam que a conduta das partes. Tais condutas devem ser examinadas se, no contexto do negócio jurídico, divergem da vontade declarada e, dessa forma, permitem nova qualificação jurídica no sentido e na direção da caracterização da ocorrência da hipótese de incidência tributária. Este raciocínio lógico deve ser preciso, claro e coerente com os demais elementos do conjunto probatório.

¹⁰¹ Paulo Mota Pinto, citado por GRECO. Marco Aurélio. A prova no Planejamento Tributário. In: **A prova no Processo Tributário**. NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (coords.) São Paulo: Dialética, 2010, p. 199.

¹⁰² “Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.” (Lei nº 10.406, 10.02.2002. Institui o Código Civil. DOU. 11.01.2002 – Código Civil)

4.3.2 Exame do contexto

A causa objetiva do negócio jurídico é obtida pela análise dos seus antecedentes e seus conseqüentes. Estes estão no exame objetivo do contexto, onde se encontram respectivamente o motivo e a finalidade do ato ou negócio.¹⁰³ O motivo que justifica os atos e negócios jurídicos envolvidos no esquema do planejamento tributário deve ser uma razão prévia (existente e comprovada antes da realização do negócio) e real, consubstanciada em elementos fáticos circunstanciais que demonstram sua efetiva existência. A finalidade, por sua vez, deve ser predominantemente não tributária. Isto significa dizer que deve haver outros fins almejados pelos atos e negócios realizados, cujos benefícios sejam queridos pela empresa, além da vantagem tributária. Importante salientar que esta finalidade é objetiva e não se trata da intenção subjetiva que estaria no âmbito psicológico dos agentes. A finalidade objetiva do ato ou negócio jurídico é aquela que resulta dos fatos e das condutas empiricamente verificadas.

Pois bem, como destaca Marco Aurélio Greco, o motivo ao ser visto em relação à operação deve também atender aos requisitos de inerência e relevância. É insuficiente que o motivo seja real e prévio à operação. É necessário também que haja claramente uma significativa relação de pertinência e um certo grau de relevância, que permita ao julgador concluir que há um vínculo consistente entre o motivo analisado e o negócio jurídico alternativo escolhido pelo contribuinte. De fato, tais elementos são imprescindíveis para a qualificação jurídica do planejamento, pois o confronto da vontade declarada com a causa objetiva do negócio exige a análise dos motivos que levaram o contribuinte à escolha de determinada alternativa.

Em suma, além do motivo ser real e prévio, deve também manter firme relação de pertinência e relevância com o negócio jurídico realizado.

Quanto à finalidade não predominantemente tributária, deve atender ao requisito da pertinência. Por outras palavras, as operações envolvidas no planejamento tributário devem estar direcionadas concretamente a esta finalidade.

¹⁰³ Neste sentido, GRECO, Marco Aurélio. A prova no Planejamento Tributário. In: **A prova no Processo Tributário**. NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (coords.) São Paulo: Dialética, 2010, p. 199.

Os atos e negócios jurídicos, avaliados objetivamente, devem constituir meios hábeis e suficientes para atingir os fins pretendidos. A autoridade fiscal que pretende conferir nova qualificação jurídica ao planejamento tributário deve trazer aos autos os elementos que demonstrem objetivamente que os atos e negócios realizados não são os meios normais para se atingir a finalidade almejada. Neste aspecto, tem relevância a questão dos efeitos dos atos e negócios realizados. Conforme assinala Marco Aurélio Greco¹⁰⁴, “não vivenciar os efeitos próprios do negócio celebrado ou neutralizar os efeitos indesejáveis que dele decorrerem é indicativo de que as partes não quiseram efetivamente aquele negócio.”

Por fim, a descrição do contexto, com os elementos acima considerados, deve ser congruente, ou seja, o todo deve fazer sentido. Com efeito, a instrução do processo administrativo não se resume à coleta e enumeração dos elementos probatórios, a descrição dos fatos e condutas em torno do planejamento tributário. Há que se elaborar uma construção jurídica lógica, coerente e coesa, suficiente para determinar a qualificação jurídica do planejamento tributário, sobre a qual se pretende fazer incidir a norma tributária. Isto é imprescindível, como já foi dito, pois a prova no planejamento tributário não está centrada na demonstração do fato gerador, mas na ocorrência de determinado negócio ou operação que, por apresentar discrepância entre a vontade declarada e sua causa objetiva, permite inferir a ocorrência do fato gerador do tributo tal como tipificada na lei.

4.3.3 Distribuição do ônus da prova

A questão derradeira neste trabalho é saber, no âmbito do processo administrativo fiscal, quem deve provar o quê. Certamente, contribuinte e Fisco são chamados a provar fatos relevantes para as conclusões que pretendem fazer valer frente ao julgador.

Segundo Marco Aurélio Greco¹⁰⁵, o contribuinte tem o ônus de provar o “motivo” e a “finalidade” dos atos e negócios que pretende opor ao Fisco

¹⁰⁴ GRECO, Marco Aurélio. A prova no Planejamento Tributário. In: **A prova no Processo Tributário**. NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (coords.) São Paulo: Dialética, 2010, p. 203.

¹⁰⁵ *Ibidem*. p. 201.

atestando a legitimidade do seu planejamento. Ele deve apresentar uma justificativa do por quê e do para quê realizou tais operações. Ônus não significa uma obrigação, um dever. Ou seja, o contribuinte não está obrigado a apresentar os motivos e a finalidade buscada com os atos e negócios jurídicos realizados. Pode deixar de fazê-lo e assumir as consequências disto.

Importante destacar que, o silêncio por parte do contribuinte não autoriza o Fisco a presumir que os atos e negócios jurídicos são abusivos e, em consequência, está autorizada sua requalificação para a incidência da norma tributária. Pelo contrário, a falta de atendimento às intimações acerca dos atos e negócios investigados, não constituem pressupostos para a constituição da exigência. O que ocorre é uma fragilização do contribuinte na discussão, o que abre espaço para o Fisco construir e estruturar melhor seu raciocínio jurídico para qualificar o planejamento tributário como abusivo. Neste mesmo sentido, o Fisco não está eximido da tarefa de carrear para os autos os elementos obtidos que demonstrem a discrepância entre a vontade declarada nos atos e negócios jurídicos com a causa objetiva do negócio, aferida a partir dos efeitos materialmente apurados.

Já o ônus conferido ao Fisco é bem maior. Na síntese do mesmo autor, o Fisco deve contrapor algo à qualificação jurídica apresentada pelo contribuinte, ou seja, deve provar que a operação não é aquela oferecida pela defesa e, ao mesmo tempo, provar suficientemente o novo enquadramento por ele sustentado. E finaliza, se o duplo ônus da prova não for atendido, a pretensão fiscal não procede.

De fato, o ônus de provar a qualificação jurídica diferente daquela apresentada pelo contribuinte é inteiramente do Fisco. Não há espaço para ilações jurídicas, ainda que lógicas e coerentes. A nova qualificação deve ser provada mediante todos os meios admitidos pelo direito. Neste sentido, Rodrigo de Freitas destaca que o Fisco pode desconsiderar o regime jurídico atribuído à vontade declarada pelo contribuinte, desde que comprove que não há correspondência com

a causa objetiva do negócio. Esta comprovação, prossegue o jurista, pode se dar pelos meios de prova admitidos pelo direito, inclusive a prova indiciária.¹⁰⁶

Em síntese, o Fisco possui o ônus de provar que a qualificação jurídica apresentada pelo contribuinte não procede. Para isso, deve demonstrar a discrepância entre a vontade declarada (conteúdo do negócio conforme a previsão legal) e a causa objetiva (finalidade econômico-social). Adicionalmente, deve conferir a nova qualificação do planejamento tributário e demonstrar comprovadamente a caracterização do fato gerador e a conseqüente incidência da norma tributária.

Após estas considerações, deve-se concluir que produção da prova no planejamento tributário deve se pautar pela aplicação de critérios objetivos, como medida necessária e adequada para boa solução dos litígios administrativos.

¹⁰⁶ FREITAS, Rodrigo de. É legítimo Economizar Tributos? Propósito Negocial, Causa do Negócio Jurídico e Análise das Decisões do Antigo Conselho de Contribuintes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (coord.); FREITAS, Rodrigo de. (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**: Mapeamento das Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Lantin, 2010, p. 477.

CONCLUSÕES

Os contribuintes, naturalmente, sempre resistiram às investidas do Fisco contra seu patrimônio particular, pela exigência de tributos. No contexto desta relação Fisco-Contribuinte coabitam o peso da obrigação de pagar impostos e a evasão fiscal.

Para fugir desta obrigação, o contribuinte pode escolher entre desviar-se da norma impositiva, se posicionando fora do seu alcance (elisão – economia lícita de impostos), ou, já sujeito a sua incidência, utilizar-se de meios ilícitos para impedir, reduzir ou retardar o recolhimento do imposto devido, pela descaracterização do fato gerador ou pela redução indevida da base de cálculo do tributo (evasão - ilícito).

A economia lícita de impostos é representada pelo Planejamento Tributário. Qualquer ato jurídico praticado pelo contribuinte no bojo de um planejamento tributário, deve estar amparado pela lei, sendo que existindo qualquer elemento contrário ao ordenamento, contaminará a conduta, maculando o planejamento de ilicitude, sujeitando o agente às cominações legais. A finalidade do planejamento tributário é sempre a redução dos impostos, mediante a realização de atos ou negócios segundo os limites da lei.

O conceito de planejamento tributário traz a idéia de uma escolha, entre alternativas igualmente válidas, de situações fáticas ou jurídicas que objetivam a economia de tributos, **nos limites da ordem jurídica**. Dentro destes limites, o planejamento recebe a tutela da ordem jurídica, pois está no âmbito da liberdade de busca do menor custo tributário, sob a legítima proteção dos princípios constitucionais. No entanto, a expressão planejamento tributário pode também ser utilizada para designar práticas consideradas contrárias à lei. Neste caso, trata-se do planejamento tributário abusivo ou agressivo. O planejamento tributário será abusivo quando, pelo menos um de seus atos ou negócios, afrontarem a lei tributária ou o ordenamento jurídico.

Analisar a **legitimidade do planejamento** elaborado pelo contribuinte implica em **validar** a relação existente entre forma e substância, delineando as condições jurídicas acerca da **existência, validade e eficácia** dos

atos e negócios jurídicos. Quando, diante de um caso concreto, o aplicador ou intérprete conclui que a forma deve ceder à substância de determinado negócio jurídico, está a dizer que, neste caso específico, a intenção das partes não corresponde ao que está declarado por elas. A forma, materializada pelos documentos escritos, estaria a mascarar (dissimular) um outro negócio diferente daquele que está estampado na forma

No entanto, os limites de validade do planejamento tributário não são tão claros. Saber se a conduta do contribuinte é ou não abusiva, é questão tormentosa, cuja resposta não é possível sem uma elaborada construção jurídica. Por isso, ainda há incerteza e insegurança na determinação da legitimidade da elisão fiscal. A incerteza e a insegurança jurídica acerca do tema planejamento tributário reside na esfera de atuação do particular e do próprio Estado. Outra sorte não tem o julgador administrativo. Após a instrução do processo, vê-se o julgador diante de fatos do passado, descritos a partir dos elementos obtidos pela Fiscalização, e um cipoal de conceitos, regras e critérios esparsos para validar o planejamento tributário.

A aplicabilidade dos **limites positivos** permite se chegar a critérios mais objetivos para determinar os limites de validade do planejamento tributário. Trata-se de buscar uma justificação objetiva que redundaria na **causa do negócio jurídico**. O **motivo**, a **finalidade** e a **congruência** se resumiriam ao conceito de **causa ou base do negócio jurídico**.

Para se determinar a validade do planejamento tributário deve-se partir da **causa do negócio jurídico**. A análise objetiva do planejamento tributário deve se pautar na interpretação teleológica dos negócios jurídicos, ou seja, na verificação do propósito negocial. Tal análise do propósito negocial consiste na verificação da **correspondência entre a causa objetiva (finalidade econômico-social) com a declaração de vontade (conforme a previsão legal)**. Caso seja constatada discrepância entre a causa e a declaração de vontade, deve ser aplicado o regime jurídico pertinente, inclusive com seus efeitos tributários.

A instrução do processo administrativo não se resume à coleta e enumeração dos elementos probatórios, a descrição dos fatos e condutas em torno

do planejamento tributário. Há que se elaborar uma construção jurídica lógica, coerente e coesa, suficiente para determinar a qualificação jurídica do planejamento tributário, sobre a qual se pretende fazer incidir a norma tributária.

O contribuinte tem o ônus de provar o “motivo” e a “finalidade” dos atos e negócios que pretende opor ao Fisco atestando a legitimidade do seu planejamento. Ele deve apresentar uma justificativa do por quê e do para quê realizou tais operações. O Fisco possui o ônus de provar que a qualificação jurídica apresentada pelo contribuinte não procede e adicionalmente, deve conferir a nova qualificação do planejamento tributário e demonstrar comprovadamente a caracterização do fato gerador e a conseqüente incidência da norma tributária.

Em síntese, a análise da validade do planejamento tributário com base em critérios puramente interpretativos ou em motivos extratributários leva a um exacerbado subjetivismo, que contribui para a insegurança e incerteza jurídicas. A ausência de critérios objetivos para se aferir a legitimidade do planejamento tributário gera, assim, uma imprevisibilidade quanto ao posicionamento do Fisco, fato que não é desejável para o ordenamento do Estado de Direito.

Assim, o presente estudo propõe, como critério para aferir a legitimidade de um planejamento, verificar a conformidade da causa objetiva com a declaração de vontade, analisando o negócio jurídico nos planos de existência e validade. Havendo discrepância entre a causa objetiva e a declaração de vontade, deve ser aplicado o correspondente regimento jurídico, com todas suas implicações tributárias.

Na produção da prova no planejamento, de igual modo, devem ser aplicados critérios objetivos, como medida necessária e adequada para boa solução dos litígios administrativos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BATISTA JÚNIOR. Onofre Alves. A fraude à Lei Tributária e os Negócios Jurídicos Indiretos. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 61, São Paulo, 2000.

BRASIL. LEI Nº 4.502, 30.11.1964. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e Reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da União**. Brasília-DF, 30.11.1964.

BRASIL. LEI Nº 5.172, 25.10.1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**. Brasília-DF, 27.10.1966. (Código Tributário Nacional – CTN).

BRASIL. LEI nº 10.406, 10.02.2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**. Brasília-DF, 11.01.2002. (Código Civil)

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo. Bushatsky, 2ª ed. 1977, p. 21.

FERRARA, Francesco. **A simulação dos negócios jurídicos**. Campinas: Red Livros, 1999.

FREITAS, Rodrigo de. É legítimo Economizar Tributos? Propósito Negocial, Causa do Negócio Jurídico e Análise das Decisões do Antigo Conselho de Contribuintes. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. (coord.); FREITAS, Rodrigo de. (org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**: Mapeamento das Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Lantin, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética. 1998.

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

_____. Planejamento Tributário: nem tanto ao Mar, nem tanto à Terra. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, 10º vol., São Paulo: Dialética, 2006.

_____. Marco Aurélio. A prova no Planejamento Tributário. In: **A prova no Processo Tributário**. NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (coords.) São Paulo: Dialética, 2010.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão**: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva.1977.

_____; LEITE, Fernanda Pereira. A elisão tributária internacional e a recente legislação brasileira. In: I CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO

TRIBUTÁRIO - IBET, 1998, Vitória-ES, **Justiça Tributária**: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade: análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. Planejamento Tributário Internacional e seus limites. In: MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: MP Editora, 2006.

ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2010.

RODRÍGUEZ SANTOS, F. Javier. Planificación Fiscal Internacional. In: CORDÓN ESQUERRO, Teodoro. **Manual de Fiscalidad Internacional**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Presunções Simples e Índícios no Procedimento Administrativo Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) **Processo Administrativo Fiscal 2º Volume**. São Paulo: Dialética, 1977.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional**: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, nov/dez 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-RICARDO%20LOBO%20TORRES.pdf>> Acesso em: 13.08.2010.

_____. 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.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil**: Parte Geral. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 419.