Universidade de Brasília

FERNANDO BORGES MOREIRA DE LIMA

ABUSIVIDADE NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SUAS CORRENTES HERMENÊUTICAS: ESTUDO COMPARATIVO ENTRE O JULGAMENTO ADMINISTRATIVO E O JUDICIAL.

Brasília

2018

FERNANDO BORGES MOREIRA DE LIMA

ABUSIVIDADE NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SUAS CORRENTES HERMENÊUTICAS: ESTUDO COMPARATIVO ENTRE O JULGAMENTO ADMINISTRATIVO E O JUDICIAL.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade de Brasília (UnB), como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Brasília
2018

Fernando Borges Moreira de Lima

ABUSIVIDADE NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SUAS CORRENTES HERMENÊUTICAS: ESTUDO COMPARATIVO ENTRE O JULGAMENTO ADMINISTRATIVO E O JUDICIAL.

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB), como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito, **APROVADO** pela seguinte banca examinadora:

_____

Professor Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria,
Doutor pela Universidade Federal de Pernambuco
Professor Orientador

_____

Professor Dr. Antônio Moura Borges
Doutor pela Universidade de São Paulo
Professor

_____

Mirian Lavocat
Pós Graduada pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET

Resumo

Esta pesquisa analisa o cenário atual vivenciado pelos contribuintes, de modo a comprovar e explicar o porquê da insegurança jurídica propagada no exame do planejamento tributário. Para possibilitar a verificação desta vulnerabilidade jurídica, o trabalho se propõe a esmiuçar as correntes doutrinárias predominantes no estudo do planejamento tributário, assim como trazer a visão hermenêutica internacional, a qual, por muitas vezes, acaba influenciando a avaliação dos negócios jurídicos dentro do ordenamento brasileiro. Apresentam-se os conceitos mais utilizados, dentro do estudo do planejamento tributário, e as suas mais diversas formas de interpretação à luz das correntes doutrinárias prevalecentes. E, por fim, destrincham-se alguns julgados no âmbito administrativo e no judicial, de maneira que seja demonstrado o reflexo da instabilidade doutrinária e legislativa nas decisões tomadas pelas autoridades julgadoras.

Palavras-chave: Planejamento Tributário; Insegurança Jurídica; Elisão Fiscal; Evasão Fiscal; Propósito Negocial; Dissimulação; Norma Geral Antielisão; Abuso de Direito.

Abstract

This research analyzes the current scenario experienced by taxpayers, in order to prove and explain the reason for the legal uncertainty propagated in the examination of tax planning. In order to make it possible to verify this legal vulnerability, the paper proposes to scrutinize the prevailing legal literature currents in the study of tax planning, as well as to bring the international hermeneutic view, which, in many cases, influences the evaluation of legal transactions within Brazilian legal system. The most widely used concepts and their diverse forms of interpretation, in the study of tax planning, are presented in the light of actual and predominant legal literature. Finally, some court judgments in the administrative and judicial spheres are explorated, in a way to prove the reflection of the doctrinal and legislative instability in the decisions taken by the judging authorities.

Key words: Tax Planning; Legal Uncertainty; Tax Evasion; Business Purpose; Concealment; Abuse of Rights.

Lista de abreviaturas e siglas

CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC/02	Código Civil de 2002
CF	Constituição Federal
CF/88	Constituição Federal de 1988
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Liquido
CTA	Código Tributário Alemão
CTN	Código Tributário Nacional
Eg.	Egrégio
FIP	Fundo de Investimento em Participação
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
JCT	Joint Commitee on Taxation
LC	Lei Complementar
MP	Medida Provisória
SIMPLES	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte
STJ	Superior Tribunal de Justiça

Sumário

1 INTRODUÇÃO 8

2 A DOUTRINA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO 10
2.1 Clássica ou Formal 11
2.2 Moderna ou Material 13
2.3 Doutrina Comparada 15
2.3.1 Alemanha **16**
2.3.2 Estados Unidos **18**
2.3.3 França **19**

3 INSTITUTOS RELACIONADOS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DA DOUTRINA 20
3.1 Evasão Fiscal e Elisão Fiscal 20
3.2 Abuso de Direito e Abuso de Forma 22
3.3 Fraude à lei fiscal 23
3.4 Simulação e Dissimulação 25
3.4.1 Parágrafo único do art116 do Código Tributário Nacional **27**

4 INSTABILIDADE/ INSEGURANÇA JURÍDICA NA ANÁLISE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO 28
4.1 Linha doutrinária adotada no âmbito administrativo 29
4.2 Linha doutrinária adotada no âmbito judicial 35

5 CONCLUSÃO 40

Referências 42

1 INTRODUÇÃO

Historicamente, a administração fiscal e os contribuintes se digladiam em um embate fiscal; de um lado, a voracidade crescente da arrecadação fiscal sob a justificativa do mantenimento dos serviços básicos e, do outro, a tentativa de se esquivar desta compulsoriedade, pois não se enxerga o retorno, propriamente dito, dos tributos cobrados.

Sob este cenário, diante da injustiça estrutural enxergada pelo contribuinte na obrigatoriedade do pagamento dos tributos, aliada com a ineficácia dos serviços básicos, o contribuinte vem considerando a imposição tributária como uma norma de rejeição social, da qual se tenta de todas as formas se esquivar.

Além disso, em termos econômicos, a ordem capitalista, vivenciada nos dias atuais, obriga as empresas a manterem um elevado grau de competitividade, de modo que a contenção dos gastos realizados, visando a uma elevada taxa de eficiência, é imprescindível para sua consolidação no mercado.

Desta feita, desde bastante tempo, os contribuintes, valendo-se dos avanços das técnicas de planejamento tributário, vêm logrando êxito nas tentativas de elisão fiscal, pois a autoridade fiscal, pautada na positivação do ordenamento jurídico, limitava-se à subsunção do negócio jurídico orquestrado com a norma impositiva tributária, em respeito ao princípio máximo do Direito Tributário: legalidade estrita.

Entretanto, com o passar do tempo, mais especificamente na última década[1], a autoridade fiscal vem se valendo de teorias dogmáticas e principiológicas para respaldar atos administrativos tributantes - que demandam um suporte legal dentro do ordenamento jurídico -, os quais vêm desconsiderando negócios jurídicos à luz de princípios materiais constitucionais.

Esta valorização de princípios como a solidariedade social e a capacidade contributiva com eficácia positiva em detrimento a princípios como a legalidade e a livre iniciativa vem mitigando, além da confiabilidade do contribuinte perante ao Estado, um sobreprincípio pilar do Direito Tributário: segurança jurídica.

Tal instabilidade jurídica, na relação entre o contribuinte e o Estado, só tem a prejudicar a economia, uma vez que não sabendo até onde será protegido o seu direito à propriedade, a previsão dos custos e benefícios dos negócios jurídicos celebrados será sempre falha.

Desta forma, o objetivo deste trabalho é justamente, no primeiro capítulo, pormenorizar as duas doutrinas predominantes utilizadas no planejamento tributário, assim como, no segundo capítulo, elucidar as diferentes interpretações

[1] Baeta (2016)

dadas aos conceitos mais utilizados no tratamento deste negócios jurídicos, de modo que se angarie insumos para uma melhor verificação do cenário instável vivido hoje pelo contribuinte, o qual acaba se refletindo nas decisões da esfera administrativa, bem como na esfera judicial.

2 A DOUTRINA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Entende-se como planejamento tributário, a engenharia realizada, por meio da organização de um negócio jurídico ou da reestruturação societária de uma empresa, cujo o intuito é elidir-se da hipótese de incidência[2] de algum tributo ou atenuar ao máximo o seu impacto para o contribuinte.

A estratégia utilizada pelos contribuintes, para se evitar esta cobrança compulsória, é pautada na interpretação da norma tributária em busca de lacunas[3] legislativas, nas quais consiga se adequar, o contribuinte, esquivando-se assim da regra matriz de incidência do tributo elidido.

No entanto, já é cediço na doutrina que a lacuna normativa tributária não é um caso de omissão absoluta do legislador, pois se considera que, não obstante inexista uma norma específica proibindo certa conduta, forçosa é a incidência de uma regra geral para, pelo menos, consignar que tal ato está em consonância com princípios maiores da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Neste diapasão, esta norma geral a ser aplicada poderá ter o caráter exclusivo, como, também, dependendo do ponto de vista, poderá ter o caráter inclusivo, cuja as características são demonstradas no excerto da obra do professor Marco Aurélio Greco:

> "Norma geral exclusiva estabelece que o não previsto em norma específica estará fora do alcance da tributação; norma geral inclusiva estabelece que o não previsto em norma específica nem por isso deixa de estar dentro do alcance da norma de incidência porque o ordenamento quer que o caso seja alcançado."[4]

A análise de qual natureza deverá ser essa regra geral incidente sobre a organização negocial objeto do exame, na atualidade, é norteada por duas linhas doutrinárias capitaneadas pelos professores Marco Aurélio Greco e Alberto Xavier, cuja as considerações serão abordadas no tópico seguinte.

---

[2] Adotar-se-á a definição do professor Paulo de Barros Carvalho no que diz respeito a hipótese de incidência de um tributo: "Sabe-se bem que todos os critérios deste enunciado protocolar são imprescindíveis para identificar o fato jurídico, este conjunto de elementos que nos dará a conhecer a circunstância limitadora da ação no tempo e espaço que antecede a consequência da norma tributária" (CARVALHO, 2011, 465)

[3] Na visão do professor Marco Aurélio Greco, a lacuna não é ausência de normas para regular uma situação, e sim, a incidência de uma ou mais normas gerais. Para ele, nada escaparia das previsões do ordenamento pois "ou cairiam no preceito de normas específicas ou desta norma geral" (GRECO, 2011, 175-185)

[4] Ibid., 181

2.1 Clássica ou Formal

A corrente hermenêutica denominada clássica ou tradicional, nas palavras do professor Humberto Ávila, estaria alicerçada em uma "espécie de autossuficiência dos conceitos legais"[5], isto é, a legislação existente abarcaria por completo as situações postas na sociedade, cabendo ao intérprete a sua mera subsunção à norma.

A despeito da nomenclatura desta doutrina ser vinculada ao tradicionalismo, considera-se que a sua carga principiológica possui um viés mais liberal, defendendo-se, assim, que o contribuinte possuiria o direito subjetivo de exercer a sua liberdade negocial e não ser tributado, desde que não incida no "catálogo legislativo das situações tributáveis", dado a autolimitação imposta ao Estado em virtude do princípio da legalidade estrita[6].

Outrossim, diante da coerência sistemática[7] da carta magna, o legislador e o intérprete, na atividade administrativa de tributar, teriam a obrigação de se preocupar com a capacidade contributiva do contribuinte (eficácia negativa)[8], a legalidade tributária (tipicidade cerrada), isonomia e o não-confisco, de modo que só poderiam ser alcançados os atos jurídicos que se subsumissem estritamente ao ato típico, o valor compulsoriamente cobrado deveria ser razoável e ideal, e a situação do contribuinte tributado deveria ser considerada para que ele não fosse tratado de maneira anti-isonômica[9].

Uma das críticas que surgem a esta exacerbada e estrita conexão a "letra fria da lei" seria o anacronismo legislativo, de modo que o legislador originário não seria capaz de prever todas os cenários que poderiam surgir no decorrer da evolução da sociedade, o que, supostamente, deixaria escapar situações jurídicas, as quais, por mais que a intenção do legislador originário fosse o seu alcance pela norma tributária, não poderiam ser atingidas em virtude do princípio da tipicidade cerrada.

Neste sentido, vale ressaltar que, "por a tributação se tratar de ação estatal que visa diretamente atingir a liberdade e a propriedade dos particulares"[10], está obrigado, o ente federativo tributante, segundo os preceitos da administração pública, a ter seus atos vinculados e regidos pela legalidade, motivação e boa-fé administrativa.[11]

Portanto, a solução mais plausível encontrada pelos doutrinadores aderentes

---

5 Ávila (1998)
6 Malerbi (1984, 70-86)
7 Ávila (2006, 80-81)
8 Segundo o professor Alberto Xavier, por se tratar de norma programática, não existira uma eficácia positiva no art. 145, §1º da Constituição Federal, o qual só serviria como limitador de incidência de tributp sobre indivíduos que não manifestassem capacidade econômica. (XAVIER, 2001, 104)
9 Ibid., 128
10 Malerbi (1984, 70-86)
11 Mello (2006, 108 e 383)

a esta corrente, para se vencer a defasagem normativa, seria o ativismo legislativo, e não o judicial, uma vez que, *a priori*, em virtude da ideia de representatividade, são os legisladores que têm legitimidade para lidar com tal incumbência. Ademais, segundo o entendimento desta corrente, depreende-se, observando-se a estrutura da nossa Carta Magna, que esta possui um condão garantista, tendo em vista que os primeiros capítulos são voltados aos direitos fundamentais do indivíduo e, quando se discorre acerca do poder de tributar pertencente ao Estado, concentra seus dispositivos na limitação deste poder, dando bastante força a princípios como a segurança jurídica, legalidade, retroatividade, anterioridade e o não confisco[12].

Entretanto, nos termos formais da atividade legislativa, para o professor Alberto Xavier, esta estaria restrita aos ditames de dois tipos de reservas legislativas: reserva de Constituição, no sentido generalizado, e a reserva de Constituição originária[13]

A reserva de constituição no sentido amplo se trata da limitação afeta ao poder constituinte de legislar sobre determinada matéria, não sendo possível que o legislador infraconstitucional preceitue sobre tal objeto. Ainda mais específica, a reserva de constituição originária trata das matérias restritas ao legislador constituinte originário, cuja a modificação ou supressão normativa é defesa ao poder constituinte derivado, atribuindo a estas normas um grau elevado de rigidez e intangibilidade (cláusulas pétreas)[14].

Dentro deste espectro, enxerga-se o princípio da liberdade de contratar e o da legalidade tributária como matérias suscetíveis a estes dois institutos, uma vez que a liberdade de contratar é garantida no art. 1º, IV[15]da Constituição Federal como fundamento do Estado Democrático de Direito, por meio da proteção a livre iniciativa, bem como, no art. 5º, XIII[16], trata-se como garantia individual, logo protegida como cláusula pétrea, a liberdade do trabalho, ofício ou profissão. Ao passo que a legalidade tributária pode ser encontrada no art. 5º, II[17]conjugado com o art. 150, I[18]da Constituição

[12] Ávila (2006, 80-81)

[13] Xavier (2001, 111-119)

[14] Lenza (2008, 362)

[15] Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (. . .) IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; (BRASIL, 1988)

[16] Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (. . .) XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer; (BRASIL, 1988)

[17] Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (. . .) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (BRASIL, 1988)

[18] 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; (BRASIL, 1988)

Federal, quando se estipula a desobrigação de se fazer algo ou deixar de fazer senão previsto em lei e veda aos entes federativos tributantes a instituição ou majoração de tributo sem lei (ordinária) que o estabeleça.

Sendo assim, para se interpretar as lacunas existentes quando da tentativa de subsunção de alguma estrutura negocial a um ato típico, deve se analisar a vontade de regulamentação totalizante[19], isto é, através de um panorama geral do ordenamento jurídico, verificar-se-ia que os direitos relativos a propriedade, liberdade econômica e legalidade tributária são priorizados em nossa Carta Magna, não cabendo ao intérprete desconsiderar um negócio jurídico através do prisma de normas antielisivas gerais, pois, em face de atos jurídicos que priorizem tal linha principiológica, a sua natureza deve ser vista como exclusiva.

Somente por meio da evolução legislativa, em respeito ao princípio farol desta linha doutrinária: legalidade estrita, seria possível a desconsideração de atos jurídicos, desde que suas características se enquadrem nas normas antielisivas específicas produto do ativismo legislativo, não cabendo qualquer tipo de analogia[20].

2.2 Moderna ou Material

Por outro lado, diante da crescente valorização de princípios como da dignidade do indivíduo e o da solidariedade social, ilustres doutrinadores, atribuindo à teoria tradicional o caráter individualista e conservador, passaram a não mais enxergar a formalidade legislativa como solução para a análise de negócios jurídicos realizados no âmbito do planejamento tributário.

Observando a Constituição Federal de 1988 pelo prisma do Estado Democrático Social de Direito[21] vislumbrou-se, na ponderação dos princípios

[19] Xavier (2001, 139-149)

[20] Não obstante entenda o professor Sacha Calmon que a analogia seria a solução para o preenchimento da lacuna, os doutrinadores defensores da teoria da lacuna voltada para Elisão, como o professor Ruy Barbosa Nogueira, compreendem não ser permitido tal prática interpretativa, em virtude do §1º do art. 108 do CTN (NOGUEIRA, 1989, 112)

[21] “A alteração das relações entre o Estado e a sociedade, e a conseqüente transformação da Administração Pública de autoritária e agressiva em participada e prestadora de serviços, fruto da evolução do Estado Liberal para o Estado Social de Direito, pode ser aprofundada. sem dúvida, como uma das circunstâncias mais marcantes em direção à afirmação e defesa da imparcialidade administrativa. A uma relação de quase inimizade entre o Estado e o cidadão substitui-se uma relação de intimidade que. apesar da sua natureza, ou talvez mesmo por causa dela. gerará novas tensões: ’da defesa da não intervenção do Estado na sociedade, como forma de proteção do cidadão, passa-se a reclamar a intervenção do Estado na vida econômica e social como instrumento de realização individual’. Ao chamar a si a satisfação regular e contínua da maior parte das necessidades coletivas de segurança, cultura e bem-estar. o Estado lança a sua proteção a todas as esferas da vivência individual e transforma-se numa agência de repartição e distribuição de riqueza. ’Por isso alguns falam no Estado-Providência, um Estado que se sente na obrigação de derramar sobre os seus membros todos os benefícios do progresso. colocando-se ao serviço de uma sociedade mais justa, especialmente para os mais desfavorecidos” (RIBEIRO, 1996, 58)

imanentes à solidariedade social e à capacidade contributiva, um farol para interpretação das lacunas existentes em nosso ordenamento.

Enquanto os pensadores clássicos veem a Constituição Federal como limitadora do poder de tributar do ente público, os pensadores desta linha doutrinária acreditam que a Constituição incentiva, por meio da tributação, o cumprimento de suas obrigações sociais perante aos cidadãos, de modo que todos contribuam igualitariamente com esta finalidade.

Defende-se a liberdade de se organizar negocialmente, no entanto, uma liberdade condicionada, pois não se tolera a prática de atos ilícitos (art. 186 a 188[22] do Código Civil), nem a existência de outras patologias jurídicas dentro do negócio realizado. E, mesmo que desprovido de ilicitude ou outros vícios, caso o ato jurídico realizado vá de encontro ao princípio da capacidade contributiva[23], a organização negocial poderá ser desconsiderada.

Sobre os atos ilícitos, destaca-se a simulação, e no tocante às patologias do negócio jurídico, versa-se sobre o abuso de direito e fraude à lei, e, neste sentido, o intérprete, por meio da "elasticidade" (interpretação integrativa)[24] da norma antielisiva, respaldado pelos princípios da solidariedade social, capacidade contributiva e isonomia, poderia desconsiderar negócios jurídicos, caso se percebesse que o único intuito do contribuinte, com aquele arranjo negocial, seria elidir-se da incidência da regra matriz do tributo. Neste sentido, discorre professor Marco Aurélio Greco:

> No entanto, os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para qualificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. Ou seja,

[22] Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.
Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.
Art. 188. Não constituem atos ilícitos:
I - os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido;
II - a deterioração ou destruição da coisa alheia, ou a lesão a pessoa, a fim de remover perigo iminente.
Parágrafo único. No caso do inciso II, o ato será legítimo somente quando as circunstâncias o tornarem absolutamente necessário, não excedendo os limites do indispensável para a remoção do perigo.(BRASIL, 2002)

[23] O professor Marco Aurélio Greco, diferentemente dos tradicionalistas, consegue perceber, no princípio da capacidade contributiva, disposto no §1º do art. 145 da Constituição Federal, uma eficácia positiva capaz de fazer com que uma norma antielisiva geral alcance negócio jurídicos que esteja fora de sua alçada legal (GRECO, 2011, 319)

[24] Nas palavras do professor Sacha Calmon, a interpretação integrativa é dividida em três etapas: (i) a declarativa, na qual o intérprete se aprofunda na teleologia da norma; (ii) o corretivo, quando se verifica uma pluricidade entre as normas; e (iii) por fim, a integração que seria o preenchimento da lacuna deparada por meio da analogia entre as normas. (COÊLHO, 1989, 75)

> apenas se tiver como objetivo exclusivo a redução da carga tributária, ter-se-á uso abusivo do direito. [25]

O princípio da capacidade contributiva pode ser encontrado na Constituição Federal em seu art. 145, §1º[26], e, para o professor Marco Aurélio Greco, a capacidade econômica do contribuinte, ali descrita, e que serviria de termômetro para graduação do tributo, deve ser aferida a partir da verificação de indícios factuais (pressupostos de fato)[27]que manifestem uma capacidade contributiva, como, por exemplo, um ciclo de produção, a renda auferida, um negócio realizado e suas consequências financeiras.

Se constatada a existência de capacidade contributiva do indivíduo, não existirá mais a preocupação se aquele negócio jurídico incidirá na regra matriz de incidência de determinado tributo, sendo certo que incidirá.

Respaldada pela associação do princípio da solidariedade social e a capacidade contributiva com eficácia positiva, a lei tributária deverá alcançar as situações previstas expressamente, bem como poderá atingir arranjos tributários que, não obstante ocupem lacunas legislativas, pelo prisma do "estado fiscal"[28], presencia-se manifestação de capacidade econômica.

2.3 Doutrina Comparada

As manobras realizadas para fugir da incidência da norma tributária, o seu combate pelo poder público e os problemas que orbitam esta zona nebulosa não se trata de pauta legislativa exclusiva do Brasil.

Inúmeras teses doutrinárias são criadas e discutidas no mundo inteiro, com objetivo de formular a melhor maneira para se limitar a fruição de direitos constitucionais, como a liberdade e a propriedade, sem que seja perdida a objetividade e razoabilidade - características imprescindíveis para um ordenamento jurídico tributário de um Estado Democrático de Direito.

Seja em países de tradição de *common law*[29], ou de *civil law*[30], beira a unanimidade, a priorização da legalidade tributária e a segurança jurídica, quando se

[25] Greco (1998, 133-135)

[26] Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (. . .) § 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.(BRASIL, 1988)

[27] Não se trata mais de aferição de características subjetivas do contribuinte, e sim, característica objetivas do fato praticado (FANTOZZI, 1991, 34)

[28] Nabais (2004, 679)

[29] *Common law* é definido como o direito da jurisprudência; "casos concretos são considerados fonte de Direito". (WAMBIER, 2009, 53-62)

[30] Trata-se do direito positivado, onde a lei e a Constituição não deixam espaço para criatividade do intérprete. (TAVARES, 2007, 1-2)

discutem soluções para a redução do esvaziamento na arrecadação tributária em virtude dos planejamentos tributários.

No entanto, diante do cenário empresarial em que se vive, onde, diariamente, surgem inovações em estruturas negociais, vem ganhando força o entendimento de que é impossível prever e, consequentemente, lidar com abusos de planejamento, se apenas se ater à criação de normas antielisivas específicas.

Sendo assim, a tendência global vem caminhando no sentido de se criar normas gerais antiabusivas, expressamente, previstas em lei, as quais, de maneira genérica, englobam estruturas negociais realizadas a partir de abusos à lei tributária, cuja a única finalidade é se esquivar do pagamento de tributo.

Diante das peculiaridades existentes no sistema tributário de cada país, iremos apresentar aqui as diferentes formas encontradas para se tipificar os abusos ora aludidos e quais critérios são utilizados para se averiguar a possibilidade da desconsideração de determinado negócio jurídico.

2.3.1 Alemanha

Muito embora a Lei Fundamental Alemã assegure aos contribuintes a liberdade econômica e contratual, assim como a Constituição Brasileira, verifica-se, nos dias de hoje, na jurisprudência da Corte Fiscal Alemã, julgados que desconsideram certos arranjos tributários, quando existentes indícios de abusividade na forma, porém, desde que enquadrados na tipicidade de uma lei antiabuso[31].

Em síntese, identifica-se, analisando-se a jurisprudência desta Corte Fiscal no tempo, até o momento atual, três fases distintas vividas pelos contribuintes: (i) em um primeiro momento, observava-se as organizações negociais através do prisma da capacidade econômica, alcançando-se negócios jurídicos por meio da analogia com normas antielisivas gerais, o que criou um cenário de constantes abusividades e arbitrariedades praticadas nos julgamentos administrativos; (ii) no segundo momento, diante das críticas realizadas às abusividades vivenciadas na primeria fase, os julgadores se filiaram a doutrina tradicional, julgando os negócios jurídicos dentro das balizas legais trazidas por normas antielisivas específicas, não abrindo margem para abusos, preconizando, desta forma, a isonomia consubstanciada na segurança jurídica; e (iii) uma terceira fase e mais atual, compreendendo que a estrita legalidade, na visão do fisco, não consegue abranger o real alcance da norma, devido às inovações constantes criadas pelos empresários, traz o entendimento de que, se a organização jurídica realizada teve o intuito de manipular efeitos fiscais naquele negócio, este poderia ser desconsiderado, incidindo as consequências da norma eludida.

[31] Queiroz et al. (2012, 423)

Em termos legais, existe na Alemanha, disposta em seu Código Tributário, uma cláusula geral antiabusiva ou antielusiva[32], a qual, basicamente, abarca o abuso de forma e a interpretação econômica (*business purpose)*[33] como aliados do combate ao planejamento fiscal.

Em atenção a esta cláusula, o Código Tributário Alemão (CTA) dispõe que, ao analisar um planejamento tributário, para se indicar características abusivas ensejadoras de desconsideração, seria imprescindível que a análise fosse realizada a partir de um panorama global, e, jamais, baseando-se em negócios ou atos jurídicos isolados.

Além disso, este diploma restringe a aplicação da cláusula geral somente às situações que não existam cláusulas específicas para tratá-las, como, por exemplo, o dispositivo anterior ao da clásula geral, no CTA, cuja a redação discorre acerca de ilicitudes tributárias por meio da simulação.

Sobre a regra da presença de motivos que não fossem exclusivamente fiscais, na organização negocial, percebe-se, no inciso II desta cláusula geral antielusiva, a proteção dos contribuintes que apresentassem qualquer motivação, não se restringindo a econômica, ampliando, portanto, através de um viés mais liberal, a doutrina norte americana do *business purpose*.

Sendo assim, o *Bundesfinanzhof*[34]*,* não obstante combata veementemente o abuso de forma, em atenção ao princípio da proporcionalidade e da confiança do contribuinte, também compartilha da ideia que não, necessariamente, um planejamento incomum deverá ser considerado como abusivo. É vital que, para consideração da substância em detrimento da forma, as hipóteses abarcadas no famigerado §2º do CTA estejam presentes, nos moldes do rito de análise referendado por aquele diploma.

---

[32] "§ 42. Abuso das possibilidades de estruturação jurídica: (1) A lei tributária não pode ser fraudada por meio do abuso de possibilidades de estruturação do direito. Se o fato gerador, previsto na norma de uma lei tributária específica, que serve para evitar evasões fiscais, for cumprido, os efeitos serão determinados conforme aquela norma. Caso contrário, na hipótese de ocorrer um abuso no sentido do inciso 2, a obrigação tributária nascerá tal como surgiria se para as relações econômicas tivesse sido adotada a estruturação jurídica adequada. (2) Haverá abuso quando for escolhida uma estruturação jurídica inadequada que propiciará, ao contribuinte ou a um terceiro, em comparação com uma estruturação adequada, uma vantagem tributária não prevista em lei. Isto não se aplica se o contribuinte provar, em relação à estruturação escolhida, a existência de motivos não tributários que forem relevantes no quadro geral das circunstâncias."(ROTHMANN, 2010)

[33] Doutrina norte-americana que surgiu, e ganhou força no combate a elisão fiscal, a partir do julgamento Gregory v. Helvering em 1935, a qual defende a invalidade do negócio jurídico quando seu único objetivo é a economia de tributo, carecendo de propósito negocial.(JONES, S. M., 1999)

[34] Corte Fiscal Alemã

2.3.2 Estados Unidos

Os norte-americanos foram os que mais avançaram doutrinariamente quando o assunto é a desconsideração de operações realizadas dentro das lacunas de normas antielisivas específicas. Apoiando-se em figuras como o propósito negocial ou motivação econômica (*business purpose*), substância sobre a forma (*substance over form*[35]) e simulação, os Estados Unidos vêm combatendo os planejamentos tributários considerados abusivos e conhecidos por eles como *agressive tax planning.*[36]

Com uma atuação preventiva, no ano de 2007, criou-se a obrigatoriedade de compartilhamentos de informações com o fisco americano, por parte dos empresários, quando se realizassem *tax planning* capazes de incorrer nas figuras antielisivas ora referenciadas. Existia uma espécie de lista taxativa de operações[37], as quais, se realizadas, poderiam ser desconsideradas pela administração tributária.

A despeito das figuras antielisivas bem definidas e da adoção do *common law,* os americanos se viram imersos em um entrevero de decisões dissonantes quando se tratava da análise de planejamentos tributários, o que os levou a aprovação de uma espécie de norma geral antielisiva, de forma que codificasse a doutrina antiabuso já bem consolidada.

De acordo com relatório da *JCT* [38]*,* a codificação teria a intenção de apresentar critérios para o julgador possuir melhor embasamento na hora de considerar um planejamento tributário como lícito. Esta norma tributária ainda consideraria, como figuras antielisivas, a consideração da substância em detrimento da forma e a aferição de substância econômica no planejamento aludido.

A análise destas duas figuras poderia ser dividida em dois aspectos: (i) aspecto objetivo: a organização escolhida pelo contribuinte modificaria a posição econômica do contribuinte de maneira considerável. Não se consideraria como variação econômica um mero efeito potencial, seria necessário que se comprovasse um benefício econômico mínimo, de fato; e (ii) aspecto subjetivo: o contribuinte precisaria comprovar outras motivações, que não exclusivamente fiscais, para ter realizado aquele planejamento daquela forma.

Desta feita, a teoria do *business purpose,* de forma mais restrita*,* diferentemente dos alemães, é o alicerce argumentativo desta administração tributária para identificar arranjos tributários ilegítimos e dignos de desconsideração.

---

[35] Doutrina desenvolvida na jurisprudência norte-americana, a qual entende que o conteúdo do negócio prevalece sobre a forma. (AMARAL, 2002)

[36] Queiroz et al. (2012, 423)

[37] Estados Unidos (2007)

[38] Joint Committee on Taxation - Órgão do Congresso Americano - Equipe da Comissão Mista de Tributação.

2.3.3 França

A doutrina francesa foi uma das primeiras a trazer para discussão do planejamento tributário a figura do abuso de direito. Desde o começo do século XX, a administração tributária vinha formando uma jurisprudência no sentido de se desconsiderar organizações tributárias que se enquadrassem na figura do abuso de direito *(abus de droit-simulation)*[39].

Somente em 1981, estando vigente até o ano de 2008, foi introduzido no ordenamento jurídico francês (*Livre de Procédures Fiscales*)[40], de forma a positivar o entendimento jurisprudencial que vinha sendo consolidado, o art. 64[41], o qual discorria sobre as hipóteses para desconsideração de um negócio jurídico.

O conceito deste dispositivo seria justamente evitar que o contribuinte se valhesse de atos jurídicos que pudessem dissimular o conteúdo real de um contrato ou de uma convenção, com intuito de esquivar-se da hipótese de incidência de algum tributo, sem existir outra justificativa para tal organização, além da fiscal.

Parcela majoritária da doutrina francesa entendia que este conceito se pautava no abuso de direito consubstanciado na dissimulação, enquanto uma parcela mínima compreendia que esta norma antiabusiva abarcava a dissimulação por meio da fraude à lei fiscal. Esta insegurança fez com que, em 2008, a figura da dissimulação por meio da fraude à lei fiscal fosse extinta do diploma tributário, sobressaindo-se a ideia da inoponibilidade de negócio ilícitos em face do fisco e uma maior valoração da teoria econômica.

Para grande parte da doutrina brasileira, este art. 64 serviu de inspiração para o surgimento da norma antielisiva geral disposta no art. 116, parágrafo único[42] do Código Tributário Nacional, cuja a redação também versa sobre a possibilidade da desconsideração de negócios jurídicos que possuam a finalidade de dissimular hipóteses de incidência de tributo específico ou a natureza de elementos constitutivos da obrigação tributária. No entanto, curiosamente, nada se discorre, nesta norma antielisiviva brasileira acerca de motivação econômica como limitadora de sua eficácia.

---

[39] Queiroz et al. (2012, 434)

[40] França (2018)

[41] Ibid., Art. 64

[42] Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (. . .)Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (BRASIL, 1966)

3 INSTITUTOS RELACIONADOS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DA DOUTRINA

Escolheu-se este momento para se discorrer acerca das terminologias utilizadas dentro da análise do planejamento tributário, porque, nesta altura do texto, já estaria, pelo menos, introduzida a exegese feita por cada corrente hermenêutica, sendo plausível a discussão destes conceitos sob o véu de cada linha doutrinária.

Antes de adentrarmos na conceituação de cada figura aqui mencionada, cumpre destacar que, sobre a autonomia do Direito Tributário, por mais que não se trate de raciocínio majoritário dentro da doutrina, ainda existem pesquisadores que defendem um sistema fechado, respaldado pelo art. 146, III[43] da Constituição Federal.

Por outro lado, existem aqueles que defendem a influência do Direito Civil, por exemplo, dentro da relações jurídico-tributárias, de modo que o inciso III do art. 146 deveria ser interpretado em conjunto com os outros dois incisos anteriores, restringindo a obrigatoriedade da lei complementar para matérias que disponham sobre conflito de competência e regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar.

O professor Paulo de Barros de Carvalho, ao esmiuçar o art. 109[44] do CTN, explica:

> "... que na própria idealização das consequências tributárias o legislador muitas vezes lança mão de figuras de direito privado. Sempre que isso acontecer, não havendo tratamento jurídico-tributário explicitamente previsto, é evidente que prevalecerão os institutos, categorias e formas do direito privado"[45]

Em suma, resume, o professor Luciano Alaor Bogo, que a legislação civil brasileira poderia ser aplicada ao Direito Tributário, desde que o objeto aludido não verse sobre matérias reservadas a Constituição (núcleo da hipótese de incidência), lei complementar (CF, art. 146) ou cuja a legislação tributária não disponha de maneira distinta da lei civil.[46]

3.1 Evasão Fiscal e Elisão Fiscal

Primeiramente, buscar-se-á demonstrar a diferença, dentro da doutrina, entre um planejamento tributário lícito e um ilícito. Os termos elisão e evasão são os mais utilizados para se distinguir quando uma organização tributária é realizada dentro da legalidade e quando esta estaria sujeita à intervenção do fisco.

[43] Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;(BRASIL, 1988)
[44] Brasil (1966)
[45] Carvalho (1991, 75)
[46] Bogo (2006, 258)

Embora pareça ser uma distinção terminológica simplória, os doutrinadores possuem opiniões divergentes do que poderia ser considerado evasão ou elisão, seja utilizando critérios relacionados ao momento da organização e o momento da realização do fato gerador, seja pela consideração econômica da norma elidida.

Um dos primeiros na doutrina a realizar a distinção entre elisão e evasão como instrumentos de um planejamento tributário, o professor Rubens Gomes de Souza[47], ao distinguir esses dois conceitos, utiliza, como parâmetro, o momento em que ocorreu o fato gerador do tributo elidido. No seu entendimento, o qual é corroborado por Augusto Alfredo Becker[48], uma organização tributária preventiva, isto é, realizada antes da ocorrência do fato gerador, de modo a se esquivar da hipótese de incidência, deve ser considerada lícita. Enquanto o negócio jurídico realizado em concomitância ou a posteriori do fato gerador é considerado fraudulento, não importando se a sua organização foi dentro da legalidade.

Para Amílcar de Araújo Falcão[49], o critério a ser analisado é a consideração econômica da norma evadida, uma espécie de *substance over form,* no qual, para se caracterizar uma conduta como evasão fiscal, pouco importa as formas atípicas utilizadas pelo contribuinte; caso se perceba resultado econômico semelhante ao da norma tributária evitada, caracteriza-se o ilícito.

Apoiado no princípio da legalidade, o professor Sacha Calmon é direto e sucinto quando discrimina as formas de elisão e suas possibilidades:

> a) induzida pela lei (. . .); b) garantida pela lei (opção pelo leasing ao invés da compra-e-venda); c) não proibida pela lei, quando negócios jurídicos alternativos alcançam o mesmo resultado, e somente um deles é tipificado como fato gerador de dado imposto, inexistindo proibição à liberdade contratual dos particulares[50].

Consubstanciados no princípio da legalidade, o professor Fernando Perez de Royo[51] traz os conceitos da liberdade da auto-organização, livre iniciativa e o direito de economizar quando expõe a sua diferenciação entre elisão e evasão. O contribuinte seria livre para escolher qualquer formato para seu negócio jurídico, visando à economia do tributo, e isso não poderia ser visto como abusividade. Em síntese, desde que amparado pelo princípio da legalidade (art. 150, I, CF), o cidadão seria livre para se auto-organizar da melhor forma, mesmo que seu único intuito fosse a economia fiscal.

Conclui o professor Ives Gandra que, por ser a norma tributária uma imposição estatal desmedida e vista com maus olhos, em virtude da falta de gestão de recursos

47 Souza (1975, 117)
48 Becker (1972, 124)
49 Falcão (1977, 36-39)
50 Coelho (2002, 16)
51 Royo (1998, 100)

públicos, é natural a tentativa dos contribuintes em fugir da incidência desta compulsoriedade, o que leva, consequentemente, a doutrina e a jurisprudência a estas inúmeras vertentes hermenêuticas acerca destes dois conceitos.

3.2 Abuso de Direito e Abuso de Forma

A teoria do abuso de direito teria sido concebida a partir de decisões relacionadas ao direito de propriedade, por volta do século XX, tendo o caso de Clemente Bayard, em 1912, julgado pela Corte de Amiens (França), como decisão paradigma.

A lide consistiu na construção, por parte de um indivíduo, de várias barreiras que prejudicavam, e colocavam em risco, o pouso de dirigíveis em propriedade vizinha a sua. Após a judicialização deste imbróglio, assentou-se que, mesmo que a disposição de sua propriedade seja um direito do indivíduo, aquela conduta estaria sendo abusiva em relação ao direito do próximo, por isso condenável[52].

Neste sentido, verifica-se que, dentro da doutrina, não existe uma uniformidade quando se discute o abuso de direito, podendo ser encontrada, como critério de aferição do abuso, a vontade de prejudicar um outrem, a ausência de justificativa razoável para tal exercício do direito ou, como no caso em apreço, o exercício irregular ou anômalo de um direito.

Desta forma, diante de tamanha abrangência, muitos doutrinadores entendem ser cabível esta figura, predominante no Direito Civil (art. 187, Código Civil), em qualquer ramo da ciência jurídica, como, por exemplo, no Direito Tributário. Para o professor Ricardo Lobo Torres, o abuso de direito poderia ser considerado um gênero, enquanto outras figuras antielisivas seriam suas espécies, de modo que normas antielisivas gerais focariam seu combate no gênero abuso de direito. [53]

Voltando-se este conceito para o planejamento tributário, identificam-se três correntes intepretativas, das quais duas servem de embasamento para administração tributária desconsiderar negócios jurídicos abusivos, e uma terceira que não considera o abuso de direito como figura antielisiva, e sim, uma fundamentação para se ferir princípios constitucionais como a legalidade e a segurança jurídica.

O professor Ricardo Lodi Ribeiro[54] elabora uma teoria do abuso de direito, a qual o identifica, no planejamento tributário, quando o contribuinte se utiliza de um direito de maneira anômala e acaba ocasionando dano à Fazenda Pública. Isto é, embora o negócio jurídico seja lícito, se a sua fruição atípica somente for destinada a economia

[52] Monteiro (1989, 282)
[53] Torres (2004)
[54] Ribeiro (2003, 148-157)

do tributo, o poder público poderia considerar tal manobra abusiva.

Outrossim, para o professor Marco Aurélio Greco[55], a organização negocial que busca unicamente se esquivar dos efeitos fiscais, sem nenhuma motivação econômica, merece ser desconsiderada, em virtude da sua abusividade, no entanto, a sua fundamentação, para caracterização do abuso, não é o prejuízo ao Fisco, e sim, a vinculação do ato administrativo de tributar com o princípio da solidariedade social.

Por fim, o professor Sacha Calmon[56] entende que, se a aplicação do abuso de direito, aqui no Brasil, for feita do mesmo modo que é feita na Europa, na França, por exemplo, seria apenas um pretexto para interpretar analogicamente as normas antielisivas que não alcançam negócios jurídicos ocupantes de lacunas jurídicas. E, nos termos do art. 108, §1º[57] do CTN, esta analogia seria vedada dentro do ordenamento tributário e estaria indo de encontro ao princípio da legalidade estrita.

Convém destacar que estas linhas hermenêuticas também podem ser associadas à teoria do abuso de forma, uma vez que, no entendimento da professora Mary Elbe Queiroz[58], o abuso de forma é situação jurídica semelhante ao abuso de direito, no entanto se trata de uma abusividade instrumentalizada pela escolha de uma forma negocial distinta das típicas abarcadas pelo ordenamento *(substance over form).*

3.3 Fraude à lei fiscal

Desde a Roma antiga[59], o instituto civilista da fraude à lei não tolerava qualquer ato jurídico que, não obstante dentro dos parâmetros legais do ordenamento, desrespeitava a intenção do legislador ou espírito da lei fraudada.

Esta intolerância se refletiu no Código Civil de 2002, o qual, no seu art. 166, VI[60], considera nulo os negócios jurídicos cujo os interesses estejam pautados na fraude a lei imperativa. Nota-se sua semelhança com o do abuso de direito, entretanto, este último estaria vinculado à intepretação do caso a caso e ao gozo de um direito de maneira abusiva, enquanto o primeiro lida com a fraude de uma lei proibitiva, visando à subsunção do seu negócio à outra lei mais favorável.

Nesta toada, muitos doutrinadores vêm divergindo no que diz respeito a extensão da aplicação deste instituto ao Direito Público, uma vez que, não obstante, para alguns,

---

55 Greco (2008, 200)

56 Coelho (2010)

57 Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: (. . .) § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.(BRASIL, 1966)

58 Queiroz et al. (2012, 382-383)

59 *nemini fraus sua patrocinari potest*; aquele que cometeu fraude, não se aproveita do ato lesivo.

60 Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: (. . .) VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa (BRASIL, 2002)

a norma referenciada no dispositivo do art. 166, VI seja um princípio e não uma regra, para outros seria necessário a existência de lei expressa vinculando a figura da fraude à lei a matéria do Direito Tributário, em virtude do princípio mater: legalidade estrita.

O professor Marco Aurélio Greco[61], baseado no termo "imperativa" do inciso VI do art. 166 do CC/02, defende a universalidade da fraude à lei, pois ele considera que o ato jurídico que se esquiva de uma lei proibitiva é semelhante ao ato jurídico que se esquiva de uma norma de incidência de algum tributo (norma defraudada), buscando a subsunção à outra mais favorável (norma de cobertura), tanto que, em ambos os casos, a consequência seria a nulidade do negócio utilizado como instrumento para fraude.

Nesta linha de entendimento converge o Prof. Marcos Bernardes de Melo:[62]

> ... somente as normas jurídicas proibitivas ou impositivas de resultado, ou seja, aquelas normas jurídicas que têm por especifico escopo impedir que certo objetivo seja alcançado ou impor um determinado fim, é que podem ser fraudadas. Desde que o resultado (=fim), positivo ou negativo, visado pela lei, seja identIficável, é possível falar-se em norma jurídica fraudável.

Para Greco, pelo fato da análise deste instituto, assim como o abuso de direito, estar baseada na verificação dos fatos e da conduta do indivíduo, a aferição de fraude não fere a tipicidade fechada deste ordenamento, pois se trata de princípio imperativo com natureza "*erga omnes*".

De modo a esgotar sua argumentação, alega Greco que, caso se insista pela necessidade da existência de uma norma expressa para utilização deste instituto no planejamento tributário, ao seu ver, o parágrafo único[63] do art. 116 do CTN abrangeria tal figura, dado que, ao contemplar a dissimulação, esta poderia ser considerada uma finalidade, cujo o cumprimento se daria por meio de vários institutos, entre eles, a fraude à lei fiscal.

Na contramão deste pensamento, o professor Alberto Xavier[64] caminha, pois, na sua compreensão, algumas características existentes neste instituto não teriam sido absorvidas pelo Direito Tributário, desconstituindo qualquer identidade entre a fraude à lei do art. 166, VI do CC/02 e a fraude à lei fiscal assumida no âmbito tributário.

A primeira delas seria o fato da Administração Pública, na hipótese de verificação de fraude à lei fiscal, não tornar nulo o negócio arquitetado, tornando-o,

---

61 Greco (2001, 196-199)

62 Mello (2001, 89)

63 Art. 116. (...)Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.(BRASIL, 1966)

64 Xavier (2001, 63)

somente, inoponível ao Fisco, de maneira que, por meio de analogia, a norma defraudada venha a alcançar o ato evidentemente atípico.

O segundo ponto se relaciona à interpretação integrativa - conduta do intérprete abominada por Xavier. Para ele, o julgador, quando se utiliza da fraude à lei no Direito Privado, interpreta, de maneira analógica, o negócio evidentemente atípico, tentando conformá-lo na lei preceptiva defraudada, pois, na sua visão, ele estaria afrontando seu espírito. Caso este instituto fosse adotado no âmbito administrativo tributário, na perspectiva deste doutrinador, dar-se-ia azo para a desconsideração de procedimentos elisivos sob a justificativa de ausência da motivação econômica ou da solidariedade social, o que vai frontalmente de encontro ao princípio da tipicidade cerrada.

3.4 Simulação e Dissimulação

A simulação, encontrada no art. 167 do Código Civil[65], pode ser definida pela ausência de correlação entre o negócio que o indivíduo está exercendo e o que ele formalizou. Nas palavras de Clovis de Bevilacqua[66], identifica-se uma simulação quando se manifesta "uma declaração enganosa de vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado."

Tanto a simulação quanto a dissimulação (simulação relativa) são defeitos do negócio jurídico cuja a intenção das partes é, além desvirtuação da realidade do negócio, ludibriar terceiros estranhos ao ato simulado. Entretanto, a diferença crucial entre esses dois institutos é que, no primeiro, a intenção é parecer que existe um negócio jurídico enquanto não existe, e, no segundo, a intenção é não aparentar um negócio jurídico específico, enquanto ele, de fato, é - "se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara".[67]

Embora o art. 149, VII[68] do CTN traga consequências fiscais para o contribuinte, na hipótese de ações jurídicas simuladas, esbarra-se, outra vez, no famigerado questionamento: à luz do art. 109[69] conjugado com o art. 110[70] do CTN, seria possível a extensão da aplicação dos institutos do Direito Civil no Direito Tributário ?

---

[65] Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.(BRASIL, 2002)

[66] Bevilaqua (1976, 225)

[67] Monteiro (1989, 209 et seq.)

[68] Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (. . .) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; (BRASIL, 1966)

[69] Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.Ibid.

[70] Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. Ibid.

A situação é ainda mais peculiar, no casos destes institutos, uma vez que sua presença é ainda mais forte dentro das normas tributárias, pois, além do inciso VII do art. 149, também faz menção a estes institutos, o §4º do art. 150[71] do CTN, quando discorre sobre homologação do tributo.

Para o professor Humberto Ávila[72], diante do silêncio do legislador tributário, e como não se trata de modificação de institutos com o objetivo de se definir competência tributária, a *contrario sensu*, a aplicação extensiva e adaptada dos institutos de Direito Civil seria totalmente razoável.

E, neste raciocínio, conclui Ávila[73], que a simulação relativa, dentro do planejamento tributário, nada mais é do que a utilização de determinadas formas jurídicas para se mascarar um negócio jurídico que incidiria na hipótese de incidência do tributo elidido, enquanto a simulação absoluta seria uma espécie de revestimento ou situação jurídica simulada pelo contribuinte que, se fosse tangível, poder-lhe-ia trazer vantagens fiscais.

Para a professora Mary Elbe Queiroz[74], uma das características mais marcantes da simulação é justamente a presença do dolo no que se refere à tentativa de se esconder operações jurídicas que poderiam configurar o fato gerador abstrato de algum tributo. Portanto, não se pune o propósito de redução fiscal, e sim, a atitude dolosa de esconder características do negócio efetivamente tributável.[75]

Diante da definição do conceito “simulação”, o legislador, ainda insatisfeito com a omissão do ordenamento tributário em relação aos efeitos, propriamente ditos, da simulação fiscal, inseriu, por meio da LC 104/2001, um novo parágrafo no art. 116 do CTN, o qual, traz as consequências fiscais para atos dissimulados, porém, condicionadas a criação de lei ordinária para criar procedimentos para atuação do Fisco nestas hipóteses.

---

71 Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (. . .) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.(BRASIL, 1966)

72 Ávila (2004, 75-77)

73 Ibid., 80 et seq.

74 Queiroz et al. (2012, 378)

75 O professor Luís Flávio Neto enfatiza, em sua obra, que é ônus do Fisco a comprovação da existência do dolo nos atos negociais considerados como simulação. (FLÁVIO NETO, 2011)

3.4.1 Parágrafo único do art116 do Código Tributário Nacional

O professor Alberto Xavier[76], a partir da leitura deste dispositivo, explica que a dissimulação ali descrita, na verdade, talvez, por erro de redação, engloba a simulação absoluta e relativa.

Isto porque quando o dispositivo comenta sobre dissimulação da "ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária", ele estaria abarcando, dentro dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a simulação quanto a base de cálculo de algum tributo, bem como em face de benefícios fiscais, perante os quais seria possível, tanto a simulação absoluta, como a relativa.

Por outro lado, ao se deparar com o entendimento de que este artigo poderia ser considerado uma norma geral antielisiva, Alberto Xavier[77] refuta com veemência tal opinião, primeiramente, porque qualquer norma geral antielisiva deveria ser considerada inconstitucional, em virtude do princípio máximo da livre iniciativa, bem como, em realidade, os atos desconsiderados por esta norma não se tratam de atos simulados, e sim, de atos reais e condizentes que não se encaixam com determinada norma tributária, porém seus efeitos econômicos fazem com que o Fisco, por meio de interpretação integrativa/ analógica, alcance tal negócio.

Complementa, Xavier, dizendo que este parágrafo único, na verdade, trata-se de norma antisimulação, e cita, como exemplo de norma antielisiva geral, a Lei Geral Tributária Portuguesa[78], a qual é expressa quando proíbe qualquer negócio jurídico com único intuito de se reduzir a incidência fiscal, redação de lei que seria considerada inconstitucional, caso introduzida aqui.

Por fim, ressalta que qualquer medida antielisiva ou antisimulação tomada pelo Fisco, baseando-se neste dispositivo, seria ilegal, pois o parágrafo único é clarividente quando exige lei ordinária para regulamentação dos procedimentos para a desconsideração dos negócios supostamente simulados, e esta ainda não foi criada.

---

[76] Xavier (2001, 65)

[77] Ibid., 61

[78] Art. 38. Ineficácia de Atos e Negócios Jurídicos. (. . .) 2 – São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas. (PORTUGAL, 1998)

4 INSTABILIDADE/ INSEGURANÇA JURÍDICA NA ANÁLISE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A noção de segurança jurídica assume uma condição paradigmática, dentro do cenário jurídico brasileiro, por justamente ser tratada a partir de um viés principiológico, regulando, como um todo, os atos administrativos que influenciam de, alguma forma, as obrigações ou direitos contemplados pela nossa Constituição.

O poder público, em seus vários âmbitos, vê-se obrigado a, sempre que manipular o exercício de algum direito, estar vinculado ao ordenamento jurídico, seja no seu sentido mais estrito, isto é, enquadrando-se em normas específicas, seja no seu sentido mais geral, caminhando sempre ao encontro dos fundamentos e valores do nosso Estado Democrático de Direito.

Para Nicolau Júnior[79], a segurança jurídica consiste justamente na previsibilidade mínima que o Estado deve fornecer ao cidadão, de modo que este tenha conhecimento das normas regentes, mormente no que diz respeito às relações jurídicas que se perduram no tempo, garantindo-lhes estabilidade, validade e eficácia.

Em relação a ausência de positivação da segurança jurídica em nosso texto constitucional, discorre, José Souto Maior Borges[80], que não se trata de ausência, e sim, implicitude, e esta condição não conseguiria afastar a eficácia deste sobreprincípio e a sua imposição em face de todas as normas constitucionais e infralegais.

Vale ressaltar que o conceito de segurança jurídica, como um sobreprincípio[81], é bem mais acentuado quando se trata de matéria tributária. Nas palavras de Marilene Talarico Martins, a segurança jurídica, por meio da positivação do sistema tributário, é o que garante a confiabilidade do contribuinte perante à autoridade fiscal:

> "O princípio da segurança jurídica em matéria tributária assegura a tranqüilidade constitucional que o Estado de Direito procura garantir com a positivação do sistema. É assim traduzido pela certeza das obrigações tributárias com que terá que arcar como membro da sociedade; o contribuinte tem o direito assegurado de que não será surpreendido pela atuação dos poderes públicos além das competências e segundo as normas constitucionais definidas. A transgressão dos limites constitucionais dos poderes públicos determinaria a quebra de confiança no direito e no que o sistema posto estatui."[82]

---

79 Nicolau Júnior (2005)

80 Borges (2006, 245-272)

81 A segurança jurídica, como sobreprincípio, seria o resultado da consubstanciação de outros princípios como: legalidade estrita, irretroatividade, anterioridade, confiança do contribuinte, entre outros. Conclui, Paulo de Barros, que, se o conteúdo axiológico desses princípios não estiver sendo cumprido, o sobreprincípio "segurança jurídica" (maior hierarquia) também não estaria sendo eficaz. (CARVALHO, 2007)

82 Rodrigues (2005, 211-265)

Com efeito, interessante destacar a importância deste sobreprincípio no mundo globalizado - logo volátil - em que vivemos. Mary Elbe Queiroz[83] demonstra que, no tempos de crise econômica, o Estado busca sua estabilidade em uma maior angariação de receita, concentrando este objetivo na elevação da carga tributária sobre o contribuinte.

Pode-se perceber esta elevação da carga tributária por meio de duas vias: através do ativismo legislativo, seguindo o trâmite legal para criação de normas tributárias capazes de instituir ou majorar tributos; ou pela intensificação da fiscalização tributária, incluindo, neste aspecto, o combate ao planejamento fiscal.

Neste diapasão, o contribuinte, principalmente aquele que busca, através de arranjos negociais, a redução da onerosidade fiscal, vê-se vulnerável, uma vez que já se demonstrou, neste trabalho, uma dicotomia hermenêutica na análise do planejamento tributário que, por sua vez, de um lado, prioriza o princípio da solidariedade social, afirmando a possibilidade do alcance de normas antielisivas em negócios com exclusiva finalidade fiscal e, de outro, garante o direito do contribuinte de se auto organizar consubstanciado na livre iniciativa, desde que dentro dos parâmetros legais.

Demonstrar-se-á, portanto, as razões de tamanha vulnerabilidade do contribuinte, colacionando alguns julgados, tanto do âmbito administrativo, quanto do âmbito judicial, os quais demonstram esta polarização interpretativa que prejudica em demasia a confiabilidade do contribuinte perante ao Estado no tocante à atividade de tributação.

4.1 Linha doutrinária adotada no âmbito administrativo

Utilizar-se-á, como espectro de análise, as decisões tomadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conhecido também como a segunda instância administrativo-tributária, na qual o contribuinte pode ter seu recurso voluntário julgado, em casos de improcedência de sua impugnação, observando-se o princípio do duplo grau, bem como o da colegialidade, princípios compartilhados do processo civil.

A história jurisprudencial do CARF sofreu inúmeras modificações nestas duas últimas décadas, caminhando desde a linha mais formal da doutrina, em respeito ao princípio da legalidade, até uma interpretação mais abrangente do conceito de simulação (art. 116, parágrafo único do CTN) em consonância com os princípios vinculados à solidariedade social da tributação.

[83] Queiroz et al. (2012, 412)

O primeiro precedente[84] a ser analisado foi produzido no ano de 2005 pela Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, cuja a discussão, no recurso voluntário, tratava-se, resumidamente, da "camuflagem" de ganho de capital, por meio de doação e antecipação da legítima, para se evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda na venda de ações.

> *"GANHO DE CAPITAL. SIMULAÇÃO. PROVA - A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário.* ***Para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos realizados, cabe a autoridade fiscal provar a ocorrência do fato gerador*** *ou que o contribuinte tenha usado de estratagema para revesti-lo de outra forma. Não havendo impedimento legal para a realização das doações, ainda que delas tenha resultado a redução do ganho de capital produzido pela alienação das ações recebidas, não há como qualificar a operação de simulada. A reduzida permanência das ações no patrimônio dos donatários/doadores e doadores/ donatários, por si só, não autoriza a conclusão de que os atos e negócios jurídicos foram simulados.* ***No ano - calendário de 1997 não havia incidência de imposto sobre o ganho de capital produzido pela diferença entre o custo de aquisição pelo qual o bem foi doado e o valor de mercado atribuído no retorno do mesmo bem."***

Respaldado pela legislação na época, o contribuinte recebeu sua participação do capital social da empresa pelo valor contábil e doou estas quotas ao seus genitores, os quais, no curto espaço de um dia, retornaram-lhe estas quotas, pelo preço de mercado, a título de antecipação de legítima. Como a antecipação de legítima, não obstante importe no ganho de capital, trata-se de quantia isenta do imposto de renda, o contribuinte não teve que arcar com a obrigação tributária pretendida pelo Fisco.

O conselheiro relator deste caso foi cirúrgico e pontual ao tratar do assunto. Como não existia norma que proibia a prática deste tipo de doação e elas foram desejadas e juridicamente exteriorizadas através das formas previstas em lei, pouco importou a única pretensão de se reduzir carga fiscal, o que não caracterizou a dissimulação nesta hipótese, devendo-se considerar legítimo o planejamento tributário.

Confirmando à importância dada ao princípio da estrita legalidade, o relator até menciona que, como doações com este propósito fiscal eram comuns naquela época, criou-se nova hipótese de incidência do imposto de renda que abarcava este tipo de negócio jurídico, isto é, norma antielisiva específica para combater tal procedimento elisivo.

Por fim, comenta-se sobre a ineficácia da suposta norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único do CTN) em virtude da inexistência de lei ordinária para regulamentá-la:

---

[84] CARF. Acórdão número 106-14.483/ 2005. Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte. Relator Conselheiro Sueli Efigênia Mendes de Britto. Data da sessão: 16.03.2005.(BRASIL. CARF., Data da sessão: 16.03.2005.)

> "Considerando que a regra do parágrafo único do art. 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar 104 de 10 de janeiro de 2001, é meramente declaratória e por isso depende de regulamentação, e que a simulação não foi provada (RIR11994, art. 894, § 1°) os negócios os atos jurídicos praticados pelo recorrente são considerados válidos e sobre o valor recebido pela venda das ações não pode incidir imposto."[85]

Ainda nesta toada, o acórdão nº 106.09-343[86], lavrado em 1997, traz um debate relacionado com o ganho de capital pelo contribuinte a partir de procedimentos alusivos à incorporação e cisão de empresas (casa e separa), no qual o conselheiro relator entendeu não ter havido a simulação aludida pela primeira instância, uma vez que não houve dissonância entre a vontade interna e a exteriorizada pelo contribuinte:

> "Ora, os atos realizados se concretizaram exatamente como foram declarados. Os aumentos de capital se realizaram como aumentos de capital, inclusive com ágio autorizado, permitido e não vedado por lei, a incorporação se concretizou efetivamente como incorporação, com a incorporada restando extinta, e as cisões se finalizaram como cisões. E 'observaram todas as regras de direito privado que as regem e não de direito tributário. Por conseqüência, de plano, está afastada a hipótese de simulação absoluta nocente."[87]

Em relação a forma utilizada para transferências das quotas, descarta-se qualquer tipo de fraude ou conduta abusiva seja de direito ou de forma[88], posto que, baseando-se no princípio da legalidade, ao contribuinte, é facultado a utilização de qualquer tipo de negócio jurídico, seja direto ou indireto, para se alcançar a finalidade pretendida, desde que não exista norma proibitiva:

> "Observe-se que não há, em nosso País, nenhuma lei que obrigue alguém a promover a transferência de bens de sua propriedade para terceiros somente através de um contrato de compra e venda. Esta transferência poderá ser feita por qualquer das formas prescritas e não defesas em lei, além da compra e venda. Havendo licitude na forma, que é de livre escolha das partes, não se pode ter que por ter sido utilizado uma forma mais favorável às partes, inclusive que houve "abuso de forma", para se exigir efeitos tributários. Isto é a mesma coisa que dizer, que a transferência de bens pode ser feita por qualquer forma permitida por lei, desde que, para efeitos tributários se tenha que utilizar necessariamente do contrato de compra e venda. Ora, isto é uma aberração jurídica e representa um violenta agressão aos direitos postos à disposição das pessoas."[89]

---

85 Ibid., 27 do Voto do Relator

86 CARF. Acórdão número 106-0.343/1997. Relator Conselheiro Genésio Deschamps. Data da sessão: 18.09.1997. (BRASIL. CARF., Data da sessão: 18.09.1997)

87 Ibid., 29 do voto do relator

88 Percebe-se que o relator se utiliza da teoria da simulação como gênero dos institutos provenientes do Direito Civil, onde outros institutos como o abuso de direito, forma e fraude à lei seriam suas espécies. "Efetivamente, se não houve simulação, também não houve fraude à lei, eis que não restou violado qualquer preceito legal, e tampouco abuso de direito ou "abuso de forma'. Em outras palavras, não foi exercitado nada de anormal ou irregular do direito, com malícia ou visando prejuízo de terceiros, sem motivo legítimo, sem justa causa, oculto, com evidência de dolo ou má-fé."

89 Ibid., 32 do voto do relator

Sendo assim, nota-se que, na transição da década de 90 para os anos 2000, as decisões do CARF adotavam uma linha hermenêutica mais voltada para o formalismo/ tradicionalismo, onde o conceito de simulação era visto mais como um fim e não com um instrumento para se proteger outros princípios materiais; não importava se a forma negocial elegida era incomum ou se o contribuinte somente buscava a desoneração fiscal, se a declaração de vontade coincidia com a declaração exteriorizada, dentro dos moldes legais, não haveria razão para a autoridade fiscal desconsiderar tais procedimentos.

A legalidade estrita era o farol para as intervenções da autoridade fiscal. A única alternativa para o Fisco alcançar operações que não incorriam nas hipóteses de incidências de tributos específicos era o ativismo legislativo como no caso do art. 23 da Lei nº 9.532/97 e o imposto de renda sobre as transferências de propriedade a valor de mercado trazido na primeira decisão mencionada[90].

O próximo acórdão[91] a ser estudado é proveniente de um período jurisprudencial distinto do primeiro, cuja a corrente hermenêutica preponderante já se aproximava do que se vê atualmente. Trata-se de acórdão proferido no ano de 2011, cuja a discussão permeou a geração de ágio interno a partir de empresa veículo dentro do mesmo grupo econômico.

Para o relator deste processo, afigurou-se, naquela oportunidade, a ocorrência da figura do abuso de direito (art. 187, CC/02), pois os autuados "dispunham de instrumentos na legislação societária que lhe davam a liberdade para agir com relação às operações de aquisição de participação societária, de subscrição de capital e de incorporação/ cisão da sociedade"[92], porém os utilizaram com o único propósito de se reduzir os encargos tributários relacionados àquelas operações, inexistindo qualquer outra motivação societária ou econômica.

O relator se valeu de um precedente da Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro[93], onde se destrinchou o conceito do abuso de direito consubstanciado na função social do tributo, discutindo-se qual seria o limite da liberdade de se auto organizar, protegida pela Constituição Federal.

> "Em suma, não há dúvida de que a interessada tem o direito, previsto na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A autoorganização com a finalidade predominante de pagar

[90] BRASIL. CARF. (Data da sessão: 16.03.2005., 26 do voto do relator)

[91] CARF. Acórdão número 1103-000.501/ 2011. Relator Conselheiro José Sergio Gomes. Data da sessão: 29/06/2011. (BRASIL. CARF., Data da sessão: 29/06/2011.)

[92] Ibid., 14 do voto do relator

[93] DRJ/RJO. Decisão nº 9.283. Quarta Turma de Julgamento da DRFB Rio de Janeiro-1. Conselheiro Relator Gastão da Silva Canário. Data da sessão: 28/12/2005. (BRASIL. DRJ/RJO., Data da sessão: 28/12/2005.)

> menos imposto configura abuso de direito. Como tal, uma vez provado tratar-se de operação com esta razão principal, como penso restou provado nestes autos pelos motivos por mim expostos neste, pode o Fisco recursar-se a aceitar seus efeitos no âmbito tributário de modo a neutralizar os efeitos fiscais do excesso abusivo."[94]

Noutro caso julgado no CARF[95], porém do ano de 2006, em uma ação fiscal que visava à autuação do contribuinte pelo ganho de capital proveniente de alienação de participação societária, cujo o montante auferido foi camuflado da autoridade fiscal por meio de formas negociais elisivas, o relator entrou em um embate com o contribuinte no que diz respeito a acusação de fraude, instrumentalizada pela simulação do negócio jurídico, enquanto o autuado alegava a licitude de todos os procedimentos realizados.

Observa-se, a partir deste voto, uma guinada do CARF no tratamento do conceito da simulação, o qual passa a deixar de analisar os negócios estritamente pelo prisma da legalidade, atribuindo ao instituto da simulação um alcance ilimitado justificado pelos princípios materiais inseridos na Constituição, que ganharam força dentro da ideia do Estado Social de Direito.

> "No recurso, o contribuinte volta a argumentar no sentido da licitude de cada uma das operações, restando a esta Conselheira reiterar e adotar as razões do Julgador de primeira instância, aduzindo que tal justificativa não mais encontra amparo no ordenamento jurídico inaugurado pela Constituição Federal de 1988. Com efeito, conceitos como 'licitude de cada uma das operações' e 'autonomia da vontade' vêm sendo relativizados, quando em contraposição a princípios constitucionais, tais como o da isonomia, da capacidade contributiva e do interesse público."[96]

Com efeito, vem acontecendo, com o passar do tempo, a desvinculação das figuras do Direito Civil do instituto da simulação, tanto que em muitos outros julgados aferiu-se figuras como abuso de forma ou fraude à lei sem a instrumentalização da simulação.

Outrossim, compreende-se que estes institutos, que desconsideram tais condutas vistas como abusivas, prescindem de respaldo de uma tipicidade prévia, pois elas poderiam ser identificadas a partir da característica fática do negócio praticado (fator tempo, por exemplo), predominando, desta forma, a imperatividade principiológica do ordenamento jurídico.

Por fim, os fundamentos das decisões, cada vez mais, são municiados por cargas principiológicas materiais (capacidade contributiva com eficácia positiva,

---

94 Ibid., 12 do voto do relator

95 CARF. Acórdão número 104-21.498/2006. Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Relator Conselheiro Maria Helena Cotta Cardoso. Data da sessão: 23.03.2006. (BRASIL. CARF., Data da sessão: 23.03.2006.)

96 Ibid., 34 do voto do relator

solidariedade social, etc), desaparecendo, assim, fundamentos voltados para a norma típica proibitiva do negócio desconsiderado.

O terceiro período, e vivido atualmente pelos contribuintes dentro do CARF, vem sendo marcado pela consolidação do *business purpose* - que já vinha ganhando forças na segunda etapa -, bem como pela afirmação da interpretação abrangente e integrativa do instituto da simulação, sempre amparado pelos princípios materiais em prol da justiça social.

Tal percepção se demonstra clara no acórdão n° 1201-001.640 (2017)[97], no qual o objeto discutido foi a criação de um Fundo de Investimento em Participações (FIP), em uma das fases da associação realizada entre dois grupos econômicos específicos, cujo o intuito, no entendimento da fiscalização, teria sido meramente tributário, como se fosse uma "empresa-veículo".

O primeiro tópico do voto condutor do acórdão serve para refutar todas os argumentos frustrados do contribuinte em comprovar a presença de outras motivações para a criação daquela FIP, além da fiscal. Alega-se que não houve qualquer investimento, além do inicial, ou qualquer ato de gestão para manutenção ou crescimento do fundo, comprovando-se, desta forma, o seu objetivo puramente fiscal.

> "FIP. AUSÊNCIA DE FINALIDADE NEGOCIAL. Desprovido de finalidade negocial o Fundo de Investimento em Participação FIP, constituído por uma única investidora, com um único investimento ao qual não foi apostado qualquer investimento adicional ou ato de gestão visando seu crescimento/ desenvolvimento ou sanemaneto e cuja permanência no FIP durou algns dias".[98]

Em outro tópico, discutiu-se a ilegalidade do ato de desconsideração da FIP criada pois não existiam normas antielisivas capazes de infirmá-la. A autoridade julgadora decidiu pela desconsideração pois se apurou que todo o negócio arquitetado estaria servindo como uma camuflagem do verdadeiro fato gerador e o único fundamento indicativo de ato simulado foi o exclusivo propósito fiscal.

> "Percebam, Srs. Conselheiros, que não esta sendo discutido se é legítimo ou não o diferimento da tributação, previsto no art. 2º da Lei nº 11.312, de 2006, mas se os atos praticados pela contribuinte autorizariam a aplicação dessa norma. A inserção do BERTIN FIP na estrutura do GRUPO BERTIN, na iminência da associação com o GRUPO JBS, tinha motivação preponderantemente tributária ? Essa é a pergunta a se fazer." [99]

---

[97] CARF. Acórdão número 1201-001.640/2017. Relator Conselheiro Eva Maria Los. Data da sessão: 11.04.2017. (BRASIL. CARF., Data da sessão: 11.04.2017.)

[98] Ibid., 1 do voto do relator

[99] Ibid., 27 do voto do relator

A mesma linha de fundamentação é encontrada em outro acórdão[100], proferido no ano de 2016, cujo o objeto litigioso seria a tentativa de elisão de tributo relacionado a venda de bens e ganho de capital, que acabou sendo mascarada por uma cisão empresarial com consequente integralização desses bens ao capital da empresa criada.

A orientação seguida pelo relator, no proferimento do seu voto, elucida bem a tendência das decisões atuais, as quais preferenciam o interesse coletivo em detrimento à liberdade individual sempre que, em desarrazoado e simples esforço hermenêutico, se deparam com o solitário e exclusivo propósito tributário do contribuinte.

> "Porém, o que não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais acima expostos entre eles os da função social da propriedade e contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social -, é que, para a adoção dessas operações, seja analisado, única e exclusivamente, o seu aspecto tributário (falta de próposito negocial)".[101]

Citou-se também os princípios constitucionais materiais, de modo a amparar a decisão que caracteriza os atos realizados pelo contribuinte como simulação, a qual, cumpre ressaltar, por ter sido dolosa, veio acompanha de aplicação de multa de 150% (cento e cinquenta por cento).

Como não seria possível analisar todos os julgados do CARF para se alcançar uma ideia absoluta de como este tribunal administrativo vem se comportando nos últimos anos, destrinchou-se alguns julgados paradigmáticos, de maneira que se conseguisse ter uma noção dos caminhos tomados perante aos planejamentos tributários, conseguindo identificar bem qual linha doutrinária se sobressai na visão da administração fiscal.

Diante desta amostra parcial do cenário vivido hoje nas análises dos planejamentos tributários, partir-se-á para a averiguação dos julgados judicias, visando ao atingimento desta completude, a qual servirá como parâmetro para entender a vulnerabilidade jurídica presenciada hoje pelos contribuintes.

4.2 Linha doutrinária adotada no âmbito judicial

Não obstante o contribuinte possa se valer do judiciário como poder revisional das decisões administrativas que lhe sejam desfavoráveis[102], a discussão sobre planejamento tributário se concentra muito mais na seara administrativa do que na

[100] CARF. Acórdão número 9101-002.429/2016. Relator Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. Data da sessão: 18.08.2016. (BRASIL. CARF., Data da sessão: 18.08.2016.)

[101] Ibid., 11 do voto do relator

[102] Art. 5º (...) XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; (BRASIL, 1988)

judicial. Além de se tratar de um debate mais técnico e voltado para as minúcias dos atos administrativos, se o contribuinte optar pela via judicial para contestar um lançamento, ele estaria abrindo mão da tentativa da sua anulação pela via administrativa[103], o que, de maneira pragmática, seria uma opção insensata.

Como se não bastasse a existência de poucos precedentes para nortear uma linha doutrinária específica que pudesse guarnecer a confiabilidade do contribuinte, percebe-se que os poucos precedentes existentes, nos tribunais pátrios, tendem a não convergir, principalmente, no tocante a abrangência da interpretação do instituto da simulação. E, logo o tribunal que deveria assentar o entendimento, de maneira vertical, se julga impossibilitado de manejar tal situação em virtude da necessidade de se reexaminar fatos e provas[104] já discutidas nas instâncias inferiores e, principalmente, pelas autoridades administrativas.

Isto é, o controle jurisdicional, exercido pelo poder judiciário e garantido constitucionalmente, no caso do planejamento tributário, torna-se inócuo, a medida que, embora exista a possibilidade da revisão de uma decisão administrativa arbitrária, o contribuinte também não conseguiria prever seu futuro em possível ação anulatória direcionada ao judiciário.

Apresentar-se-á alguns precedentes mais recentes, tanto do Tribunal Regional Federal da primeira Região como do da quarta Região, justamente para constatar a volatilidade jurisprudencial vivida hoje pelos contribuintes que buscam exercer o direito de se auto organizar.

O primeiro acórdão[105] é proveniente do TRF-1, cujo o objeto discutido foi a tentativa do contribuinte de anulação do lançamento de IRPJ e CSLL incidente sobre o ganho de capital oriundo de uma suposta venda total de participação societária.

O desembargador relator, neste caso, após identificar que a discussão permeava a diferenciação entre evasão fiscal e elisão fiscal, inicia sua fundamentação do acórdão, definindo estes dois conceitos. Ele utiliza a simulação como sinônimo de evasão fiscal, adotando o entendimento dos arts. 102 a 105 do código civil como bússola para sua aferição, logo conclui: *"*o ato jurídico simulado é nulo quando prejudicar terceiros ou violar disposição legal*.*[106]*"*

Acrescenta também que, para um negócio poder ser considerado simulado, é

[103] A jurisprudência do Eg. STJ (BRASIL. STJ, julgado em 28.08.2012) reconhece que a propositura, pelo contribuinte, de mandado de segurança, ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto (art. 1º, §2º, do Decreto-Lei nº 1.737/59 e parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80).

[104] STJ. Enunciado Sumular n º 7.A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.

[105] TRF-1. Proc. 0004251-85.2016.4.01.9199. Rel. Des. Maria do Carmo Cardoso, Oitava Turma. Julgado em 20.02.2017. DJF1 data. 24.02.2017. (BRASIL. TRF-1, Julgado em 20.02.2017. DJF1 data. 24.02.2017.)

[106] Ibid., 10 do voto do relator

imprescindível a presença destes três requisitos:

> ’(i) conluio entre as partes, na maioria dos casos configurando uma declaração bilateral de vontade;
>
> (ii) não correspondência entre a real intenção das partes e o negócio por elas declarado; e
>
> (iii) intenção de enganar, iludir terceiros, inclusive o Fisco.’[107]

Já a elisão fiscal, na sua visão, seria um direito de organização negocial do contribuinte, mesmo que não usual, cuja a vontade exteriorizada, ou seja, sua declaração, não seria aparente ou falsa, portanto não existiria a pretensão de burlar norma jurídica ou ludibriar o Fisco.

Desta feita, após o estabelecimento destes conceitos, o julgador, analisando as provas carreadas nos autos, verificou que a autoridade administrativa, em nenhum momento, conseguiu comprovar a utilização de situações artificiais que configurassem a simulação, complementando que todas as operações feitas foram fidedignas ao que foi declarado previamente.

> “Assim, não se pode presumir a existência de simulação, sendo necessária a efetiva demonstração da sua ocorrência, para fins de anulação ou desconstituição do ato ou negócio jurídico, o que não ocorreu no presente feito.”[108]

Cumpre ressaltar que é feita a alusão ao parágrafo único do art. 116 do CTN, contudo classificam-no como uma norma antievasiva geral, de combate a dissimulação, afastando, portanto, sua aplicação no caso em comento, visto que se trataria de uma situação de elisão fiscal.

Em outro acórdão[109], desta vez do TRF-4, manteve-se a execução fiscal ajuizada pela Fazenda Nacional em virtude da interposição de pessoa jurídica para o recebimento de rendimentos sob o regime tributário mais benéfico. Entendeu-se que a constituição da empresa teve apenas o intuito formal, visando a utilização da sua roupagem para o contribuinte se adequar a regime tributário mais vantajoso.

O relator deixa bem claro que a ausência de uma persecução da finalidade social inerente a figura da empresa, isto é, ausência de propósito negocial, foi um fator conclusivo para a caracterização do abuso de forma.

Diferentemente do precedente anterior, neste julgado, o famigerado parágrafo único do art. 116 do CTN é visto como norma geral antielisiva, tanto que serve de

[107] Ibid., 10 do voto do relator
[108] Ibid., 12 do voto do relator
[109] TRF-4. Proc. 5017280-53.2015.4.04.7200. Rel. Des. Rômulo Pizzolatti, Segunda Turma. Julgado em 18.10.2016. (BRASIL. TRF-4, Julgado em 18.10.2016.)

fundamento legal para a desconsideração da operação realizada, fazendo incidir o tributo nos moldes do regime adequado ao contribuinte.

Em análise de um outro precedente[110], o relator, tentando fugir da teoria do *business purpose,* eleva a discussão, sobre a elisão fiscal, ao patamar da dualidade doutrinária dentro do planejamento tributário: estrita legalidade e a solidariedade social. Ao comentar sobre o parágrafo único do art. 116 do CTN, deixa-se claro que a norma é condicionada a elaboração de uma lei ordinária que disciplinasse tal processo.

Nesta toada, faz-se referência à MP n° 66/2002[111] que foi criada justamente para ocupar este lugar no ordenamento jurídico, porém não foi convertida em lei. Ao analisar a aludida medida provisória, o julgador é enfático sobre a necessidade da normatização deste procedimento, tanto que, mesmo não estando vigente, utiliza-se de conceitos aduzidos por ela para reforçar seus fundamentos - os quais se fundaram praticamente na constatação da verdade real reproduzida pelas provas colacionadas -, de modo a confirmar a dissimulação realizada pela contribuinte.

> "Conclui-se, diante de todo o exposto acima, que a complexidade inerente aos planejamentos tributários deve ser considerada à altura pelo Poder Judiciário, com todos os meios de prova e imparcialidade a ele inerentes, mas de nada adiantará este valioso instrumento se o princípio da busca da verdade material não for adequadamente aplicado à lide tributária. A elisão tributária é tema que ainda requer um critério de controle estritamente jurídico que consiga compatibilizar os princípios da tipicidade cerrada e da legalidade com os da solidariedade social, capacidade contributiva e justiça social."[112]

Em relação a precedentes de tribunais superiores, há de se destacar o pensamento desenvolvido no REsp n° 946.707/RS[113] quando se levou o questionamento da abrangência da interpretação do conceito de simulação, à luz do art. 102 do Código Civil, ao Eg. STJ.

No acórdão de segunda instância, decidiu-se pela desconsideração da incorporação de uma empresa superavitária por uma deficitária (incorporação às avessas), fazendo incidir o imposto de renda respectivo, uma vez que se entendeu que

[110] TRF-4. Proc. 5006073-08.2016.4.04.7108. Rel. Des.João Batista Lazzari, Primeira Turma. Julgado em 01.02.2017. (BRASIL. TRF-4, Julgado em 01.02.2017.)

[111] MP n. 66/02. Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos seus elementos constitutivos da obrigação tributária. §1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-a levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma. §2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato. §3º Para o efeito do disposto no inciso II do §1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática do ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado. (BRASIL, 2002)

[112] BRASIL. TRF-4 (Julgado em 01.02.2017., voto do relator)

[113] STJ. REsp nº 946.707/RS. Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma. Julgado em 31.08.2009. (BRASIL. STJ, Julgado em 31.08.2009.)

a incorporadora apenas foi constituída apenas para cumprir com o objetivo da incorporação, não possuindo propósito negocial algum, configurando, desta forma, a simulação.

Entretanto, o STJ, ao invés de analisar como deveria ser interpretado o art. 102 do Código Civil, no tocante a abrangência do conceito de simulação para os casos de planejamento tributário, isto é, se a tal “inviabilidade econômica” da operação realizada, mencionada pelo acórdão recorrido, poderia servir de fundamento para a caracterização da simulação, e consequente desconsideração do negócio jurídico, preferiu se abster de se manifestar, pois compreendeu que as provas e fatos verificados para se chegar ao entendimento da ausência de viabilidade negocial não poderiam ser revistos naquela oportunidade processual.

Para muitos, esta decisão, de certa forma, tratou-se de uma omissão eloquente em favor da interpretação mais abrangente do conceito de simulação consubstanciado na ausência de propósito negocial do negócio jurídico, todavia, por não ter se discutido, efetivamente, o mérito da lide, não poderia ser considerado como precedente vinculante para os tribunais pátrios.

Observa-se, enfim, que o âmbito judiciário, diferentemente do administrativo, não possui precedentes suficientes e robustos capazes de definir uma linha doutrinária predominante; até porque, pela sistemática vivenciada no sistema judicial, em razão da pluralidade de tribunais, a definição de um entendimento fica dependente de uma decisão proveniente dos tribunais superiores.

Desta forma, ao mesmo tempo em que alguns tribunais tendem a perseguir o propósito econômico de cada negócio jurídico realizado, visando à finalidade social daquele arranjo, outros já estão passando a compreender a imprescindibilidade de uma norma específica antievasiva para poder combater os planejamentos abusivos; no fim, quem sofre com esta instabilidade e a omissão dos tribunais superiores em decidir tais pendências é o contribuinte.

5 CONCLUSÃO

O intuito deste trabalho foi, primeiramente, explorar o terreno doutrinário no qual está inserido o ordenamento jurídico brasileiro no tocante à análise do planejamento tributário. Para isso, discorreu-se acerca do direito constitucional do contribuinte em se auto organizar, valendo-se da exploração das lacunas legislativas, bem como da amplitude das normas gerais e o seu respaldo principiológico para o alcance destas lacunas.

Em uma análise mais aprofundada da dualidade vivida hoje pelos contribuintes, buscou-se demonstrar a distinção entre a linha hermenêutica mais tradicional, na qual se prevalece a liberalidade do contribuinte perante ao Estado, de modo que a sua relação com os entes tributantes seria pautada pela legalidade estrita, enquanto a linha mais moderna prioriza a coletividade em detrimento ao individual, onde o contribuinte teria o direito de se auto organizar desde que a função social do tributo fosse respeitada e sobreposta na análise do planejamento realizado. De modo a complementar este diagnóstico, apresentou-se visões de outros países no que diz respeito a estes arranjos negociais com interesses fiscais, constatando a influência internacional no pensamento aqui propagado.

Por fim, antes da comparação jurisprudencial, visando ao fornecimento de todos os insumos para melhor compreensão das decisões elencadas, destrinchou-se os conceitos pertinentes ao estudo do planejamento tributário, sendo, cada um, explicado à luz de ambas as linhas hermenêuticas exploradas.

Ao adentrarmos na análise dos precedentes criados no âmbito administrativo e no judicial, primeiramente, no julgamento administrativo, focou-se a pesquisa na demonstração das alterações jurisprudenciais vivenciadas pelo contribuinte nas duas últimas décadas, assim como qual seria a doutrina e os conceitos mais utilizados nas decisões recentes que tratavam sobre planejamento tributário. Já no escopo judicial, enfatizou-se a carência de ações tratantes deste assunto, além da estrutura dos tribunais e o seu sistema de precedentes. Embora com poucos precedentes, tentou-se projetar um cenário atual, caso o contribuinte optasse pelo judiciário pra realizar o controle dos atos administrativos do poder executivo.

Diante todo o exposto, concluiu-se que o contribuinte, na conjuntura atual, experimenta período bastante instável no que diz respeito a previsibilidade das decisões relacionadas ao planejamento tributário. Isto porque, na esfera administrativa, quando se verifica a linha doutrinária que impera, percebe-se que esta foge dos ditames constitucionais inerentes a atividade de tributação do Estado. Ao invés de se pautar no princípio *mater* do Direito Tributário e Administrativo - princípio da legalidade -, os colegiados, desprovidos de legislação específica para lidar com as

organizações negociais modernas, vem decidindo com apoio de princípios materiais e teorias dogmáticas (*business purpose)*, cuja a interpretação, de cada caso, fica a mercê do julgador. Tanto é assim que se observa inúmeros conceitos, que, mesmo sendo regidos por normas legais, são distorcidos para melhor se adequar à uma fundamentação sustentada por princípios voltados ao Estado Social de Direito.

Como se isso não bastasse, o poder judiciário, cuja a função institucional deveria ser a garantia dos princípios constitucionais e infraconstitucionais nos atos da administração pública[114], não vem atuando desta forma.

Tal comportamento pode ser explicado, primeiramente, pela carência de ações judiciais voltadas para o planejamento tributário, o que impede os tribunais de construir uma linha decisória contundente. A segunda razão seria justamente uma falha no exercício do *common law* pelo sistema judicial brasileiro, uma vez que as decisões proferidas, quando se trata de planejamento tributário, não estão convergindo, restando ao Eg. Superior Tribunal de Justiça a sua uniformização. Este, por sua vez, talvez pela reduzida carga de demanda judicial nesta linha, omite-se na elucidação da interpretação dos conceitos característicos - caso da dissimulação e *business purpose*, por exemplo -, encontrando óbice para seu julgamento em súmulas daquela Corte.

Desta feita, faz-se necessário a padronização das decisões proferidas desde a esfera administrativa até a judicial, valendo-se, justamente, de um sistema de jurisdição una[115] para todo e qualquer assunto, não sendo privativo do planejamento tributário. O controle jurisdicional dos atos administrativos deveria valer apenas para abusividade ou arbitrariedades do agente público, uma vez que qualquer reversão de entendimento relacionado a interpretação de normas legais, pelo judiciário, macula a imagem dos conselhos administrativos e intensifica em demasia a desconfiação e insegurança jurídica por parte do contribuinte.

E, nesta toada, visando ao sobreprincípio da segurança jurídica, melhor corrente hermenêutica para ser adotada seria a tradicional, posto que o princípio da tipicidade cerrada e da legalidade estrita impedem a existência de margem para inexatidão na aplicação das leis preestabelecidas, fazendo com que interpretações analógicas oriundas de leituras distorcidas de normas tributárias não tenham espaço em um ambiente jurídico onde se predomina o art. 150, I da Constituição Federal.

---

[114] Carvalho Neto (jul/2013, 135)

[115] "O sistema judiciário ou de jurisdição única, também conhecido como sistema inglês e, modernamente, denominado sistema de controle judicial, é aquele em que todos os litígios - de natureza administrativa ou de interesses exclusivamente privados - são resolvidos judicialmente pela Justiça Comum, ou seja, pelos juízes e tribunais do Poder Judiciário."(MEIRELLES, 2005)

Referências

AMARAL, A. C. R.. *Curso de Direito Tributário*. [S.l.]: São Paulo: Celso Bastos, 2002.

ÁVILA, Humberto. *Planejamento Tributário*. 1998. Texto resultante da degravação de conferência proferida no XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo Instituto Geraldo Ataliba - IDEPE, sem data.

ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In: ____. *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. In: ____. *Revista dos Tribunais*. [S.l.]: São Paulo: Malheiros, 2006. v. 98.

BAETA, Zilnia. Autuações por planejamento tributário somam R$ 184 bilhões. *Valor Econômico*, 2016. Disponível em: <http://www.valor.com.br/legislacao/4632347/autuacoes-por-planejamento-somam-r-184-bi>. Acesso em: 14.06.2018.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. ed. [S.l.]: São Paulo: Saraiva, 1972.

BEVILAQUA, Clóvis. *Teoria Geral do Direito Civil*. Cidade: Francisco Alves, 1976.

BOGO, Luciano Alaor. *Elisão tributária: licitude e abuso de direito*. [S.l.]: Curitiba: Juruá, 2006.

BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na Constituição Federal e na Emenda Constitucional 45/2004. Implicações fiscais. In: ____. *Princípios de direito financeiro e tributário.* São Paulo: Renovar, 2006.

BRASIL. Código Tributário Nacional - Lei n. 5.172. 1966.

BRASIL. Constituição Federal. 1988.

BRASIL. Código Civil. 2002.

BRASIL. Medida Provisória 66. 2002.

BRASIL. CARF. *Acórdão número 1201-001.640/2017*, Relator Conselheiro Eva Maria Los, Data da sessão: 11.04.2017.

BRASIL. CARF. *Acórdão número 106-14.483/ 2005*, Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte. Relator Conselheiro Sueli Efigênia Mendes de Britto., Data da sessão: 16.03.2005.

BRASIL. CARF. *Acórdão número 9101-002.429/2016.*, Relator Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão., Data da sessão: 18.08.2016.

BRASIL. CARF. *Acórdão número 106-0.343/1997.*, Relator Conselheiro Genésio Deschamps., Data da sessão: 18.09.1997.

BRASIL. CARF. *Acórdão número 104-21.498/2006.*, Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Relator Conselheiro Maria Helena Cotta Cardoso., Data da sessão: 23.03.2006.

BRASIL. CARF. *Acórdão número 1103-000.501/ 2011.*, Relator Conselheiro José Sergio Gomes., Data da sessão: 29/06/2011.

BRASIL. DRJ/RJO. *Decisão nº 9.283.*, Quarta Turma de Julgamento da DRFB Rio de Janeiro-1. Conselheiro Relator Gastão da Silva Canário., Data da sessão: 28/12/2005.

BRASIL. STJ. *REsp nº 1.294.946/MG*, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 28.08.2012.

BRASIL. STJ. *REsp nº 946.707/RS.*, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma., Julgado em 31.08.2009.

BRASIL. TRF-1. *Proc. 0004251-85.2016.4.01.9199.*, Rel. Des. Maria do Carmo Cardoso, Oitava Turma., Julgado em 20.02.2017. DJF1 data. 24.02.2017.

BRASIL. TRF-4. *Proc. 5006073-08.2016.4.04.7108.*, Rel. Des.João Batista Lazzari, Primeira Turma., Julgado em 01.02.2017.

BRASIL. TRF-4. *Proc. 5017280-53.2015.4.04.7200.*, Rel. Des. Rômulo Pizzolatti, Segunda Turma., Julgado em 18.10.2016.

CARVALHO NETO, Tarcísio Vieira. *Controle jurisdicional da Administração Pública: algumas ideias*. 199. ed. [S.l.]: Revista de informação legislativa, jul/2013. v. 50.

CARVALHO, Paulo de Barros. *O princípio da segurança jurídica em matéria tributária*. Salvador: Revista Diálogo Jurídico, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros de. *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros de. *Direito Tributário: Linguagem e método*. 4ªed.. ed. [S.l.]: São Paulo: Noeses, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Interpretação no Direito Tributário*. [S.l.]: São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Tributação e Antielisão*. [S.l.]: Curitiba: Juruá Editora, 2002. v. 3.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à Lei, Abuso do Direito e Abuso de Personalidade Jurídica em Direito Tributário - Denominações Distintas para o Instituto da Evasão Fiscal. 2010. Disponível em: <http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-livro-Douglas-Yamashita.pdf>. Acesso em: 11.05.2018.

ESTADOS UNIDOS. Lista Taxativa Operações Abusivas. 2007. Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb07-38.pdf>. Acesso em: 19.06.2018.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. São Paulo: São Paulo: RT, 1977.

FANTOZZI, Augusto. *Direito Tributário*. [S.l.]: Torino: Utet, 1991.

FLÁVIO NETO, Luís. *Teorias do abuso no planejamento tributário*. 2011. Tese (Faculdade de Direito) — Universidade de São Paulo. Acesso em: 22.05.2018.

FRANÇA. Livre de Procédules Fiscales. 2018. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069583>. Acesso em: 06.05.2018.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tribautária*. [S.l.]: São Paulo: Dialética, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: ____. *O planejamento tributário e a Lei complementar nº 104*. [S.l.]: São Paulo: Dialética, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. [S.l.]: São Paulo: Dialética, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: [s.n.], 2011.

JONES, S. M. Federal taxes and management decisions. New York: Irwin McGraw-Hill, 1999.

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional esquematizado*. 12ª. ed. [S.l.]: São Paulo: Saraiva, 2008.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Fiscal*. [S.l.]: São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MEIRELLES, Helly Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 21ª. ed. [S.l.]: São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da validade*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. 28. ed. [S.l.]: São Paulo: Saraiva, 1989.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. [S.l.]: Coimbra: Almedina, 2004.

NICOLAU JÚNIOR, Mauro. *Segurança jurídica e certeza do direito: realidade ou utopia num Estado Democrático de Direito?* Rio Grande do Sul: Âmbito Jurídico, 2005. v. 8.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 9ª. ed. [S.l.]: São Paulo: Saraiva, 1989.

PORTUGAL. Lei Geral Tributária Portuguesa. 1998. Disponível em: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/codigos/lgt.html>. Acesso em: 18.06.2018.

QUEIROZ, Mary Elbe de. et al. *Novos Horizontes da Tributação – Um diálogo Luso – Brasileiro*. [S.l.]: Coimbra: Almedina, 2012.

RIBEIRO, Maria Teresa de Melo. *Princípio da Imparcialidade da Administração Pública*. [S.l.]: Coimbra: Almedina, 1996.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Intepretação e Elisão Tributária*. [S.l.]: Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In: ____. *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2005.

ROTHMANN, Gerd Willi. *Planejamento Tributário - Análise de Casos Concretos. O Código Tributário Alemão. Tradução livre.* São Paulo: MP, 2010.

ROYO, Fernando Perez. *Derecho financíero y tributario*. [S.l.]: Madrid: Civitas, 1998.

SOUZA, Rubens Gomes. *Compêndio da legislação tributária*. [S.l.]: São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TAVARES, André Ramos. Perplexidades do novo instituto da súmula vinculante no Direito Brasileiro. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, 2007. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-11-JULHO-2007-ANDRERAMOS.pdf>. Acesso em: 04 mai.2018.

TORRES, Ricardo Lobo. *O abuso do direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil*. [S.l.]: São Paulo: Quartier Latin, 2004.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. *A uniformidade e estabilidade da jurisprudência e o estado de direito - Civil Law e Common Law*. [S.l.]: Porto Alegre: Revista Jurídica, 2009. v. 57.

XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. In: ____. São Paulo: Dialética, 2001.