RÔMULO CRISTIANO COUTINHO DA SILVA

**O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Associado Dr. Paulo Ayres Barreto

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO-SP

2016

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

RÔMULO CRISTIANO COUTINHO DA SILVA

**O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Associado Dr. PAULO AYRES BARRETO.

SÃO PAULO-SP

2016

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Silva, Rômulo Cristiano Coutinho da.

O princípio da segurança jurídica no planejamento tributário / Rômulo Cristiano Coutinho da Silva; orientador Professor Associado Dr. Paulo Ayres Barreto - São Paulo, 2016. 264 p.

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito - Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2016.

1. Princípio da segurança jurídica. 2. Planejamento tributário. 3. Princípio da legalidade tributária. 4. Princípio da capacidade contributiva. 5. Elisão tributária.

RESUMO

SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. *O princípio da segurança jurídica no planejamento tributário*. 2016. 264 p. Mestrado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

O presente estudo tem como foco a análise do planejamento tributário à luz do princípio da segurança jurídica. Nesse contexto, busca-se definir o conceito de planejamento tributário, abordando os institutos da elisão tributária e da evasão fiscal, bem como os critérios usualmente elencados pela doutrina tributária brasileira para distinguir as condutas eficazes e ineficazes perante o Fisco. Visando à melhor compreensão dos limites normativos à elisão tributária, examinam-se os parâmetros para a interpretação da lei tributária e para a qualificação da materialidade tributável, estudadas sob o viés da relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado. Assim, são estudadas as figuras do Direito Privado normalmente associadas à elisão fiscal: simulação, negócio jurídico indireto, fraude à lei, abuso do direito, abuso das formas e propósito negocial. Após distinguir tais figuras e identificar os verdadeiros limites positivados ao planejamento tributário, realiza-se incursão profunda nos princípios constitucionais tributários concernentes à qualificação da materialidade tributável, sustentando que, no Estado Democrático de Direito, os princípios da legalidade tributária e da livre iniciativa convivem, pacificamente, com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade. Analisa-se, então, a significação, os fundamentos, o conteúdo e a eficácia do princípio da segurança jurídica no planejamento tributário. Por fim, identificam-se, à luz da segurança jurídica, os limites para a requalificação dos atos e negócios jurídicos pelas autoridades fiscais, bem como para a aplicação de multas qualificadas nessas situações.

Palavras-chave: princípio da segurança jurídica, planejamento tributário, princípio da legalidade, princípio da capacidade contributiva, elisão fiscal.

ABSTRACT

SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. *The principle of legal certainty on tax planning*. 2016. 264 p. Master Degree, Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2016.

This study is focused on the analysis of tax planning in the light of the principle of legal certainty. In this context, it seeks to define the concept of tax planning, covering the different notions of tax avoidance and tax evasion, besides the criteria usually outlined to distinguish between conducts that may be or may be not enforceable against the Brazilian tax authorities. Aiming at a better understanding of the legal limits of a tax avoidance conduct, this study examines the guidelines to the interpretation of Tax Law and to the identification of taxable material facts, in view of the relationship between Tax Law and Private Law. Thereby, the institutes of Private Law normally related to tax avoidance conducts are examined: simulation, indirect juristic acts, fraud, abuse of law, abuse of forms and business purpose theory. After distinguishing these institutes and identifying the legal limits to tax planning, this study deeply examines the constitutional principles that are relevant to the identification of taxable material facts, arguing that, in a Legal Democratic State, the principles of lawfulness and freedom of enterprise cohabit pacifically both with the principles of ability to pay and equality. Then, it analyzes the meanings, the essential grounds, the content and the effectiveness of the principle of legal certainty on tax planning. Finally, this research examines the limits to the reclassification of juristic acts by the Brazilian tax authorities and to the application of qualified tax fines in such situations in the light of the principle of legal certainty.

Keywords: principle of legal certainty, tax planning, principle of lawfulness, principle of ability to pay, tax avoidance.

CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

I. Por que segurança jurídica no planejamento tributário?

De início, cumpre registrar que o tema escolhido para estudo na presente dissertação é bastante complexo e intrigante, razão pela qual, seguramente, além de demandar análise profunda de determinados institutos do Direito, resvala em conceitos jurídicos sobre os quais há intenso debate no campo doutrinário, acarretando, por vezes, posições diametralmente opostas entre autores de elevada envergadura, mas que, também por isso, torna-o interessante e desafiador, especialmente nos dias atuais, em que, diante da instabilidade institucional, social e econômica vivenciada, que inevitavelmente tem resultado numa maratona reformista, a eficácia e a efetividade da segurança jurídica cada vez mais assumem papel de destaque na constelação dos princípios e dos direitos fundamentais¹.

O capitalismo moderno tem como uma de suas principais características inserir as empresas em um mercado altamente competitivo, que exige dos empresários constante atenção no que se refere aos custos e despesas das atividades que realizam, de maneira a ser reduzido, ao máximo, o preço do produto ou serviço a ser ofertado. Nesse contexto, o planejamento tributário revela toda sua importância, pois a prévia organização dos negócios que fazem parte do cotidiano empresarial, com vistas à realização de uma economia legítima de tributos, é fundamental para que as atividades da empresa sejam desenvolvidas com o menor custo tributário possível.

Acontece que, se, por um lado, o contribuinte busca minimizar seus custos tributários, evitando, reduzindo ou retardando o pagamento de um tributo, por outro, cabe ao Estado exigir o cumprimento da legislação tributária, de modo a assegurar a arrecadação de receitas para fazer frente aos custos da máquina administrativa, notadamente para garantir o atendimento de suas finalidades constitucionais. Assim, levando em consideração a atual conjuntura econômica mundial, a discussão acerca do planejamento tributário como forma de prever e dispor os negócios jurídicos do contribuinte, de modo que haja uma economia lícita de tributos, sempre respeitando os limites impostos pela lei, reclama cada vez mais a atenção dos estudiosos do tema.

¹ Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no Direito Constitucional brasileiro. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, v. 14, n. 57. São Paulo: Revista dos Tribunais, out./dez. 2008, p. 13.

A despeito de inexistir, no Brasil, norma que vede expressamente o contribuinte de estruturar seus negócios jurídicos com o fim exclusivo de obter economia fiscal, realizar um planejamento tributário, hodiernamente, significa, muitas vezes, inserir-se num campo de elevada insegurança jurídica, uma vez que tem sido bastante comum a desconsideração, pelo Fisco, de negócios jurídicos lícitamente realizados pelo contribuinte, por entender que na estruturação negocial montada houve fraude à lei, abuso de direito, abuso das formas ou até mesmo ausência de propósito negocial.

Enquanto o contribuinte qualifica o negócio como lícito, não passível de tributação, ou sujeito a uma menor carga tributária, o Fisco entende que há, na verdade, negócio jurídico diverso daquele declarado pelo contribuinte, que deve ser tributado de forma mais gravosa. Diante desse impasse, cumpre investigar as formas pelas quais os contribuintes qualificam seus atos e negócios jurídicos, bem como os limites legalmente previstos para a requalificação de tais negócios por parte da autoridade administrativa, sobretudo porque, da maneira desestruturada pela qual o tema tem sido tratado, são praticamente desconhecidos os ideais de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, que compõem o princípio da segurança jurídica².

Assim, é preciso identificar, no contexto do Sistema Constitucional Tributário nacional, os limites normativos ao planejamento tributário efetivamente positivados, delimitando, com isso, o âmbito de atuação do Fisco na requalificação dos negócios jurídicos realizados pelo contribuinte, e garantindo, por consequência, a segurança jurídica em todas as suas dimensões.

Grande parcela da doutrina associa a ideia de planejamento tributário às condutas lícitas do contribuinte, que visam a buscar o menor ônus fiscal legalmente possível³. Nessa perspectiva, o planejamento fiscal se revela como verdadeira economia legítima de tributos, decorrente de atos e negócios jurídicos lícitos, realizados sem qualquer tipo de violação à legislação tributária vigente.

Essa redução legítima da carga tributária se diferenciaria, no entanto, das denominadas “opções fiscais”. Para MARCO AURÉLIO GREGO, nas situações em que o ordenamento jurídico torna possível ao contribuinte a escolha de mais de um caminho, um deles podendo ser, inclusive, mais oneroso que o outro (ex.: possibilidade de o contribuinte

² Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 103.

³ Por todos, cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 117.

optar entre apurar o imposto de renda na sistemática do lucro real ou do lucro presumido), existem as denominadas opções fiscais. O planejamento tributário, por seu turno, na concepção do autor, encontra-se no âmbito das “substituições jurídicas” e “montagens” realizadas pelo contribuinte.⁴

Surgem, então, algumas divergências sobre o conceito de planejamento tributário. Este existe apenas quando da identificação de espaços e circunstâncias da atividade econômica que não tenham sido objeto da norma de tributação, ou também há planejamento tributário quando da escolha de uma das denominadas “opções fiscais”⁵? Ponto de convergência, no entanto, é o de que o direito do contribuinte de se auto-organizar repousa na autonomia da vontade e no princípio da legalidade da tributação, sobretudo porque lhe são constitucionalmente asseguradas a liberdade contratual, a livre iniciativa e a propriedade privada⁶.

Apesar disso, eventualmente em razão do uso de expressões como *substituições jurídicas* e *montagens*, conforme mencionadas por MARCO AURÉLIO GRECO, o planejamento tributário acaba sendo visto como sinônimo de manipulação da forma jurídica, com o fim de desvirtuamento da causa objetiva do negócio jurídico. Como consequência, tem sido cada vez mais comum o tratamento preconceituoso por parte da Administração Tributária diante de planejamentos realizados pelo contribuinte, já que, por vezes, a própria Administração Pública associa a expressão *planejamento tributário*, aprioristicamente, a uma economia ilegítima de tributos.

Trata-se, contudo, de visão distorcida do tema. O contribuinte que se organiza fiscalmente não dever ser visto como alguém que se aproveita de meios ilegais para evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo. O planejamento tributário não remete, de forma

⁴ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 106-115.

⁵ As denominadas “opções fiscais”, no entendimento de Antônio Roberto Sampaio Dória, não passam de elisão tributária induzida pela lei (cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2ª ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, pp. 49-54).

⁶ Cf. GODOI, Marciano Seabra de. A figura da fraude à lei tributária prevista no art. 116, parágrafo único do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 68. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 101-102; cf. GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento Tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.114; cf. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002 (1ª reimpressão da edição publicada em 2001), p. 111; cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva e MENEZES, Paulo Lucena de. Elisão fiscal (parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 63. São Paulo: Dialética, 2000, p. 159; cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, pp.117-118; cf. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 362-363.

alguma, à ideia de sonegação ou fraude ao Fisco⁷. Nos casos em que a menor carga tributária tenha sido obtida a partir da realização de atos e negócios jurídicos ilegais, não estaria mais em evidência o planejamento tributário, mas sim outras figuras do Direito capazes de gerar ou a constituição imediata do crédito por meio do lançamento de ofício (art. 149, VII, CTN⁸), ou a desconstituição do ato ou negócio jurídico pela autoridade administrativa (art. 116, parágrafo único, do CTN⁹).

Nesse campo específico, entre o limite do legal e do ilegal, surge um tema bastante controverso e de grande repercussão na doutrina e na jurisprudência, que diz respeito à existência de verdadeira zona cinzenta sobre o que pode ser considerada uma economia tributária legítima. Diante desse quadro, o presente estudo irá esbarrar, necessariamente, nos conceitos de elisão, evasão e elusão tributária. Ao adentrar no campo da evasão fiscal, faz-se imprescindível que sejam feitas as devidas ponderações sobre o estudo pioneiro de ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA acerca do tema. O instituto é sistematicamente estruturado pelo autor de acordo com o comportamento do indivíduo quando se vê diante de uma obrigação tributária real ou potencial.¹⁰

Dentre as diversas balizas conceituais por ele estabelecidas, ao tratar da evasão legítima, SAMPAIO DÓRIA prefere adotar o termo *elisão fiscal*, justificando essa postura devido à contradição implícita existente na expressão *evasão lícita*, na medida em que o substantivo *evasão* carrega em si próprio uma conotação de prática de ato ilícito. Tal delineamento conceitual representou marco importante no estudo do planejamento tributário, pois a partir dos apontamentos de SAMPAIO DÓRIA inúmeros autores passaram a

⁷ Conforme destaca Hermes Marcelo Huck, “A escolha do caminho comercial menos oneroso é chamada por alguns como planejamento tributário, assim entendida a prática do contribuinte em organizar sua atividade de modo a minimizar sua carga tributária, sem cometer qualquer infração fiscal ou atos considerados nitidamente evasivos” (cf. HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 43).

⁸ “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;”

⁹ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)”

¹⁰ Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2ª ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 32.

se alinhar à ideia de que o termo *evasão* não deve ser associado à realização de atos e negócios jurídicos lícitos.¹¹

Ademais, SAMPAIO DÓRIA foi o grande idealizador dos critérios cronológico (antes ou depois da ocorrência do fato gerador) e da licitude (condutas lícitas ou ilícitas) para diferenciar uma conduta evasiva de uma conduta elisiva. Esse pioneirismo também contribuiu de forma substancial para o estudo do tema, já que, atualmente, muitos ainda são os autores que adotam exclusivamente os referidos critérios para distingui-las¹². Pode-se afirmar que existe certo consenso na doutrina no que se refere à dicotomia entre elisão e evasão. De forma sintética, a primeira costuma ser entendida como uma economia legítima de tributos, sendo, nessa aproximação, sinônimo de planejamento tributário. A segunda, por sua vez, traduz uma economia ilegítima de tributos, decorrente de práticas ilegais do contribuinte, afastando-se, portanto, da ideia de planejamento tributário.

A despeito de os critérios idealizados por SAMPAIO DÓRIA representarem importante ferramenta para o intérprete compreender os fenômenos elisivos e evasivos, ainda há grande dificuldade em definir os limites entre o que seria uma elisão e uma evasão fiscal. Nesse verdadeiro campo minado, entre as zonas de certeza do legal e do ilegal, emerge a denominada elusão tributária, estudada de maneira mais profunda na doutrina nacional por HELENO TAVEIRA TORRES.¹³

A elusão é entendida pela doutrina¹⁴ como a prática de atos aparentemente lícitos do ponto de vista formal, mas desprovidos de causa, com fraude à lei, ou simulação,

¹¹ Por exemplo, cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reinterpretando a Norma Antievasão do Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 76. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 83-85; cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucros de coligadas e controladas no exterior e aspectos de elisão e evasão fiscal no direito brasileiro e no internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 102. São Paulo: Dialética, 2004, p. 98; cf. AMARAL, Paulo Adyr Dias do. Analogia em Direito Tributário – Interpretação Econômica e Norma Geral Antielisiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 80. São Paulo: Dialética, 2002, p. 88; cf. FERRAGUT, Maria Rita. Evasão Fiscal: o Parágrafo Único do Art. 116 do CTN e os Limites de sua Aplicação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 67. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 117-119.

¹² Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reinterpretando a Norma Antievasão do Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 76. São Paulo: Dialética, 2002, p. 92.

¹³ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 110-190.

¹⁴ Na doutrina espanhola é possível encontrar autores como Manuel González Sánchez, que entendem que a elusão refere-se, na realidade, à prática de atos lícitos: “El término elusión, es decir evitar la carga tributaria u obtener una carga tributaria menor a través de mecanismos lícitos, no implica ni alteración del hecho imponible, ni intento de burlar una norma amparándose en otras, sino que exige la no tipificación como hecho imponible de una conducta o la posible elección de uno u otro hecho imponible sin violación normativa.” (cf. SANCHÉZ, Manuel González. *El fraude de la ley en materia tributaria*. Salamanca: Plaza Universitaria, 1993, p. 36).

quando vistos sob o viés da legislação tributária, o que eleva a categoria da elusão ao campo da ilicitude. É preciso delimitar, então, no estudo do planejamento tributário, as diferenças semânticas reveladas em torno da elisão, da evasão e da elusão tributárias.

Esse corte metodológico é fundamental porque, com o advento do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, incorporado no ordenamento jurídico-tributário brasileiro por meio do artigo 1º da Lei Complementar nº 104 de 2001, há quem sustente que foi criada no âmbito do planejamento fiscal uma norma geral antielisiva¹⁵. Sob o ponto de vista ontológico, referida alteração legislativa tinha por objetivo inserir no ordenamento jurídico pátrio mecanismo para assegurar uma arrecadação tributária eficaz, vedando-se, com a inclusão do parágrafo único, os planejamentos tributários tidos por “abusivos”.

A exposição de motivos da Lei Complementar nº 104/2001 justificou a modificação ocorrida no artigo 116 do CTN na necessidade de estabelecer, “no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito”.

Contudo, o comando prescriptivo verdadeiramente inserido no sistema constitucional-tributário com o acréscimo do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional prevê apenas a possibilidade de a autoridade administrativa 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.

Houve, portanto, evidente descompasso entre o processo de enunciação da norma e o dispositivo normativo ao final positivado¹⁶, pois, embora a exposição de motivos (processo de enunciação) revele o intuito de combater o planejamento tributário perpetrado com abuso das formas jurídicas ou abuso de direito, a norma efetivamente inserida (enunciado-enunciado) no sistema autoriza a autoridade administrativa a

¹⁵ Por todos, cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 468.

¹⁶ Sobre o processo de enunciação da norma ver: cf. MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, pp. 133-142.

desconsiderar tão somente os atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador¹⁷.

Desde então, são acalorados os debates na doutrina tanto com relação aos limites que efetivamente o parágrafo único do artigo 116 do CTN impôs ao planejamento tributário, quanto no que se refere à sua natureza jurídica. Sob o ponto de vista específico da sua natureza jurídica, tal norma tem sido denominada pelos doutrinadores brasileiros das mais diversas formas: norma geral antielisiva¹⁸, antievasiva¹⁹, antielusiva²⁰, cláusula antissimulação²¹, dentre outras.

De um lado, encontra-se a corrente “tradicional”, composta por doutrinadores que defendem uma interpretação mais rígida do princípio da legalidade, de modo que se assegure a liberdade negocial e a autonomia privada²². Do outro, destaca-se a corrente “moderna”, capitaneada por MARCO AURÉLIO GRECO, da qual fazem parte estudiosos que sustentam a primazia do princípio da capacidade contributiva no contexto do planejamento tributário²³. Segundo esta última corrente, deve ser conferida eficácia positiva ao princípio da capacidade contributiva para que sejam efetivamente garantidas a igualdade, a solidariedade e a justiça fiscal.

Com relação a tais divergências, bem observou PAULO AYRES BARRETO:

¹⁷ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: Perspectivas Jurisprudenciais. In ROCHA, Valdir de Oliveira. (org.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, v. 15. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 298-299.

¹⁸ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 468.

¹⁹ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lucros de coligadas e controladas no exterior e aspectos de elisão e evasão fiscal no direito brasileiro e no internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 102. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 98-99; cf. FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. Interpretação do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. *IOB – Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*, n. 10. São Paulo: IOB, 2003, p. 354; cf. FERRAGUT, Maria Rita. Evasão Fiscal: o Parágrafo Único do Art. 116 do CTN e os Limites de sua Aplicação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 67. São Paulo: Dialética, 2001, p. 119.

²⁰ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 361.

²¹ Cf. GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento Tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 99-101; cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. Tese de Livre Docência apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da FDUSP. São Paulo: USP, 2008, p. 243; cf. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002 (1ª reimpressão da edição publicada em 2001), p. 52; cf. FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Os Limites do Planejamento Tributário em face da Lei Complementar nº 104/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 72. São Paulo: Dialética, 2001, p. 33; cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 238.

²² Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão Tributária e o Princípio da Legalidade, à Luz da Segurança Jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 119. São Paulo: Dialética, 2005, p. 128; cf. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002 (1ª reimpressão da edição publicada em 2001), p. 31.

²³ Por todos, cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 328.

É possível, ainda, notar a abissal distância entre as principais correntes que se digladiam sobre o tema. Tal fato decorre, em grande parte, dos diferentes pontos de partida das correntes doutrinárias apresentadas. Há, também, distintas visões sobre os efeitos das normas de direito privado sobre o Direito Tributário. Verifica-se, sobretudo, um importante descompasso no sopesamento de valores constitucionalmente plasmados. Valores que apontam em sentidos diversos e que são considerados, com maior ou menor ênfase, por uma ou outra correntes, produzem propostas interpretativas radicalmente díspares.²⁴

Atualmente, a alteração legislativa decorrente da inserção do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, associada a essa discrepância doutrinária estabelecida em torno dos limites do planejamento tributário, tem tido reflexo direto não só nas requalificações dos atos e negócios jurídicos por parte das autoridades administrativas, mas também nos julgamentos ocorridos nos Tribunais, notadamente naqueles especializados em matéria tributária.

A consequência imediata desse cenário é a enorme insegurança jurídica que paira sobre o tema do planejamento fiscal. As dissonâncias reveladas na doutrina, nos autos de infração e nos julgamentos dificultam cada vez mais a identificação dos verdadeiros limites do planejamento, tornando extremamente tormentosa e insegura qualquer estruturação negocial que tenha como fim a redução da carga tributária, sobretudo porque, no atual contexto, ficou praticamente impossível afirmar com plena convicção se determinada estruturação negocial engendrada com o fito exclusivo de reduzir a carga tributária será considerada lícita ou ilícita pelo Fisco.

Assim, visando a esclarecer os pontos de divergências mais sensíveis que atualmente podem ser constatados, de maneira a reduzir a insegurança jurídica que orbita o tema, as seguintes indagações devem ser respondidas: o conteúdo normativo constante do parágrafo único do artigo 116 do CTN contempla as figuras da fraude à lei, do negócio jurídico indireto e da simulação (relativa e/ou absoluta)? Foram positivados no ordenamento jurídico-tributário pátrio o abuso das formas e o abuso de direito? O Sistema Constitucional Tributário brasileiro comporta a interpretação econômica, a aplicação da teoria do *business purpose* ou a pretendida eficácia positiva do princípio da capacidade

²⁴ BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: Perspectivas Jurisprudenciais. In ROCHA, Valdir de Oliveira. (org.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, v. 15. São Paulo: Dialética, 2010, p. 301.

contributiva como fundamentos para que a autoridade administrativa desconsidere determinados atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, ainda que tenham sido realizados com o fim exclusivo de economizar tributos?

Eis, fundamentalmente, o objeto de análise do presente trabalho: identificar, à luz da segurança jurídica, os limites normativos ao planejamento tributário. É preciso estudar detalhadamente os limites do sistema jurídico à elisão tributária, sem perder de vista a significação, os fundamentos, o conteúdo e a eficácia da segurança jurídica. Apenas dessa maneira será possível realizar incursão mais profunda na questão da insegurança jurídica, que vem sendo o principal objeto de preocupação daqueles que se debruçam sobre o tema.

E, para responder às perguntas supratranscritas, uma resposta é certa e inequívoca: qualquer posicionamento a ser adotado deve, necessariamente, decorrer de uma análise minuciosa dos valores que norteiam o Sistema Constitucional Tributário vigente, bem como nele se fundamentar. Noutras palavras, todas as premissas devem ter como ponto de partida a Constituição Federal brasileira. Isso porque o estudo do tema do planejamento tributário requer que se tenha em vista não só as diversas garantias conferidas ao contribuinte na Carta Magna, como também os princípios constitucionais fixados na Lei Maior, pois são eles que servem de norte tanto para o legislador tributário quanto para a autoridade administrativa e para o Judiciário.

Há, nessa conjuntura, inquestionável prestígio do princípio da segurança jurídica. Segundo as lições de PAULO AYRES BARRETO, o sistema jurídico-tributário prestigia, sobremaneira, valores como a segurança jurídica, a certeza no direito e a estrita legalidade, de forma a permitir que o administrado possa antecipar os efeitos de suas ações, assim como evitar, por meio da positivação de comandos normativos mais precisos, arbitrariedades das autoridades administrativas, que agem aplicando regras²⁵.

Sob esse prisma, partindo do pressuposto de que o ordenamento jurídico-tributário prestigia o princípio da segurança jurídica como um de seus pilares, sendo certo, igualmente, que referido princípio se constitui não só como direito, mas também como

²⁵ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: Perspectivas Jurisprudenciais. In ROCHA, Valdir de Oliveira. (org.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, v. 15. São Paulo: Dialética, 2010, p. 313.

garantia de concretização de outros direitos e liberdades²⁶, torna-se necessário que seja feita, no presente estudo, análise mais acurada sobre sua significação, seus fundamentos, seu conteúdo e sua eficácia no contexto do planejamento tributário.

Esse aprofundamento é essencial, na medida em que “levar a sério a segurança jurídica implica a análise de todas as suas dimensões, o que inclui não apenas uma compreensão do significado e conteúdo do direito à segurança jurídica, mas alcança igualmente o problema de sua eficácia e efetividade”.²⁷

Por certo que a ênfase que merece o princípio da segurança jurídica não implica a compreensão de que esse princípio não possa conviver harmonicamente com outros princípios constitucionais. Nota-se, porém, que tal princípio se destaca no âmbito do planejamento tributário. Para alguns autores, a segurança jurídica deve ser compreendida como um princípio plasmado na própria concepção de Direito²⁸. Para outros, caracteriza-se como uma das formas de manifestação do Estado Democrático de Direito, que operacionaliza a segurança por meio dos seus núcleos funcionais da certeza, da confiabilidade e da estabilidade sistêmica.²⁹

Por ser tida pela doutrina como um sobreprincípio³⁰, a segurança jurídica se efetiva pela atuação de outros princípios, tais como legalidade, irretroatividade e anterioridade. Na visão de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, a segurança jurídica é sintaticamente dependente de outros direitos e garantias constitucionais³¹. Daí o entendimento de que os fundamentos e a eficácia da segurança jurídica estão intrinsecamente relacionados ao entrelaçamento de princípios, direitos e garantias

²⁶ Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 184.

²⁷ Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no Direito Constitucional brasileiro. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, v. 14, n. 57. São Paulo: Revista dos Tribunais, out./dez. 2008, p. 7.

²⁸ Cf. RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. 6ª ed. revista e acrescida dos últimos pensamentos do autor. Coimbra: Arménio Amado, 1997, pp. 160-161.

²⁹ Nesse sentido, cf. CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 463-466; cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 184.

³⁰ Nesse sentido, por exemplo, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, n. 61. São Paulo: Malheiros, 1992, pp. 74-90.

³¹ Cf. BORGES, Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 22. São Paulo: Dialética, jul./1997, p. 25.

normalmente associados às ideias de estabilidade jurídica, clareza, confiança, certeza e previsibilidade.

Na concepção de HELENO TAVEIRA TORRES, o conteúdo nuclear da segurança jurídica assenta-se nas funções de certeza, de estabilidade sistêmica e de confiança legítima na concretização do Sistema Constitucional Tributário³². HUMBERTO ÁVILA, por seu turno, entende que a espinhal dorsal do princípio da segurança jurídica é formada pelos ideais de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito³³.

Independentemente das diferentes premissas de que partem os referidos autores para analisar a segurança jurídica no Direito Tributário, é ponto incontroverso na doutrina que a segurança jurídica busca assegurar a estabilidade das relações jurídicas, a previsibilidade da ação estatal, a possibilidade de planejar ações futuras e a garantia da não surpresa.

Portanto, fica naturalmente evidente que a segurança jurídica é condição necessária para que seja garantida ao contribuinte, de fato, autonomia para livremente estruturar seu planejamento tributário³⁴. A possibilidade de planejar ações futuras requer além de um conhecimento prévio do sistema normativo, a certeza de que o ordenamento será devidamente observado, pois apenas assim o contribuinte consegue prever ao máximo o âmbito de atuação das autoridades administrativas, que devem agir em obediência ao princípio da legalidade.³⁵

Assim sendo, conforme muito bem destacou DIVA MALERBI, para que seja a um só tempo direito e garantia do contribuinte, o princípio da segurança jurídica deve ser respeitado, necessariamente, pelos três Poderes:

Só podemos separar direitos e garantias por elementos metajurídicos, porque, na verdade, ao assegurar-se um direito, se este direito não for garantido, não terá eficácia; por isso que dizemos que segurança jurídica,

³² Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 191.

³³ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 103.

³⁴ Cf. MARINQUE, Ricardo García. Acerca del valor moral de la seguridad jurídica. *Cuadernos de Filosofía del Derecho*. Alicante: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales de la Universidad de Alicante, 2003. pp. 490-492.

³⁵ Segundo Paulo Ayres Barreto, “Toda a legislação, a partir do Texto Constitucional, opera no sentido de circunscrever ao máximo as possíveis incertezas, eliminando vaguidades e eventuais indeterminações de conceitos e reduzindo, significativamente, o espaço para atuação administrativa de cunho discricionário.” (cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. Tese de Livre Docência apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da FDUSP. São Paulo: USP, 2008, p. 104).

na nossa Constituição, é um sistema de garantias que o ordenamento jurídico oferece da sua própria eficácia. Se será ou não eficaz, este é um problema que vai depender da prática constitucional, da prática dos senhores como advogados, da prática do Executivo enquanto aplicador do direito, da prática do Judiciário, enquanto aplicador do direito.³⁶

Apesar disso, atualmente, sobretudo quanto à sua eficácia, o que se nota, na prática, é uma enorme preocupação dos juristas acerca da insegurança jurídica que se tem presenciado nos planejamentos tributários. Por haver uma verdadeira zona cinzenta entre a elisão e a evasão, muitas vezes as autoridades administrativas não têm utilizado critérios objetivos para identificar a ocorrência de estruturas tributárias “abusivas”, tampouco para justificar a desconconsideração dos negócios jurídicos simulados ou dissimulados.

Importante salientar, nesse aspecto, que o tema da desconconsideração do negócio jurídico por parte da autoridade administrativa não se revela importante apenas nas autuações feitas pelo Fisco, mas preocupa também com relação aos argumentos utilizados pelos órgãos julgadores nacionais para manter as desconconsiderações realizadas pelas autoridades fiscais. Hodiernamente, não há uma uniformidade de critérios por parte dos Tribunais, notadamente administrativos, ao decidir casos semelhantes. São utilizados conceitos diferentes para a desconconsideração de negócios jurídicos que se assemelham. Ora fala-se em abuso de direito, abuso das formas, fraude à lei, ora em simulação, propósito negocial, negócio jurídico indireto etc.

Autuações arbitrárias realizadas pelo Fisco, que desconsideram atos e negócios jurídicos lícitos praticados pelo contribuinte, são frequentemente mantidas, e interpretações desuniformes sobre o tema são constantemente verificadas no âmbito dos órgãos de julgamento. Verifica-se, portanto, no contexto do planejamento fiscal, verdadeiro abandono de alguns conceitos que integram a segurança jurídica.

Evidente, pois, que o estudo da segurança jurídica no planejamento tributário se faz extremamente necessário nos dias de hoje, especialmente porque a identificação dos efetivos limites à estruturação de operações com o escopo de eliminar ou reduzir o pagamento de tributos tem, como ponto de partida, a confiança legítima do contribuinte de que sua operação, lícitamente realizada, não será desconsiderada para fins de tributação.

³⁶ Cf. MALERBI, Diva. Segurança Jurídica e Tributação. *Revista de Direito Tributário*, n. 47. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan./mar. de 1989, p. 207.

Atualmente, a despeito de o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional ter sua eficácia técnico-sintática condicionada à edição de lei ordinária, não é a falta de regulamentação do referido dispositivo legal, por certo, a responsável pela insegurança jurídica que permeia o tema. Há, em verdade, quanto às premissas fixadas no âmbito do Sistema Constitucional Tributário pátrio para a requalificação dos atos e negócios jurídicos decorrentes de planejamentos tidos por “abusivos”, constantes interpretações que desbordam dos limites normativos dos textos constitucional e legal, seja por parte das autoridades administrativas, seja por parte dos órgãos julgadores.

Embora não exista uma única interpretação correta para um determinado enunciado prescritivo³⁷, há propostas interpretativas que extravasam os limites oferecidos pelo próprio texto normativo e, portanto, devem ser desconsideradas³⁸. Daí porque mesmo aqueles que veem a inesgotabilidade como um axioma da interpretação, identificam no texto jurídico-positivo, igualmente, verdadeiro limite a essa atividade. Qualquer ingresso em seu conteúdo há de se iniciar no texto positivo, nele se conduzir, bem como se pautar pelas diretrizes do sistema³⁹.

Destarte, diante desse cenário intrigante, desconfortável e inquieto, marcado pela complexidade e pela atualidade do tema, é preciso analisar, de forma mais detalhada, as dimensões do princípio da segurança jurídica e suas implicações quanto aos limites ao planejamento tributário, sobretudo porque, nesse contexto, há um forte clima de insegurança em face da ordem jurídica vigente.⁴⁰

II. Aproximação do objeto

Qualquer estudo que se intitule científico requer, necessariamente, uma precisa demarcação do sistema de referência do objeto investigado, de maneira a permitir que os argumentos construídos e as conclusões deduzidas possam ser testados. Caso contrário, o

³⁷ Cf. GRAU, Eros Roberto. *Porque tenho medo dos Juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6ª ed. refundida do “Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”. São Paulo: Malheiros, 2013, pp. 32-46.

³⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 724-726.

³⁹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 197.

⁴⁰ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: Perspectivas Teóricas e Práticas. *Revista de Direito Tributário*, n. 105. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 52.

discurso restará prejudicado não apenas quanto à sua consistência, como também no que diz respeito à possibilidade de aferir-lhe coerência⁴¹.

Isso não quer dizer, no entanto, que a pesquisa proposta deva exaurir o tema por completo, pois, por mais limitado que seja o objeto, o estudo será sempre parcial, principalmente porque o mesmo objeto poderá ser investigado por outros ângulos e aproximações, ensejando novas conclusões que, igualmente, devem ser testadas⁴².

No presente estudo, o exame do objeto proposto se dará por meio da análise dogmática, baseada primordialmente no método analítico-funcional do princípio da segurança jurídica no planejamento tributário. O presente estudo científico será dogmático porque, assim como a elisão tributária é tema do direito positivo⁴³, a segurança jurídica é questão própria do ordenamento jurídico posto⁴⁴.

A dogmática jurídica, como ensina ROBERT ALEXY, encontra-se dividida em três dimensões: uma analítica, uma empírica e uma normativa⁴⁵. A dimensão analítica refere-se à “dissecação sistemático-conceitual”, que visa não só à análise de conceitos elementares, mas também à sistematização do ordenamento jurídico por intermédio do exame de sua estrutura e de suas fundamentações.

A dimensão pragmática, por seu turno, está ligada à efetividade do Direito. O conhecimento do Direito não se esgota na interpretação das leis, mas deve abranger, também, um prognóstico da práxis jurídica, do “direito jurisprudencial”. Na dimensão normativa, por fim, deixa de ser feita uma análise de validade das normas produzidas pela jurisprudência, para, como objetivo central, determinar, a partir do direito positivo, qual a decisão que melhor se coaduna às particularidades do caso concreto.

Para que seja devidamente cumprida, de forma racional, a tarefa prática da Ciência do Direito, ROBERT ALEXY sustenta que devem ser combinadas as três dimensões

⁴¹ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 11.

⁴² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 4.

⁴³ Cf. BORGES, José Souto Maior. A norma antielisão, seu alcance e as peculiaridades do sistema tributário nacional. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002, p. 213.

⁴⁴ Cf. BORGES, Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 22. São Paulo: Dialética, jul./1997, p. 24.

⁴⁵ Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2ª ed. (2ª tiragem). São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 33-36.

acima descritas. Nas palavras do autor, “combinar as três dimensões é uma condição necessária da racionalidade da ciência jurídica como disciplina prática”⁴⁶.

Sendo assim, a presente investigação científica pretende dar ênfase a esses três planos, de forma a cumprir a racionalidade que a dogmática exige. Tendo, certamente, a pretensão de demonstrar o verdadeiro problema de interpretação do ordenamento jurídico no contexto dos planejamentos tributários, a dissertação respeitará as funções da dogmática de descrever o objeto do problema e prescrever critérios para sua solução. Não se pretenderá, portanto, encontrar respostas que inovem no ordenamento posto, mas sim buscar alternativas, sem qualquer alteração do Direito vigente, para interpretar o tema em questão.

Ainda que seja dado maior enfoque às dimensões analítica e pragmática, após a descrição dos problemas verificados, o autor pretende analisar as hipóteses de interpretação do objeto, apontando aquelas que podem ser adequadas à sistemática do ordenamento. Isso implica definir a estrutura, os elementos, o conteúdo, os fundamentos e a eficácia do princípio da segurança jurídica, bem como as consequências dessas definições quanto aos limites normativos ao planejamento tributário.

Nesse diapasão, no escopo de cumprir com a metodologia proposta, o presente estudo examinará, com olhos críticos, a doutrina nacional. Investigará, igualmente, as implicações decorrentes de construções jurídicas realizadas no âmbito dos órgãos julgadores quando se deparam com a temática do planejamento tributário⁴⁷. A doutrina estrangeira, por certo, também será levada em consideração, já que representa, quando estudada criticamente, valiosa fonte de interpretação do nosso ordenamento jurídico, permitindo aproximações e diferenças do sistema jurídico nacional com o Direito estrangeiro⁴⁸.

III. Plano de estudo

⁴⁶ Ibidem, p. 37.

⁴⁷ Conforme já advertia Ruy Barbosa Nogueira, “(...) como a própria elaboração teórica do direito – que é uma ciência eminentemente teleológica ou finalística – também está a serviço da prática ou aplicação, é preciso contrastar as conclusões teóricas não só com as exigências da vida, mas também com a casuística dos tribunais administrativos e judiciários” (cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 25).

⁴⁸ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O surgimento e a evolução do ensino científico do direito tributário no Brasil. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 97. São Paulo: FDUSP, 2002, pp. 724-725.

O presente estudo se propõe a investigar o princípio da segurança jurídica no planejamento tributário. Assim, no *capítulo 1*, busca-se estabelecer uma necessária premissa inicial, para que seja possível, posteriormente, realizar incursão mais profunda no tema: o processo de interpretação do Direito e seus efeitos na compreensão dos negócios praticados pelos particulares quando da aplicação da norma tributária pela autoridade competente. Nesse contexto, a pesquisa deve, necessariamente, estabelecer o sistema de referência sobre o qual se debruça, bem como avaliar como se dá a relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado e as expressões usualmente associadas ao planejamento tributário, como é o caso da elisão tributária e da evasão fiscal.

Depois de fixadas as premissas relacionadas à qualificação dos negócios jurídicos, à interpretação e à aplicação da norma tributária no contexto do planejamento tributário, o trabalho empreenderá, no *capítulo 2*, firme debate em torno das figuras do Direito Civil normalmente associadas às condutas do contribuinte que têm por objetivo, exclusivamente, obter uma redução da carga fiscal. Nesta oportunidade, serão traçadas as diferenças entre simulação, dissimulação, negócio jurídico indireto, fraude à lei, abuso de direito, abuso das formas e propósito negocial, bem como apontadas as divergências doutrinárias e jurisprudenciais decorrentes da compreensão desses institutos como limites positivados ao planejamento tributário.

No *capítulo 3*, após terem sido estabelecidos os limites interpretativos em torno das figuras do Direito Privado que normalmente são correlacionadas ao planejamento tributário, serão investigadas as particularidades da Constituição Federal brasileira, que prevê, no âmbito tributário, inúmeras regras e princípios que circunscrevem e balizam a atividade impositiva do Estado. Demonstrar-se-á, aqui, que não deve ser atribuída, *a priori*, maior ou menor eficácia a um determinado princípio quando da análise de estruturas negociais praticadas pelo contribuinte com o escopo de reduzir o ônus tributário.

Pretende-se rechaçar, ainda, a mera invocação retórica dos princípios nesse contexto, tendo em vista que, quando da análise de planejamentos tributários, é necessário que haja um equilíbrio entre eles, de tal sorte que todos sejam aplicados em sua máxima efetividade, respeitando-se, sempre, os limites do ordenamento jurídico e a competência tributária impositiva, minudentemente delimitada na Carta Magna.

No *capítulo 4*, assumirá papel de destaque o princípio da segurança jurídica, o qual, por ser o grande protagonista da presente dissertação, será estudado de maneira

detalhada, desde a sua significação, passando pelos seus fundamentos e conteúdo, até a sua eficácia no âmbito dos planejamentos tributários. Quanto a esta última, a fim de demonstrar a atual insegurança que permeia a prática de atos e negócios com o único fim de promover uma redução de tributos, serão analisados, por certo que não exhaustivamente, alguns casos de destaque no âmbito da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”)⁴⁹, que acenam para uma verdadeira ineficácia do princípio da segurança jurídica nesse contexto.

O *capítulo 5*, por sua vez, será o momento oportuno para, levando em consideração tudo o que foi analisado nos capítulos anteriores, serem estabelecidos os limites à requalificação dos atos e negócios jurídicos tributários pelo Fisco. Para tanto, necessariamente serão estudados os limites interpretativos do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, o qual até os dias atuais enseja intensos debates doutrinários e jurisprudenciais.

Por fim, ainda no *capítulo 5*, com o escopo de garantir ao máximo a segurança jurídica no planejamento tributário, serão analisados, à luz da teoria das provas, os limites à requalificação a ser promovida pela autoridade administrativa, assim como a necessidade de serem estabelecidos critérios interpretativos, informados pelo princípio da segurança jurídica, para a aplicação da multa qualificada em 150% no tocante às requalificações no âmbito federal.

⁴⁹ Tribunal Administrativo altamente especializado em matéria tributária, responsável pelo julgamento de questões ligadas aos tributos federais.

CONCLUSÕES

1. A construção de qualquer norma jurídica tem como de ponto partida as mensagens positivadas pelo legislador. Interpretando-se tais textos, constrói-se a norma jurídica. Norma jurídica não se confunde, portanto, com os enunciados normativos. Diferentemente dos enunciados prescritivos, que são usados na função pragmática de prescrever condutas, as normas jurídicas representam as significações construídas na mente do intérprete a partir da interpretação dos textos positivados.

2. Os textos normativos reclamam interpretação não apenas por não serem claros, unívocos ou evidentes, mas sobretudo porque devem ser aplicados a casos concretos (reais ou fictícios). Assim, é à luz do caso concreto que o intérprete determinará o conteúdo dos textos normativos, construindo as normas jurídicas correspondentes. Por esse motivo, a interpretação e a aplicação do direito ocorrem simultaneamente. No processo de concretização do direito, o conhecimento da norma e do fato são mutuamente influentes e, por isso, tanto o ato de aplicar o direito quanto o de interpretá-lo são integrantes do processo hermenêutico.

3. Para que uma ordem jurídica se realize de modo efetivo, de forma a alterar a realidade social, os comandos gerais e abstratos devem ganhar sua máxima concretização em normas individuais. Nesse passo, o ser humano, ao aplicar o Direito Tributário, interpreta o alcance do preceito geral e o faz incidir no caso concreto para verter o evento ocorrido no mundo fenomênico, previsto no antecedente da norma, em linguagem competente, transformando-o em fato jurídico e fazendo irromper, por consequência, a relação jurídico-tributária prevista no consequente da norma.

4. Ao estruturar determinado planejamento tributário, o contribuinte busca praticar atos e negócios jurídicos que sejam qualificados de maneira a não se subsumir à hipótese de incidência da norma tributária ou se subsumir àquela cuja incidência lhe resulte na menor carga tributária possível. Uma vez qualificado o ato ou negócio jurídico pelo contribuinte, caso a Administração Tributária não concorde com a qualificação adotada, poderá requalificar tais atos ou negócios jurídicos, desde que comprove, de maneira inequívoca, que o evento ocorrido no mundo fenomênico conforma-se com o conteúdo da norma tributária que está sendo aplicada, ou seja, que tal evento está dentro do âmbito conceitual dessa norma. Se não estiver, trata-se de fato juridicamente irrelevante para a norma que se pretende aplicar e, portanto, não passível de requalificação pelo Fisco.

5. A tributação recai sempre sobre fatos e fenômenos com conteúdo econômico que, na maioria das vezes, já estão regulados pelo Direito Privado. Assim, as relações entre o Direito Tributário e o Direito Privado podem se dar das seguintes maneiras: (i) mera receptividade pelo Direito Tributário de institutos já regradados nos outros ramos; (ii) apenas alterações ou adaptações de categorias de outros ramos para fins de tributação; e (iii) modelação de institutos conforme a feição ou necessidade do Direito Tributário.

5.1. O Direito Tributário pode se valer de categorias ou institutos pertencentes a outros ramos do Direito como suporte da incidência tributária, sem que haja quaisquer modificações pelo legislador tributário. Neste caso, referidos fenômenos, “importados” pelo Direito Tributário, devem ser vistos com a mesma conformação e conteúdo que lhes dá o Direito Privado, ou seja, ingressam no campo fiscal tal como configurados no seu ramo de origem. Noutras palavras, sempre que a legislação tributária fizer menção, sem ressalvas, a um termo conceituado no âmbito de outros ramos, essa referência deve ser tida como conceitual, de maneira que a expressão utilizada tenha a mesma carga semântica do ramo do Direito que a consagrou.

5.2. Nada obstante, é conferida ao legislador tributário a prerrogativa de alterar, desde que de forma expressa e dentro dos contornos constitucionais, a definição, o conteúdo e o alcance de conceitos jurídico-privados. Essa liberdade do legislador para promover modificações nas expressões positivadas no Direito Privado esbarra, entretanto, em certas limitações constitucionais. Com efeito, o artigo 110 do Código Tributário Nacional veda que o legislador infraconstitucional modifique, arbitrariamente, os campos materiais que lhe são dados para o exercício da atividade legislativa, garantindo-se, com isso, a estatura constitucional da rígida delimitação das competências tributárias impositivas.

5.3. O legislador tributário é livre para, dentro dos contornos constitucionais, estabelecer os mesmos efeitos fiscais para institutos que possuem arquétipos distintos no regramento do Direito Privado, mas é a lei tributária (se quiser e quando puder) que irá conferir o mesmo tratamento fiscal para institutos que se revestem de identidades distintas do ponto de vista do Direito Privado, jamais o intérprete. É por isso que o artigo 109 do Código Tributário Nacional prescreve que os efeitos tributários dos negócios jurídicos realizados entre os particulares não devem ser pesquisados com o emprego de princípios gerais de Direito Privado.

5.4. Em síntese, se inexistirem embaraços de ordem constitucional, e respeitados os critérios hierárquicos, cronológicos e da especialidade, fica permitido que o Direito Tributário mencionando categorias, conceitos e institutos do Direito Privado, estabeleça modificações – que devem ser expressas – para fins fiscais.

6. A norma de incidência, nos termos do artigo 116, incisos I e II, do CTN, pode descrever no seu antecedente, respectivamente, uma “situação de fato” ou uma “situação jurídica”, nos termos das regras constitucionais relativas ao exercício do poder de tributar.

6.1. Se no antecedente da norma geral e abstrata o legislador vincular a tributação à celebração de determinado negócio jurídico, não pode o intérprete e o aplicador do Direito dispensar tal fato jurídico, pois, à mingua deste, não há que cogitar em tributação.

6.2. Nas “situações de fato”, por outro lado, aplica-se o inciso I do artigo 118, portanto a validade jurídica dos atos praticados é irrelevante para que ocorra a tributação. Quando a hipótese tributária contempla fatos que, conquanto geralmente ocorram no bojo de negócios jurídicos, com estes não se confundem, eventual invalidade dos últimos não obsta que tais fatos tenham ocorrido para fins fiscais (ex.: incidência do IR sobre o acréscimo patrimonial decorrente de atos ilícitos).

7. No âmbito do Direito Tributário, a consideração econômica como recurso interpretativo diferencia-se da malfadada interpretação econômica.

7.1. A consideração econômica ganha lugar no ordenamento jurídico-tributário como mais um dos recursos interpretativos das “situações de fato”. Deve ser utilizada para realizar uma interpretação teleológica quando da construção da norma jurídica, jamais como forma de fundamentar o alargamento ou a fragmentação da hipótese de incidência prevista na lei tributária.

7.2. Interpretar o conteúdo econômico do fato jurídico de maneira a alargar a hipótese de incidência da norma tributária prevista em lei significa, na verdade, realizar uma interpretação pelos efeitos econômicos, e não pelos efeitos jurídicos. Ao assim proceder, não se está realizando uma interpretação teleológica (consideração econômica) das situações de fato juridicizadas pela hipótese normativa, mas sim uma interpretação econômica da norma tributária, em detrimento da sua interpretação jurídica.

7.3. Se a hipótese de incidência tributária prevê uma “situação jurídica”, não há que cogitar da aplicação da consideração econômica com o fito de interpretar tal hipótese, ou mesmo para qualificar o respectivo fato jurídico tributário ocorrido no mundo fenomênico. Nessa circunstância, caso o aplicador da lei e o intérprete recorram à análise do conteúdo econômico do fato para fundamentar a tributação, inevitavelmente irão esbarrar na analogia, pois irão subsumi-lo em hipótese de incidência não prevista em lei para o caso concreto analisado. E a analogia é vedada em matéria tributária não só em razão do previsto no artigo 108, § 1º, do CTN, como também em decorrência do princípio da legalidade estrita e do princípio da igualdade.

8. A discussão acerca da qualificação dos atos e negócios jurídicos pelo contribuinte e a possibilidade de sua requalificação pelo Fisco muitas vezes vem acompanhada da aposição de um “rótulo” ao negócio, como sendo elisivo, evasivo ou elusivo.

8.1. A elisão tributária traduz instituto jurídico de direito positivo, utilizado para designar condutas lícitas, que decorrem do esforço intelectual do contribuinte na previsão de espaços legais na legislação tributária, que evitem, de modo legítimo, a subsunção dos seus atos e negócios jurídicos às hipóteses de incidência tributária e que resultem, ao final, em uma economia legítima de tributos. Por isso, é associada à ideia de planejamento tributário, que pressupõe uma economia lícita de tributos.

8.2. A evasão tributária decorre de condutas ilícitas do contribuinte, as quais visam a evitar, omitir ou encobrir a ocorrência do fato ensejador da tributação.

8.3. A elusão decorre da prática de atos aparentemente lícitos do ponto de vista formal, mas desprovidos de causa, com fraude à lei, ou simulação, quando vistos sob o viés da legislação tributária, o que eleva a categoria da elusão ao campo da ilicitude.

8.4. Dado que a lógica bivalente do direito positivo preceitua que uma proposição normativa não pode ser, ao mesmo tempo, válida e não válida, é preferível se ater às diferenças semânticas de que se revestem as expressões elisão e evasão.

9. O negócio jurídico indireto, a fraude à lei, a teoria do propósito negocial, o abuso das formas e o abuso de direito, sobre não se confundirem com as figuras da simulação e da dissimulação, não podem ser invocados para, isoladamente, fundamentar a tributação de determinado negócio jurídico realizado pelo contribuinte com o único fim de obter uma redução da carga fiscal.

10. Na medida em que há, no contexto da legislação tributária, previsão específica dos atos ou negócios jurídicos considerados inválidos para fins fiscais, é essa mesma legislação que deve pautar os limites da atuação do contribuinte em relação aos comportamentos que possam ser qualificados como elisivos. A requalificação de atos ou negócios jurídicos pela autoridade administrativa só poderá ocorrer se restar devidamente comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 149, inciso VII, do CTN), ou dissimulação (art. 116, p. único, do CTN).

11. Na simulação absoluta aparenta-se celebrar determinado negócio jurídico que, na realidade, não existe. Na simulação relativa (dissimulação), por outro lado, celebra-se negócio jurídico aparentemente existente, para ocultar-se o negócio efetivamente desejado. Nesta última, há um negócio dissimulado, que é o negócio real que se quis ocultar, e um negócio simulado, que é aquele exteriorizado por meio da declaração enganosa.

12. O *caput* do artigo 167 do Código Civil de 2002 estabelece a validade do negócio jurídico dissimulado como fundamento para que ele subsista e produza seus regulares efeitos perante terceiros. O negócio simulado é nulo (vício de invalidade), subsistindo aquele que lhe é oculto (dissimulado), desde que válido na substância e na forma.

13. Na decretação da invalidade do negócio simulado, revela-se importante a análise da causa do negócio jurídico. Predomina, atualmente, a noção objetiva de causa do negócio jurídico, que a identifica na função prático-social ou econômico-social do negócio. Assim, a causa do negócio jurídico corresponde à função que o ordenamento jurídico reconhece ao ato praticado, ou seja, à função prático-econômica assegurada pela lei ao negócio em questão, que lhe traça e precisa a eficácia jurídica.

14. A simulação não representa apenas um desvirtuamento entre a causa típica prevista pelo ordenamento para determinado negócio e aquele praticado pelas partes, mas também um descompasso entre a vontade interior e a vontade exteriorizada. Assim, não basta levar em consideração apenas a inconsistência entre o negócio jurídico e sua respectiva causa típica, sendo indispensável examinar, também, a vontade das partes de não se submeter aos efeitos jurídicos do negócio pactuado.

14.1. A divergência entre a vontade subjetiva e a vontade declarada deve ser analisada a partir da intenção exteriorizada na declaração de vontade, e não da intenção intrassubjetiva própria de cada parte.

14.2. Os motivos individuais, por certo, dão origem à vontade exteriorizada pelas partes quando da celebração de negócios jurídicos. Não se confundem, contudo, com a causa. Na prática negocial, a despeito de estarem interligados psicologicamente à vontade de dispor e de estabelecer o consenso, e, neste aspecto, impulsionarem as partes para a realização de negócios, os motivos individuais, isoladamente, não são elementos constitutivos da causa do negócio jurídico.

14.3. Investigar os motivos internos das partes, inerentes à sua *psique*, é tarefa que extrapola os limites da ordem eminentemente jurídica e, por isso, salvo quando a lei lhes atribui valor, os motivos individuais são juridicamente irrelevantes.

14.4. Deve ser desmitificada a ideia de que a prática de atos e negócios jurídicos com a única intenção de economizar tributos caracteriza a simulação. A falta de propósito negocial que importa para configurar a simulação é só aquela que revela, à luz do direito posto, a ausência ou desvirtuamento da causa do negócio jurídico, e esta não se encontra no plano psíquico dos motivos individuais intrassubjetivos das partes de quererem reduzir a carga da tributária por meio da estruturação negocial.

14.5. Se as partes efetivamente desejam os efeitos jurídicos do negócio pactuado, ou seja, se há causa jurídica lícita, não cabe ao Fisco adentrar nos motivos da escolha por uma ou outra forma jurídica adotada, sobretudo porque além de a conduta econômica ser livre e dever ser respeitada como tal, as condutas intrassubjetivas refogem do campo de abrangência do direito positivo.

15. Em matéria tributária, há, no bojo da Constituição Federal de 1988, um sistema normativamente estruturado. A existência desse regramento sistemático no altiplano constitucional tem como propósito concretizar as garantias e princípios que resguardam os direitos fundamentais quando do exercício das competências tributárias impositivas. Portanto, pode se dizer que a demarcação do sistema tributário em bases constitucionais tem a finalidade precípua de conferir segurança jurídica aos contribuintes e aos entes federados em face do poder de tributar do Estado.

15.1. O sistema tributário brasileiro não foi edificado a partir de uma matriz majoritariamente principiológica. O nível de detalhamento da repartição das competências

tributárias impositivas, o desenho das materialidades da percução tributária, as regras objetivas que conformam o tributo, as imunidades tributárias, os princípios que informam a tributação e os diversos direitos e garantias individuais revelam, de maneira cristalina, a preocupação do constituinte em restringir o espectro de atuação do legislador infraconstitucional e em assegurar a segurança jurídica tanto para os contribuintes quanto para os entes tributantes.

16. O legislador constituinte fez questão de alinhar os tributos pormenorizadamente na Carta Magna, repartindo as competências tributárias impositivas por meio de referências a conceitos determinados. Reduziu a liberdade de atuação do legislador infraconstitucional, sem engessar ou tornar a Constituição Federal obsoleta, na medida em que, numa interpretação dinâmica, pode haver, nos limites de sentidos possíveis do texto, e desde que preservados os princípios fundamentais da Lei Maior, mutações constitucionais dos conceitos.

17. Os comandos constitucionais interagem e se amoldam, fixando um campo preciso e determinado de atuação do legislador infraconstitucional. A norma geral e abstrata por este último produzida em vista de todas as circunscrições, restrições, balizamentos e contenções decorrentes de regras e princípios constitucionais é que respaldará o ato de aplicação do Direito, com base no qual se dará a percução tributária.

18. Para uma melhor compreensão do fenômeno elisivo, é preciso afastar a ideia de que os princípios constitucionais de feições coletivas não convivem de forma harmônica com aqueles que asseguram garantias e direitos individuais. Quando da construção de sentido dos conteúdos normativos insculpidos na Constituição Federal, é importante que não seja feita uma valoração excessiva de alguns comandos constitucionais, em detrimento de outros valores que, igualmente, encontram-se plasmados no Texto Constitucional.

18.1. Não deve ser feita mera invocação retórica dos princípios, pois é preciso que haja equilíbrio entre eles quando da análise dos planejamentos tributários realizados pelos contribuintes, de modo que todos sejam aplicados em sua máxima efetividade, respeitando-se, sempre, os limites do ordenamento jurídico pátrio e a competência tributária impositiva, minudentemente delimitada na Constituição Federal.

19. A Carta Constitucional de 1988 positivou, ao lado dos princípios, regras de conteúdo específico, cuja abrangência deve ser identificada à luz dos conteúdos

axiológicos que balizaram a sua positivação. As regras representam efetivas decisões adotadas pelo legislador constituinte, que, ao editá-las, manifesta expressamente o tratamento específico a ser conferido para determinada situação, sem deixá-la ao arbítrio do legislador ordinário e do aplicador do Direito. O legislador constituinte pondera, anteriormente, os princípios e, posteriormente, normatiza regras que têm por função precípua apresentar uma proposta de solução para um conflito de interesses conhecido ou antecipável, evitando, com isso, controvérsias sobre valores morais no momento da sua aplicação.

19.1. As regras funcionam como verdadeiros instrumentos garantidores da segurança jurídica, notadamente porque bloqueiam as razões que seriam consideradas caso não houvesse sido normatizada a situação por meio de uma regra, porquanto a regra se torna a própria razão de decidir. Como visam a eliminar incertezas, arbitrariedades e a promover uma solução que bloqueie o uso das razões no momento de sua aplicação, tornam os atos estatais mais previsíveis e, em certa medida, mais claros, calculáveis e controláveis pelos destinatários.

20. Em matéria tributária, a legalidade, vista como regra ou como princípio, traduz exatamente a concepção de que o povo está autorizando a tributação por meio de seus representantes eleitos para fazer leis ou, dito de outra forma, que o povo está tributando a si próprio. Representa, pois, uma garantia dos cidadãos contra abusos por partes dos governantes.

21. O artigo 150, I, da Carta Constitucional, impõe a reserva absoluta de lei, o que implica que somente a lei é que institui ou majora o tributo, não sendo tolerado, portanto, que se delegue essa função precípua do Poder Legislativo ao Poder Executivo. Em havendo reserva absoluta de lei, cumpre ao Poder Legislativo definir o antecedente e o conseqüente da norma tributária.

21.1. O princípio da estrita legalidade presta-se a limitar o poder de tributar, oferecendo aos cidadãos a segurança jurídica de que somente serão compelidos a cumprir com obrigações tributárias quando estas forem prescritas por representantes do povo (Poder Legislativo), assegurando-se, assim, também a observância do primado constitucional da separação dos Poderes e a manutenção do Estado Democrático de Direito, resguardados pelo ordenamento jurídico-constitucional como cláusulas pétreas, consoante previsão do artigo 60, § 4º, da CF/88.

22. A liberdade do contribuinte de estruturar seus negócios do modo que melhor lhe convier, ainda que com o objetivo colimado de obter uma economia de tributos, desde que exercida por meio de instrumentos lícitos, é garantia constitucionalmente assegurada, que, além de estar radicada nas próprias garantias e direitos fundamentais, é decorrência da Ordem Econômica preconizada pela Constituição Federal, que consagra a liberdade de iniciativa, assegurando a todos o direito ao livre exercício da atividade econômica.

22.1. A lei, ao fixar os elementos essenciais das normas tributárias, traça os contornos do âmbito de liberdade do contribuinte, dentro do qual ele certamente poderá exercer de maneira protegida os seus direitos fundamentais. A liberdade do contribuinte de estruturar determinado planejamento tributário só pode ser restringida por meio da lei, jamais pelo órgão aplicador do Direito. Inexistindo lei que limite a liberdade de planejar, não pode esta ser limitada por meio de atividade exegética do aplicador do Direito.

23. O artigo 150, inciso II, veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Há igualdade, portanto, não apenas na aplicação da lei (todos são iguais perante a lei), mas também na elaboração da lei (é vedado tratamento desigual para situações equivalentes).

24. A legalidade consubstanciada nos artigos 5º, *caput*, e 150, II, da CF/88, está atrelada à noção de *legalidade isonômica*, que garante que apenas será realizada a igualdade tributária, afastando-se arbitrariedades, se o Poder Executivo, ao concretizar a norma tributária geral e abstrata, circunscrever-se aos padrões legais veiculados pela legislação ordinária e complementar.

24.1. A legalidade constitui um instrumento de aplicação da isonomia e, ao padronizar o tratamento dos contribuintes, acaba lhes assegurando uma esfera reservada de autonomia privada. O padrão legal seleciona propriedades a serem avaliadas pelo aplicador do Direito e, nessa medida, reserva um campo de ação para a liberdade individual do contribuinte, que pode, ao exercitar sua autonomia privada, dele se afastar. Por tal razão, não cabe à fiscalização ignorar a eficácia do padrão legal como selecionador de propriedades relevantes para, desbordando dos limites da lei, tributar contribuintes que,

dentro dos padrões legais, ou seja, sem simulação ou dissimulação, estruturam seus planejamentos tributários.

25. O princípio da capacidade contributiva destina-se tanto ao legislador quanto ao aplicador do Direito. Deve ser visto, de ambos os planos, de modo objetivo, jamais como fundamento de uma interpretação que procure alcançar, por meio da tributação, manifestações de capacidade econômica não previstas na hipótese da norma tributária.

26. É inadmissível, no contexto do atual Sistema Constitucional brasileiro, que se pretenda concretizar valores sociais e coletivos, com fundamento numa pretensa eficácia positiva da capacidade contributiva, ignorando, para tanto, a rígida repartição das competências tributárias impositivas e os direitos e garantias individuais, que, fixados por meio de regras, representam verdadeiras balizas à atividade tributária impositiva do Estado. Não se pode querer tributar da mesma forma duas situações diferentes do ponto de vista jurídico, mas que revelam similitude com relação ao conteúdo econômico, com fundamento constitucional buscado diretamente na solidariedade social.

27. É praticamente impossível desentrelaçar a relação umbilical existente entre o planejamento tributário e o princípio da segurança jurídica, na medida em que, para que seja garantida a autonomia do contribuinte de livremente estruturar os seus atos e negócios jurídicos, de forma a sofrer o menor ônus tributário legalmente possível, revela-se vital a presença de segurança jurídica.

28. O objeto do princípio da segurança jurídica não é, diretamente, a configuração da realidade, mas sim a configuração do Direito ou de um direito como ferramenta instrumental para configurar a realidade.

29. A segurança jurídico-tributária pode ser entendida como uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de condutas que contribuam para a existência, em benefício dos contribuintes e no seu ponto de vista, de elevado grau de confiabilidade e de calculabilidade normativas, tendo por base uma elevada cognoscibilidade do sistema jurídico, que favoreça a compreensão e o controle das estruturas argumentativas de construção das normas individuais e concretas, traduzindo-se, assim, como verdadeiro instrumento garantidor do respeito à capacidade dos contribuintes de, sem enganos e arbitrariedades, organizar de maneira digna e responsável o seu

presente, bem como estruturar um planejamento tributário juridicamente informado do seu futuro.

30. O princípio da segurança jurídica não está previsto, de maneira específica, em nenhum dispositivo que lhe dê suporte físico. Trata-se, portanto, de um clássico caso de norma sem dispositivo. Assim, tem como fundamentos aquelas normas em razão das quais, direta ou indiretamente, por dedução ou por indução, é possível que o intérprete construa os ideais de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico. Tais fundamentos representam, em síntese, o arcabouço normativo a partir do qual o princípio da segurança jurídica é erigido.

31. As dimensões estática (ou estrutural ou sistêmica) e dinâmica (ou funcional ou operativa) do princípio da segurança jurídica revelam, no seu conjunto, os estados ideais a serem buscados, quais sejam, calculabilidade e confiabilidade, pautados na cognoscibilidade do ordenamento jurídico.

31.1. O estado de cognoscibilidade assegurado pelo princípio da segurança jurídica resguarda a capacidade de o contribuinte ter acesso material e intelectual ao conceito normativo, ainda que esse conceito possa apresentar, em maior ou menor medida, margens de indeterminação.

31.2. A promoção de um estado ideal de confiabilidade exige que se assegure a estabilidade e continuidade normativas; dessa maneira, consiste em um estado mínimo de permanência das regras válidas, como garantia dos direitos à liberdade e à propriedade.

31.3. A promoção de um estado ideal de calculabilidade exige que se garanta elevada capacidade de antecipação da ação estatal que, ainda que não seja absoluta, deve conduzir a um espectro reduzido de alternativas interpretativas para uma determinada situação fática, de modo a possibilitar, previamente, que os contribuintes calculem em larga medida suas consequências jurídicas.

32. A cognoscibilidade permite, para fins de constituição de negócios, que o contribuinte projete no futuro probabilidades reais de comportamentos que tenham como resultado uma economia legítima de tributos. Portanto, a cognoscibilidade (material e intelectual) representa exigência incontornável do conteúdo da segurança jurídica para que os contribuintes possam organizar livremente suas atividades, assumir obrigações, evitar condutas ou estabelecer atos e negócios jurídicos.

33. Há inequívoca relação entre o planejamento tributário e a promoção do ideal de confiabilidade. Os contribuintes exercem seus direitos fundamentais à liberdade de exercício da atividade econômica e de propriedade confiando nas normas jurídicas e na credibilidade da atuação estatal, na medida em que configuram sua liberdade de acordo com o Direito, por isso depositam suas legítimas expectativas no próprio ordenamento jurídico.

34. A necessidade de um alto grau de calculabilidade das consequências jurídicas futuras representa condição indispensável para que o contribuinte possa, livremente e de maneira responsável, praticar atos que visem a uma economia legítima de tributos. A calculabilidade vincula-se à realização dos direitos de liberdade e de dignidade, na medida em que envolve a capacidade de o contribuinte poder escolher, com autonomia e responsabilidade, como proceder na estruturação jurídica de sua atividade econômica, inclusive com vistas à redução do encargo tributário que suportará.

35. A segurança jurídica exerce a função de estabelecer um estado ideal de coisas (cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade), para cuja realização é necessária a adoção de condutas (publicação das leis e determinabilidade das hipóteses normativas, respeito ao direito adquirido, regras de transição) que provocam efeitos (acessibilidade e inteligibilidade das normas, estabilidade normativa, continuidade do Direito) que contribuem para a sua promoção.

36. Atualmente, convivemos com decisões, especialmente no âmbito do CARF, que, a pretexto de estarem realizando justiça fiscal, estão, na verdade, desvirtuando conceitos arbitrariamente, criando normas, critérios e requisitos que, por não terem qualquer fundamento no sistema constitucional-tributário nacional, atingem frontalmente os ideais que a segurança jurídica almeja promover, passando a sensação, hoje verdadeiramente evidenciada, de que, na temática do planejamento tributário, vivemos em ambiente substancialmente inseguro, de elevada restrição à eficácia do princípio da segurança jurídica.

37. As diferenças semânticas verificadas entre os institutos da simulação e da dissimulação, bem como o tratamento específico que cada um desses institutos merece quanto ao procedimento a ser adotado para a desconsideração do negócio jurídico relatado pelo contribuinte, são o que justifica a inserção do parágrafo único ao artigo 116 do CTN,

que deve ser entendido, no contexto dos limites normativos à elisão tributária, como verdadeira cláusula específica antissimulação relativa.

38. Se, por meio de regras, a legislação tributária estabeleceu como hipóteses de estruturas ilegítimas dos negócios jurídicos a fraude, o dolo e a simulação, no artigo 149, VII, do CTN, e a dissimulação, no artigo 116, parágrafo único, do mesmo diploma legal, não cabe às autoridades administrativas, tampouco aos órgãos julgadores, recorrer a institutos correlatos do Direito Privado como fraude à lei, propósito negocial, negócio jurídico indireto, abuso de direito e abuso das formas para, isoladamente, fundamentar a requalificação, para fins fiscais, dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, ainda que estes tenham sido realizados com o fim colimado de obter um ganho tributário.

39. Caso o Fisco pretenda desconsiderar o negócio jurídico relatado pelo contribuinte, sob o argumento de que restou caracterizada, na operação engendrada, dissimulação dos atos ou negócios jurídicos, deve colher provas suficientes para demonstrar que a qualificação trazida pelo contribuinte não é verdadeira, provando, ao mesmo tempo, a requalificação sustentada (duplo ônus da prova).

39.1. Cumpre ao Fisco a prova de demonstrar, por meio de linguagem competente, a não ocorrência do ato aparente (simulado) e a ocorrência, de fato, do ato ocultado (dissimulado).

39.2. A verdade é fruto do enunciado linguístico produzido de acordo com as regras do sistema. Nesse caso, a verdade decorrerá do enunciado linguístico prevalecente no embate entre as pretensões opostas do Fisco e do contribuinte. A decisão administrativa ou judicial que reconhecer a verdade de um dos fatos, automaticamente afirmará a falsidade do outro, produzindo a verdade lógica do sistema.

40. A teor do artigo 100 do Código Tributário Nacional, nenhuma multa ou juro poderá ser exigida quando a transparência e a boa-fé nas condutas do contribuinte são conhecidas pela Administração, normalmente evidenciadas em declarações e registros de fácil acesso, ainda mais quando ele exerce seus direitos de liberdade conforme a prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas e pelos órgãos de julgamento. Devem ser afastadas a penalidade e os juros quando o particular confia na prática reiterada da Administração, de maneira não só a preservar a boa-fé objetiva em matéria tributária, mas, sobretudo, conferir eficácia ao princípio da segurança jurídica no âmbito dos planejamentos fiscais.

41. A leitura conjunta dos artigos 112 e 136 do CTN, assim como a sua interpretação à luz do princípio da segurança jurídica, impõe que o aplicador da sanção e os órgãos julgadores identifiquem não apenas a presença de dolo nas condutas dos contribuintes quando da prática de negócios jurídicos que visem à obtenção de economia fiscal, mas também a sua boa-fé e a sua confiança legítima, de maneira a afastar a qualificação da multa em casos que, longe de serem fraudulentos, originam-se de meros equívocos interpretativos da legislação tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, Tatiana. O que é verdade no Direito Tributário? *Revista de Direito Tributário*, n. 120. São Paulo: Malheiros, dez./2013.

ALEXANDER, Lary e SHERWIN, Emily. *The Rules of Rules – Morality, Rules and the Dilemmas of Law*. Durham e Londres: Duke University Press, 2001.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2ª ed. (2ª tiragem). Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2012.

ALTAMIRANO, Alejandro C. Legalidad y discrecionalidad. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

ALVES, José Carlos Moreira. As figuras correlatas da elisão fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 1. Belo Horizonte: Fórum, jan./fev. de 2003.

AMARAL, Paulo Adyr Dias do. Analogia em direito tributário: interpretação econômica e norma geral antielisiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 80. São Paulo: Dialética, 2002.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Planejamento Tributário (IR: limites da economia fiscal – Planejamento tributário). *Revista de Direito Tributário*, n. 43. São Paulo: Malheiros, 1998.

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

_____. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do Direito. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2010.

ASCARELLI, Tullio. *O negócio jurídico indirecto*. Lisboa: Jornal do Fôro, 1965.

ASOREY, Rubén O. Seguridad Jurídica y Derecho Tributario. *Revista de Direito Tributário*, n. 52. São Paulo: Malheiros, abr./jun. de 1990.

ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 3ª ed. (22ª tiragem). São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires F. Revogação da Lei Tributária (Mudança de regime tributário de uma classe de contribuintes). *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, out/dez de 1985.

ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. Segurança do Direito, Tributação e Anterioridade – Imposto sobre a renda (Exame do Dec.-lei 1.976/82 – Exercício social encerrado em março de 1983). *Revista de Direito Tributário*, n. 27-28. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan./jun. de 1984.

ÁVILA, Humberto. Ágio com fundamento em rentabilidade futura. Empresas do mesmo grupo. Aquisição mediante conferência em ações. Direito à amortização. Licitude formal e material do planejamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 205. São Paulo: Dialética, out./2012.

_____. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 122. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Legalidade tributária multidimensional. In FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. Limites à Tributação com base na Solidariedade Social. In GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. O princípio da isonomia em matéria tributária. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Planejamento tributário. *Revista de Direito Tributário*, n. 98. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. Princípios e Regras e a Segurança Jurídica. *Revista de Direito do Estado*, n. 1. Rio de Janeiro: Renovar, jan./mar. de 2006.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. *Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio Jurídico – existência, validade e eficácia*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARRETO, Aires F. Liberdade de contratar e tributação. *Revista de Direito Tributário*. n. 44. São Paulo: Revista dos Tribunais, abr./jun. de 1988.

BARRETO, Paulo Ayres. Algumas reflexões sobre o “propósito negocial” no direito tributário brasileiro. In CARVALHO, Cristiano (coord.). *Direito tributário atual*. Rio de Janeiro: Elsevier: 2015.

_____. Conceitos Constitucionais e Competência Tributária. In DOS SANTOS, Nélida Cristina. et al. (coord.). *Temas de Direito Tributário – Estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Desafios do planejamento tributários. In SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. *Elisão tributária: limites normativos*. Tese de Livre Docência apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da FDUSP. São Paulo: USP, 2008.

_____. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, n. 107. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. Planejamento Tributário na Jurisprudência Administrativa. *Revista de Direito Tributário*, n. 111. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. Planejamento Tributário: Perspectivas Jurisprudenciais. In ROCHA, Valdir de Oliveira. (org.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, v. 15. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. Planejamento Tributário: Perspectivas Teóricas e Práticas. *Revista de Direito Tributário*, n. 105. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. Segurança Jurídica no Planejamento Tributário. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, v. 14. São Paulo: Dialética, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. A Segurança Jurídica na Era da Velocidade e do Pragmatismo – Reflexões sobre direito adquirido, ponderação de interesses, papel do Poder Judiciário e meios de comunicação. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 43. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo – Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 4ª ed. (2ª tiragem de 2014). São Paulo: Saraiva, 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

BETTI, Emilio. *Teoria Geral do Negócio Jurídico*. Tomo I. Coimbra: Coimbra, 1969.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

BORGES, José Souto Maior. A isonomia na Constituição Federal de 1988. *Revista de Direito Tributário*, n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994.

_____. A norma antielisão, seu alcance e as peculiaridades do sistema tributário nacional. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002.

_____. O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 22. São Paulo: Dialética, jul./1997.

_____. Segurança jurídica: sobre a distinção entre as competências fiscais para orientar e autuar o contribuinte. *Revista de Direito Tributário*, n. 100. São Paulo: Malheiros, 2006.

BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento tributário e autonomia privada*. Série Doutrina Tributária Vol. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

BULOS, Uadi Lamêgo. Da reforma à mutação constitucional. *Revista de Informação Legislativa*, n. 129. Brasília: Senado Federal (Subsecretaria de Edições Técnicas), jan./mar. de 1996.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. (9ª reimpressão). Coimbra: Almedina, 2003.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Evasão e elisão fiscais - Um tema atual. *Revista de Direito Tributário*, n. 63. São Paulo: Malheiros, 1993.

CAMPOS, Diogo Leite de. Boa Fé e Segurança Jurídica em Direito Tributário. *Revista da Ordem dos Advogados*, n. 1. Lisboa: Ordem dos Advogados, 2008.

_____. Justiça e certeza no direito tributário português. In MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

CARNELUTTI, Francesco. *Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Livraria Acadêmica Saraiva e C.^a Editores, 1942.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos. *Revista de Direito Tributário*, n. 45. São Paulo: Revista dos Tribunais, jul./set. de 1988.

_____. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário*, n. 61. São Paulo: Malheiros, 1992.

CASÁS, José Osvaldo. El principio de legalidad en materia tributaria. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Seguridad jurídica y tributación. *Revista Jurídica de Buenos Aires: Derechos humanos y tributación*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2002.

CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O problema da segurança no direito*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1964.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Considerações sobre a chamada norma geral antielisiva, supostamente instituída pela Lei Complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001. *IOB-Repertório de Jurisprudência: trabalhista e previdenciário*, n. 8. São Paulo: IOB, 2001.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*, n. 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, mar./1991.

_____. Direito tributário e direito privado. In MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.

_____. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança. In TORRES, Heleno Taveira (org.). *Tratado de Direito*

Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. Princípio da Praticabilidade do Direito Tributário (Segurança Jurídica e Tributação). *Revista de Direito Tributário*, n. 47. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan./mar. de 1989.

_____. Tipo ou conceito no Direito Tributário? *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, n. 30-31. Belo Horizonte: UFMG, 1987/1988.

DIAS, Karem Jureidini. *Fato Tributário: revisão e efeitos*. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. O ágio e a intertextualidade normativa. In MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 2º volume. São Paulo: Dialética, 2011.

DIAS, Karem Jureidini e LAVEZ, Raphael Assef. “Ágio interno” e “empresa-veículo” na jurisprudência do CARF: um estudo acerca da importância dos padrões legais na realização da igualdade tributária. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FARO, Maurício Pereira (coord.). *Análise de casos sobre aproveitamento de ágio: IRPJ e CSLL – à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: Editora MP, 2016.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Os princípios da proteção à confiança, da segurança jurídica e da boa-fé na anulação do ato administrativo. *Fórum Administrativo (Direito Público)*, n. 100. Belo Horizonte: Editora Fórum, jun./2009.

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

DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. London: Duckworth, 1991.

ECO, Umberto. *Interpretação e Superinterpretação*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.

ENTERRÍA, Eduardo García de. *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*. Madrid: Civitas, 1999.

FALCÓN Y TELLA, Ramón. Interpretación Económica y Seguridad Jurídica. *Revista de Direito Tributário*, n. 65. São Paulo: Malheiros, 1994.

FERRAGUT, Maria Rita. Elisão e Evasão Fiscal: Limites na Desconsideração de Negócios Jurídicos. In BARRETO, Aires F. et al. (coord.). *V Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2008.

FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 1939.

FERRAZ, Anna Candida da Cunha. Mutação, reforma e revisão das normas constitucionais. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política / Instituto Brasileiro de Direito Constitucional*, n. 5. São Paulo: Revista dos Tribunais, out/dez de 1993.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. In TORRES, Heleno Taveira (org.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. *O Direito, entre o futuro e o passado*. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, n. 17-18. São Paulo: Revista dos Tribunais, jul./dez. de 1981.

_____. Simulação e negócio jurídico indireto, no direito tributário e à luz do novo Código Civil. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v.8, n. 48. Belo Horizonte: Editora Fórum, nov./dez. de 2010.

FIGUEIREDO, Lucia do Valle. Princípios de proteção ao contribuinte: princípio de segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário*, n. 47. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan./mar. de 1989.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 3ª ed. São Paulo: Annablume, 2007.

GALLO, Franco. Elisão, economia de imposto e fraude à lei. *Revista de Direito Tributário*, n. 52. São Paulo: Revista dos Tribunais, abr./jun. de 1990.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – Fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. Norma de Competência Tributária – E a visão dialógica sobre os atributos de unidade, coerência e consistência do sistema jurídico. *Revista de Direito Tributário*, n. 105. São Paulo: Malheiros, 2009.

GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da fraude à lei tributária prevista no art. 116, parágrafo único do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 68. São Paulo: Dialética, 2001.

GOMES, Orlando. *Contratos*. 24ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GRAU, Eros Roberto. A Interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário. In CARVALHO, Maria Augusta Machado (coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhoa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. Atualização da Constituição e mutação constitucional (art. 52, X da Constituição). *Revista Acadêmica da Escola de Magistrados da Justiça Federal da 3ª Região – EMAG*, n. 1. São Paulo: Tribunal Regional Federal da 3ª Região, ago./2009.

_____. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

_____. Interpretação da Lei Tributária e Segurança Jurídica. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Porque tenho medo dos Juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6ª ed. refundida do ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. São Paulo: Malheiros, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In NEDER, Marcos Vinícius. et al. (coord.). *A Prova no Processo Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. *Planejamento Tributário*. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2008.

GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo: Estudios de Teoría y Metateoría Del Derecho*. Trad. Jordi Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa, 1999.

_____. *Interpretar y argumentar*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. O planejamento tributário e o *business purpose*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 231. São Paulo: Dialética, dez/2014.

_____. *Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HABERMAS, Jürgen. *A Ética da Discussão e a Questão da Verdade*. 3ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013.

HAGE, Jaap C. *Reasoning with rules – an essay on legal reasoning and its underlying logic*. Dordrecht: Kluwer, 1997.

HART, H. L. A. *O conceito de direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

HÖHN, Ernst. Evasão do imposto e tributação segundo os princípios do Estado de Direito. In MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

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

JARACH, Dino. Hermenêutica no direito tributário. In ATALIBA, Geraldo. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975.

JELLINEK, G. *Reforma y Mutación de la Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do Direito*. Prefácio e tradução de António Ulisses Cortês. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 8ª ed. 5ª tiragem. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Quando a desoneração onera: sobre regras jurídicas e suas justificativas. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 33. São Paulo: Dialética, 2015.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. Norma jurídica y seguridad jurídica. *Revista de Direito Tributário*, n. 61. São Paulo: Malheiros, 1993.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.

LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

LUÑO, Antonio-Enrique Pérez. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991.

MACHADO, Hugo de Brito. A falta de Propósito Negocial como Fundamento para Exigência de Tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 143. São Paulo: Dialética, ago./2007.

_____. Hugo de Brito. A norma antielisão e outras alterações no CTN. *IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*, n. 7. São Paulo: IOB, 2001.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

_____. Diva Prestes Marcondes. Segurança Jurídica e Tributação. *Revista de Direito Tributário*, n. 47. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan./mar. de 1989.

MARINQUE, Ricardo García. Acerca del valor moral de la seguridad jurídica. *Cuadernos de Filosofía del Derecho*. Alicante: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales de la Universidad de Alicante, 2003

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão Tributária e o Princípio da Legalidade, à Luz da Segurança Jurídica (parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 119. São Paulo: Dialética, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e MENEZES, Paulo Lucena de. Elisão Fiscal (parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 63. São Paulo, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. (22ª tiragem). São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. Segurança jurídica, boa-fé e confiança legítima. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 51-52. São Paulo: Malheiros, 2009.

MIRANDA, Custódio da Piedade Ubaldino. *A simulação no Direito Civil brasileiro*. Tese de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 1978.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil – Parte Geral*, 40ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

MORENO, Fernando Sainz. Seguridad jurídica. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 55. São Paulo: Malheiros, 2011.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. Planejamento fiscal, evasão e propósito negocial. *Revista de Direito Tributário*, n. 107/108. São Paulo: Malheiros, 2008/09.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006.

NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A interpretação econômica no direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Constituição no País da Epidemia das Normas. *Revista de Direito Tributário Atual*, vol. 6. São Paulo: Resenha Tributária, 1986.

_____. *Curso de Direito Tributário*, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. O surgimento e a evolução do ensino científico do direito tributário no Brasil. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 97. São Paulo: FDUSP, 2002.

_____. Princípios e Conceitos Científicos da Tributação, como Pressupostos para a Legislação e para a Interpretação e Aplicação do Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 36. São Paulo: Dialética, set/ 1998.

NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A simulação no Código Tributário Nacional e na prática. *Revista de Direito Tributário Atual*, n. 23. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. Cabimento e dimensionamento das penalidades por planejamentos fiscais inaceitáveis (breves notas). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 197. São Paulo: Dialética, fev./2012.

_____. Lucros de coligadas e controladas no exterior e aspectos de elisão e evasão fiscal no direito brasileiro e no internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 102. São Paulo, 2004.

_____. Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 76. São Paulo, 2002.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.

PAULSEN, Leandro. *Segurança Jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado, Prefácio e Parte Geral – Tomos III e IV*, 2ª ed., Rio de Janeiro: Borsó, 1954.

RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. 6ª ed. revista e acrescida dos últimos pensamentos do autor. Coimbra: Arménio Amado, 1997.

RADDKOWSKA, Cristina Wójcik. Entre seguridad jurídica y justicia: los conceptos de contenido variable. *Estudios de Deusto: Revista de la Universidad de Deusto*, vol. 49/2, n. 2. Bilbao: Universidad de Deusto, jul./dec. de 2001.

RÁO, Vicente. *Ato Jurídico. Noção. Pressupostos. Elementos essenciais e acidentes. O problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1981.

REALE, Miguel. Espírito da nova lei civil. *Estudos preliminares do Código Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. Prefácio. In CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O problema da segurança no direito*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1964.

_____. *O projeto do código civil – situação atual e seus problemas fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 1986.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, n. 229. Rio de Janeiro: Renovar, jul./set. de 2002.

_____. Planejamento fiscal: panorama sete anos depois da LC nº 104/01 *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 159. São Paulo: Dialética, dez./2008.

RUBINO, Domenico. *El negocio jurídico indirecto*. Tradução de Rodriguez-Arias. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1953.

RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário*. Série Doutrina Tributária Volume III. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Constituição e mudança constitucional: limites ao exercício do poder de reforma constitucional. *Revista de Informação Legislativa*, n. 120. Brasília: Senado Federal (Subsecretaria de Edições Técnicas), out./dez. de 1993.

SÁNCHEZ, Manuel González. *El fraude de la ley en materia tributaria*. Salamanca: Plaza Universitaria. 1993.

SÁNCHEZ PINO, Antonio José. Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria. *Revista española de Derecho Financiero*, n. 109-110. Madrid: Civitas, ene./jun. de 2001.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. O Código Tributário Nacional e as normas gerais de Direito Tributário. In SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de Direito Tributário e de Finanças Públicas – do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008.

SANTOS, J. M. de Carvalho. *Código Civil brasileiro interpretado*. 9ª ed. Volume II. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964.

SANTOS, Ramon Tomazela. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: a origem no caso *Gregory vs. Helvering* até sua aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 243. São Paulo: Dialética, dez./2015.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Interpretação do parágrafo único do art. 116 do CTN. *IOB - Repertório de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo*, v.1, n. 10. São Paulo: IOB, 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no Direito Constitucional brasileiro. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, v. 14, n. 57. São Paulo: Revista dos Tribunais, out./dez. de 2006.

SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal* nº 4, vol. 97, 1988.

_____. *Playing by the rules - a philosophical examination of rule-based decision-making in Law and in life*. Oxford: Clarendon Law Series, 1991 (reimpressão 2002).

SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à investigação das origens do princípio da legalidade em matéria tributária. In VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (Org.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005.

_____. *Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. Discriminação de Competências e Competência Residual. In SCHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurelio. *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. O desafio do planejamento tributário. In SCHOUERI, Luís Eduardo e FREITAS, Rodrigo de (coord.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*. São Paulo: Quartie Latin, 2010.

_____. O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 232. São Paulo: Dialética, jan./2015.

_____. Planejamento Tributário e as garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In ALMEIDA, Daniel Freire; GOMES, Fabio Luiz e CATARINO, João Ricardo (org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário – Homenagem a Diogo Leite Campos*. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso. *Revista de Direito Tributário Atual*, n. 24. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. Segurança Jurídica e Normas Tributárias Indutoras. In RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.). *Direito Tributário e Segurança Jurídica*. São Paulo: MP Editora, 2008.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950.

SILVA, José Afonso da. Mutaciones Constitucionales. *Cuestiones Constitucionales: Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, n. 1. Guadalajara: Universidad Nacional Autónoma de México, jul./dic. de 1999.

SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. A efetiva natureza jurídica do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. *Revista de Direito Tributário*, n. 120. São Paulo: Malheiros, dez./2013.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípio e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, n. 1. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

_____. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. (3ª tiragem). São Paulo: Malheiros, 2014.

SOUZA, Hamilton Dias de e FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da "norma antielisão" (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). *Revista Dialética de Direito Tributário*. n 146. São Paulo: Dialética, 2007.

TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Volume I. Tradução da 18ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2011/2012.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 184.

_____. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. Direito Tributário sancionador e garantismo constitucional. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v. 19. São Paulo: Dialética, 2015.

_____. Sistema constitucional e competências tributárias. *Interesse Público*, n. 76. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*, n. 235. Rio de Janeiro: Renovar, jan./mar. de 2004.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A fraude à lei tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 84. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. Planejamento tributário e multa qualificada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 179. São Paulo: Dialética, ago./2010.

VALLED DE GOYTISOLO, Juan. La seguridad de la norma jurídica. *Estudios de Deusto: Revista de la Universidad de Deusto*, v. 34/2, n. 77. Bilbao: Universidad de Deusto, jul./dec. de 1986.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VILLEGAS, Héctor B. Principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo – El contenido de la seguridad jurídica. *Revista de Direito Tributário*, n. 66. São Paulo: Malheiros, s.d.

WATTS, Ronald L. *Sistemas Federales Comparados*. Madrid: Marcial Pons, 2006.

XAVIER, Alberto. A norma geral antielisão da medprov 66/2002 e a tributação por analogia: uma brutal agressão ao princípio da legalidade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 47. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

_____. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva* (1ª reimpressão da edição publicada em 2001). São Paulo: Dialética, 2002.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

ZYLBERT, Fábio. O parágrafo único do art. 116 do CTN à luz dos conceitos de elisão fiscal e evasão fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 10, n. 43. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.