LUÍS FLÁVIO NETO

TEORIAS DO “ABUSO” NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

Orientação: Professor Titular Luís Eduardo Schoueri

Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
São Paulo – 2011

LUÍS FLÁVIO NETO

TEORIAS DO “ABUSO” NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Dissertação de mestrado apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, como exigência parcial para a obtenção do Título de Mestre em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri.

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
São Paulo – 2011

BANCA EXAMINADORA:

DEDICATÓRIA

À minha *Família*, por tudo o que significa.

Ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, por tudo o que representa.

AGRADECIMENTOS

À minha Família. À minha mãe, Mércia, por ensinar com o seu brilhantismo e competência o amor pela Academia. Ao meu pai, José Luiz, por ensinar a inventar. À Minha avó, Alzira, pelas incontáveis velas acesas. Ao meu avô, de quem herdei a curiosidade. Aos meus irmãos, Luís Eduardo, por me conduzir até as portas de São Paulo, e Luís Cláudio, pela confiança em seu *consigliere*. À Lurdes e ao Pedro, também meus irmãos, pela energia sempre positiva e incondicional.

À Thamara Brito, por experimentar comigo os momentos solitários e nem sempre fáceis de uma monografia. Que tenhamos muitos outros, juntos.

A Universidade é, sobretudo, local para a troca de ideias. Mas é surpreendente o elevado nível de discussões que experimentei ao longo dos últimos três anos, com juristas a quem credito o meu mais elevado respeito. Agradeço a cada um destes.

Aos professores Paulo Bonilha e João Francisco Bianco, por ter-me atribuído o cargo de primeiro pesquisador bolsista do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, durante o ano de 2009, período em que os principais conceitos deste trabalho foram apreendidos. Aos Diretores deste Instituto, Luís Eduardo Schoueri, Ricardo Mariz de Oliveira, Gerd Willi Rothmann e Fernando Zilveti, pela inestimável experiência acadêmica: da mesa da biblioteca à mesa de debates, da organização à participação de eventos de âmbito nacional e internacional, fica a lição da seriedade, comprometimento e paixão pelo qual se deve abordar o Direito Tributário. À Eloiza Pereira Silveira Tinoco, pela síntese do carinho com que se empenha em auxiliar a todos que recorrem ao acervo do IBDT.

Ao professor Alcides Jorge Costa, sempre disposto a receber-me em seu escritório para a discussão desse trabalho.

A todos os bibliotecários da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, bem como da Universidade Estadual de Londrina – UEL, pelo auxílio na pesquisa realizada para este trabalho.

Aos Professores Roberto Quiroga Mosquera e Paulo Ayres Barretos, pela orientação sincera enquanto componentes da Banca de Qualificação desta dissertação.

A todos os valiosos profissionais de meu escritório profissional, que por formas variadas colaboraram para a conclusão deste trabalho. Aos clientes, muitos deles amigos, ouvintes e conselheiros, na certeza de que a legítima defesa de seus interesses representa importante fonte de inspiração.

À Noêmia Takiy Ikehara , pelo que não caberia em todas as páginas desta dissertação, mas em especial pelo severo carinho de quem simplesmente *torce* com sinceridade e, por isso, *aposta*.

Ao Professor Luís Eduardo Schoueri, exemplo de obstinação e segurança no estudo do Direito Tributário. Devo agradecer não somente ter confiado a mim algo tão especial quanto a participação no programa de pós-graduação desta Universidade, mas por proporcionar novas e extraordinárias oportunidades acadêmicas a cada dia. Fique claro que os equívocos deste trabalho devem ser atribuídos exclusivamente à teimosia do aluno.

RESUMO

O presente estudo analisa teorias do abuso no planejamento tributário. Inicialmente, busca-se definir e diferenciar “planejamento tributário”, “planejamento tributário abusivo” e “evasão fiscal”, partindo-se da premissa de que compete a cada Estado estabelecer, de forma peculiar, quais os critérios devem ser adotados para a identificação dessas figuras em seu ordenamento jurídico. Analisam-se os princípios constitucionais que podem ser ponderados no Brasil em relação a esse tema. Diante das teses que defendem a adoção, pelo Direito Tributário brasileiro, do *abuso do direito*, do *abuso de formas*, da *fraude à lei* e do *propósito negocial*, inclusive com fundamento nas experiências do Direito estrangeiro, analisa-se como tais teorias têm sido originalmente construídas, respectivamente, pela França, Alemanha, Espanha e Estados Unidos da América. Após a análise de cada uma dessas teorias estrangeiras, analisam-se os fundamentos da doutrina e jurisprudência favoráveis e contrários à sua aplicação no ordenamento tributário brasileiro, seja a partir de princípios jurídicos, de dispositivos do Código Tributário Nacional (em especial, art. 116, parágrafo único) ou mesmo do novo Código Civil (em especial, art. 187). Por fim, busca-se apresentar qual a norma atualmente vigente no Brasil para a tutela do *planejamento tributário*.

PALAVRAS CHAVE: Planejamento tributário – planejamento tributário abusivo – evasão fiscal – abuso do direito – abuso de formas – fraude à lei – propósito negocial – simulação

ABSTRACT

This study examines theories of abuse in tax planning. Initially, it defines and differentiates “tax planning”, “tax avoidance” and “tax evasion”, starting from the premise that is to the State to establish, in a peculiar way, in which criteria should be adopted for the identification of these figures in its legal system. It examines the constitutional principles that can be weighted in Brazil in relation to this theme. It examines the arguments that advocate the adoption of some theories by the Brazilian tax law, as *abuse of law*, *abuse of forms*, *fraus legis* and *business purpose test*. The research considers how such theories have been originally constructed, respectively, by France, Germany, Spain and the United States of America. After analyzes of each one of these foreign theories and examines the fundamentals of doctrine and court decisions that would be favorable or unfavorable for its application in the Brazilian tax planning, either from legal principles, from National Tax Code (in particular, art. 116, single paragraph) or even from the new Civil Code (in particular, art. 187). Finally, analyses which rule is currently in force in Brazil to the tax planning issues.

KEY WORDS: Tax planning – tax avoidance – tax evasion – abuse of law – abuse of forms – *fraus legis* – business purpose test – sham

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	17
1.1.	As terminologias adotadas neste texto.....	19
1.2.	O método de análise do “Direito comparado”.....	22
1.3.	Roteiro expositivo.....	25
2.	O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E A EVASÃO FISCAL.....	26
2.1.	O planejamento tributário.....	26
2.1.1.	A definição positiva de “planejamento tributário”.	27
2.1.1.1.	As liberdades econômicas e o planejamento tributário.....	27
2.1.1.1.1.	A restrição à liberdade do contribuinte decorrente da imposição tributária.	33
2.1.1.1.2.	A interferência da Administração Fiscal na forma de condução dos negócios do contribuinte, não obstante a licitude cível de todas as operações realizadas.....	39
2.1.2.	A definição negativa de “planejamento tributário”.....	42
2.2.	O planejamento tributário abusivo.....	44
2.2.1.	As normas gerais e específicas de reação ao planejamento tributário abusivo.....	49
2.3.	A evasão fiscal.....	53
2.4.	Tentativa de sistematização dos modelos doutrinários de descrição das fronteiras entre o planejamento tributário, o planejamento tributário abusivo e a evasão fiscal.....	61
2.4.1.	O primeiro modelo doutrinário: negação do abuso no planejamento tributário.....	61
2.4.2.	O segundo modelo doutrinário: a afirmação do abuso no planejamento tributário.....	65
2.4.3.	O terceiro modelo doutrinário: a afirmação do abuso no planejamento tributário.....	68

3.	A CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA: OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS PONDERÁVEIS PARA UMA NORMA DE REAÇÃO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.....	71
3.1.	Questões preliminares à tentativa de construção de uma norma constitucional de reação aos planejamentos tributários abusivos.	71
3.2.	Os princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência.....	73
3.3.	Os princípios da igualdade, da solidariedade e da capacidade contributiva.....	80
3.4.	Os princípios da legalidade e da segurança jurídica.....	88
3.5.	As premissas construídas a partir dos princípios constitucionais analisados.....	96
3.5.1.	Entre o “Direito de não pagar tributos” e o “dever fundamental de pagar tributos”: o dever de contribuir com tributos validamente prescritos por meio de lei.....	96
3.5.2.	Há norma constitucional que fundamenta a reação ao planejamento tributário abusivo.....	97
3.5.3.	A lei complementar de reação a planejamentos tributários abusivos encontra limites materiais nos princípios constitucionais analisados.....	98
3.5.4.	A segurança jurídica em sua dimensão “fática” e de “norma-princípio” e o “ponto ótimo” da norma geral de reação ao planejamento tributário abusivo.....	99
4.	O “ABUSO DO DIREITO” E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.....	101
4.1.	O modelo do “abuso do direito” no Direito Tributário francês.....	101
4.1.1.	O primeiro marco francês para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: a jurisprudência pós-metade do século XIX.	103
4.1.2.	O segundo marco francês para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: o art. L64, de 1941.....	103
4.1.3.	O terceiro marco francês para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: o art. L64, de 1963.....	104
4.1.4.	O quarto marco francês para a construção de sua atual norma geral de	

reação contra planejamentos tributários abusivos: o art. L64 e o art. L64-B, de 1987.....	105
4.1.5. O quinto marco francês para a construção de sua atual norma geral	
de reação contra planejamentos tributários abusivos: o caso JANFIN.....	108
4.1.6. O sexto marco francês para a construção de sua atual norma geral	
de reação contra planejamentos tributários abusivos: o art. L64, de 2008.....	111
4.2. Teses do “abuso do direito” no Direito Tributário brasileiro.....	112
4.2.1. Perspectivas do “abuso do direito” no Direito Tributário brasileiro.....	115
4.2.2. A tese da aplicação da norma cível de “abuso do direito” ao	
Direito Tributário brasileiro.	119
4.2.2.1. A teoria do “abuso do direito”, no Direito Civil brasileiro.....	119
4.2.2.1.1. Bases teóricas da teoria civil do abuso do direito, no Brasil.....	119
4.2.2.1.2. A codificação civil brasileira e a questão do abuso do direito.....	121
4.2.2.1.2.1. O Código civil brasileiro de 1916 e a questão do abuso do direito.....	121
4.2.2.1.2.2. A reforma do código civil brasileiro de 2002 e a questão do abuso	
do direito.	123
4.2.2.1.2.2.1. O abuso do direito conforme o art. 187 do novo Código Civil.....	124
4.2.2.1.2.2.1.1. A abrangência da norma do art. 187 do novo Código Civil.....	125
4.2.2.1.2.2.1.2. Os critérios para a identificação do abuso do direito	
no âmbito do Direito civil.	125
4.2.2.1.2.2.1.2.1. O abuso do direito exige a existência de um direito precedente	
capaz de ter os limites de seu exercício excedidos.....	126
4.2.2.1.2.2.1.3. Os limites opostos pelo art. 187 do novo Código Civil.....	127
4.2.2.1.2.2.1.3.1. Limites específicos a cada Direito: fim econômico ou social.....	127
4.2.2.1.2.2.1.3.2. Limites gerais aplicáveis a todos os Direitos:	
<i>boa-fé e bons costumes.</i>	127
4.2.2.1.2.2.1.3.3. O excesso aos limites gerais e específicos deve ser manifesto,	
evidente.	129
4.2.2.1.2.2.1.4. A intenção de prejudicar terceiros e a opção pela teoria	
objetiva do abuso do direito.	129
4.2.2.1.2.2.1.5. O abuso do direito não exige que se demonstrem danos	
a serem reparados.	130

4.2.3.	Porque a teoria civil do “abuso do direito” seria aplicável ao Direito Tributário brasileiro.	131
4.2.4.	Por que a teoria civil do “abuso do direito” não seria aplicável ao Direito Tributário brasileiro.....	136
4.2.4.1.	A diversidade dos princípios constitucionais aplicáveis à matéria civil e tributária.....	138
4.2.4.2.	A questão da eficácia da norma do art. 187 do novo Código Civil sobre questões tuteladas pelo Direito tributário.....	139
4.2.4.3.	A barreira da inexistência de legítima expectativa de direito do Fisco à arrecadação tributária.	142
4.2.4.4.	A questão da ilicitude atípica: os princípios constitucionais como fundamento para que a Administração Fiscal considere “abusivo” um planejamento tributário.....	143
4.2.4.5.	O obstáculo da analogia para a tese do abuso do direito em matéria tributária.....	144
4.2.4.6.	O argumento da legítima defesa do contribuinte face à imposição tributária do Estado.....	145
4.3.	É possível estabelecer relação de semelhança entre o art. 116, parágrafo único, do CTN, e o “abuso do direito” francês?	146

5.	O “ABUSO DE FORMAS” E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.....	147
5.1.	O modelo do “abuso de formas” no Direito Tributário alemão.....	147
5.1.1.	O primeiro marco alemão para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: o § 4 RAO de 1919.....	148
5.1.2.	O segundo marco alemão para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: a Lei de Adaptação Tributária do regime nazista, de 1934.	152
5.1.3.	O terceiro marco alemão para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: o §42 AO, de 1977.....	154
5.1.4.	O quarto marco alemão para a construção de sua atual norma geral	

de reação contra planejamentos tributários abusivos: o §42 AO, de 2008.....	159
5.1.4.1. O projeto de reforma do §42 AO apresentado pelo Governo alemão em 2007.	159
5.1.4.2. A redação atual do §42 AO, vigente desde 2008 por decisão do Parlamento.	161
5.1.4.2.1. O procedimento de aplicação da atual norma alemã de combate ao abuso de formas (§42 AO)	162
5.1.4.2.1.1. O teste comparativo do ônus fiscal sobre a forma jurídica adotada e a forma jurídica que, em tese, seria a adequada: primeiro estágio de aplicação da atual norma alemã de combate ao abuso de formas (§42 AO).....	163
5.1.4.2.1.2. O teste da adequação da forma jurídica adotada: segundo estágio de aplicação da atual norma alemã de combate ao abuso de formas (§42 AO).....	164
5.1.4.2.1.3. O teste da relevância da motivação não tributária: terceiro estágio de aplicação da atual norma alemã de combate ao abuso de formas (§42 AO).....	165
5.1.4.2.2. A distribuição do ônus da prova na atual norma alemã de combate ao abuso de formas (§42 AO)	167
5.1.4.2.3. A natureza de ficção ou de analogia da norma alemã de combate ao abuso de formas (§42 AO)	168
5.1.4.2.4. As normas específicas de controle de planejamentos tributários: ‘safe harbor’ no Direito Tributário alemão?	170
5.2. O “abuso de formas” no Direito Tributário brasileiro.....	171
5.2.1. A tese da adoção do método alemão de reação ao planejamento tributário abusivo pelo Direito brasileiro.....	176
5.2.2. A liberdade de formas no Direito Privado brasileiro.....	179
5.2.3. O abuso de formas, os negócios jurídicos indiretos e o planejamento tributário abusivo.....	184
5.3. É possível estabelecer relação entre o art. 116, parágrafo único, do CTN, e o “abuso de formas” alemão (§42 AO)?	187

6. A “FRAUDE À LEI”, O “CONFLITO NA APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA” E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.....	188
6.1. O modelo da “fraude à lei” e do “conflito na aplicação da norma tributária” no Direito Espanhol.....	188
6.1.1. O primeiro marco espanhol para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: o artigo 24 da LGT, de 1963.	189
6.1.2. O segundo marco espanhol para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: o artigo 24 do LGT, de 1995.....	192
6.1.3. O terceiro marco espanhol para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: o artigo 15 da LGT de 2005.....	194
6.1.4. O procedimento de aplicação da atual norma espanhola de combate ao planejamento tributário abusivo.....	199
6.1.5. A reação do ordenamento tributário espanhol à simulação.....	200
6.2. A “fraude à lei” no Direito tributário brasileiro.....	201
6.2.1. É possível a reação contra planejamentos tributários abusivos a partir da norma civil da fraude à lei?	201
6.2.1.1. A fraude à lei no Direito Civil brasileiro.....	201
6.2.1.2. A aplicação da teoria civil da fraude à lei para a reação contra o planejamento tributário abusivo.....	203
6.2.1.3. A ineficácia da teoria civil da fraude à lei para a reação contra o planejamento tributário abusivo.....	204
6.2.1.4. A fraude à lei fiscal pode ser aplicada independentemente de qualquer norma prescrita pelo Direito Positivo?	207
6.3. É possível estabelecer relação entre a “fraude à lei” brasileira, o “art. 116, parágrafo único, do CTN” e a “Fraude à lei” espanhola?.....	211

7. A “SUBSTÂNCIA ECONÔMICA”, O “PROPÓSITO NEGOCIAL”, A “SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA” E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.....	212
7.1. As doutrinas jurisprudenciais norte-americanas de reação ao planejamento tributário abusivo.....	212
7.1.1. A doutrina jurisprudencial da substância sobre a forma (“substance over form”).....	213
7.1.2. A doutrina jurisprudencial da substância econômica (“economic substance”).....	214
7.1.3. A doutrina jurisprudencial do propósito comercial (“business purpose test”).....	217
7.1.4. A doutrina jurisprudencial da simulação (“sham doctrine”).....	219
7.1.5. A doutrina jurisprudencial das transações em etapas (“step-transaction”).....	220
7.1.6. A doutrina jurisprudencial da canalização de receitas (“conduit doctrine”).....	221
7.1.7. A doutrina jurisprudencial da cessão da renda (“assignment of income”).....	221
7.1.8. A positivação do common law: O “Health Care and Education Affordability Reconciliation Act of 2010”	222
7.2. O “propósito comercial”, a “substância sobre a forma” e a “substância econômica” no Direito Tributário brasileiro.....	226
7.3. É possível estabelecer relação entre as doutrinas jurisprudenciais do common law norte americano e o Direito Tributário brasileiro, especialmente face o art. 116, parágrafo único, do CTN?.....	236
8. CONCLUSÕES.....	238
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	253

ABREVIATURAS

AO – *Abgabenordnung* alemão.

Art. – Artigo.

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

CF/88 – Constituição Federal Brasileira de 1988.

CFC – *Controlled Foreign Corporations*

CGAA – Cláusula geral anti-abuso.

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras.

CTN – Código Tributário Nacional brasileiro.

GAAR – *General anti-avoidance rules*.

EUA – Estados Unidos da América.

IBFD – *International Bureal of Fiscal Documentation*.

IFA – *International Fiscal Association*.

IN – Instrução Normativa, da Receita Federal do Brasil.

IRC – *Internal Revenue Code* americano.

IRS – *Internal Revenue Service* americano.

LGT – *Ley General Tributaria* espanhola.

LPF – *Livre de Procédure Fiscale* francês.

MP – Medida Provisória.

RE – Recurso Extraordinário.

REsp – Recurso Especial.

RIR – Regulamento do Imposto de Renda brasileiro.

RMS – Recurso em Mandado de Segurança.

STF – Supremo Tribunal Federal brasileiro.

STJ – Superior Tribunal de Justiça brasileiro.

1. INTRODUÇÃO

Se o Estado é uma criação humana que traz benefícios e obrigações a cada particular, parece natural haver situações de conflito entre estes, em que se questionaria qual dimensão deve assumir o Estado. Já na obra de PLATÃO¹, *Sócrates* discute com *Adimanto* os “limites do Estado”. Nesse diálogo, sustenta que seria necessário dar “a nossos defensores, esta ordem: vigiar a qualquer custo para que o Estado não fosse pequeno nem grande demais, mas homogêneo e de dimensões adequadas”.

A tensão entre o Estado e o particular pode ser bem observada pela imposição tributária. Na antiguidade, a tributação se restringiria aos indivíduos desprovidos de *liberdade*, a exemplo das punições aos povos derrotados em guerras. Modernamente, o ônus fiscal deve ser repartido praticamente entre todos que possuam algo a mais que o mínimo existencial, como um *preço que se paga por ser livre*. Com a crescente atribuição de poder e incremento das funções do Estado, teria surgido a configuração de um *Estado Fiscal*, que encontra nas receitas derivadas, provenientes da cobrança de tributos, a principal fonte de recursos para a satisfação das *necessidades* que decreta como de *interesse público*. Desse modo, o investimento em métodos mais eficientes para a cobrança dos tributos pode ser considerada a marca dos tempos atuais.

A configuração da relação de poder entre Estado e particular, contudo, pressupõe certo equilíbrio entre as partes, de modo que a tributação sempre teria encontrado limites na *lei*. O contribuinte, então, dado o Direito de somente ser tributado nas hipóteses previstas por normas jurídicas válidas e, portanto, previamente conhecidas, poderia conduzir o seu agir de forma a não incorrer em fatos geradores de obrigações tributárias. Essa equação, entre a possibilidade de o particular voluntariamente não praticar atos que tenham como consequência o pagamento de tributos e, de outro lado, a expectativa de aumento da arrecadação tributária pelo Estado Fiscal, daria o contorno, respectivamente, a dois fenômenos bastante discutidos nesse último século: o *planejamento tributário* e o *planejamento tributário abusivo*.

¹ Platão. A República, parte I. Coleção Grandes Obras do Pensamento Universal – 4. São Paulo : Editora Escala, p. 123.

Muitas perspectivas se abrem diante dessas figuras, podendo-se aqui segregar algumas: O que deve ser considerado “*abuso*” em um *planejamento tributário*? Há uma concepção universal para “*abuso*” em matéria fiscal? Onde encontrar uma definição de “*abuso*” que a Administração Fiscal deva seguir? Quais elementos, critérios, fatores, procedimentos deveriam estar ou não presentes para o *planejamento tributário* ser considerado “*abusivo*”?

No Brasil, sequer é pacífica a resposta se há ou não um conceito de “*planejamento tributário abusivo*”. Esse parece ser um dos temas de maior ruído na doutrina e jurisprudência brasileira, especialmente a administrativa, já que a esfera judicial ainda fornece escasso material.

Em 10 de janeiro de 2001, ou seja, há dez anos contados do depósito desta dissertação, o legislador complementar brasileiro enunciou norma com o suposto proposto de tutelar a questão: a Lei Complementar 104/2000, que acrescentou o *parágrafo único* ao art. 116 do CTN. Entretanto, esse dispositivo permanece sem eficácia, especialmente porque o seu enunciado prescritivo requer, de forma expressa, que seja enunciada lei ordinária que regulará um procedimento especial para a sua aplicação². Parece, então, necessário perquirir a razão para o decurso de tantos anos, sem que a referida lei ordinária tenha sido enunciada. Entre as razões que se tem suscitado, cita-se a possível ineficácia técnica desse enunciado prescritivo para veicular a norma pretendida pelo legislador, o que demandaria uma nova lei complementar, e não uma lei ordinária. Cita-se, ainda, o clima de incertezas doutrinárias quanto ao próprio conteúdo da norma do *parágrafo único*, art. 116, do CTN, o que pode tornar a sua aplicação, quando regulamentada por lei ordinária.

Ocorre que, diante da ausência de regulamentação da referida norma, diversas teses vêm sendo suscitadas pela doutrina e pela jurisprudência administrativa, buscando estabelecer critérios para que a Administração Fiscal brasileira possa reagir contra *planejamentos tributários* considerados *abusivos*. Nesse discurso, tornou-se freqüente a citação de teorias *antiabuso* historicamente adotados por ordenamentos jurídicos estrangeiros, quais sejam, o *abuso do direito* (França), o *abuso de formas* (Alemanha), a

² Alguns artigos da Medida Provisória 66, editada em 2002, teriam esse objetivo. Contudo, essa medida provisória não foi convertida em lei nesta parte.

fraude à lei (Espanha), a *substância econômica*, o *propósito negocial* e a *substância sobre a forma* (Estados Unidos da América). Esta dissertação se dedica à análise dessas teorias estrangeiras do “*abuso*” no *planejamento tributário*, bem como de teses que, de alguma forma, sustentam a aplicação destas ao ordenamento jurídico brasileiro.³

Note-se que o tema ora enfrentado estará restrito ao “*abuso*” que se imputa ao contribuinte pela realização de *planejamentos tributários*, já que o “*abuso no Direito tributário*”, de uma forma mais ampla, demandaria, também, a análise de excessos e desvios cometidos pelo Estado no exercício de seu poder tributante (abuso de poder legislativo, abuso de autoridade etc.). Ainda a fim de delimitar o tema em análise, parece necessário esclarecer algumas notas quanto às *terminologias* neste texto (em especial, “*planejamento tributário*”, “*planejamento tributário abusivo*” e “*evasão fiscal*”), bem em relação à análise do “Direito comparado”.

1.1. AS TERMINOLOGIAS ADOTADAS NESTE TEXTO

Há uma variedade de *nomenclaturas* utilizadas no discurso jurídico brasileiro para se referir aos atos praticados pelo contribuinte que, de forma legítima ou não, conduzem à minoração ou retardamento do ônus fiscal, como “*elisão*”, “*elisão lícita*”, “*elisão eficaz*”, “*evasão lícita*” “*planejamento tributário*”, “*elisão ilícita*”, “*elusão*”, “*planejamento tributário abusivo*”, “*evasão fiscal*”. Também parece não haver consenso quanto ao sentido de tais expressões, já que o termo “*elisão*”, por exemplo, pode se referir a atos legítimos praticados pelo contribuinte para a economia de tributos, podendo, em outras situações, se referir a situações de “*abuso*”.

Não se trata de problema característico do Direito brasileiro ou, ainda, da língua portuguesa. Na língua inglesa, a doutrina costuma utilizar as expressões “*tax avoidance*”, “*tax planning*”, “*tax mitigation*” e “*tax avasion*”, embora se possa observar no INTERNATIONAL TAX GLOSSARY do INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL

³ Embora outros países sejam relevantes ao estudo comparado de normas de controle de planejamentos tributários, não lhes serão dedicados tópicos específicos, já que estes serão dedicados aos países nos quais parece ter sido originalmente suscitadas nominalmente as teorias do *abuso do direito*, *abuso de formas*, *fraude à lei* e *propósito negocial*. De todo modo, outros sistemas jurídicos estrangeiros serão prestigiados durante o trabalho, a fim de ilustrar conceitos gerais relacionados ao tema do *planejamento tributário* e o *planejamento tributário abusivo*, inclusive pela análise de casos julgados por seus Tribunais.

DOCUMENTATION - IBFD⁴, que “*avoidance*” seja um termo utilizado para descrever comportamentos dos contribuintes destinados a reduzir a sua sujeição ao imposto e que não chega a ser um caso de “*evasão fiscal*” (“*tax evasion*”), sendo muitas vezes utilizada para se referir a formas “*aceitáveis*” de comportamentos, tal como um “*tax planning*” ou mesmo abstenções de consumo, bem como em um sentido pejorativo, para se referir a questões consideradas “*inaceitáveis*” ou “*ilegítimas*”, embora não “*ilegais*”, pois os atos praticados seriam conforme o texto da lei, mas contra o seu espírito (“*within the letter of the law but against the spirit of the law*”).⁵⁻⁶

Diante dessa multiplicidade de *nomenclaturas*, parece necessário assumir se haveria uma forma absolutamente correta de nomear tais fenômenos. Quais “*rótulos*” utilizar neste estudo para a uniformidade do discurso? Palavras são *signos de linguagem*⁷⁻⁸, da modalidade dos *símbolos*. Ao interpretar-se um determinado signo, constrói-se o seu sentido, relacionando-o a algum objeto real ou ideal. Ao lermos a palavra “*martelo*”, relacionamos este *signo de linguagem* a uma ferramenta utilizada para a carpintaria. O signo “*martelo*” busca *representar* esse objeto do mundo real. Por estarmos inseridos em um contexto comum, parece inato o significado de algumas palavras, como “*martelo*”. Trata-se de um objeto com formato e uso distintos, reconhecidos por qualquer criança. Mas porque não chamarmos “*martelo*” de “*marmelo*”?⁹ Ou o signo “*martelo*” seria inerente por natureza ao objeto usado por carpinteiros? Pode-se afirmar que a palavra “*martelo*” não possui nenhuma ligação

⁴ IBFD. International Tax Glossary, 5 ed. B. Larking, Ed. Amsterdã: IBFD, 2005, p. 29-30.

⁵ Cf. J. L. SALDANHA SANCHES, “uma vez que a terminologia pode criar incertezas e ser uma fonte de obscuridade, convém esclarecer que, nas doutrinas norte-americana e alemã, as expressões *tax avoidance* e *Steuerumgehung* tem o sentido equivalente ao de fraude à lei fiscal e as expressões *tax mitigation* e *Steuervermeidung* tem o sentido equivalente ao de planejamento fiscal legítimo”. (SALDANHA SANCHES, J. L. Os limites do planejamento fiscal – substância e forma no Direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra : Coimbra Editora, 2006, p. 24)

⁶ Por outro lado, ALBERTO XAVIER sustenta que a expressão não poderia ser assimilada ao conceito a ideia de ilicitude, “mas sim a prática de atos (em princípio) lícitos, praticados no âmbito da esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte” (XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 309).

⁷ Conforme CLARICE VON OERTZEN DE ARAUJO, CHARLES PEIRCE, precursor da semiótica, a ciência que estuda os signos, “o signo é um veículo que comunica à mente algo do exterior” (OERTZEN DE ARAUJO, Clarice Von, Fato e evento tributário – uma análise semiótica, in Curso de especialização em direito tributário : estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro : Forense, p. 330).

⁸ Conforme PASQUALE CIPRO NETO e ULISSES INFANTE, o signo lingüístico é “a representação verbal dos elementos do mundo. Tais signos devem ser combinados segundo regras convencionais para cumprir sua missão comunicativa.” (CIPRO NETO, Pasquale; INFANTE, Ulisses. Gramática da língua portuguesa. São Paulo : Scipione, 2003, p. 9)

⁹ ROCHA, Ruth. Marcelo, Marmelo, Martelo e outras histórias. São Paulo : Salamandra, 1999. O ilustrativo exemplo é citado por Tathiane dos Santos Piscitelli.

natural com o objeto que representa, sendo relacionada a ele tão somente por convenção social firmada com o desenvolvimento da língua portuguesa.¹⁰⁻¹¹ Daí porque o intérprete, como *um ser histórico*¹² que é, deve estar envolvido no contexto em que foram enunciados os signos que interpretará.

Portanto, não haveria expressões imanes aos fenômenos analisados nesta dissertação, sendo necessário, contudo, utilizar terminologias que tenham sentido claro entre os interlocutores. Desse modo, serão utilizados três *rótulos* para se referir a situações consideradas distintas: *planejamento tributário*, *planejamento tributário abusivo* e *evasão fiscal*. Adotando-se tais nomenclaturas como padrão, buscar-se-á estabelecer os contornos desses conceitos fronteiriços.

Ademais, também parece não haver unanimidade, no Direito brasileiro, quanto ao significado de expressões como “*abuso do direito*”, “*abuso de formas*”, “*fraude à lei*”, “*propósito negocial*”, “*substância econômica*” e “*substância sobre a forma*”. O significado de base dessas expressões parece encontrar raízes no Direito tributário estrangeiro, respectivamente, nos ordenamentos *francês*, *alemão*, *espanhol* e *norte-*

¹⁰ O caso de duas meninas de uma aldeia do norte da Índia, narrado por HUMBERTO R. MATURANA e FRANCISCO J. VARELA como o das “meninas-lobo”, demonstra que o significado de quaisquer gestos, objetos e tudo o mais que compõe o nosso cotidiano é na verdade resultado dos costumes, da historicidade e do contexto em que estamos inseridos. “Em 1922, elas foram resgatadas (ou arrancadas) de uma família de lobos que as haviam criado em completo isolamento de todo contato humano. Uma das meninas tinha oito anos e a outra cinco. A menor morreu pouco depois de encontrada e a maior sobreviveu cerca de dez anos, juntamente com outros órfãos com os quais foi criada. Ao serem achadas, as meninas não sabiam caminhar sobre os pés e se moviam rapidamente de quatro. Não falavam e tinham rostos inexpressivos. Só queriam comer carne crua e tinham hábitos noturnos. Recusavam o contato humano e preferiam a companhia de cães ou lobos. Ao serem resgatadas, estavam perfeitamente sadias e não apresentavam nenhum sintoma de debilidade mental ou idiotia por desnutrição. Sua separação da família lupina produziu nelas uma profunda depressão, que as levou à beira da morte, e uma realmente faleceu. A menina que sobreviveu dez anos acabou mudando seus hábitos alimentares e ciclos de vida e aprendeu a andar sobre os dois pés, embora sempre recorresse à corrida de quatro em situações urgentes. Nunca chegou propriamente a falar, embora usasse algumas palavras”. (MATURANA, HUMBERTO R. e VARELA, FRANCISCO J. A árvore do conhecimento. São Paulo : Pelas Athena, 2001, p. 143-4, grifamos)

¹¹ Leciona PAULO DE BARROS CARVALHO que “os enunciados lingüísticos não contêm, em si mesmos, significações. São objetos percebidos pelos nossos órgãos sensoriais que, a partir de tais percepções, ensinam, intra-subjetivamente, as correspondentes significações. São estímulos que desencadeiam em nós produções de sentido. Vê-se, desde agora, que não é correta a proposição segundo a qual, dos enunciados prescritivos do direito positivo, extraímos o conteúdo, sentido e alcance dos comandos jurídicos. Impossível seria retirar conteúdos de significação de entidades meramente físicas. De tais enunciados partimos, isto sim, para a construção das significações, dos sentidos, no processo conhecido como interpretação.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 18-9)

¹² PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Os limites à interpretação das normas tributárias. São Paulo : Quartier Latin, 2007, p. 37.

americano. Tratar-se-iam de métodos de reação contra *planejamentos tributários abusivos* peculiares a esses países.

Neste estudo, parte-se da premissa de que, quando se evoca no Brasil uma dessas expressões (ou seja, fora do sistema jurídico tributário originário), não há a exigência de que, com isso, se queira aplicar toda a carga normativa prescrita no respectivo ordenamento alienígena. Contudo, parece correto compreender que, dado o fato de não serem conceitos realmente fluídos e uniformes no Direito Tributário brasileiro, há a exigência para que se explicita o conteúdo normativo a que se quer fazer referência. Assim, buscar-se-á construir o sentido das expressões “*abuso do direito*”, “*abuso de formas*”, “*fraude à lei*”, “*propósito negocial*”, “*substância econômica*”, “*substância sobre a forma*”.

1.2. O MÉTODO DE ANÁLISE DO “DIREITO COMPARADO”

A introdução de elementos do Direito estrangeiro neste estudo parece demandar breves notas quanto à relevância e aos métodos de comparação dos ordenamentos jurídicos.¹³

Em obra coordenada por CLAUDIO SACCHETTO e MARCO BARASSI (“*Introduction to comparative tax law*”), JÖRG MANFRED MÖSSNER¹⁴ expõe *porque e como comparar o direito tributário* (“*Why and how to compare tax law*”). O autor aponta ao menos três razões que seriam capazes de justificar a análise comparada do Direito que, ao que parece, estariam relacionadas aos métodos que podem ser utilizados para esse exercício.

A análise do Direito comparado, como primeiro benefício ao seu pesquisador, traria o conhecimento quanto ao Direito estrangeiro e as questões discutidas ao seu redor (“*Fremdrechskunde*”; “*knowledge of foreign law*”). Outro benefício apontado pelo Autor seria que, ao analisar um sistema jurídico estrangeiro e os problemas

¹³ Justifica-se esse tópico, ainda, pela própria dificuldade experimentada para a pesquisa da forma pela qual se deve empreender a análise do Direito comparado.

¹⁴ MÖSSNER, Jörg Manfred. Why and how to compare tax law, in *Introduction to comparative tax law*. Rubbettino Editore, 2008, p. 13-26.

enfrentados, poder-se-ia compreender melhor o nosso próprio ordenamento (“*eye-opening effect*”). Ademais, esse exercício serviria ao legislador como “*lege ferenda*”: embora cada Estado possua a sua própria história, costumes, valores e muitos outros fatores peculiares, muitos de seus problemas podem ser semelhantes.¹⁵

Contudo, JÖRG MANFRED MÖSSNER aponta que uma análise efetiva de Direito comparado exigiria mais do que colocar uma norma doméstica frente à outra norma de Direito estrangeiro. Embora o conhecimento quanto ao Direito estrangeiro se apresente como primeiro passo para que se realize uma análise de Direito comparado, não seria o suficiente para a satisfação dos critérios exigidos para o cumprimento desse método, já que um sistema jurídico tributário não poderia ser compreendido exclusivamente pelo tratamento atribuído a uma questão específica.

Duas razões impediriam a realização de uma verdadeira análise conforme o Direito comparado: (i) a desconsideração pelo jurista dos apurados critérios que seriam exigidos e; (ii) a ausência dos elementos necessários à comparação nos ordenamentos jurídicos tomados como referência. Quanto à primeira razão, o JÖRG MANFRED MÖSSNER¹⁶ cita como exemplo grande parte dos seminários realizados pelo INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION - IFA, nos quais se anunciam exposições do Direito comparado, mas que redundam na exposição de normas específicas de diversos países, avaliando as vantagens e desvantagens de uma delas. Já em relação à segunda questão, expõe o Autor que, para se comparar *coisas* em geral, estas precisam possuir fatores comuns que possam ser comparados. Tais fatores, contudo, devem ser relevantes para o objetivo da pesquisa. Assim, seria necessário que as normas do ordenamento

¹⁵ Exercício teria sido realizado pelo legislador brasileiro em algumas oportunidades, como aponta RICARDO LOBO TORRES: “Não é aqui o lugar apropriado para se discutir as vantagens e os deméritos da recepção dos paradigmas estrangeiros. Seja como for, não se pode deixar de anotar que a grande modificação do direito financeiro, por que passa o País nos últimos anos, tem fonte estrangeira inspirada no princípio da transparência: a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101, de 2000) é cópia do Fiscal Responsibility Act da Nova Zelândia; as normas anti-sigilo bancário (LC 105, de 2001) coincidem com as alterações introduzidas na década de 90 nos países europeus; o Código de Defesa do Contribuinte, em discussão no Congresso Nacional (PL 646, do Senado), deixa entrever a influência do Taxpayer Bill of Rights II, dos Estados Unidos (1996) e da Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, da Espanha (1998). Importante, no momento da recepção da norma estrangeira, é não escamotear a sua origem, evitando-se a tentativa de cuidar do dispositivo como se fora regra tupiniquim, como muitas vezes se fez no passado recente, de que foram exemplos a legislação do ICMS e a regra da interpretação do art. 109 do CTN.” (TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In O planejamento tributário e a lei complementar 104 / coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2001, p. 243)

¹⁶ MÖSSNER, Jörg Manfred. Why and how to compare tax law, in Introduction to comparative tax law. Rubbettino Editore, 2008, p. 21.

jurídico de um Estado apresentassem denominadores comuns, com um grau mínimo de homogeneidade (“*tertium comparationis*”) e relevância, sem o que a comparação acabaria se tornando nula. A análise de Direito comparado, portanto, pode se tornar inviável pela ausência de elementos comparáveis nos ordenamentos jurídicos tomados como referência.

Assim, a análise de Direito comparado demandaria inicialmente ordenamentos jurídicos propícios, que fornecessem elementos capazes ser comparados e, ainda, o procedimento adequado realizado pelo jurista.

Adentrando em um segundo estágio de comparação, em uma análise *dogmática* ou *sistemática* de Direito comparado, seria necessário analisar como os elementos de comparação (normas jurídicas) se relacionam com o sistema legal a que pertencem. Por sua vez, em um terceiro estágio, em que JÖRG MANFRED MÖSSNER¹⁷ considera alcançada uma verdadeira análise de Direito comparado, realizar-se-ia a comparação do impacto das normas tributárias aos princípios geralmente aceitos em matéria tributária, quais sejam, a capacidade contributiva, igualdade, coerência do sistema tributário, legalidade, entre outros. Tratar-se-ia de análise *filosófica* ou *geral* de Direito tributário comparado.¹⁸ Parece correto compreender, ainda, que uma análise, pelo método do Direito comparado, identificaria como situações semelhantes seriam enfrentadas em diferentes ordenamentos jurídicos. Não havendo elementos capazes de ser comparados no ordenamento jurídico brasileiro e estrangeiro, não seria realizada uma análise *dogmática* ou mesmo *filosófica*, nos termos citados por JÖRG MANFRED MÖSSNER, mas, ao menos, uma confrontação de sistemas, de toda a forma útil.

Nesse cenário, é necessário consignar que, nesta dissertação, não se busca necessariamente uma análise de Direito comparado das normas tributárias brasileiras com as normas do *abuso do direito* francês, do *abuso de formas* alemão, da *fraude à lei* e do “*conflito na aplicação da norma tributária*” espanhol ou da *substância econômica* norte-americana. Ocorre que a ausência de normas comparáveis poderia frustrar esse exercício, da mesma forma que a ineficácia do parágrafo único, art. 116, do CTN,

¹⁷ MÖSSNER, Jörg Manfred. Why and how to compare tax law, in Introduction to comparative tax law. Rubbettino Editore, 2008, p. 21.

¹⁸ MÖSSNER, Jörg Manfred. Why and how to compare tax law, in Introduction to comparative tax law. Rubbettino Editore, 2008, p. 23.

experimentada até a presente data, impossibilitaria a comparação com os resultados efetivos obtidos por outros países. De todo o modo, buscar-se-á colocar esta norma brasileira frente às referidas normas estrangeiras, o que será útil para o conhecimento do Direito alienígena (“*knowledge of foreign law*”) e, ainda, para fins de *lege ferenda* (“*eye-opening effect*”).

1.3. ROTEIRO EXPOSITIVO

O Capítulo “2” desse trabalho se dedica à delimitação dos conceitos de “*planejamento tributário*”, “*planejamento tributário abusivo*” e “*evasão fiscal*”. Será apresentada uma tentativa de sistematização dos modelos doutrinários que buscam descrever a fronteira entre tais figuras.

No Capítulo “3”, buscar-se-á analisar as normas da Constituição Federal brasileira cuja ponderação se compreende necessária para o controle do *planejamento tributário* (*liberdades econômicas, isonomia, capacidade contributiva, solidariedade, legalidade e segurança jurídica*).

Nos capítulos “4”, “5”, “6” e “7”, abordar-se-á sistemas jurídicos que promovem métodos de reação a *planejamentos tributários abusivos* batizados por expressões que têm se tornado, embora sem homogeneidade semântica, corriqueiras na doutrina e jurisprudência administrativa do Brasil. Assim, no Capítulo “4”, será analisado o “*abuso do direito*” no Direito Tributário francês e as teses que sustentam a sua aplicação ao Direito tributário brasileiro. O Capítulo “5” cuidará do “*abuso de formas*” prescrito pelo Direito Tributário alemão e as teses quanto à sua adoção no Brasil. No Capítulo “6”, se analisará o método espanhol da “*fraude à lei*” (e o seu sucessor, o “*conflito na aplicação da norma tributária*”), bem como as teses para a sua aplicação, no Brasil. No capítulo “7”, serão investigadas as doutrinas jurisprudenciais norte-americanas que tutelam o tema e, igualmente, as teses que as recepcionam no sistema tributário brasileiro.

Por fim, apresentar-se-ão as conclusões deste trabalho no Capítulo “8”.

2. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E A EVASÃO FISCAL

2.1. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A definição de *planejamento tributário* pode ser realizada de forma *positiva* ou *negativa*, como observa dessa passagem de KLAUS TIPKE¹⁹, na qual indica o que *é* (definição positiva) e o que *não é* (definição negativa):

No es contraria a la ley la actuación de quien no realiza el hecho imponible y evita así el nacimiento de la obligación tributaria. Toda persona puede organizar su actividad con vistas al menor pago de impuestos posible. La elusión fiscal consciente y planificada es una modalidad legal de resistencia fiscal. No es imoral. Esto se reconoce probablemente en todos los Estados de Derecho que respetan la libertad.

De acordo com a *definição positiva*, dar-se-ia relevo à *liberdade* de o contribuinte realizar, de forma legítima e protegida pelo Direito, um gênero de atos jurídicos identificados como *planejamento tributário*. Pela definição *negativa*, a estratégia de exposição tomaria como referência situações que, embora também praticadas pelo contribuinte com o objetivo de minorar o seu ônus fiscal, não poderiam ser classificadas como pertencentes ao gênero do *planejamento tributário*, seja porque não são toleradas pelo ordenamento jurídico (*planejamento tributário abusivo* e *evasão fiscal*) ou, ainda, por ser de tal forma incontestada, legítimo ou mesmo induzido pelo Estado (como as *opções fiscais* e as *condutas induzidas por normas tributárias*), se torne justificável a análise em separado.

¹⁹ TIPKE, Klaus. Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral). Tradução para o espanhol de Pedro M. Herrera Molina. Barcelona : Marcial Pons, 2002, p. 110.

2.1.1. A definição positiva de “planejamento tributário”

Ao que parece, quaisquer tentativas de estabelecer uma definição positiva de *planejamento tributário positivo*, ou seja, sem o recurso à exposição de situações que *a priori* se excluirmos de seu respectivo universo de hipóteses (*definição negativa*), em algum momento recai na análise das *liberdades econômicas do contribuinte*. A legítima economia de tributos estaria fundada na *liberdade* de o contribuinte organizar os seus atos de modo a evitar, reduzir ou retardar a incidência tributária.²⁰ Nesse enfoque, a *liberdade econômica* teria de ser ponderada para a definição *positiva* de *planejamento tributário* em um dado ordenamento jurídico.

2.1.1.1. As liberdades econômicas e o planejamento tributário

O relacionamento entre a *tributação* e a *liberdade* do particular tem tido o seu perfil alterado ao longo da história. Em trabalho publicado em homenagem a RICARDO LOBO TORRES, LUÍS EDUARDO SCHOUERI, apresenta o desenvolvimento dessa relação da antiguidade até os dias atuais. De forma sumular, buscar-se-á apresentar as fases dessa evolução expostas por esse autor.

Na antiguidade, as primeiras tribos teriam surgido a fim de que as pessoas pudessem unir as suas forças contra os perigos da selva e à submissão à escravidão que poderia ser imposta por outras tribos. Assim, longe da tribo, o sujeito não poderia ser livre. Nessa “*liberdade dos antigos*”, não haveria uma separação entre “*tribo*” e “*indivíduo*”, pois este simplesmente seria componente daquela, de modo que sequer haveria referência à *liberdade individual*. A vida em coletividade teria criado deveres e direitos civis, como a decisão em praça pública em se fazer a guerra ou a paz. Entretanto, repugnaria a cobrança de tributos a estes indivíduos. Conforme LUÍS EDUARDO SCHOUERI²¹, “sujeitavam-se a tributo os povos vizinhos, dominados na guerra; impunha-se a capitação (tributo cobrado per capita, típico de sistemas tributários

²⁰ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 210.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade, in Princípios de Direito Financeiro e Tributário – estudos em homenagem ao Professo Ricardo Lobo Torres. Coord: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. Rio de Janeiro : Renovar, 2006, p. 436.

primitivos) aos estrangeiros, aos imigrantes, aos forasteiros”. Os cidadãos seriam livres de “qualquer tributo ordinário, conquanto tivesse ele seus deveres cívicos, sinais, aliás, de sua liberdade”. A liberdade, então, seria incompatível com a tributação. Apenas na ausência daquela se pagaria tributos.²²

Na Idade Média, com a fragmentação do Império Romano em feudos, teria sido tomado como prática o juramento de submissão de um indivíduo a outro em troca de proteção. Assim, os direitos e deveres referentes ao indivíduo assumiriam caráter contratual. O pagamento dos tributos se apresentaria como uma remuneração patrimonial. Expõe LUÍS EDUARDO SCHOUERI²³ que, “do século IX ao século XIII, na maior parte da Europa, os impostos apenas eram cobrados pelos senhores das próprias terras. (...) O rei, a igreja e o senhorio auferiam suas receitas por conta do exercício da propriedade. Era o Estado patrimonial”. Como exemplo, na Inglaterra, os impostos somente seriam cobrados em situações extraordinárias, como teria ocorrido em 1188, quando HENRIQUE II os cobrara para fazer frente às despesas da cruzada contra Saladino, com a prévia aprovação pelo Conselho Nacional do rei e pelo *jury of neighbours*. No período medieval, então, já se pode observar “a liberdade como um caráter estamentário; a obrigação tributária confunde-se com direitos patrimoniais e não se pode relacionar o tributo com a liberdade, senão no sentido de substituto para serviços militares”²⁴.

Com o fim do Estado Patrimonial, surgiria o *Estado de polícia*, com o *absolutismo* político e a economia *cameralista*, a qual partiria do pressuposto de que todos os fenômenos econômicos deveriam ser regulados pelo Estado. O *leviatã*, de THOMAS HOBBS, teria então explicitado que, com o pacto social, o homem transferiria

²² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade, in *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – estudos em homenagem ao Professo Ricardo Lobo Torres*. Coord: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. Rio de Janeiro : Renovar, 2006, p. 431-438.

²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade, in *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – estudos em homenagem ao Professo Ricardo Lobo Torres*. Coord: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. Rio de Janeiro : Renovar, 2006, p. 443.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade, in *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – estudos em homenagem ao Professo Ricardo Lobo Torres*. Coord: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. Rio de Janeiro : Renovar, 2006, p. 447.

toda a sua liberdade ao Estado, a quem competiria determinar, por meio das leis civis, como esta seria exercida. O Estado, assim, seria absoluto frente ao indivíduo.²⁵

O *absolutismo* teria sido seguido pelo *liberalismo*. Neste a relação entre a propriedade e a liberdade restaria mais evidente, de forma que ao Estado seria atribuída a função apenas de conservar a propriedade que necessariamente deveria estar em poder dos particulares, salvo na hipótese do consentimento destes manifestado por meio de lei. A tributação deveria ser *mínima*, a fim de manter a maior quantidade de recursos com o setor produtivo da economia. A Constituição francesa de 1791, assim, adotando a concepção de Montesquieu, teria enunciado que o particular poderia se valer de sua liberdade para realizar qualquer coisa, desde que com isso não restringisse o Direito de outrem. O limite aos Direitos, então, somente poderia ser imposto por lei. Conclui LUÍS EDUARDO SCHOUERI²⁶, então, que “a relação do tributo com a liberdade aprofunda-se, ainda mais, no liberalismo. Afinal, se no mercantilismo já se antevia o Estado como fiador da liberdade e da propriedade, com o liberalismo o tributo passa a ser a expressão da liberdade”, bem como “garantia desta”. Enquanto *garantia*, dar-se-ia relevo à necessidade de manutenção das atividades do Estado, melhor realizado por meio dos tributos.

No Estado social democrático, passar-se-ia a questionar as *finalidades* da liberdade para se delimitar os seus contornos. Afinal, a liberdade seria concedida para que se alcançassem determinados fins. Conforme LUÍS EDUARDO SCHOUERI, “a liberdade se exerce e se concede ‘para’ atingir um fim. Aqui estará a evolução do Estado Social Democrático de Direito”²⁷. Se, no pensamento liberal, o indivíduo encontraria alguns limites às liberdades que seriam anteriores ao próprio Estado, no pensamento *social-democrático*, a liberdade precisa ser conferida pelo Estado para fins determinados.

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade, in *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – estudos em homenagem ao Professo Ricardo Lobo Torres*. Coord: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. Rio de Janeiro : Renovar, 2006, p. 447-451.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade, in *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – estudos em homenagem ao Professo Ricardo Lobo Torres*. Coord: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. Rio de Janeiro : Renovar, 2006, p. 451.

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade, in *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – estudos em homenagem ao Professo Ricardo Lobo Torres*. Coord: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. Rio de Janeiro : Renovar, 2006, p. 455.

Diante dessa exposição histórica, apreendida dos estudos de LUÍS EDUARDO SCHOEURI, cumpre analisar mais algumas questões que podem ser relevantes para o relacionamento da *liberdade ao planejamento tributário*.

No *liberalismo*, seria garantido ao particular um círculo de proteção bastante amplo contra a interferência do Estado. Neste espaço de liberdade, o Estado agiria de forma *negativa*, no sentido de *deixar de interferir*, bem como *positiva*, no sentido de *prestar a tutela necessária para que terceiros não a turbem*. Assim, um indivíduo *absolutamente* livre teria condições de tentar concretizar quaisquer de seus desejos sem a interferência de terceiros, especialmente do Estado. Como a delimitação desse círculo de proteção é estabelecida pelo Direito, poderia variar em cada jurisdição.²⁸

O *viver em sociedade* parece afastar a expectativa de liberdades individuais absolutas.²⁹ O Código Napoleônico, por exemplo, embora não contivesse limitações contundentes ao Direito de propriedade ou à liberdade contratual, não teria representado o exercício ilimitado de tais Direitos, já que os *abusos* daí decorrentes teriam sido controlados pela jurisprudência francesa.³⁰

As *liberdades econômicas*, segundo EROS GRAU³¹, nem mesmo em sua formulação original (*Édito de Turgot, de 1776*) se consagravam absolutas, com a omissão total do Estado. Assim como todo princípio normativo, o Direito às liberdades deve ser interpretado e aplicado de forma a se compatibilizar com os demais de igual hierarquia, em um sistema de pesos e contrapesos. Um princípio não anula o outro; cede espaço.

²⁸ Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas. – Barueri, SP : Manole, 2007, p. 196.

²⁹ Nesse sentido, OSCAR VILHENA VIEIRA expõe que: “Por mais liberdade que se busque conferir aos indivíduos, jamais será possível aceitar, dentro da sociedade, uma liberdade absoluta. Isto pelo simples fato de que a liberdade absoluta, onde cada um pode fazer o que bem entender, tem como resultado necessário o caos, onde outros valores, como a justiça, a felicidade, a segurança e a própria liberdade, correriam riscos perenes pelo exercício desenfreado da liberdade. Especialmente a liberdade dos mais fracos seria constantemente afrontada pela liberdade dos mais fortes; “a liberdade do tubarão é a morte para as sardinhas”. Daí a necessidade de, ao se constituir o Estado, estabelecer limites à liberdade,- que se fez, no mundo moderno, por intermédio da separação entre as esferas privada – restrita à intervenção do Estado - e pública - em que impera a capacidade de coordenação do Poder Público, bem como do poder coercitivo, que lhe é inerente.” (VIEIRA, Oscar Vilhena. Direitos fundamentais – uma leitura da jurisprudência do STF. Malheiros Editores. São Paulo: 2006, p. 137/138)

³⁰ Cf. BOULOS, Daniel M. Abuso do Direito no novo Código Civil. São Paulo: Editora Método 2006, p. 33-35.

³¹ GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica). São Paulo : Malheiros, 2007, p. 203.

Presente o princípio da liberdade em suas variadas expressões, não se colocaria em questão *se somos livre*, mas sim “*livres de que*”, “*livres para que*”³², ou, ainda, *quão livre somos*³³. A vida em sociedade, conforme OSCAR VILHENA VIEIRA³⁴, pressupõe a questão de “quanta liberdade será deixada ao indivíduo para que ele determine o curso de sua existência, a partir de seus próprios meios e sem a interferência do Estado”.

Essa limitação (ou delimitação) das *liberdades* dependeria dos Direitos do cidadão reconhecidos pelo específico sistema jurídico de referência. Seria a ponderação destes em um caso concreto que, em última análise, estabeleceria o grau de restrição a uma liberdade, sem jamais eliminá-la. Essa constatação é sustentada por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR³⁵, que traz o exemplo da Constituição brasileira quando proíbe expressamente a prisão perpétua, pois o estabelecimento dessa regra teria e eficácia de eliminar uma liberdade e não apenas regulá-la. Conforme propõe esse professor, o Estado possuiria a função de proteger a liberdade, mas jamais de cerceá-la. “Qualquer intervenção que possa afetar a liberdade deve, antes de tudo, estar pautada por regras claras e públicas, que permitam ao indivíduo planejar seu curso de vida, ciente das consequências jurídicas de seus atos.”

Ter-se-ia, atualmente, um “Estado capitalista, mas social”³⁶, em que todas as liberdades, inclusive a de contratar, devem ser garantidas e, ao mesmo tempo, limitadas pela lei, condicionando-as aos anseios sociais. Pode-se entender que, na vigência de princípios *liberais* e também *sociais*, restaria afastada a hostilidade extremada à interferência do Estado na propriedade particular por meio da tributação, que se poderia sustentar com o prestígio exclusivo dos primeiros. No *Estado Social de Direito*, devem

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade, in *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – estudos em homenagem ao Professo Ricardo Lobo Torres*. Coord: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. Rio de Janeiro : Renovar, 2006, p. 436.

³³ DANIEL M. BOULOS chega a conclusão semelhante: “a controvérsia objeto da preocupação dos juristas nos últimos séculos e que deve preocupá-los no presente é outra. Trata-se de saber qual é o “limite” dos limites que o Estado deve impor à referida liberdade”. (BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 226-227)

³⁴ VIEIRA, Oscar Vilhena. *Direitos fundamentais – uma leitura da jurisprudência do STF*. Malheiros Editores. São Paulo: 2006, p. 137/138.

³⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas*. – Barueri, SP : Manole, 2007, p. 195.

³⁶ BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 226-227.

ser compatibilizados valores do *Estado Social*, em que a repartição do patrimônio particular se justifica pelo *bem comum*, e do *Estado de Direito*, cujos predicados do liberalismo dão relevo à proteção do *indivíduo*.³⁷ Conforme HERMES MARCELO HUCK³⁸, ao se dedicar ao tema desta dissertação, “essa conjugação, entretanto, não deve implicar o sacrifício das garantias fundamentais da pessoa humana, como não conduz a uma situação de dominação disfarçada”.

Compreende-se o Direito Tributário não como um ramo apartado do sistema jurídico, mas que deflui do mesmo núcleo fundamental de todas as demais searas do Direito. Não obstante, foi preciso a EZIO VANONI³⁹, no início do século passado, trazer ao Direito Tributário a constatação de GEORG JELLINEK, de que o Estado “não pode ser considerado como superior ao direito, pois que se assim fosse, todas as relações da vida pública e particular se resolveriam em simples relações de fato”. As relações sociais seriam consideradas “relações jurídicas” exatamente “porque são reguladas pelo ordenamento jurídico e assumem o caráter de relações que se verificam entre pessoas, às quais o ordenamento jurídico reconhece uma capacidade de vontade relativamente a um fim determinado”.

Parece correto concluir, portanto, que a atividade arrecadatória do Estado também deve observar o repertório de Direitos constitucionalmente assegurados ao cidadão, a exemplo das *liberdades econômicas*. Assim sendo, haveria um núcleo de liberdade do contribuinte que não poderia ser restringido e que, dentro do qual, estaria inserido o *planejamento tributário*, conforme conclui HUMBERTO ÁVILA⁴⁰. Nesse sentido, sustenta EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO⁴¹ que:

[...] o planejamento tributário situa-se na esfera jurídica de toda pessoa como um direito de proteção eficiente de seus interesses individuais, posto que a ordem jurídica os protege, tanto quanto o faz em relação aos interesses da coletividade que são resguardados pela lei que

³⁷ Neste sentido, SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 93-4.

³⁸ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais – São Paulo : Saraiva, 1997, p. 136.

³⁹ VANONI, Ezio. Natureza e interpretação das leis tributárias. Trad. Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro : Ed Financieiras, 1932, p. 114.

⁴⁰ ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grunpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 75-77.

⁴¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento tributário. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 121.

prescreve sanções para aqueles que não cumprem o que é obrigatório ou fazem o que é proibido.

A questão, então, seria: *Quão livre é o contribuinte para se esquivar de contribuir ao Estado? Qual o limite ao planejamento tributário?* Importa sublinhar que tais questionamentos serão enfatizados no decorrer de toda esta dissertação.

De todo modo, ao menos dois pontos dessas questões parecem suscitar indagações imediatas para o desenvolvimento do presente estudo: *(i)* a restrição à liberdade do contribuinte decorrente da imposição própria tributária e *(ii)* a interferência do Estado (Fisco) na forma de condução dos negócios do contribuinte, não obstante a licitude cível de todos os atos realizados.

2.1.1.1.1. A restrição à liberdade do contribuinte decorrente da imposição tributária

A questão a ser analisada nesse tópico é: a tributação pode ser compreendida como uma restrição *prima face* à liberdade do particular?

Com o *neoliberalismo*, ganharia força a ideia de que a propriedade constitui uma esfera de domínio absoluto de seu titular, de modo que a tributação seria uma forma de escravidão inadmissível. Pontua OSCAR VILHENA VIEIRA⁴² que, “ao associar a propriedade à liberdade, os neoliberais demandam uma limitação máxima ao poder do Estado”.

A ideia da intolerância à tributação do patrimônio foi rechaçada por autores como BENVENUTO GRIZIOTTI e Ezio VANONI, influenciando muitas linhas de pensamento. Para aquele autor⁴³, seria primordial que todos os membros da sociedade, por participarem das vantagens da atividade do Estado social, contribuíssem com os

⁴² VIEIRA, Oscar Vilhena. Direitos fundamentais – uma leitura da jurisprudência do STF. Malheiros Editores. São Paulo: 2006, p. 141-142.

⁴³ Apud. VANONI, Ezio. Natureza e interpretação das leis tributárias. Trad. Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro : Ed Financeiras, 1932, p. 124.

encargos necessários. Para Ezio VANONI⁴⁴, o tributo não poderia ser considerado uma limitação da liberdade dos indivíduos, embora algumas obrigações fiscais instrumentais pudessem ter esse efeito. A odiosidade do tributo, assim, deveria ser superada, inclusive pelo fato de a arrecadação fiscal ser pressuposto para a existência do Estado, portanto, da própria proteção às liberdades.

Modernamente, LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁴⁵ expõe que a transferência de recursos decorrente da tributação jamais poderia ser considerada ofensiva ao Direito de propriedade, já que o próprio Constituinte a autoriza como forma de financiar o Estado.

Ademais, a restrição do particular inerente à liberdade pode estar intimamente relacionada com a questão de “*como*” cobrá-los, o que remete de forma imediata ao *princípio da legalidade*. Este mantém relação direta com o Direito à liberdade, na medida em que impõe à Administração Fiscal o dever de restringir a interferência ao patrimônio particular nos limites prescritos em lei. Leciona ALBERTO XAVIER⁴⁶ que “*o princípio da legalidade de tributação tem, assim, uma função proibitiva enquanto garantia e uma função permissiva enquanto fonte de liberdade*”.

A tributação em afronta à lei, ou melhor, às *normas válidas do ordenamento jurídico*, subtrairia patrimônio do contribuinte de forma ilegítima. Muito embora a tributação seja uma interferência à propriedade privada autorizada pelo Texto Constitucional, não poderia a Administração Fiscal requerer do contribuinte o pagamento de tributos à revelia da inexistência de leis válidas que assim o determine, nem tão pouco poderia utilizar de mecanismos de coerção para compelir o contribuinte à prática das hipóteses de incidência tributária prescritas por leis válidas. Assim ocorrendo, como observa LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁴⁷, estar-se-á atentando de modo inadmissível contra a proibição ao confisco e o Direito à propriedade. RICARDO AZIZ

⁴⁴ VANONI, Ezio. Natureza e interpretação das leis tributarias. Trad. Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro : Ed Financeiras, 1932, p. 140-144.

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 91.

⁴⁶ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 34.

⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 46.

CRETTON⁴⁸ aponta que, embora o tributo seja o *preço pela liberdade* do cidadão, há limites ao poder do Estado na restrição dessa liberdade, estabelecidos pelos Direitos fundamentais e pelos princípios constitucionais específicos à ordem tributária pátria.

De fato, a tributação realizada com fundamento em normas válidas e conforme aos dispositivos constitucionais não agride a liberdade do cidadão. O tributo, então, seria o *preço da civilização* (“*I like to pay taxes. With them I buy civilization*”). Mas essa célebre frase, de OLIVER WENDELL HOLMES JÚNIOR⁴⁹, dá ensejo a outras duas perguntas, necessárias para a conclusão deste tópico. A primeira seria: *Quão oneroso pode ser esse preço?*

Para CASALTA NABAIS⁵⁰, como membros da comunidade, os particulares são incumbidos do dever fundamental de suportar os custos do Estado e, portanto, do *dever fundamental de pagar impostos*, “constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada”.

Seria em oposição ao Direito fundamental de não pagar impostos que se voltaria a tese desse autor lusitano. Tratar-se-ia de reação contra a “postura teórica de alguns justfiscalistas mais inebriados pelo liberalismo econômico e mais empenhados na luta contra a ‘opressão fiscal’, que vem atingindo a carga fiscal nos países mais desenvolvidos”. O Estado Fiscal justificaria, assim, o dever fundamental de pagar tributos, tanto quanto necessário ao financiamento do Estado.

A tributação, ainda para CASALTA NABAIS⁵¹, não constituiria um *objetivo* do Estado, mas um *meio* necessário ao cumprimento de seus *objetivos*, atualmente consubstanciados em tarefas de um Estado de Social de Direito. Em vista do caráter social desse Estado fiscal, tornar-se-ia então possível a “exigência de uma parte

⁴⁸ Apud. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Fiscal através de acordos de bitributação – treaty shopping. Tese de Doutorado apresentada junto ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 91–92.

⁴⁹ Cf. Amy, Douglas J. “Taxes are Good”, in “Government is Good”. Disponível em: <<http://www.governmentisgood.com/articles.php?aid=17>>. Acesso em: 20/09/2010.

⁵⁰ NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra : Edições Almedina S A, 2009, p. 185.

⁵¹ NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra : Edições Almedina S A, 2009, p. 185.

considerável do rendimento ou patrimônio, enquanto tais ou enquanto gastos ou consumidos na aquisição de bens e serviços, dos seus cidadãos”. Nessa perspectiva, o autor considera que:

Não podendo o estado dar (realizar prestações sociais), sem antes receber (cobrar imposto), facilmente se compreende que, quanto menos ele confiar na autorresponsabilidade dos cidadãos relativa à satisfação das suas necessidades (autossatisfação), mais se descure o princípio da subsidiariedade, extremando-se num estado social paternalista preocupada, se não mesmo obcecada, no limite, com a realização da felicidade até ao pormenor (que incluirá os próprios tempos livres) dos indivíduos e, consequentemente, mais se onera a sua capacidade de prestação fiscal”.

Dentro dessa visão, não sendo possível uma justiça plena, deveria optar-se por uma justiça que, embora relativa, seja realizável.

Esse Estado fiscal seria fundado, ainda, no reconhecimento da livre disponibilidade econômica dos particulares, conforme a tese de CASALTA NABAIS⁵². O Direito à *liberdade* deveria ser de tal modo amplo que o indivíduo pudesse decidir sobre todos os domínios da vida, de maneira a somente sofrer limitação quando “do seu exercício sem entraves, resultem danos para a coletividade” ou, ainda, quando seja necessário ao Estado adotar medidas para “manter essa mesma liberdade de decisão”. Para estar “totalmente a salvo” da anulação total por parte do Estado, deve ser assegurada a participação democrática dos cidadãos nas decisões políticas do Estado, com implicações na estrutura de poder do Estado.⁵³

⁵² NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra : Edições Almedina S A, 2009, p. 204.

⁵³ Aparentemente se referindo a países como a China, José Casalta Nabais expõe que: “Esta segunda exigência ou vetor de livre disponibilidade (econômica) dos indivíduos traduz uma clara implicação de estruturação democrática do poder estadual, pois que sendo este a quem cabe reconhecer que tarefas cabem aos indivíduos e não ao estado e vice-versa (sob pena de a soberania estadual se transferir para a instância a quem caiba uma tal “competência da competência”), não se vê como salvaguardar a primazia da ação econômica dos cidadãos, se estes puderem ser totalmente excluídos da formação da vontade política do estado. Com isto não se pretende negar a existência, com abundantes exemplos históricos e contemporâneos, de estados fiscais que, embora desprovidos de uma (efetiva) estrutura democrática, dispõem de uma economia assente na atuação dos agentes econômicos privados e de um suporte financeiro baseado na tributação da economia assim organizada. Quer-se antes de acentuar que tais estados estão longe de ser o paradigma do estado fiscal, pois que, ao não respeitarem o princípio da livre disponibilidade (econômica) dos indivíduos, acabam por se configurar sobretudo com um “capitalismo de estado”, em que o sistema econômico se baseia, não na livre iniciativa da generalidade dos agentes econômicos privados, mas na iniciativa privada que o estado (rectius, o grupo econômico que o suporta), enquanto o seu depositário, entenda “conceder” caso a caso”. (NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Edições Almedina S A, 2009, p. 206)

É significativo destacar que esse autor português não sustenta a aplicação desse *dever fundamental de pagar impostos* de forma ilimitada em seu Estado natal, mas se obriga a buscar limites nos Direitos fundamentais expressos na Constituição portuguesa⁵⁴.

Por outro enforque, LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁵⁵ expõe conclusões diversas quanto ao exercício da tributação na atual feição do Estado fiscal. No novo contexto do Estado Social Democrático de Direito, o tributo se apresentaria como um ônus que deve ser suportado pelo particular a fim de que o Estado possa exercer a sua função de reduzir as desigualdades em benefício dos menos favorecidos, o que de alguma forma justificaria a grande quantidade de contribuições no sistema tributário brasileiro. Nesse sentido, expõe o autor que “o tributo, enquanto preço da liberdade, assume, no Estado Social Democrático de Direito, nova dimensão: já não é mais ele o ônus para a fruição da liberdade, e sim instrumento para a sua concretização”.

A queda do muro de Berlim, enquanto marco da superação do Estado de bem estar social, chamaria a atenção para a necessidade de uma nova perspectiva para o século XXI, em que “o Estado é afastado e a sociedade civil reivindica para si espaço que fora ocupado por aquele”. Sem o individualismo do liberalismo e os excessos do Estado de Bem Estar social, fala-se em *liberdade coletiva*, passando a sociedade privada

⁵⁴ Diz aquele autor: “Quanto, por seu turno, à limitação dos deveres fundamentais pelo direitos podemos referenciar dois planos. Um plano geral, em que nos surgem os direitos-garantia gerais do conjunto dos direitos fundamentais, ou seja, os instrumentos subjetivos gerais de tutela do estatuto constitucional do indivíduo, os quais também valem contra a concretização legal de deveres fundamentais que não respeitem o quadro constitucional. Assim, os direitos de recurso ao Provedor de Justiça e de acesso aos tribunais para a defesa dos direitos fundamentais, o direito à responsabilidade civil do estado demais entidades públicas, dos titulares dos seus órgãos e dos seus funcionários e agentes por ações ou omissões no exercício das respectivas funções ou por causa desse exercício, de que resulte prejuízo para outrem, e o direito à resistência limitam também a generalidade dos deveres fundamentais. Tais direitos podem ser invocados também contra os deveres fundamentais, rectius contra a sua concretização legal. E um plano especial - o plano dos específicos direitos fundamentais - cuja autonomização constitucional se explica e justifica pelo fato de o seu conteúdo não ter outro sentido senão o de exprimir limitações a específicos deveres constitucionais. É esse o caso, em nossa opinião, do(s) direitos(s) à objeção de consciência, mormente a objeção face ao serviço militar, cujo conteúdo consiste na exclusão do cumprimento do dever de serviço militar e na consequente sujeição ao dever de serviço cívico de duração e penosidade equivalente à do serviço militar armado (arts. 41º, nº 6 e 276º, nº 4, da Constituição), e o caso do direito à resistência passiva expresso na recusa do pagamento de imposto cuja criação não tenha seguido os termos da Constituição e/ou cuja liquidação e cobrança não hajam obedecido às formas prescritas na lei (art. 106º, nº 3, da Constituição)”. (NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Edições Almedina S A, 2009, p. 125)

⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade, in Princípios de Direito Financeiro e Tributário – estudos em homenagem ao Professo Ricardo Lobo Torres. Coord: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. Rio de Janeiro : Renovar, 2006, p. 462.

a assumir funções que antes se imaginavam essenciais do Estado (previdência *privada*, organizações *não governamentais*, parcerias público-*privada* etc.). Essa mudança de cenário, então, deveria representar um refluxo do ônus fiscal, minorando-o, a fim de deixar em poder dos particulares os recursos necessários à satisfação das necessidades com as quais o Estado já não tem efetivo compromisso. Esse intuito seria encontrado em imunidades, como aquelas concedidas às entidades de educação e de assistência social, nas quais o Constituinte não permitiu que recursos utilizados pela iniciativa privada para a realização destes objetivos fossem desviados pelo Estado. Contudo, a “limitação no preço da liberdade vai além das imunidades expressas”, já que “não se justificaria uma transferência excessiva, por parte do Estado, se com aqueles recursos não se acrescentará parcela de liberdade coletiva, enquanto, ao mesmo tempo, tais recursos, nas mãos da sociedade coletiva, revelam-se mais aptos a promover a inclusão social”.

No entanto, pondera LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁵⁶ não ser brusca, mas sim paulatina, a evolução de um modelo a outro de Estado, bem como a forma como este estabelece o preço pela liberdade cobrado por meio de tributos. Destaca, ainda, que “o tributo se justifica como instrumento para a expansão da liberdade, não para sua restrição.”

Note-se que, enquanto CASALTA NABAIS defende a minoração da segurança jurídica e da esfera de liberdade do contribuinte com a flexibilização do princípio da legalidade em matéria tributária, tudo em nome da necessidade de abastar os cofres do Estado fiscal que se agiganta, LUÍS EDUARDO SCHOUERI sustenta a necessidade de preservar esses princípios contra a exorbitância das cobranças impostas pelo Estado, pois quando esse se mostra “incapaz de (ou inábil para) suprir certas demandas sociais, não se legitima o aumento crescente e interminável, onde se vê que por mais que se aumentem os tributos, em maior grau se ampliam as demandas sociais, exigindo novos aumentos”⁵⁷. Para aquele autor lusitano, a esfera de liberdade do particular deveria ser menor, cedendo o máximo de espaço possível para financiar a atividade estatal; já para

⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade, in *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – estudos em homenagem ao Professo Ricardo Lobo Torres*. Coord: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. Rio de Janeiro : Renovar, 2006, p. 471.

⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade, in *Princípios de Direito Financeiro e Tributário – estudos em homenagem ao Professo Ricardo Lobo Torres*. Coord: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. Rio de Janeiro : Renovar, 2006, p. 465.

o autor brasileiro, essa esfera de liberdade deve ser nutrida, expandida a partir do ponto em que o particular tem condições de realizar os desígnios que originalmente deveriam ter sido cumpridos pelo Estado.

De todo modo, parece correto compreender que, enquanto na antiguidade a tributação somente estaria presente onde faltasse a *liberdade*, no Estado Social de Direito a tributação *conforme norma válida do ordenamento jurídico* conviveria com as liberdades do particular, constituindo legítima intervenção em seu no patrimônio. Contudo, para que tais normas sejam *válidas*, é necessário que respeitem a um círculo de proteção garantido pelo *ordenamento jurídico*, consistindo a problemática na delimitação de seu campo.

Parece, ainda, correto compreender que será dentro dessa esfera de liberdade do particular (menor ou maior, a depender do ordenamento jurídico de referência e da concepção do intérprete) onde se encontrarão os atos praticados pelo contribuinte que podem ser definidos por *planejamentos tributário*, necessariamente tolerados pelo Estado.

2.1.1.1.2. A interferência da Administração Fiscal na forma de condução dos negócios do contribuinte, não obstante a licitude cível de todas as operações realizadas

Assume-se que o Estado, por meio da tributação legalmente exigida, possui legitimidade para participar nos resultados econômicos auferidos pelo particular. Contudo, pode-se questionar se o Estado possuiria igual legitimidade para interferir na capacidade desse particular em empreender e conduzir a atividade que lhe irá garantir um sucesso financeiro passível de ser tributado. A questão é: *pode o fisco se opor a decisões do particular, civilmente lícitas e fundadas na liberdade de contratar, de modo a tutelar a forma como o contribuinte deveria agir para, assim, garantir a maior participação do Estado no patrimônio privado?*

A *liberdade contratual*, que garante ao particular a faculdade de *contratar ou não contratar*, de escolher *como* e com *quem* estabelecer a relação contratual e, por óbvio, o conteúdo dos contratos, é decorrência da *autonomia privada*, podendo inclusive com ela vir a ser confundida.⁵⁸ Conforme TULLIO ROSEMBUJ⁵⁹, a *liberdade da empresa* não se esgotaria no exercício da *liberdade contratual*, no exercício do *direito de propriedade* ou na atividade de produção de bens de terceiros no mercado livre. O Direito da empresa seria uma atividade de quem utiliza a riqueza para produzir nova riqueza, combinando os fatores de produção.

Repita-se que o Direito deverá propiciar condições para o exercício das *liberdades econômicas*, regulamentando-as, mas jamais substituir o ser humano em suas escolhas. Conforme TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR⁶⁰, tais *liberdades* dariam ao ser humano um espaço que não poderia ser absorvido pela sociabilidade, tendo-se como reconhecida a capacidade de “reger o próprio destino, expressar a sua singularidade como indivíduo, igual entre iguais: o homem como distinto e singular entre iguais”.

Ao que parece, o fato de a *autonomia privada* ser afirmada *positivamente* (isto é: sim, há o direito do contribuinte), reclama uma afirmação *negativa* (isto é: há limites). Em trabalho publicado em 1969, LUIGI FERRI⁶¹ aponta que “*el problema de la autonomia es ante de todo un problema de limites, y de limites que son siempre el reflejo de normas jurídicas, a falta de las cuales el mismo problema no podría siquiera plantearse a menos que se quiera identificar la autonomía con la libertad natural o moral del hombre*”.

Contudo, é interessante notar que, caso fosse outorgado ao Estado substituir o particular em suas decisões, anulando a livre condução de seus atos, quaisquer normas atinentes à responsabilização deste se tornariam inaplicáveis.⁶² Esse extremo não seria

⁵⁸ BOULOS, Daniel M. Abuso do Direito no novo Código Civil. São Paulo: Editora Método 2006, p. 226-227.

⁵⁹ ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons. 1999, p. 57.

⁶⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas. – Barueri, SP : Manole, 2007, p. 196.

⁶¹ FERRI, Luigi. La autonomía privada. Madri : Editora Revista de Derecho Privado, 1969, p. 4-5.

⁶² Cf. TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, “Liberdade, nesses termos, opõe-se à tutela estatal. Ninguém, a não ser o próprio homem, é senhor de sua consciência, do seu pensar, do seu agir, estando aí o cerne da responsabilidade.”(FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas. – Barueri, SP : Manole, 2007, p. 196)

admitido pelo Estado de Direito, de forma que, caso a Administração Fiscal voltasse os seus esforços à substituição dos atos cíveis praticados pelos particulares, fazendo com que os fatos geradores fossem compulsoriamente praticados, se tornaria *abusiva* a intervenção do Estado na esfera de liberdade do contribuinte.

A *autonomia privada* implicaria, assim, na possibilidade de todo particular, na eleição e realização de atos e negócios jurídicos, lícitamente buscar a economia de tributos⁶³. Conforme HELENILSON CUNHA PONTES⁶⁴, haveria uma liberdade para planejar e optar por meios lícitos que conduzam a um mesmo resultado econômico.

Tomando-se como referência o ordenamento jurídico brasileiro, ALBERTO XAVIER⁶⁵, firme em suas convicções, entende que “o princípio da liberdade de contratar, corolário do princípio da livre iniciativa não está, nem pode estar, sujeito a qualquer restrição infraconstitucional com fundamento em razões de ordem fiscal”.

Nesta dissertação, contudo, adota-se como premissa a afirmação já exposta de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR⁶⁶, de que “a liberdade pode ser disciplinada, mas não pode ser eliminada”. Seria então necessário comprometimento do Estado em assegurar ao particular uma porção de liberdade para conduzir os seus atos de modo a comprometer apenas parcela *razoável* do patrimônio com a tributação, sob pena de anular a capacidade para a criação de novos empreendimentos. Dito de outro modo, de acordo com um *razoável* grau de intolerância, poderia o Estado disciplinar quais as hipóteses de *planejamentos tributários* seriam consideradas *abusivas*, mas jamais eliminar por completo a possibilidade de exercício dessa liberdade (*planejamento tributário*). Assim, cada sistema jurídico, ao seu modo, determinaria o grau de tolerância ao *planejamento tributário* a ponto de considerá-lo *abusivo*, sem, contudo, eliminar a liberdade para a sua realização.

⁶³ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 210.

⁶⁴ PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário – São Paulo : Dialética, 2000., p. 117-118.

⁶⁵ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 119.

⁶⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas. – Barueri, SP : Manole, 2007, p. 195.

Se é possível afirmar que há limites à implementação de estratégias para a minoração da obrigação tributária, persiste a indagação: *qual a margem de manobra assegurada ao contribuinte para a condução de seus negócios, de modo a se pautar na licitude cível para se submeter ao menor ônus fiscal?* No Brasil, conforme se analisará no “**Capítulo 3**” *infra*, compete à lei complementar em matéria tributária regulamentar a questão.

2.1.2. A definição negativa de “planejamento tributário”

Conforme se propõe, para a *definição negativa*, devem ser identificadas situações que, embora também sejam praticadas pelo contribuinte com o intuito de minorar suas obrigações fiscais, não devam ser classificadas como “*planejamento tributário*”.⁶⁷

Inicialmente, haveria condutas *lícitas* que conduziriam à minoração do ônus fiscal, mas que não pertenceriam necessariamente ao gênero dos *planejamentos tributários*, como é o caso das *opções fiscais* e das *condutas induzidas*.

Nas chamadas *opções fiscais*, o sistema jurídico tributário oferece ao contribuinte mais de uma sistemática para que este submeta os seus signos de riqueza à

⁶⁷ Além das situações tratadas neste tópico, suscita MARCO AURÉLIO GRECO que “Primeiro, não contaminam o planejamento as condutas que forem alcançadas pelo denominado princípio da insignificância. De fato, ainda que seja uma infração da perspectiva do ordenamento (ou subordenamento) se a gravidade que apresentar tiver tão pouca densidade a ponto de ser considerada insignificante da perspectiva do ordenamento sancionador, não é adequado concluir haver contaminação. Realmente, se, até mesmo perante o ordenamento que a sanciona a infração é insignificante por que, da ótica da ilicitude, ela seria significativa para o ordenamento tributário? Só as infrações cuja gravidade assumir maior densidade (perante o sub-ordenamento específico ou por reflexo perante o ordenamento tributário) é que poderão gerar o efeito de prejudicar o planejamento. Insignificância deve ser aferida não apenas no tipo e no grau da infração, mas também no efeito obtido. Realmente, se o resultado da conduta do contribuinte não for significativo em sua dimensão ou em seu impacto na aplicação ou eficácia da norma tributária, não vejo contaminação. Segundo, a ilicitude precisa estar situada em elemento relevante dentro do contexto em que o caso for examinado. Ou seja, deve atingir um elemento sem o qual não haveria o efeito (elisão) ou elemento que, se fosse diferente ou tivesse outra conformação, implicaria alterar a natureza da consequência (por exemplo, deixar de haver redução de base de cálculo para haver retardamento da incidência). Terceiro, pode haver licitude nos meios ou nos fins. A ilicitude de meios contamina os resultados ainda que eles possa ser visto isoladamente como lícitos. De fato, se o resultado tributariamente vantajoso (p. ex., redução da carga tributária ou postergação da incidência) foi obtido mediante utilização de um meio que, para existir, dependeu da prática de uma infração, disto decorre que o efeito não surgiria se a conduta permanecesse dentro esfera da licitude. Por outro lado, a ilicitude nos fins prejudica a eficácia dos meios na produção dos efeitos que lhes são próprios.” (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo : Dialética, 2008, p. 89-90)

tributação, cabendo a ele optar por aquela que lhe seja mais adequada, seja por parecer mais prática ou por proporcionar menor ônus tributário. Cite-se, como exemplo, a pessoa jurídica que simultaneamente preenche os requisitos para ser tributada com base no lucro real e no lucro presumido, sendo-lhe, então, possível optar pela sistemática que tenha como consequência a menor tributação ou formalidades. Outro exemplo é o da pessoa física que, ao realizar a sua declaração anual de imposto de renda, tem à sua disposição um programa de computador, fornecido anualmente pela Administração Fiscal brasileira, possibilitando-o a descoberta de qual das sistemáticas lhe traz o menor ônus fiscal: a sistemática *simplificada*, que lhe atribui dedução de 20% do total de rendimento auferidos, ou a sistemática *detalhada*, no qual serão deduzidas as despesas autorizadas pela legislação e que possam ter comprovada a sua ocorrência durante o exercício fiscal.

No caso de *normas tributárias indutoras*, o Estado incentiva que o contribuinte realize atos que se alinhem aos seus objetivos, concedendo-lhes como *prêmio* a minoração de seu ônus fiscal. Conforme propõe LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁶⁸, o legislador parte do pressuposto de que “os contribuintes buscam economizar tributos, para abrir uma válvula, pela qual a pressão tributária é aliviada, de modo dosado. Seria, como diz Bellstedt, uma espécie de elusão tributária guiada à distância, com efeitos pré-calculados”.

Alguns autores incluem no conceito de *planejamento tributário* a utilização de *opções fiscais* e de *normas tributárias indutoras*, já que o contribuinte, ao praticar os referidos atos, certamente teria realizado prévio estudo, *planejando-os*⁶⁹. Outros, por sua vez, as excluem “do âmbito do planejamento, pois correspondem a escolhas que o ordenamento positivo coloca à disposição do contribuinte, abrindo expressamente a possibilidade de escolha”⁷⁰⁻⁷¹.

⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 206.

⁶⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento tributário. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 02.

⁷⁰ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo : Dialética, 2008, p. 100.

⁷¹ BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 240.

De fato, o que diferencia o *planejamento tributário* das hipóteses de *opções fiscais* e de *condutas induzidas* é que, nestas, o Estado manifestamente valida a minoração do ônus fiscal por impulso do contribuinte, que é, respectivamente, *ignorada* ou *incentivada* pelo ordenamento jurídico. Já nas hipóteses de *planejamento tributário*, os atos praticados pelo contribuinte não foram expressamente previstos pelo legislador.

Independentemente dessa discussão, parece correto compreender que o desenvolvimento dos estudos tributários conduz à análise especializada dessas situações⁷², o que por si justificaria que o presente estudo as segregue, para que se atenha aos casos de *planejamento tributário* em sentido *estricto*. Assim, as *opções fiscais* e as *condutas induzidas* serão tratadas neste trabalho como figuras diversas do *planejamento tributário*.

Ainda em busca da *definição negativa* de *planejamento tributário*, deve-se diferenciar as hipóteses de *planejamento tributário abusivo* e de *evasão fiscal*, que, embora conduzam à minoração do ônus fiscal, podem ser vedados pelo ordenamento jurídico. Nos tópicos “2.2” e “2.3” *infra*, serão analisados, respectivamente, os conceitos de *planejamento tributário abusivo* e a *evasão fiscal*, possibilitando, assim, essa necessária diferenciação.

2.2. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

A presente seção toca de forma mais específica o tema das TEORIAS DO “ABUSO” NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Conforme J. L. SALDANHA SANCHES⁷³, “o termo ‘abuso’, ainda que utilizado com sentido distinto daquele que encontramos no Direito civil a propósito da figura abuso de direito, tem uma particular utilidade expressiva, uma vez que permite exprimir a distinção axiológica entre os dois tipos de evitação fiscal”.

⁷² Como referência, cite-se a obra de SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

⁷³ SALDANHA SANCHES, J. L. Os limites do planejamento fiscal – substância e forma no Direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra : Coimbra Editora, 2006, p. 23.

A ideia de que o contribuinte encontraria limites para a realização de *planejamentos tributários* pode ser fundada no corolário de que a diferença de imposição tributária entre dois contribuintes com semelhantes capacidades contributivas pode não ser justificável diante do ordenamento jurídico vigente. Poder-se-ia sustentar que o Estado Social, como fundamento para que todos contribuam com as despesas públicas, teria como pressupostos a *igualdade*, a *solidariedade*, a *eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva* e o *dever fundamental de pagar impostos*. Assim, a prática de *planejamento tributário abusivo* ou de *evasão fiscal* configuraria hipótese em que a minoração do ônus fiscal não seria tolerada pelo Estado.

A característica essencial do *planejamento tributário abusivo*, conforme TULLIO ROSEMBUJ⁷⁴, consistiria na minoração do montante da obrigação tributária sem violar diretamente a lei. Os atos realizados seriam lícitos perante o Direito civil, embora contivessem uma ameaça ao cumprimento do Direito positivo, em que o motivo determinante de sua realização seria o fiscal. O *planejamento tributário abusivo* seria gênero do qual o *abuso do direito*, o *abuso de formas* e a *fraude à lei* seriam espécies. Sob o ponto de vista do Direito financeiro⁷⁵, a reação a essas situações seria considerada necessária para a prevenção e a mitigação dos riscos de minoração da arrecadação tributária, essencial à satisfação das necessidades públicas.

Contudo, não é demais afirmar que a delimitação de quais situações seriam consideradas *planejamentos tributários abusivos* depende do específico sistema jurídico de cada Estado. É de KLAUS VOGEL⁷⁶ a constatação de que as condições para se estabelecer se há ou não *abuso* podem variar de país para país, bem como que os precedentes judiciais a esse respeito estarão sempre sujeitos a mudanças no curso do tempo. Cada Estado, em um determinado momento histórico, apresentaria o seu próprio grau de *intolerância* na qualificação de um *planejamento tributário* como *abusivo*. É dizer: *o que é normalmente tolerado por um Estado, pode ser considerado abusivo por outro; o que pode ser realizado em uma jurisdição, não poderia em outra*. Haveria, para

⁷⁴ ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons. 1999, p. 101-103. O autor se utiliza do termo “elusión”.

⁷⁵ RUBINSTEIN, Flávio. Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 208.

⁷⁶ VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OCDE, UN and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital with particular reference to German treaty practice. Londres : Kluwer Law International Ltd, 1997, p. 118.

aquele professor, um *hidrômetro da intolerância* inerente a cada Estado em um dado momento histórico.⁷⁷

Ao tratar do conceito de “*tax avoidance*”, aproximando-o de “*planejamento tributário abusivo*”, o INTERNACIONAL TAX GLOSSARY, do INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION - IBFD⁷⁸ suscita que diversos fatores seriam determinantes para a calibração desse *hidrômetro de intolerância*, como as políticas adotadas pelos governantes de cada Estado e o entendimento de suas Cortes e da opinião pública. Algumas jurisdições aparentariam, ainda, não reconhecer o seu conceito, de modo que as condutas seriam *legítimas* ou, se ilegítimas, constituiriam hipóteses de *evasão fiscal*.

Nesse estudo, adota-se como premissa, então, que a intolerância a um *planejamento tributário*, ou seja, a sua caracterização como “*abusivo*”, dependerá da consideração dos mais variados elementos, não apenas jurídicos. A preocupação com a *fronteira do abuso* sequer seria essencial a todos os sistemas jurídicos, já que algumas jurisdições podem não reconhecer o conceito de *planejamento tributário abusivo*.⁷⁹ Assim, contudo, parece não pensar TULLIO ROSEMBUJ⁸⁰, para quem a reação do ordenamento jurídico ao *planejamento tributário abusivo* seria obrigatória, posto que, trazendo prejuízos injustificados à Fazenda Pública e enriquecimento sem causa ao particular, apresentar-se-ia como pressuposto da *justiça fiscal*.

⁷⁷ Há outras formas de ilustrar a questão, como se observa Octavio Campos Fischer: “Mas, neste passo, é importante considerarmos que “o princípio da proibição do abuso de direito” funciona como uma espécie de “regra de calibração do sistema”, na tentativa de manter equilibrados os valores “segurança” e “justiça”, que, como leciona Ricardo Lobo Torres, na esteira de Helmut Coing possuem, naturalmente, um “relacionamento dramático”. Para que esta figura (“regra de calibração”) seja melhor compreendida, recorreremos a Tercio Sampaio Ferraz Junior, que lança mão do exemplo do termostato de uma geladeira. Este mecanismo tem por função assegurar que a geladeira mantenha um equilíbrio na sua temperatura, não esfriando demais, nem aumentando a temperatura para além de um certo limite. Assim, também, *mutatis mutandis*, esse autor vai concluir que “os sistemas normativos jurídicos são constituídos primariamente por normas (repertório do sistema) que guardam entre si relações de validade reguladas por regras de calibração (estrutura do sistema), as quais têm uma função de ajustamento do sistema. (FISCHER, Octavio Campos. *Abuso de Direito: o ilícito Atípico no Direito Tributário*. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - *Direito Tributário e o novo Código Civil* - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 458-459.

⁷⁸ International Tax Glossary, 5 ed. B. Larking, editor. Amsterdã: IBFD, 2005 p. 29-30.

⁷⁹ International Tax Glossary, 5 ed. B. Larking, editor. Amsterdã: IBFD, 2005 p. 29-30.

⁸⁰ ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario*. Barcelona : Marcial Pons. 1999.

De todo modo, JACQUES MALHERBE⁸¹, acompanhando PISTONE, suscita que haveriam três técnicas diversas para a reação geral de um Estado contra o “*abuso*”: (i) *hermenêuticas*; (ii) *jurisprudenciais* e; (iii) *doutrinas sedimentadas no Direito civil*.

No primeiro grupo, a *interpretação*⁸² seria instrumento para a reação contra *planejamentos tributários abusivos*. Poder-se-ia, inclusive, sustentar que com uma adequada interpretação o *abuso* seria combatido pela simples aplicação do Direito tributário material. Conforme JACQUES MALHERBE, essa técnica partiria da *interpretação teleológica*, com o risco de que a procura pela *ratio legis* vá além da letra da lei, permitindo ao intérprete sempre criar novas normas, comprometendo a certeza do direito e o princípio da legalidade. A *interpretação econômica*, adotada em Estados como o alemão, se destacaria como modalidade desse método. O segundo grupo, referente à “jurisprudência”, estaria presente em Estados com tradição no *common law*, como os Estados Unidos e a Inglaterra, que têm desenvolvido doutrinas como a *substância econômica*, o *propósito negocial* e a *substância sobre a forma*. Já o terceiro grupo de técnicas suscitado por JACQUES MALHERBE parece se referir às doutrinas antiabuso sedimentadas no Direito civil.

Quanto a essa terceira técnica, parece correto reconhecer que o tema do *abuso* no Direito civil seria discutido desde os antigos romanos, de onde advêm a concepção de *fraude à lei* (*fraus legis*) e de *abuso do direito*. Daí ser freqüente nos ordenamentos contemporâneos a previsão desses institutos no âmbito do Direito privado, sem correspondentes no Direito tributário. JACQUES MALHERBE aponta que, além do *abuso do direito* e da *fraude à lei*, a *simulação* seria técnica adotada por alguns Estados para a reação ao *planejamento tributário abusivo*.

É interessante notar que a norma francesa de reação ao *planejamento tributário*, nominada de *abuso do direito*, reage contra hipóteses de *simulação* e, ainda, *em que o exclusivo propósito seja a econômica de tributos*⁸³. No sistema francês, então, a *simulação* compõe o antecedente da norma de “*antiabuso*” e não de “*evasão*”. Três

⁸¹ MALHERBE, Jacques. Abuso de Direito. Uma análise de Direito comparado (Trad. NETO, Luís Flávio), in Revista Direito Tributário Atual n. 22. IBDT, Dialética : São Paulo, 2008, p. 32-34.

⁸² Para TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, interpretar “é selecionar possibilidades comunicativas da complexidade discursiva” (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação. São Paulo : Atlas, 2003, p. 260).

⁸³ Vide tópico “4.1.6”, *infra*.

espécies de simulação também são tratadas pelas doutrinas jurisprudenciais norte-americanas de reação contra *planejamentos tributários* abusivos: *simulação de fatos* (“*factual sham*”), *simulação econômica* (“*economic sham*”) e *simulação de personalidade jurídica* (“*sham entity*”)⁸⁴. Tais exemplos parecem suficientes para que não se situe a *simulação, a priori*, na categoria da “evasão fiscal”, devendo esta classificação ser realizada a partir da análise de um ordenamento jurídico em específico. Em relação a este ponto, é possível reconhecer a discordância de ALBERTO XAVIER⁸⁵.

Nesta dissertação, adota-se como premissa que cada Estado, diante de suas específicas demandas sociais e regramentos jurídicos vigentes, deverá estabelecer os critérios para que compreenda as fronteiras que separam o *planejamento tributário*, o *planejamento tributário abusivo* e a *evasão fiscal*. Justifica-se, então, o estudo de teorias do “abuso” construídas em estados específicos, como Alemanha, França, Espanha e Estados Unidos, que adotam métodos particulares⁸⁶, nominados, respectivamente, de *abuso de formas*, *abuso do direito*, *fraude à lei* (modernamente “*conflito na aplicação da norma tributária*”) e *substância econômica* (entre outras doutrinas jurisprudenciais, como o *propósito negocial* e a *substância sobre a forma*).

No Brasil, há diversas manifestações doutrinárias e jurisprudenciais que, na tentativa de delimitar o conceito de *planejamento tributário abusivo* aplicável, se reportam aos conceitos firmados nesses países estrangeiros. Muitas vezes apresentam-se tal como *máximas morais*, como se a experiência estrangeira houvesse alcançado uma delimitação universal para o tema, a ser replicado no ordenamento pátrio. Daí porque é interessante verificar se alguma das normas gerais de *abuso de formas*, de *abuso do*

⁸⁴ Vide tópico “7.1.4”, *infra*.

⁸⁵ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 52. Expõe o autor: “A diferença entre uma cláusula ‘anti-simulação’ e ‘antielisão’ resulta claramente da comparação entre a redação do novo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (cláusula anti-simulação) com o art. 34, n.2 da Lei Geral Tributária portuguesa (cláusula antielisão) e que reza assim: ‘são ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos’.

⁸⁶ A particularidade dos sistemas nacionais é destaca por ALBERTO XAVIER, quando compara o abuso de formas, de origem germânica, ao abuso do direito, de origem francesa: “O conceito de “abuso de formas”, tal como surgiu no direito alemão, não se refere ao instituto do abuso do direito, de raiz francesa, mas ao fenômeno que ocorre quando se utiliza um tipo ou modelo negocial (denominado impropriamente “forma”), não para realizar a sua causa-função típica, mas para atingir fins que não se harmonizam com aquela causa (como sucede nos negócios indiretos) ou quando a causa-função típica é um meio que excede aos fins a que as partes visam (como sucede nos negócios fiduciários)”. (XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, P. 92-93)

direito, de *fraude à lei* ou de *substância econômica*, da forma como prescritas nos citados países, vigeria no Brasil para a reação ao *planejamento tributário abusivo*. Caso haja semelhanças entre as normas, seria possível realizar análise de *direito comparado*, verificando-se a compatibilidade da resposta dada por aqueles ordenamentos jurídicos a situações parecidas ocorridas no Brasil e no respectivo sistema estrangeiro.

Por fim, deve-se ainda apontar que os referidos Estados estrangeiros, a fim de reagir contra o *planejamento tributário abusivo*, adotam *normas gerais e específicas* para explicitar a decisão do Poder Legislativo (“*rule-based*”) ou do Poder Judiciário (*common law*). Crê-se necessário, portanto, que haja norma competente para a tutela da questão. O tópico seguinte será dedicado, então, a essas categorias de normas, delimitando-se o objeto desta dissertação às teorias quanto às normas *gerais* que regulam o *abuso no planejamento tributário*, especialmente adotadas na Alemanha, França, Espanha, Estados Unidos e Brasil.

2.2.1. As normas gerais e específicas de reação ao planejamento tributário abusivo

As *normas gerais de reação ao planejamento tributário* se prestariam a alcançar algumas ou todas as espécies tributárias, com a prescrição de critérios para a identificação do abuso. As *normas específicas* incluiriam no âmbito de incidência da norma tributária, casuisticamente, situações que a experiência tenha demonstrado serem utilizadas pelo contribuinte como *substitutatas não tributadas* de hipóteses de incidência tributárias, obtendo-se, assim, vantagem fiscal cuja concessão não seria pretendida pelo legislador tributário. ALBERTO XAVIER⁸⁷ e JACQUES MALHERBE⁸⁸ consignam, ainda, uma terceira categoria, as *cláusulas setoriais*, que se aplicariam a um gênero de situações

⁸⁷ Conforme ALBERTO XAVIER, “distinguem-se das especiais, pois as condutas por elas abrangidas não são objeto de tipificação, antes são objeto de referência genérica e indeterminada autorizativa de aplicação analógica. A diferença em relação às cláusulas gerais propriamente ditas está em que enquanto estas alcançam o universo do Direito Tributário, as cláusulas setoriais respeitam exclusivamente a um tributo determinado”. (XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 85-86)

⁸⁸ Conforme JACQUES MALHERBE, “essa técnica é aplicada muitas vezes de forma setorial, em especial no âmbito das operações societárias (concentração, liquidação, redução de capital, avaliação de ações, cessão de crédito e venda de ações).” (MALHERBE, Jacques. Abuso de Direito. Uma análise de Direito comparado (Trad. NETO, Luís Flávio), in Revista Direito Tributário Atual n. 22. IBDT, Dialética : São Paulo, 2008, p. 31)

inerentes apenas a uma espécie tributária (mais estrita, portanto, que as *normas gerais*), sem discriminar hipóteses específicas para as quais seriam aplicáveis (menos estrita, assim, que as *normas específicas*). A depender da tradição do sistema jurídico de referência, tais normas podem ser enunciadas pelo Poder Judiciário, como se dá no *common law* (“*judicial anti-avoidance rules*”, “*case law*”), ou do Poder Legislativo (“*rule based*”, “*statutory anti-avoidance rules*; *general anti-avoidance rules – GAAR*”).⁸⁹

Seria possível estabelecer qual dessas espécies normativas se mostra mais adequada, eficaz ou justa? Nenhuma delas estaria imune a críticas. VICTOR UCKMAR considera que a introdução de uma norma geral de controle de *planejamentos tributários abusivos* traz o risco de induzir a Administração Fiscal a considerar fraudulentas todas as opções de economia fiscal do contribuinte. JACQUES MALHERBE⁹⁰ se opõe à utilização de normas gerais, por se mostrarem vagas e conduzirem a uma situação de incerteza jurídica prejudicial aos investimentos e às decisões econômicas. Haveria ofensa ao princípio da legalidade, pois, de um lado, o legislador teria de transferir as suas funções ao administrador e ao julgador e, de outro, o contribuinte seria forçado a consultar previamente a Administração Fiscal a respeito de seus atos. TULIO ROSEMBUJ⁹¹, contudo, sustenta que, embora a norma geral não afaste a adoção de outros mecanismos, é necessária para o combate de negócios realizados com propósitos exclusivamente fiscais. Para RICARDO LOBO TORRES⁹², as normas gerais se prestam a uma “contra-analogia”, já que o contribuinte é quem, a fim de evitar a incidência do tributo, pratica um exercício analógico. Assim, a “subsunção malograda e a analogia forçada pelo contribuinte postulam, em nome da igualdade, a norma geral antielisiva e contra-analógica”. Contudo, ainda para esse último autor, a referida norma geral não teria como sanar todas “as dúvidas nem fechar os conceitos, de modo que continuam a carecer de complementação pelas normas específicas”.

⁸⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 47.

⁹⁰ MALHERBE, Jacques. Abuso de Direito. Uma análise de Direito comparado (Trad. NETO, Luís Flávio), in Revista Direito Tributário Atual n. 22. IBDT, Dialética : São Paulo, 2008, p. 31.

⁹¹ ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons. 1999, p. 121.

⁹² TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In O planejamento tributário e a lei complementar 104 / coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2001, p. 240-241.

Ao menos em relação às *normas específicas* parece haver consenso entre RICARDO LOBO TORRES e ALBERTO XAVIER⁹³, já que este, embora compreenda não haver espaço às normas gerais de reação ao planejamento tributário abusivo em nosso ordenamento, sustenta que aquelas, ao contrário destas, não atentariam contra o *princípio da legalidade*.

A adoção de *normas específicas*, contudo, também não escapa a críticas. Conforme JACQUES MALHERBE⁹⁴, as normas específicas seriam desenvolvidas para restringir a adoção de estratégias do contribuinte já conhecidas pela Administração Fiscal e teriam como vantagem a celeridade de sua aplicação e a limitação de litígios. Entretanto, tais cláusulas seriam sempre ultrapassadas pela engenhosidade do contribuinte. GUSTAVO LOPES COURINHA⁹⁵ registra que, nas décadas de 60 e 70, teria havido o aumento significativo de *planejamentos tributários* no Canadá face à omissão do Poder Judiciário sobre a matéria. Nos idos dos anos 80, então, o Poder Legislativo canadense teria enunciado diversas *normas específicas de reação ao planejamento tributário* que, na prática, impulsionaram os contribuintes mais ambiciosos a implementar novas estruturas moldadas a estas normas. Opõe-se às *normas específicas*, assim, o fato de a Administração Fiscal ter de manter constante vigília sobre a criatividade do contribuinte, a fim de estabelecer novas hipóteses de incidência que alcancem os atos praticados pelo contribuinte livres da tributação.

Outro problema interessante que se pode colocar seria quanto à relação estabelecida entre as normas específicas e as normas gerais de controle de planejamentos tributários abusivos. Trata-se de relação de *complementaridade* ou de *exclusão*?

Ocorre que, se a *norma geral*, em tese, alcançaria a generalidade das situações *abusivas*, quando o legislador tutela situações casuísticas, por meio de *normas específicas*, apenas ratificaria essas hipóteses, afastando dúvidas quanto à sua intolerância, o que em boa medida prestigiaria a *segurança jurídica*. A eficácia dessas

⁹³ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 85-86.

⁹⁴ MALHERBE, Jacques. Abuso de Direito. Uma análise de Direito comparado (Trad. NETO, Luís Flávio), in Revista Direito Tributário Atual n. 22. IBDT, Dialética : São Paulo, 2008, p. 31.

⁹⁵ COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 61.

normas específicas seria apenas de *complementaridade* à *norma geral*. Entretanto, também é possível sustentar que, na hipótese de determinadas operações pertencerem ao gênero de negócios jurídicos para o qual tenha sido enunciada uma *norma específica antiabuso*, contudo, não estarem presentes todos os requisitos para a aplicação dessa norma, dever-se-ia entender que o Direito Tributário buscou legitimar essas operações ou mesmo tolerá-las, de forma a afastar a incidência também da norma geral. Dito de outro modo, considerando-se um gênero de situações que se podem agrupar em razão de suas semelhanças, a norma específica antielisiva estabeleceria um *rol taxativo, exaustivo* de situações intoleradas, de forma a se tornar um *safe harbors* às demais circunstâncias que, embora pertencentes ao gênero, não foram citadas. Pressupondo-se que o legislador poderia prever todas as espécies pertencentes ao gênero, sua opção teria sido a de excluir determinadas situações do *âmbito de intolerância da norma*. Assim, por uma “*questão de integridade sistemática*”⁹⁶, também a norma geral não deveria ser aplicada. Como se vê, nessa segunda perspectiva, a norma específica antiabuso também corroboraria com a segurança jurídica, embora torne suscetível aos contribuintes buscar contornar a ela própria.

A relação de *complementaridade* ou *exclusão* das normas gerais e específicas de reação ao *planejamento tributário abusivo* foi enfrentada na Alemanha, conforme será analisado no tópico “**5.1.4.2.4**” *infra*. Contudo, o Direito português também fornece exemplo capaz de ilustrar o tema. Como expõe GUSTAVO LOPES COURINHA⁹⁷, os artigos 59 e 60 do Código do Imposto de Renda português estabelecem que deve ser considerado paraíso fiscal a jurisdição na qual o “imposto pago [ser] igual ou inferior a 60% do IRC que seria devido se a sociedade fosse residente em território português”, concluindo o autor que:

Não poderão ser objeto da CGAA os casos que, com idênticas características às descritas em tais normas, se reportarem a territórios com índices de tributação de 61%, por exemplo. I.e., norma especial delimitou negativamente a referência a partir da qual considera não existir elisão fiscal e como tal não merecedores da sua estatuição.

⁹⁶ COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 106-107.

⁹⁷ COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 106-108.

De todo modo, conforme JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO e VIOLETA RUIZ ALMENDRAL⁹⁸, as razões que determinam a adoção ou não de uma norma geral de reação ao planejamento tributário abusivo “*varían enormemente em función de la cultura jurídica*”. Os autores citam como exemplo a Inglaterra, a qual teria se restringido às doutrinas jurisprudenciais do *common law* “*básicamente por miedo a conceder demasiado poder a la Administración tributaria*”, embora reconheçam que a introdução dessa norma esteja sendo aceita em diversas jurisdições, “*debido precisamente a las laguras y disfuncionalidades que resultan de la mera existencia de cláusulas específicas anti-evasión fiscal*”. Já os Estados Unidos, conforme se buscará analisar no “**Capítulo 7**” *infra*, embora observe a tradição da *common law*, passou a fornecer, desde março de 2010, exemplo interessante ao adotar o método das normas gerais, enunciadas pelo Legislador, para a reação ao *planejamento tributário abusivo*.

2.3. A EVASÃO FISCAL

A evasão fiscal consistiria na utilização pelo contribuinte de práticas expressamente proibidas pelo ordenamento jurídico, com o objetivo de evitar, minorar ou retardar o pagamento de tributos.⁹⁹

Assim, tal como o *planejamento tributário* e o *planejamento tributário abusivo*, a *evasão fiscal* corresponde aos atos praticados por contribuintes com o intuito de minorar ou retardar o seu ônus fiscal. Entretanto, os *meios* utilizados para alcançar este *fim* são bastante distintos, sendo que com a *evasão* se praticam atos ilícitos, como a prestação de informações incorretas por meio de declarações falsas ao Fisco ou a falsificação de notas fiscais, com o propósito de ocultar riqueza tributável da Administração Fiscal.¹⁰⁰⁻¹⁰¹

⁹⁸ CALDERÓN CARRERO, José Manuel; ALMENDRAL, Violeta Ruiz. La Codificación de la “Doctrina de la Sustancia Económica” en EE.UU. como Nuevo Modelo de Norma Geral Anti-abuso: la tendencia hacia el “Sustancialismo”, in Revista Direito Tributário Atual n. 24. Instituto Brasileiro de Direito Tributário; Dialética : São Paulo, 2010, p. 96-98.

⁹⁹ MARINS, James. Elisão Tributária e a sua regulação. São Paulo : Dialética, 2002, p. 30.

¹⁰⁰ Conforme a Lei 4.502/64, considera-se sonegação (art. 71) toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, quanto à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou, ainda, das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Considera-se fraude fiscal (art. 72) toda ação ou omissão dolosa

Enquanto o *planejamento tributário* se situaria na esfera do particular livre da interferência do Estado, a *evasão fiscal* faria surgir o dever funcional de a Administração Fiscal aplicar sanções previstas pelo sistema jurídico. Contudo, RAFFAELE RUSSO¹⁰² aponta que cada moeda arrecadada a menos, seja por conta de um *planejamento tributário* ou de *evasão fiscal*, teria o mesmo valor à Administração Fiscal, que tende a considerar todas as situações como igualmente censuráveis. No Brasil, tem-se presenciado manifestações da Administração Fiscal também nesse sentido¹⁰³. O destaque aos semelhantes efeitos financeiros do *planejamento tributário* (legítimo ou abusivo) e da *evasão fiscal*, já seria identificado na doutrina de ALIOMAR BALEEIRO. Embora o autor atribuisse consequências diversas a estes atos praticados pelo contribuinte, em suas lições, apontava que “evasão é o nome genérico dado à atitude do contribuinte que se nega ao sacrifício fiscal. Será lícita ou ilícita. Lícita quando o contribuinte a pratica sem violação da lei. (...) Evasão ilícita desafia as penas da lei, quer sejam sanções de nulidade, quer multas e até penas criminais.”

No Direito positivo brasileiro, o Código Tributário Nacional prescreve, em seu art. 149, VII, que o lançamento deverá ser efetuado e revisto de ofício pela Autoridade fiscal, quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, realizou atos evasivos, ou seja, agiu com *dolo*, *fraude* ou *simulação*. No âmbito dos

tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Por sua vez, considera-se conluio (art. 73) o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude.

¹⁰¹ A Lei nº 8.137/91, em seus artigos 1º e 2º, prescreve que haverá crime contra a ordem tributária quando houver supressão ou redução de tributo, contribuição social ou quaisquer de seus acessórios, quando o contribuinte: (i) omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; (ii) fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos ou omitindo operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal; (iii) falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; (iv) elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; (v) negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação; (vi) fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo.

¹⁰² RUSSO, Raffaele. Fundamentals of international tax planning. Netherlands: IBFD, 2007, p. 50-60.

¹⁰³ Nesse sentido, *Seminário Internacional sobre Regulamentação da Norma Geral Antielisiva*, na Escola de Administração Fazendária (ESAF), realizado em 4 e 5 de outubro de 2010, em Brasília. Em especial, o pronunciado do Subsecretário da Receita Federal do Brasil, Sandro de Vargas Serpa.

tributos federais, tais práticas ensejam a aplicação da multa qualificada de 150%¹⁰⁴ sobre o valor do débito tributário que se procurou furtar do Estado.

O *dolo*, no Direito Civil, remeteria ao “emprego de um artifício ou expediente astucioso para induzir alguém à prática de um ato que o prejudica e aproveita ao autor do dolo ou a terceiro”¹⁰⁵. *Dolo* seria a própria intenção de causar *dano* a outrem, de contrariar o direito. PAULO AYRES BARRETO¹⁰⁶ diferencia o *dolo* da *simulação*, na medida em que, naquele “apenas um dos interessados tem ciência do ato doloso, enquanto na simulação, ambas as partes têm participação na ação concertada”.

O art. 72, da Lei 4.502/64, prescreve como fraude “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”. A exigência do *dolo*, nesse enunciado prescritivo, teria o condão de agregar ao conceito de fraude a intenção de ofender ao Direito, de cometer ato sabidamente ilícito, e não qualquer hipótese na qual o contribuinte realiza atos para afastar ou reduzir o pagamento de tributos.

Conforme PAULO AYRES BARRETO, a diferença de *dolo* e *fraude* residiria no fato de que esta “se consuma sem a intervenção pessoal do prejudicado. Além disso, enquanto o dolo geralmente antecede ou é concomitante à prática do negócio jurídico, a fraude é perpetrada posteriormente à sua celebração”.¹⁰⁷

Por fim, a *simulação* pode constituir hipótese de *evasão fiscal*, razão pela qual será tratada nesse tópico. Entretanto, conforme se buscará analisar nos Capítulos “4”, “5”, “6” e “7”, ordenamentos tributários como o da França, Alemanha, Espanha e Estados Unidos têm em comum a adoção de normas de combate à *simulação*, embora

¹⁰⁴ BRASIL. Lei n. 9.430/96, art. 44.

¹⁰⁵ DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico. São Paulo : Saraiva, 1998, p. 232.

¹⁰⁶ BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 157.

¹⁰⁷ BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 185-186

não seja uniforme a sua classificação como *evasão fiscal* (Alemanha e Espanha) ou hipótese de *planejamento tributário abusivo* (França e Estados Unidos).

Parece correto compreender que a *simulação* tem inspiração no princípio da *verdade material*, que impõe a busca pela realidade dos fatos. Suscita TULIO ROSEMBUJ¹⁰⁸ que a *simulação* possuiria três características essenciais: (i) uma divergência desejada e deliberadamente produzida entre a vontade e a sua manifestação; (ii) o acordo dissimulatório entre as partes ou entre o declarante e o destinatário da declaração, nos negócios receptivos (formalizado em uma contra-declaração); (iii) fim de enganar terceiros, estranhos ao ato.

No Brasil, conforme a previsão original do Código Tributário Nacional de 1966, em seu art. 149, VII, o ônus de provar a *simulação* é atribuído à Administração Fiscal, que poderá realizar o lançamento de ofício do tributo, “*quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu*” dessa forma.

O dispositivo apenas estabelece as consequências fiscais da *simulação*, silenciando quanto à definição, conteúdo e alcance. A pergunta que surge, então, é *qual o “agir” do contribuinte pode ser entendido como “simulação”?*

Pode-se entender que o intérprete deverá buscar no Direito Privado a referida definição de *simulação*.¹⁰⁹ Ocorre que o art. 109 do CTN prescreve que “*os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos*

¹⁰⁸ ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons. 1999, p. 48-49.

¹⁰⁹ Conforme HUMBERTO ÁVILA, “A referência deve ser havida como conceitual. Sempre que a legislação tributária faz menção a um termo e este termo é conceituado, só pode haver uma referência conceitual na medida em que não teria nenhum propósito lingüístico fazer uma referência sem que essa referência estivesse relacionada a um conceito. A referência é sempre feita a conceitos ‘civilmente impregnados’. Menciona-se ‘salário’ segundo o conceito que se tem de salário; faz-se referência à ‘mercadoria’ de acordo com o conceito que se tem de mercadoria. O problema, todavia, não é apenas esse. A questão crucial é saber se, havendo conceitos impregnados pelo Direito Civil (zivilrechtliche vorgepragte Begriffe), eles podem ou não ser alterados pelo legislador tributário. Nesse caso, temos dois caminhos: ou a legislação tributária não pode mudar o conceito - é o que se convencionou chamar de ‘primado do Direito Civil’ - ou o legislador tributário pode alterar o conceito. No primeiro caso, temos a ‘tese da rigidez’: o legislador tributário não pode alterar o conceito de Direito Privado que se tornou rígido pela sua incorporação ao Direito Tributário. No segundo, temos a ‘tese da flexibilidade’: o legislador pode alterar o conceito de Direito Privado porque tem liberdade para fazê-lo”. (ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 65)

efeitos tributários”. Daí decorre que, se determinado *instituto* do Direito Civil compõe algum enunciado prescritivo de matéria tributária, ao menos duas hipóteses seriam possíveis: (i) poderá o legislador tributário atribuir definição, conteúdo e alcance diversos do que se verifica no Direito civil (*apenas o nome de batismo será igual nas diferentes searas jurídicas*), ou; (ii) caso o legislador tributário silencie quanto à questão, deverá ser tomado o instituto conforme o seu perfil no Direito Civil.

Conjugando-se os artigos 109 e 110 do CTN, deve ser complementada a resposta à questão sobre a possibilidade de a lei tributária poder utilizar o termo “*simulação*” para se referir a questão diversa da tutelada pelo Direito Civil, alterando a definição, o conteúdo e o alcance daquele instituto, já tradicionais na seara privada. Responde-se que sim, pois a expressão não fora utilizada, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.¹¹⁰

No âmbito privado, houve recente alteração do perfil jurídico da *simulação* em decorrência da enunciação do novo Código Civil, de 2002. No Código Civil de 1916, a *simulação* corresponderia a um *defeito* do negócio jurídico, decorrente de vício na vontade do agente, que poderia agir tanto de forma maliciosa, quando o negócio seria anulável (art. 102), como inocente (art. 103), em que o negócio subsistiria. O novo Código Civil tutela a *simulação* em seu art. 167, da seguinte forma:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

¹¹⁰ Leciona HUMBERTO ÁVILA que, “Em primeiro lugar, não havendo reserva constitucional, a atuação expressa do legislador implica modificações do conceito de Direito Privado - é o que se chama de ‘precedência do legislador tributário’; em segundo lugar, se o legislador tributário silenciar, vale o conceito de Direito Privado - é o chamado ‘primado do Direito Privado’”. (ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 72)

A *simulação* trazida pelo novo Código Civil difere ao menos em dois pontos de sua conformação anterior. O negócio jurídico *simulado* será nulo (e não mais *anulável*), não surtindo efeitos desde a sua realização, bem como não se perpetuará no tempo, conforme o art. 169 do novo Código. Também não há mais menção à possibilidade de *simulação inocente*, pois a *simulação* deixa de se referir a um elemento *subjetivo*, configurando critério *objetivo* de *validade* do próprio negócio.

Os conceitos de *simulação absoluta* e *simulação relativa* ainda podem ser sustentados perante o novo Código Civil, quando este prescreve em seu art. 167 ser “nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma”.

Com a *simulação absoluta*, expõe TULIO ROSEMBUJ¹¹¹, as partes criariam com a sua declaração uma aparência de negócio que não querem realizar e do qual não esperam nenhum efeito. Seria uma aparência sem qualquer conteúdo verdadeiro e, assim, juridicamente inexistente, como é o caso da fraude contra credores em que se cria um passivo inexistente ou se diminui o ativo, sem que nada realmente tenha sido realizado. Com a *simulação relativa*, as partes criariam a aparência para um negócio jurídico diverso daquele que efetivamente querem. Seria um disfarce, em que se realizaria aparentemente um negócio jurídico, mas se quer e se leva a cabo na verdade outro negócio, como é o caso de um contrato de compra e venda firmado para a realização de um empréstimo, ou da venda em que se declara um valor abaixo do realizado.¹¹²

Alguns outros exemplos podem ser interessantes para elucidar esses conceitos de *simulação absoluta* e *simulação relativa* (dissimulação).

Como exemplo de *simulação relativa*, pode-se citar o caso do “*testa de ferro*”, “*laranja*”, “*homem de palha*”. Haveria uma *pessoa interposta*, que não interfere no contrato, mas finge interferir; não é parte do contrato, pois os direitos e obrigações não se apoiam em nenhum momento sobre esta, mas defluem diretamente do patrimônio de

¹¹¹ ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons. 1999, p. 49.

¹¹² ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons. 1999, p. 51.

outrem, que é o único que realmente atua, embora o seu nome não apareça. Trata-se da dissimulação parcial de uma das partes e não do contrato, tendo como pressuposto o acordo dissimulatório entre os três sujeitos (contratante aparente, contratante efetivo e contraparte). A *simulação relativa* se daria na hipótese de que, apagando-se do mundo jurídico o ato *simulado*, posto que *nulo*, passaria a vigor o ato em seus termos verdadeiros, caso sejam válidos tanto em sua forma quanto substância.¹¹³

Haveria *simulação absoluta* na venda de bem pelo sujeito que alega ser seu proprietário, embora não o seja. A simulação se prestaria a encobrir a *ausência de direito de propriedade sobre o imóvel*. Diante da *simulação absoluta*, o negócio jurídico será *nulo, inválido*, não havendo a transferência de propriedade que lhe seria natural e, o que se tentou encobrir (a venda de coisa alheia), por também ser inválido, igualmente não surtirá efeitos.

Ainda, a *simulação absoluta* seria como o caso do contribuinte, pessoa física, que apresenta em sua declaração de imposto de renda recibos médicos falsos, a fim de se valer de deduções fiscais. A simulação seria um “*fantasma*”, algo que não existe. A *dissimulação (simulação relativa)*, por sua vez, seria o caso da venda de um automóvel por cem mil reais, mas declara que o vendeu por um centavo. Haveria aí, uma dissimulação, uma “*máscara*” que se opõe para encobrir a verdade dos fatos.¹¹⁴

Cite-se, ainda, o seguinte precedente do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA¹¹⁵, para a distinção da *simulação* (absoluta) e da *dissimulação* (relativa):

Duas situações, entretanto, podem verificar-se. Uma, em que a simulação seja absoluta. As partes não pretenderam concluir negócio algum, como no exemplo acima mencionado. Isso reconhecido, não produzirá efeito. Pode, entretanto, ser relativa a simulação. As partes efetivamente desejavam a prática de determinado contrato, mas esse ficou dissimulado por um outro. Assim, por exemplo, fez-se uma doação, dissimulada em compra e venda. Em tal caso, prevalecerá o negócio real.

¹¹³ ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons. 1999, p. 51.

¹¹⁴ ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 75-77.

¹¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 243.767-MS.

No caso, a *simulação* a que se refere o art. 149, VII, do CTN, corresponderia à “*mentira*” quanto à prática de um ato relevante para fins tributários. Sonega-se da Administração Fiscal a verdade dos fatos ocorridos. O ato *simulado* é um ato *aparente*, que não existe no mundo dos fatos, mas apenas de forma precária no mundo jurídico.

Nesse cenário, pode-se entender que, na *simulação relativa*, o que se combate não é a utilização de formas anormais, atípicas, para se alcançar determinado resultado, combate-se o ato doloso de as partes realizarem um determinado negócio jurídico, agindo na prática conforme este, mas declaram juridicamente que teriam realizado outro, com o objetivo de evadir o pagamento de tributos. Note-se que para se verificar a ocorrência de *simulação* não se teria relevância o *efetivo propósito de uma operação*, como a economia de tributos. Interessaria demonstrar que, por meio dos negócios jurídicos apresentados pelo contribuinte, foram ocultadas do Fisco as verdadeira configuração dos atos praticados pelo contribuinte.

Para o Direito Tributário brasileiro, estaria claro que a *simulação* se prestaria a ocultar a *sonegação*, ou seja, o *ilícito*. No caso da *simulação relativa*, a ocorrência do fato gerador de uma obrigação tributária seria ocultada pela oposição do ato simulado. Na *simulação absoluta*, o contribuinte buscaria construir determinado invólucro que, caso real, lhe atribuiria benefícios fiscais, embora nada exista. Contudo, desde janeiro de 2001, quando a publicação do parágrafo único do art. 116, do CTN, a *simulação*, em sua configuração *relativa* (dissimulação), passou a figurar no antecedente de norma enunciada pelo legislador complementar com o objetivo de tutelar o *planejamento tributário abusivo*. Daí porque passou-se a discutir se o referido dispositivo se trataria de uma norma *anti-evasão*¹¹⁶ ou *antiabuso*¹¹⁷.

¹¹⁶ A favor dessa tese, XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 52.

¹¹⁷ A favor dessa tese, TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada "Interpretação Econômica do Direito Tributário", a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In O planejamento tributário e a lei complementar 104 / coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2001, p. 242.

2.4. TENTATIVA DE SISTEMATIZAÇÃO DOS MODELOS DOUTRINÁRIOS DE DESCRIÇÃO DAS FRONTEIRAS ENTRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E A EVASÃO FISCAL

A pesquisa doutrinária e jurisprudencial parece demonstrar que diversos modelos podem ser adotados para lidar com os temas do *planejamento tributário*, do *planejamento tributário abusivo* e da *evasão fiscal*.

Por consequência também do atual cenário acadêmico, em que a livre manifestação é extraordinariamente facilitada pelos fartos meios de difusão do pensamento e o diálogo com a doutrina estrangeira é celebrada diariamente¹¹⁸, não parece factível a busca pelo catálogo de *todas* as posições quanto ao tema: *concluída a pesquisa, ao amanhecer do dia seguinte esta já estaria desatualizada*. Desse modo, buscar-se-á apresentar uma tentativa de sistematização dos modelos doutrinários analisados quanto à descrição das fronteiras entre o *planejamento tributário*, *planejamento tributário abusivo* e a *evasão fiscal*.

Deve-se consignar que, tratando-se de uma tentativa de sistematização, a referência a um determinado autor, cujos argumentos se prestem a fundamentar um ou outro dos modelos, não representa rigorosamente que este seja um de seus defensores incondicionais. Também não há, na exposição dos modelos, ordem cronológica, em que o mais antigo seria superado pelo subsequente. Na verdade, crê-se que não há uma necessária relação de exclusão entre um modelo e outro.

2.4.1. O primeiro modelo doutrinário: negação do abuso no planejamento tributário

Em uma primeira perspectiva, os atos jurídicos praticados pelo contribuinte poderiam ser segregados apenas em duas categorias: *(i)* atos praticados em

¹¹⁸ Cite-se nesse sentido, mas não somente, as iniciativas rotineiramente implementadas pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT.

conformidade com o Direito civil e, portanto, “*lícitos*” perante o Direito Tributário; e (ii) atos praticados em desconformidade com o Direito civil, especialmente casos de *simulação*, portanto, “*ilícitos*” perante o Direito Tributário. Haveria apenas a fronteira entre o *planejamento tributário* (“*lícito*”) e a *evasão fiscal* (“*ilícito*”), aquele *permitido* e esta *proibida*.

O modelo partiria do pressuposto de que a tributação exige o *máximo de segurança jurídica* e, ao aceitar-se a tese do *abuso no planejamento tributário*, estar-se-ia admitindo que inúmeros atos do contribuinte se situassem em uma *zona nebulosa*, em que não há como prever qual seria a resposta do ordenamento jurídico. Essa *insegurança* seria repudiada e considerada incompatível com o ordenamento tributário.

É possível identificar em ALBERTO XAVIER¹¹⁹ argumentos para a rejeição da ideia de que atos *lícitos* perante o Direito Privado pudessem ser combatidos pela Administração Fiscal, sob a alegação de serem *abusivos*. Seria legítimo ao contribuinte submeter a sua atividade econômica ao menor ônus fiscal possível com a prática de atos lícitos perante o Direito civil, sendo vedada apenas a prática de atos evasivos, como é o caso da *simulação*.

O modelo poderia ser ilustrado do seguinte modo:

Assim, conforme JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA¹²⁰, “a fronteira entre o lícito e o ilícito muitas vezes se situa na linha que separa a lícita economia de opção, que significa a opção pela realização lícita de fatos não tributados ou tributados em menor

¹¹⁹ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 107-109. Expõe o Autor que “O conceito de abuso de direito deve ser erradicado, de vez, da ciência do Direito Tributário, onde não tem foro de cidade”.

¹²⁰ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Direito tributário: teoria geral do tributo. Barueri : Manole; Espanha : Marcial Pons, 2007, p. 93-100.

medida que outros, e a realização simulada desses fatos”. O autor espanhol, contudo, ressalta que essa clara distinção teórica por ele adotada perde a nitidez quando aplicada à infinidade de casos práticos possíveis.

Na década de 70, a doutrina brasileira do Direito Tributário, influenciada por esse primeiro modelo, se ocupou de estabelecer critérios para que a Administração Tributária e os contribuintes, com a máxima segurança jurídica, pudessem conhecer e identificar quais atos seriam classificados como *lícitos* ou *ilícitos*. RUBENS GOMES DE SOUSA¹²¹, então, defendia que um “*roteiro simples e seguro*” seria a realização de testes quanto à *licitude* (*como o ato foi realizado perante o Direito civil?*) e ao *momento do ato* (*o ato foi praticado antes ou depois do fato gerador?*). Se os atos praticados forem lícitos e anteriores à ocorrência do fato gerador, tratar-se-ia de *planejamento tributário* tolerado pelo Estado; se os atos praticados, embora objetivamente lícitos, forem posteriores à ocorrência do fato gerador, tratar-se-ia de *evasão fiscal*.

Esse critério utilizado para a segregação dos *atos permitidos* dos *proibidos* foi bem acolhido pela doutrina brasileira durante décadas, entretanto, sempre esteve sujeito a críticas¹²², sendo cada vez menor o número de autores que o sustenta de forma

¹²¹ APUD PEREIRA, Cesar A. Guimarães. Elisão tributária e função administrativa. São Paulo : Dialética, 2001, p. 60.

¹²² Mais recentemente, expõe DOUGLAS YAMASHITA: “Nem toda conduta antes do fato gerador é uma elisão fiscal. Pelo menos três condutas praticadas antes da ocorrência do fato gerador seguramente não constituem elisão fiscal: a) substituições materiais do fato gerador; b) abstinência de qualquer fato gerador; e c) simulação relativa, em que o negócio aparente precede o negócio real (por exemplo, uma empresa celebra um contrato simulado de mútuo - passivo fictício - com seu sócio em 1º de janeiro a fim de ocultar receita de mercadorias, sujeitas ao ICMS, a serem vendidas nos dias que se seguirem). Esta hipótese situa-se no campo da evasão fiscal. Essencial mesmo seria se a conduta evitasse ou não a ocorrência do fato gerador. Se a conduta não evitar a ocorrência do fato gerador, como na simulação relativa, o contribuinte incorrerá em evasão fiscal. Já se a conduta evitar a ocorrência do fato gerador mediante uma via negocial alternativa sujeita a menor ou nenhum ônus fiscal, o contribuinte simplesmente praticará uma elisão fiscal. Portanto, o critério temporal acabaria dando lugar ao critério da ocorrência do fato gerador. Contudo, nem toda conduta que reduz o ônus fiscal sem evitar a ocorrência do fato gerador é uma evasão fiscal. Há certas condutas não evasivas que se organizam para subsumirem-se a normas tributárias que reduzem ou dispensam o pagamento de tributos, mas não evitam a ocorrência do fato gerador, tais como: i) isenções totais ou parciais e reduções da base de cálculo; ii) créditos escriturais (de ICMS, IPI, PIS ou COFINS); ou iii) regimes tributários especiais (Lucro Real ou Presumido, Simples, Refis, etc.). Parcelamentos especiais, transações e anistias tributárias, como o Refis, possibilitam redução do ônus fiscal claramente após consumação definitiva do fato gerador. Portanto a ocorrência do fato gerador também não é um critério preciso de distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal. Não basta perguntar se a conduta evita ou não o fato gerador. Se o que se deseja é realmente determinar a amplitude da liberdade de o cidadão contribuinte economizar tributos, em verdade o que se quer saber é o que está permitido ou proibido. Ora, evidentemente, permitido é tudo o que é lícito e proibido é tudo o que é ilícito. Logo, decisivo é o critério de licitude ou ilicitude, faces da mesma moeda.”¹²²

integral. HERMES MARCELO HUCK¹²³ adverte que a distinção dessas categorias não dependeria apenas da “anterioridade ou posterioridade do fato imponible ou gerador”, já que diversas fraudes podem ser cometidas antes da prática deste.

Também é interessante notar que, embora se possa entender que a Administração Fiscal federal tenha se submetido a esse primeiro modelo até cerca de dez anos, é possível identificar em alguns julgados daquele período a referência a atos praticados em *fraude à lei* e *abuso de formas jurídicas* – os quais podem ser classificados em uma terceira classe, qual seja, de *atos abusivos* – na mesma categoria dos atos *simulados*, ou seja, ilícitos. Nesse sentido, vale a transcrição de trecho do acórdão 01-01.857, de 15/05/1995, do antigo Conselho Superior de Recursos Fiscais:

Em conclusão: a) se para alcançar o objetivo ulterior, o contribuinte recorre a ato ou negócio jurídico nulo ou anulável (v.g. a simulação, a fraude à lei ou abuso de formas jurídicas), infringe a lei e a evasão fiscal é ilícita; b) se, ao contrário, para alcançar o fim visado, recorre a ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático nem na manifestação de vontade, tem-se elisão fiscal, que é lícita e admitida pelo ordenamento jurídico brasileiro.

A posição que se pode aferir desse acórdão também seria sustentada por PAULO AYRES BARRETO¹²⁴, que entenderia ser “inconsistentes as proposições de cunho científico que propugnam pela existência dessa zona intermediária entre a licitude e ilicitude”, já que o abuso do direito, no âmbito cível, já seria hipótese de ilicitude mesmo na vigência Código Civil de 1916.

Por fim, conforme RICARDO LOBO TORRES¹²⁵, que critica esse primeiro modelo, “o positivismo normativista e conceptualista defende, com base na autonomia da vontade, a possibilidade ilimitada de planejamento fiscal. A elisão, partindo de instrumentos jurídicos válidos, seria sempre lícita.”. Para esse Autor, a antítese dessa

¹²³ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais – São Paulo : Saraiva, 1997, p. 28-30. Expõe o Autor que “o contribuinte que deixa de emitir uma nota fiscal ou que altera o valor da operação tributável, praticando o subfaturamento, e promove, em seguida, a saída da mercadoria de seu estabelecimento comercial ou industrial, comete a evasão tributária, violando dispositivo de lei, sem embargo de ter praticado a fraude anteriormente à ocorrência do fato gerador ou imponible”.

¹²⁴ BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 164.

¹²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 57-58.

perspectiva (“*positivismo normativista e conceptualista*”) seria o *positivismo sociológico e historicista* que, “apoiando-se na consideração econômica do fato gerador, chega à conclusão oposta, defendendo a ilicitude generalizada da elisão, que representaria abuso de forma escolhida pelo contribuinte para revestir juridicamente o seu negócio jurídico ou a sua empresa”.

2.4.2. O segundo modelo doutrinário: a afirmação do abuso no planejamento tributário

Em uma segunda perspectiva, poder-se-ia entender que, embora o *planejamento tributário abusivo* não seja identificável *a priori* em face do Direito positivo, ainda assim poderia a Administração Fiscal, em cada caso, reagir contra a minoração do ônus fiscal, posto que se teria violado indiretamente o sistema jurídico.

Conforme o trabalho de MAURÍCIO DOS SANTOS¹²⁶, trazido ao debate jurídico em 1971 pela revista *Cadernos de Direito Tributário – RDP*, “pode haver atuação do indivíduo em conformidade com a lei, mas em desacordo com o direito positivo”, pois “outras fontes do direito existem, além da lei”. Este autor expunha que, estabelecida a hipótese de incidência tributária, antes que esta ocorra de forma concreta, poderá o contribuinte agir ao menos de duas maneiras para evitar o ônus fiscal: (i) “escolher, para a sua atividade, situações legais não oneradas ou menos oneradas”, o que seria uma hipótese de “economia do imposto”, conforme a lei e a moral ou; (ii) “escolher, para a sua atividade, com apoio na lei, situações legais não oneradas ou menos oneradas, embora o faça com abuso do direito ou uso das formas jurídico-privadas”, o que seria lícito mas passível de ser combatido pelo Estado.

Embora não utilize tal representação, as conclusões daquele autor inserem o *planejamento tributário abusivo* em uma *zona cinzenta* ou *nebulosa*, intermediária entre o *planejamento tributário* e a *evasão fiscal*, especialmente quando afirma ser “óbvio

¹²⁶ SANTOS, Maurício dos. A elisão fiscal. *Cadernos de Direito Tributário – RDP*, volume 21, São Paulo : Revista dos Tribunais, 1971, p. 353-361.

que, dispondo a legislação positiva sobre o abuso do direito, definindo-o e regulando, este deixa de se caracterizar como abuso do direito, adquirindo a feição de ilícito”¹²⁷.

É o que se busca representar nos quadros a seguir:

As bases desse modelo também podem ser encontradas nos escritos de RICARDO LOBO TORRES¹²⁸, que justifica o *planejamento tributário abusivo* na ultrapassagem pelo contribuinte dos limites da razoabilidade e proporcionalidade face às formas que podem ser adotadas em conformidade com Direito civil, “aproveitando-se da zona cinzenta e da indeterminação dos conceitos e ofendendo valores como os da justiça e da segurança jurídica e princípios como os da unidade da ordem jurídica, da interação entre direito tributário e economia, da capacidade contributiva e da legalidade democrática do Estado de Direito”.

Esse modelo, que atualmente tem cativado parte da doutrina, também seria sustentado por DOUGLAS YAMASHITA¹²⁹. O autor aduz que o abuso do direito seria uma espécie de “ilícito funcional”, pois, embora não conste na exaustiva previsão de regras, no “instante do exercício efetivo de direitos, exsurge dos fatos concretos, quando cada um dos princípios jurídicos envolvidos assume um peso transitório”. Seria o caso de atos *a priori* em “conformidade” ao Direito, que se tornariam contrários a este “devido ao seu exercício desconforme aos princípios envolvidos”.

Pode-se dizer, então, que apenas as zonas *brancas* e *pretas* teriam consequências razoavelmente previsíveis ao contribuinte. Se as hipóteses de *evasão*

¹²⁷ SANTOS, Maurício dos. A elisão fiscal. Cadernos de Direito Tributário – RDP, volume 21, São Paulo : Revista dos Tribunais, 1971, p. 353-361.

¹²⁸ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 105-106.

¹²⁹ YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 124.

fiscal (zona preta) seriam aquelas em que o contribuinte tem condições de prever, de forma plena, que o Estado certamente reagirá contra a minoração do ônus fiscal obtida, as hipóteses de *planejamento tributário abusivo* (“cinza”) somente teriam a consequência jurídica (*tolerância ou intolerância*) efetivamente conhecida após a manifestação dos Órgãos julgadores competentes.¹³⁰

Nesse segundo modelo, a transição da fronteira do *abuso* no Direito Tributário, isto é, do *planejamento tributário* ao *planejamento tributário abusivo*, é ilustrada do seguinte modo por RAFFAELE RUSSO¹³¹:

Desse modo, seria defendido por esse modelo que tanto o *planejamento tributário* quanto o *planejamento tributário abusivo* seriam, *a priori*, lícitos. Somente

¹³⁰ Cf. MIRAGEM, Bruno. Abuso do direito: proteção da confiança e limite ao exercício das prerrogativas jurídicas no direito privado. Rio de Janeiro : Forense, 2009., p.62-63, “Na medida em que se trata de categoria cujo exame se estabelece em dois momentos, um prévio, estático, de conformidade a direito e, inclusive, legitimado no ordenamento jurídico (a titularidade de um direito subjetivo previsto no ordenamento), em um segundo, dinâmico, de exercício do direito contra limites ou preceitos estabelecidos pelo mesmo ordenamento, o abuso do direito não pode ser vislumbrado simplesmente em posição de contradição à definição de ilicitude formal, senão de complementaridade. Isto porque, em tese, não é incorreta a objeção original de Plainol, de que um ato não pode ser ao mesmo tempo conforme e contrário a direito. Trata-se, contudo, de objeção formal, que por si não nega as virtudes da teoria. A rigor, esta perspectiva se justifica dentro de uma visão estática da conformidade a direito. Sob uma perspectiva dinâmica, o exercício posterior é que transforma o que é lícito em ilícito, o que a princípio tem uma justificação jurídica, em algo que deixa de contar como esta justificação, em vista de, em movimento, violar preceitos do próprio ordenamento jurídico. Daí a noção de complementaridade. Isto porque as estruturas formais do direito, e em especial do sistema de Direito Privado, não alcançam a priori, a amplitude das potencialidades da ação humana na atuação legitimada pelo próprio ordenamento. É neste campo, inclusive, que o recurso a diversas estratégias como a interpretação à atuação do titular de um direito em desconformidade com a norma, encontra seus limites, no mias das vezes no texto da própria norma, e da autorização jurídica que ela representa.”

¹³¹ RUSSO, Raffaele. Fundamentals of international tax planning. Netherlands: IBFD, 2007, p. 58. (Tradução livre da representação gráfica original).

após a análise do órgão julgador competente, o *ato jurídico* que enseja a minoração do ônus fiscal e que se encontra naquele campo *nebuloso* e *cinzento* do *abuso* passaria a ser expressamente não tolerado pelo Estado, de modo cambiar para a *faixa preta*, juntando-se às hipóteses de *evasão fiscal*. Na hipótese de o fato ser qualificado como *não abusivo* pela Autoridade Fiscal e, em última análise, pelos Tribunais, passaria a ser acomodado na *faixa branca*.

2.4.3. O terceiro modelo doutrinário: a afirmação do abuso no planejamento tributário

Em um terceiro modelo, a reação do Estado ao *planejamento tributário abusivo* se justificaria pela necessidade de se fazer imperar a incidência tributária sobre os signos presuntivos de riqueza presentes no caso concreto.

Assim, poder-se-ia considerar que, se a reação do Estado às hipóteses de *planejamento tributário abusivo* simplesmente buscam a incidência do tributo sem a economia fiscal pretendida pelo contribuinte, seria então possível diferenciar três categorias de fatos: (i) *hipóteses de não incidência tributária legítimas perante o sistema jurídico, que abarcariam casos como de imunidades, isenções e o mínimo existencial (“branco”)*; (ii) *hipóteses de incidência tributária (“cinza”), com a cobertura de todos os atos praticados pelos contribuintes que revelassem a riqueza necessária para contribuir ao Estado fiscal, não alcançada, por exemplo, pelas hipóteses de imunidade e isenção*; (iii) *e hipóteses de evasão fiscal (“preto”), que demandam sanções punitivas do Estado*.

Haveria, assim, uma mudança de perspectiva: o *foco da análise não seria a licitude do ato, mas simplesmente a incidência tributária sobre a capacidade tributária apresentada pelo contribuinte*.

Em termos lúdicos, como pressuposto da constituição da obrigação do contribuinte ao Estado, o fato econômico presuntivo de riqueza deveria ser *surpreendido* pela norma de incidência tributária. O planejamento tributário, então,

investiria contra esta norma de incidência tributária, impedindo a sua subsunção. Daí porque, ao reagir contra um *planejamento tributário abusivo*, a norma de incidência tributária teria eficácia sobre a riqueza denunciada pelo fato econômico em questão, desconsiderando-se a conformação jurídica apresentada pelo contribuinte por meio de seu planejamento tributário.

Esse terceiro modelo pode ser ilustrado da seguinte forma:

Nesse terceiro modelo, o Estado, visualizando a capacidade contributiva presente, simplesmente a tributária. É de certo modo representativo desse modelo o sistema Espanhol, em que as suas normas gerais de reação ao *planejamento tributário abusivo*, tanto no antigo método da *fraude à lei* como no atual (*conflito na aplicação da norma tributária*), nunca permitiram a aplicação de penalidades, impondo simplesmente que seja realizado o lançamento do tributo. Não obstante, parece correto que o fato de ser estabelecida penalidade, a fim de desestimular a prática de atos sabidamente não tolerados, não afastaria *a priori* a adoção desse modelo descritivo.

A posição ao menos de dois autores pode ser citada para a construção desse modelo. De início, CASALTA NABAIS¹³² sustenta que a necessidade de manutenção do Estado fiscal, que deve ser suportado por todos aqueles que pertencem à sociedade e que apresentem capacidade contributiva, afastaria a possibilidade de o contribuinte se valer de espaços vazios de tributação, em obediência ao “dever fundamental de pagar tributos”. MARCO AURÉLIO GRECO destaca que, “nas hipóteses de fraude à lei, como não se trata de um ato ilícito, existe um espaço para a possibilidade de cobrança de tributo

¹³² NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Edições Almedina S A, 2009, p. 185.

sem penalidade”, de modo que a tributação seria realizada em nome da *eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva*.

3. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA: OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS PONDERÁVEIS PARA UMA NORMA DE REAÇÃO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

3.1. QUESTÕES PRELIMINARES À TENTATIVA DE CONSTRUÇÃO DE UMA NORMA CONSTITUCIONAL DE REAÇÃO AOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS ABUSIVOS

Conforme tradicionalmente destaca a doutrina brasileira¹³³, a Constituição Federal de 1988 traz consigo um sistema tributário peculiar: ao contrário de muitos outros ordenamentos, prescreve de forma analítica e detalhada princípios, arquétipos e regramentos para o Direito tributário. Não seria de se estranhar que o Legislador Constitucional houvesse se preocupado com o controle do *planejamento tributário*, prescrevendo dispositivo com o objetivo de tutelar a matéria.

Portanto, ao menos no Brasil¹³⁴, a investigação das questões tributárias, dentre elas o *planejamento tributário*, deve ter início no Texto Constitucional. Para a

¹³³ Nesse sentido, cite-se ROQUE ANTONIO CARRAZZA, que sustenta: “Portanto, no Brasil, o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar, in abstracto, tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição – e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, aquilo que nela já se encontra previsto – ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade. Podemos dizer que, no que toca aos tributos, nosso Código Supremo beirou as raias do casuísmo.” (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo : Ed. Malheiros, 2000. p. 269)

¹³⁴ HELENILSON CUNHA PONTES, sobre a influência da questão ao tema do planejamento tributário, expõe: “Em primeiro lugar, cabe afirmar que a consagração no Direito positivo de uma norma geral anti-elisão, que permita à Administração Tributária desconsiderar os efeitos fiscais de certos negócios privados, praticados com o único objetivo de economia tributária, há de atender às peculiaridades do Direito Tributário brasileiro, de modo a ser afastado, desde logo, um mero transporte dos exemplos existentes no Direito Comparado, no tratamento da matéria. No Direito Comparado, em regra, as incidências tributárias nascem diretamente do labor do legislador ordinário, daí porque é permitido a este mesmo legislador criar normas gerais anti-elisão, de modo a reforçar a eficácia da hipótese de incidência tributária por ele criada. O legislador ordinário, na tarefa de criação da hipótese de incidência tributária, não está limitado aos pressupostos de fato já indicados na Constituição. A ordem jurídica brasileira, por outro lado, é marcada pela delimitação constitucional das competências tributárias. Os pressupostos de fato sobre os quais poderão recair as diferentes incidências tributárias, criadas pelo legislador ordinário ou complementar, já estão, em sua maioria, indicados pela Constituição Federal. Esta é uma peculiaridade da ordem constitucional brasileira que não pode ser olvidada”. (PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário – São Paulo : Dialética, 2000, p. 119)

demarcação do *hidrômetro de intolerância* brasileiro, deve-se verificar se há, na Constituição Federal, norma *expressa* que prescreva algum *princípio de reação ao planejamento tributário abusivo*¹³⁵.

Poderia o Legislador Constitucional, por exemplo, ter introduzido no art. 170 da Constituição Federal¹³⁶, logo ao lado do *princípio de defesa do consumidor* (inciso V), a *defesa do contribuinte e de seu direito à organização de seus negócios de forma a se sujeitar ao menor ônus fiscal*, ou, ao lado do *princípio da busca do pleno emprego* (inciso VIII), a *busca da plena tributação* e da *prevenção do abuso*. Mas assim não se fez. Não há qualquer norma expressa no Texto Constitucional que tutele a questão do *planejamento tributário* entre as prescrições quanto às *liberdades do contribuinte* e às *limitações ao poder de tributar do Estado*.

Nesse seguir, diante da ausência de um dispositivo *expresso*, deve o intérprete investigar se seria possível sustentar a existência de uma norma *antiabuso implícita* ao sistema jurídico brasileiro. Entre as normas constitucionais, parece necessário considerar os princípios da *segurança jurídica*, *legalidade*, *direito de propriedade livre iniciativa*, *isonomia*, *capacidade contributiva* e *solidariedade social*.¹³⁷

É importante reafirmar a premissa de que as liberdades econômicas prescritas pela Constituição Federal não são absolutas, cabendo à lei regulá-las, conforme já teria

¹³⁵ Conforme ALBERTO XAVIER, “A perspectiva dogmática correta para abordar os problemas subjacentes à chamada elisão fiscal é, repita-se, a teoria dos limites às garantias, direitos e liberdades individuais elaborada pela ciência do Direito Constitucional. As questões, corretamente colocadas são as seguintes: os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação são garantias constitucionais? Tais princípios garantem a propriedade e a liberdade de contratar com as únicas consequências fiscais previstas na lei? A Constituição prevê ou permite limites a tais direitos e garantias? Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva constituem um limite à referida liberdade? Caso assim suceda, o excesso em relação a tais limites autoriza a aplicação de lei tributária por analogia?” (XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 109)

¹³⁶ Constituição Federal, art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

¹³⁷ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 12-13.

afirmado o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL¹³⁸. A aplicação desses princípios e de todos os demais deve necessariamente observar o postulado da proporcionalidade¹³⁹. Como observa PAULO AYRES BARRETO¹⁴⁰, quaisquer dos princípios considerados de forma isolada poderiam cancelar excessos cometidos tanto pela Administração Fiscal quanto pelo contribuinte:

[...] princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, considerado de forma isolada, qualquer arbitrariedade fiscal se legítima. Se a ele conjugarmos o princípio da solidariedade social, será possível até reduzir a odiosidade do arbítrio cometido. Em contrapartida, a consideração, de forma isolada, do direito de propriedade, da livre iniciativa, do livre exercício da atividade econômica ou da liberdade de contratar conduzirá a outros excessos, igualmente desarrazoados e, fundamentalmente, descompassados com o contexto constitucional.

Nos tópicos seguintes, buscar-se-á investigar normas constitucionais necessárias à ponderação pelo Legislador e aplicador do Direito para a reação ao *planejamento tributário* que venha a ser considerado *abusivo*.¹⁴¹

3.2. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA LIVRE INICIATIVA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA

No Brasil, a Ordem Econômica é amparada por princípios constitucionais¹⁴², dentre os quais dois são normalmente suscitados para a delimitação do Direito do

¹³⁸ Supremo Tribunal Federal, ADIN 1.950, ADIN 3.512, RE 349.686, RE 199.520.

¹³⁹ PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário – São Paulo : Dialética, 2000, p. 112.

¹⁴⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 201-202.

¹⁴¹ Em obra que cuida do tema das limitações ao poder de tributar, MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO expõe que “as limitações constitucionais ao poder de tributar, no mais das vezes, decorrem de princípios insertos na Constituição, como o princípio da legalidade tributária (corolário lógico do princípio da legalidade, enquanto garantia fundamental, previsto no art. 5º, inciso II, da Constituição de 1988), e têm, portanto, o escopo ampliado, em relação às imunidades. A terminologia “limitações” dentro da teoria constitucional é de uso amplo e consagrado e se reporta a diversas outras situações, como por exemplo às limitações ao poder de reforma constitucional, os limites à exploração direta da atividade econômica pelo Estado (art. 173 da Constituição) etc. Ainda, independentemente da concepção de Estado que se adote, a existência da Constituição pressupõe em si a imposição de direções, no sentido de orientar a ação do Estado, portanto, limitando-a. Por outro lado, os princípios constitucionais tributários constituem, de maneira indubitável, freios à voracidade impositiva do Estado, que tem nas receitas tributárias sua principal fonte de financiamento – e não há como não se entender esses “freios” a não ser como limitações constitucionais ao poder de tributar”. (VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais. Belo Horizonte: Del Rey, 2000., p. 27-28)

contribuinte ao *planejamento tributário*: o *princípio da livre iniciativa* e o *princípio à livre concorrência*.

A *livre iniciativa* teria sido erigida como fundamento da ordem econômica pelo *caput* do art. 170 da Constituição Federal¹⁴³. Conforme EROS ROBERTO GRAU¹⁴⁴, a livre iniciativa assume uma dupla feição, protegendo ao capital e ao trabalho. Segundo TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR¹⁴⁵, esse princípio deve ser afirmado como *liberdade negativa*, no sentido de não haver interferência na expansão da criatividade e, ainda,

¹⁴² EROS ROBERTO GRAU apresenta longo repertório de princípios econômicos prestigiados pela Constituição Federal: “Cumpra neles identificar, pois, os princípios que conformam a interpretação de que se cuida. Assim, enunciando-os, teremos:

- a dignidade da pessoa humana como fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º, III) e como fim da ordem econômica (mundo do ser) (art. 170, *caput*);
- os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa como fundamentos da República Federativa do Brasil (art. 1º, IV) e — valorização do trabalho humano e livre iniciativa — como fundamentos da ordem econômica (mundo do ser) (art. 170, *caput*);
- a construção de uma sociedade livre, justa e solidária como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º, I);
- o garantir o desenvolvimento nacional como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º, II);
- a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º, III) — a redução das desigualdades regionais e sociais também como princípio da ordem econômica (art. 170, VII);
- a liberdade de associação profissional ou sindical (art. 8º);
- a garantia do direito de greve (art. 9º);
- a sujeição da ordem econômica (mundo do ser) aos ditames da justiça social (art. 170, *caput*);
- a soberania nacional, a propriedade e a função social da propriedade, a livre concorrência, a defesa do consumidor, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais, a busca do pleno emprego e o tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte, todos princípios enunciados nos incisos do art. 170;

Além desses, outros, definidos como princípios gerais não positivados — isto é, não expressamente enunciados em normas constitucionais explícitas — são descobertos na ordem econômica da Constituição de 1988. Aí, particularmente, aqueles aos quais dão concreção as regras contidas nos arts. 7º e 201 e 202 do texto constitucional. (GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. São Paulo : Malheiros, 2007, p. 194)

¹⁴³ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

¹⁴⁴ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. São Paulo : Malheiros, 2007, p. 212-213. Conforme o autor: “não pode ser reduzida, meramente, à feição que assume como liberdade econômica, empresarial (isto é, da empresa, expressão do dinamismo dos bens de produção); pela mesma razão não se pode nela, livre iniciativa, visualizar tão-somente, apenas, uma afirmação do capitalismo”.

¹⁴⁵ APUD GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. São Paulo : Malheiros, 2007, p. 206-207.

liberdade positiva, de atuação para que haja a valorização do *trabalho humano*. A esse propósito, leciona o autor:

Não há, pois, propriamente, um sentido absoluto e ilimitado na livre iniciativa, que por isso não exclui a atividade normativa e reguladora do Estado. Mas há ilimitação no sentido de principiar a atividade econômica, de espontaneidade humana na produção de algo novo, de começar algo que não estava antes. Esta espontaneidade, base da produção da riqueza, é o fator estrutural que não pode ser negado pelo Estado. Se, ao fazê-lo, o Estado a bloqueia e impede, não está intervindo, no sentido de normar e regular, mas está dirigindo e, com isso, substituindo-se a ela na estrutura fundamental do mercado.

A *autonomia privada* decorreria do *princípio da livre iniciativa*, atribuindo aos particulares o direito à *liberdade contratual*, isto é, de livremente celebrar ou não um contrato (liberdade de celebração), bem como de eleger o tipo contratual mais adequado (liberdade de seleção do tipo contratual) e de preencher o seu conteúdo de acordo com os seus interesses (liberdade de fixação do conteúdo do contrato ou de estipulação).¹⁴⁶ Garante-se, por esse princípio, a liberdade de empresa, de investimento, de organização e de contratação¹⁴⁷.

Conforme o pressuposto adotado nessa dissertação, os Direitos do contribuinte podem ser regulados pelo Estado, a fim de se compatibilizar com os demais princípios que integram o sistema, mas não podem ter a sua aplicação afastada. São coincidentes as lições de HUMBERTO ÁVILA¹⁴⁸, no sentido de que “todo direito fundamental tem um núcleo impassível de restrição”. Conforme esse autor, “o princípio da liberdade de exercício da atividade econômica tem um limite, um núcleo mínimo que é impassível de restrição, que é o que o Supremo Tribunal Federal menciona como proibição de confisco, proporcionalidade ou mesmo proibição de excesso”.

¹⁴⁶ Cf. BOULOS, Daniel M. Abuso do Direito no novo Código Civil. São Paulo: Editora Método 2006, p. 226-240. No mesmo sentido, TÔRRES, Heleno Taveira. O conceito constitucional de autonomia privada como poder normativo dos particulares e os limites da intervenção estatal, in *Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Heleno Taveira Torres (coordenador). Barueri : Manole, 2005, p. 567.

¹⁴⁷ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 128-129.

¹⁴⁸ ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - *Direito Tributário e o novo Código Civil* - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 70-71.

HUMBERTO ÁVILA também sustenta que “o legislador infraconstitucional não poderá simplesmente acabar com o planejamento tributário que não envolva simulação nem dissimulação, porque isso atingiria o núcleo de um direito fundamental, e este núcleo não pode ser objeto de restrição”.¹⁴⁹ HELENILSON CUNHA PONTES¹⁵⁰ considera que o *planejamento tributário* tem o seu fundamento mediato na *autonomia da vontade* (considerada essa como “matriz última de todas as liberdades individuais”) e imediato no princípio da *livre iniciativa*.¹⁵¹

Não seria colocado em dúvida, portanto, o Direito de auto-organização do particular. Como diz MARCO AURÉLIO GRECO¹⁵², o “problema do abuso de direito não está na base nem na origem do direito de se auto-organizar. Este é um direito protegido”. Este autor sustentaria que “o problema está na maneira pela qual o titular utiliza essa prerrogativa que o ordenamento positivo contempla”.

De fato, a necessidade de conjugarem-se os diversos vetores constitucionais de forma proporcional afasta a *liberdade absoluta* do particular na realização de seus atos¹⁵³. Mas é necessário que o exercício da *liberdade contratual* não seja considerado *a priori* suspeito para fins tributários, ao menos por duas razões.

Após observar o comportamento de empresas multinacionais, WERNER STUFFER e NADINE HILLER¹⁵⁴ concluem que, na maioria das vezes, as reestruturações

¹⁴⁹ ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 70-71.

¹⁵⁰ PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário – São Paulo : Dialética, 2000, p. 111.

¹⁵¹ Cite-se, ainda, Flávio Rubinstein, para quem o Direito brasileiro concederia aos contribuintes a faculdade de adotar atitudes lícitas, na estruturação ou reorganização de seus negócios, com vistas à economia fiscal. “Estas condutas, porquanto amparadas pelo ordenamento jurídico brasileiro, são perfeitamente válidas, não configurando descumprimento frontal ou indireto de normas legais”. (RUBINSTEIN, Flávio. Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 210)

¹⁵² GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo : Dialética, 2008, p. 219.

¹⁵³ FLAVIO RUBINSTEIN suscita que a boa-fé objetiva e a autonomia privada devem ser harmonizadas com os demais valores da Constituição Federal, de modo que “os negócios jurídicos celebrados em desrespeito à boa-fé objetiva extrapolam os limites de tal autonomia”, “tolhendo condutas marcadas por um liberalismo exacerbado”. (RUBINSTEIN, Flávio. Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 209).

¹⁵⁴ STUFFER, Werner & HILLER, Nadine, in Transfer Pricing and Business Restructuring: streamlining all the way. IBFD, Editor: Anuschka Bakker. IBFD : Amsterdã, 2009, p. 11. Os autores suscitam que, independentemente do setor ou do produto, atualmente as companhias internacionais se deparam com a pressão da competição em uma economia globalizada. Empresas multinacionais experimentam a

empresariais resultam de decisões econômicas e organizacionais, de forma que seriam excepcionais as transformações realizadas unicamente por razões fiscais. Também EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO¹⁵⁵ suscita que a inovação é requisito para quaisquer empresas no mundo atual, de modo que “a busca por novas fórmulas operacionais ou negociais é uma necessidade para toda empresa que atua num mercado competitivo”.

Ademais, pode-se questionar se o exercício da *liberdade contratual* por **razões exclusivamente fiscais** poderia não ser considerado, *per si*, caracterizador do *planejamento tributário abusivo*. Esse é um ponto de grande divergência doutrinária. De um lado, cite-se a posição de PAULO AYRES BARRETO¹⁵⁶, de que o contribuinte possui o direito de gerir as suas atividades com o menor ônus fiscal possível, desde que aja de forma lícita, ou seja, sem a prática de atos qualificados como *ilícitos*, *simulados* ou *fraudulentos*. Para esse Autor, a tese que defende a desqualificação dos negócios realizados exclusivamente para a redução da carga tributária conduziria à obrigação de o contribuinte sempre ter de escolher a forma mais onerosa em termos fiscais para a sua

necessidade de examinar a eficácia de suas estruturas empresariais e ajustar os seus negócios para as condições oscilantes encontradas. Sem uma constante melhoria, uma empresa multinacional rapidamente se tornaria não competitiva, estagnada e, por fim, deixaria de existir. Em geral, há tanto fatores internos quanto externos por trás da necessidade de uma empresa multinacional alterar ou reestruturar o seu negócio. O decrescente custo de transporte e os breves ciclos de inovação, que alteram a demanda dos clientes e incrementam o ambiente competitivo, tal como a invasão de concorrentes provenientes de países de baixo custo (“low-cost countries”) são apenas alguns exemplos de fatores que conduzem à reestruturação dos negócios. Diante de um ciclo econômico internacionalizado, a presença da companhia em diferentes mercados globalizados é essencial para a sua sobrevivência econômica (STUFFER & HILLER, 2009, p. 3).

¹⁵⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento tributário. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 256-257. Suscita o autor: “De acordo com o que já foi dito, há uma razão econômica que dá suporte ou propósito negocial a qualquer operação que envolva a circulação de riqueza suscetível ou não de gerar tributo. Trata-se do optimality principle, que busca a otimização de todas as coisas como um ideal de eficiência e utilidade. O núcleo do optimality principle é a necessidade de inovação contínua; a criação de novas estruturas e a invenção de novas formas de fazer as coisas. De acordo com lição de Peter Drucker, “a segunda função de uma empresa é, portanto, inovação - a provisão de diferentes satisfação econômicas. Não basta que ela forneça quaisquer bens e serviços econômicos: deve oferecer bens e serviços melhores e mais econômicos. Não é necessário que uma empresa cresça; mas é necessário que ela se aperfeiçoe constantemente”. A busca por novas fórmulas operacionais ou negociais é uma necessidade para toda empresa que atua num mercado competitivo. De acordo com Robert Tomasko, a administração de empresas, nesta época, requer atividades próprias de um designer de estruturas operacionais internas e externas; na base dessas atividades estão as permanentes ações tendentes ao redimensionamento (resize) operacional e estratégico e à reformulação (reshape) das estruturas. Essa atividade envolve uma atitude comprometida com a mudança: deste modo, a todo tempo, os administradores repensam (rethink) a empresa como um todo e estabelecem novas formas de atuação.”

¹⁵⁶ BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 128-129.

atividade.¹⁵⁷ Por outro lado, MARCO AURÉLIO GRECO¹⁵⁸ sustenta que “a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo porque sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto”.

Agora com olhos ao *princípio da livre concorrência*, este atribuiria ao particular a faculdade de conquistar a clientela, vedada a detenção do mercado e a prática de concorrência desleal. A *livre concorrência* teria como pressuposto a livre iniciativa e induziria à distribuição de recursos a preços mais baixos ao consumidor. Não se exigiria, contudo, identidade de condições entre os partícipes do mercado, que, respeitados os limites prescritos pelo Direito econômico, podem se valer de todas as suas forças para conquistar a clientela¹⁵⁹. Conforme teria ressaltado MIGUEL REALE JÚNIOR¹⁶⁰, “a desigualdade das empresas, dos agentes econômicos, é a característica de uma ordem econômica fundada na livre iniciativa, e que se processa por meio da livre concorrência”.

Em matéria tributária, seria, então, possível falar no “direito de ser eficiente”¹⁶¹, como Direito Fundamental da ordem jurídica, bem como decorrência da ordem social e do mercado que premia os eficientes e exclui os ineficientes. Vista a *livre concorrência* como *oportunidades iguais a todos os agentes do mercado*, havendo segurança jurídica quanto às consequências jurídicas de *planejamentos tributários abusivos*, também se poderia entender que haveria oportunidade para que todos os contribuintes se valessem, em iguais condições, dos métodos de *planejamento tributário*, sem que houvesse incerteza de que alguns seriam beneficiados enquanto outros punidos pela prática de atos similares. Nessa perspectiva, o *princípio da livre concorrência* não seria, *a priori*, contrário ao *planejamento tributário*. DOUGLAS YAMASHITA¹⁶², por sua vez, sustenta que deve ser considerado *abusivo o planejamento*

¹⁵⁷ BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda e preços de transferência. São Paulo : Dialética, 2001, p. 127.

¹⁵⁸ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo : Dialética, 2008, p. 200.

¹⁵⁹ Cf. GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica). São Paulo : Malheiros, 2007, p. 210.

¹⁶⁰ Apud GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica). São Paulo : Malheiros, 2007, p. 209.

¹⁶¹ Andrade Filho, Edmar Oliveira. Planejamento tributário. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 121.

¹⁶² Sustenta o autor que, “se na tentativa de reduzir o ônus fiscal, um contribuinte incorre em abuso do poder econômico - modalidade de abuso do direito expressamente vedada pelo art. 173, § 4º, da CF/88 - que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros nos

tributário que descompasse a *livre concorrência*. Para o autor, a *liberdade de contratar* não pode contrariar a função social do próprio contrato. Caso seja manifesto o excesso, ou seja, o exercício da liberdade de contratar persiga finalidade ilegítima, ou mesmo exista “outro meio jurídico capaz e menos oneroso para realizar a finalidade legítima ou liberdade de contratar”, deveria o *planejamento tributário* ser considerado *abusivo*.

Em outro diapasão, ALBERTO XAVIER¹⁶³ adota como premissa que as restrições às liberdades econômicas somente poderiam ser impostas com fundamento nos próprios princípios estabelecidos pelo art. 170 da Constituição Federal. Diante da ausência de norma expressa nesse dispositivo que vede em qualquer grau a prática de planejamentos tributários, sequer o legislador infraconstitucional poderia prescrever norma que proibisse ao particular articular as suas atividades econômicas com a exclusiva finalidade de obter vantagens fiscais.

Pela análise de todas as posições apresentadas, parece correto compreender que as *liberdade econômicas* devem ser conjugadas aos demais princípios constitucionais, de modo que o controle dos *planejamentos tributários* pelo Estado seja conduzido sem a supressão de nenhum desses Direitos. Nesse cenário, leciona HUMBERTO ÁVILA¹⁶⁴ ser vedado ao legislador tributário impedir que uma pessoa física constitua uma pessoa jurídica para explorar a sua profissão, já que “nenhuma norma infraconstitucional poderá tornar iníqua a liberdade de exercício da atividade econômica”.

termos da Lei nº 8.884/94, tal abuso poderá ser submetido ao processo de desconsideração para fins tributários”. (YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 188-190)

¹⁶³ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 104.

¹⁶⁴ ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 70-71.

3.3. OS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE, DA SOLIDARIEDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

No sistema constitucional brasileiro, há previsões expressas para que se observe o *princípio da igualdade*.¹⁶⁵ A obediência ao *princípio da igualdade* seria imposta ao menos por duas formas: a *igualdade perante a lei* e a *igualdade na lei*. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO¹⁶⁶, em obra clássica sobre esse princípio, leciona que “dúvida não padece que, ao se cumprir uma lei, todos os abrangidos por ela hão de receber tratamento parificado, sendo certo, ainda, que ao próprio ditame legal é interdito deferir disciplinas diversas para situações equivalentes”.

Em especial, a matéria fiscal tem no *princípio da capacidade contributiva* um dos instrumentos da *isonomia*. Trata-se de garantia inalienável a qualquer cidadão. Poder-se-ia entender que, mesmo que não expressamente prescrita, ainda assim essa norma deveria ser observada pelo ordenamento jurídico brasileiro.¹⁶⁷

A influência dessas normas pode conduzir ao ideal de que contribuintes com capacidades contributivas semelhantes devam se submeter ao mesmo ônus fiscal. Empiricamente, contudo, tais contribuintes podem estar submetidos a ônus fiscais bastante distintos.

¹⁶⁵ Pondera, ainda, AMÉRICO LOURENÇO MASSET LACOMBE: “Quando, efetivamente, a Constituição assegura a liberdade, a propriedade e os demais direitos individuais, ela os assegura não só indiscriminadamente a todos, mas a todos na mesma medida e mediante as mesmas condições. Enunciado o direito à igualdade em primeiro lugar, o seu propósito foi precisamente o de significar a sua intenção de proscrever, evitar ou proibir que em relação a cada indivíduo pudesse variar o tratamento quanto aos demais direitos que ela assegura e garante. O direito à igualdade rege os demais direitos individuais, devendo ser subentendida em cada um dos parágrafos seguintes ao em que ele vem enunciado a cláusula relativa à igualdade”. (LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo: Ed Malheiros, 2000, p.19)

¹⁶⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. Malheiros : São Paulo, 1994, p. 10.

¹⁶⁷ Cf. FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, “Não obstante a igualdade e a liberdade sejam princípios inalienáveis de todo e qualquer cidadão, foi necessário positivá-los para que pudessem ser reclamados como legítimos e exigido o seu respeito pelo próprio Estado e, conseqüentemente, pelos demais cidadãos. Como exemplo de tal fenômeno, observe-se que mesmo o direito natural foi positivado na declaração francesa de direitos humanos, dando-lhe uma forma de lei geral. Como lei geral, o direito natural à vida, por exemplo, torna-se deontológico, oponível a todos aqueles sujeitos à soberania dessa lei.” (ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva* – São Paulo : Quartier Latin, 2004, p. 72.).

Isso porque, o princípio da isonomia em matéria tributária **não** veda discriminações entre os contribuintes. A leitura mais adequada deste princípio parece conduzir à conclusão de que, além do fator “*capacidade contributiva*”, há outros critérios de discriminação capazes de influenciar na efetiva imposição tributária e que são *induzidos, admitidos ou intolerados* pelo Texto Constitucional. Sendo assim, o contribuinte poderia buscar agregar à feição jurídica de seus negócios *critérios de discriminação* que lhe atribuísem a menor obrigação tributária.

Há dois aspectos do princípio da *capacidade contributiva* que também podem ser analisados. De um lado, a isonomia vivificaria, em matéria tributária, o *princípio da solidariedade* prescrito pelo art. 3º da Constituição, de modo que a todos caberia o dever de custear as ações do Estado em benefício da sociedade. Dessa forma, expõe HELENILSON CUNHA PONTES¹⁶⁸ que a tributação seria concebida “não como um fim em si mesmo, ou como um mero ônus que recai sobre a propriedade, mas como um meio que se justifica como instrumento na busca de um fim maior: justiça social”. Em um segundo aspecto, o *princípio da capacidade contributiva* possuiria também uma *função garantidora*, pois protegeria o contribuinte de exigências tributárias que não tomem como fundamento signos presuntivos de riqueza. Vê-se, nesta descrição, a capacidade contributiva em suas modalidades *subjettiva e objetiva*¹⁶⁹, respectivamente.

A questão palpitante que se colocaria, em grande medida sob uma perspectiva pragmática, é como aplicar o princípio da igualdade. Não se poderia exigir do sistema jurídico de tratamento *idêntico* a situações *idênticas*, mas, o que é razoável, tratamento *semelhante* a situações *semelhantes*. Seria necessária, então, a eleição de critérios de comparabilidade, a fim de que as situações semelhantes sejam agrupadas e recebam o mesmo tratamento jurídico que os seus pares. Explica TERCIO SAMPAIO FERRAZ

¹⁶⁸ PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário – São Paulo : Dialética, 2000, p. 105-106.

¹⁶⁹ A capacidade contributiva se manifesta de forma objetiva e subjetiva. A capacidade contributiva objetiva implica que somente serão tributados fatos jurídicos que representem índices de riqueza do contribuinte passíveis de tributação. Torna-se operacionalmente inválida a tributação sobre fatos que não correspondam a signos de riqueza, pois, neste caso, não haverá sequer base de cálculo jurídica. A capacidade contributiva subjetiva, por sua vez, determina que, havendo signos de riquezas passíveis de tributação (capacidade contributiva objetiva), a imposição tributária deve observar as condições econômicas do contribuinte em específico, a fim de que aquele que possua maiores possibilidades contribua mais do que aquele que se encontra em situação menos favorecida. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 282.; Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 333/334; CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo : Ed. Malheiros, 2003, p. 67-68.

JÚNIOR¹⁷⁰ que “a função do princípio da igualdade é muito mais auxiliar a discernir entre as desigualdades aceitáveis e desejáveis e aquelas que são profundamente injustas e inaceitáveis”.

Conforme a doutrina de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO¹⁷¹, haveria discriminações inaceitáveis, ou seja, ofensivas ao preceito constitucional da igualdade, ao menos em cinco hipóteses: *i*) quando a norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada; *ii*) quando a norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequilibradas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator “tempo” – que não descansa no objeto – como critério diferencial; *iii*) quando a norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de *discrímen* adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados; *iv*) quando a norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o *discrímen* estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente e, ainda, *v*) quando a interpretação da norma extrai dela distinções que não foram assumidas por ela de modo claro, ainda que por via implícita. Em matéria tributária, esses critérios impostos pelo princípio da igualdade ganham novas cores, de modo que o controle da constitucionalidade deve ser realizado a partir da vedação à adoção de fatores de discriminação prescritos pelos artigos 150, II, 151, 152 e 173 da Constituição Federal, como LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹⁷² leciona.

¹⁷⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas. – Barueri, SP : Manole, 2007, 194.

¹⁷¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. Malheiros : São Paulo, 1994, p. 47-48.

¹⁷² Nas palavras desse professor: “O artigo 150, II, veda os privilégios das profissões e, neste sentido, reforça a garantia do Parágrafo Único do artigo 170, que trata do livre exercício de qualquer atividade econômica. Garantindo a unidade econômico-política do País, o artigo 151 proíbe a concessão de privilégios pela União e o artigo 152, pelos Estados e Municípios, excetuados os concedidos pela União para o equilíbrio do desenvolvimento econômico entre as diferentes regiões do País (o que implica não ser privilégio odioso, e daí ser parâmetro expressamente aceito pelo Constituinte, a diferenciação entre regiões do País, quando ligado a tema de desenvolvimento). Finalmente, o artigo 173 proíbe, em seu § 2º, privilégios para empresas públicas e sociedades de economia mista. Tampouco se aceitarão como parâmetros aqueles que, conquanto não expressos na Ordem Tributária, implicarem discriminação que afronte valores assegurados constitucionalmente, como o sexo (artigo 5º, I), a manifestação do pensamento (artigo 5º, IV), consciência e crença (artigo 5º, VIII), raça (artigo 5º, XLII), a família (artigo 226) etc. Parâmetros expressamente aceitos são, por exemplo, a capacidade contributiva (artigo 145, § 1º); a essencialidade (artigos 153, § 3º, I e 155, § 2º, III); o destino ao exterior (artigo 153, § 3º, III, artigo 155, § 2º, X, “a” e artigo 156, §3º, II); o uso da propriedade segundo sua função social (artigo 153, § 4º e

Nesse cenário, poderia ser questionado se atos realizados pelo contribuinte com o objetivo de afastar, minorar ou diferir a responsabilidade ao pagamento de tributos, a que estaria submetido em face do Direito Tributário material caso realizasse determinado fato gerador, poderiam ser compreendidos como ofensivos *prima facie* ao *princípio da solidariedade*, vivificado pelo *princípio da capacidade contributiva subjetiva*.

Considerável número de autores¹⁷³ vem sustentando, como o faz MARCO AURÉLIO GRECO¹⁷⁴, que o controle do Estado ao *planejamento tributário* teria fundamento na vedação de que a propriedade privada seja tributada de forma não isonômica, pois as condições igualitárias devem ser mantidas para o exercício da *livre iniciativa*. Ao inibir a eficácia da norma de incidência tributária, o *planejamento tributário* bloquearia a plenitude dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Restaria também ofendido artigo 3º, I, da CF/88, que prescreve uma sociedade livre, justa e solidária. Sustenta o autor que:

182, § 4º, II); localização e uso do imóvel (artigo 156, § 1º, II); o ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (artigo 146, III, “c”); tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte (artigo 179) etc.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005)

¹⁷³ Cite-se RICARDO LODI RIBEIRO: “A concepção sobre elisão, extremamente individualista, adotada pela doutrina brasileira constitui uma negação à idéia de justiça. De fato, ela se traduz em um instrumento eficaz para a eliminação dos tributos das grandes empresas; não pode, entretanto, servir como elemento central da idéia de segurança jurídica no direito tributário de qualquer país, uma vez que, como assinala Tipke, a “elisão da lei tributária é a ruptura da igualdade da tributação segundo a capacidade contributiva através dos meios formais. Por isso o combate à elisão é tarefa da legislação e da administração”. Na verdade, a efetividade do princípio da capacidade contributiva depende do combate à elisão, pois, como bem observa Pedro Herrera Molina, o dever de contribuir de acordo com a capacidade contributiva é uma consequência da consagração desse direito fundamental”. (RIBEIRO, Ricardo Lodi. Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 137.)

¹⁷⁴ Cf. GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo : Dialética, 2008, p. 201: “Na medida em que a lei qualificou uma determinada manifestação de capacidade contributiva como pressuposto de incidência de um tributo, só haverá isonomia tributária se todos aqueles que se encontrarem na mesma condição tiverem de suportar a mesma carga fiscal. Se, apesar de existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, um contribuinte puder se furtar ao imposto (ainda que lícitamente), esta unidade estará comprometendo a igualdade, que tem dignidade e relevância até mesmo maiores que a proteção à propriedade (CF, artigo 5º). Assim, inibir a eficácia da norma tributária significa frustrar sua imperatividade e bloquear a plenitude dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, o que repugna a uma interpretação que, em sintonia com o artigo 3º, I, da CF/88, busque encontrar o justo equilíbrio das previsões legais, visando a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Na feliz formulação do artigo 3º, I da CF/88, o justo estará no equilíbrio entre liberdade e a solidariedade (posicionado entre ambas); justiça será atingida se a proteção à liberdade e à solidariedade não levar ao aniquilamento de nenhuma das duas.”

[...] na medida em que a lei qualificou uma determinada manifestação de capacidade contributiva como pressuposto de incidência de um tributo, só haverá isonomia tributária se todos aqueles que se encontrarem na mesma condição tiverem de suportar a mesma carga fiscal. Se, apesar de existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, um contribuinte puder se furtar ao imposto (ainda que lícitamente), esta unidade estará comprometendo a igualdade, que tem dignidade e relevância até mesmo maiores que a proteção à propriedade (CF, artigo 5º).

Ainda para esse autor, o Estado Social, por reclamar a *justiça fiscal*, teria como pressupostos a *solidariedade* e a *igualdade* na imposição tributária, ou seja, que todos contribuíssem com as despesas públicas e que os contribuintes que se encontrem em situações jurídicas semelhantes se sujeitem ao mesmo ônus fiscal.

Surgiria, então, a questão quanto à possibilidade de se sustentar, além da *eficácia negativa da capacidade contributiva*, também a sua *eficácia positiva*. Ocorre que MARCO AURÉLIO GRECO¹⁷⁵ defende a *eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva*, com inspiração na feição Social do Estado de Direito brasileiro e com apoio em um *dever fundamental de pagar impostos*, que seria construído a partir do enunciado prescritivo do art. 5º da Constituição Federal e em opiniões quanto ao mundo contemporâneo, em que o “fenômeno tributário não deve ser mais visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social”. Haveria, portanto, um *dever fundamental de pagar tributos* que, como aduz CASALTA NABAIS¹⁷⁶, “*correctivo da liberdade, traduz a mobilização do homem e do cidadão para a realização dos objetivos do bem comum*”.

A obra de ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA¹⁷⁷, produzida nos idos da década de 70, demonstra não ser recente o recurso ao argumento da *eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva*. O autor apontava que o verdadeiro fundamento para o combate ao *planejamento tributário*, a partir desta abordagem, seriam inspirações éticas que implicariam na conclusão de que, como toda exteriorização de riqueza deve sempre tributada, escapar a esse dever “seria abusivo, fraudulento, senão à letra, pelo

¹⁷⁵ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo : Dialética, 2008, p. 236.

¹⁷⁶ NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Edições Almedina S A, 2009, p. 64.

¹⁷⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Elisão e evasão fiscal, São Paulo : Bushatsky, 1977, p. 124-128.

menos ao espírito da legislação tributária de um país”. Contra essas ideias, sustentava esse autor:

Não estimamos realístico falar-se em Moral Tributária num setor em que o comportamento dos indivíduos é rigorosamente condicionado pela cogência da norma. Em primeiro lugar, devido ao princípio do utilitarismo que governa toda a vida econômica. Depois, tanto jurídica como moralmente, seria irrisório pretender-se generosidade por parte dos contribuintes, sendo a compulsoriedade, e não a adesão espontânea do indivíduo, a nota essencial da tributação. O erário público (já dissemos, escrevendo a propósito da elisão) não se nutre precipuamente de donativos ou esportulas, mas de contribuições forçadas.

Desse modo, importantes questões podem ser opostas à *eficácia positiva* do *princípio da capacidade contributiva*.

Inicialmente, deve-se ponderar que o princípio da *capacidade contributiva* também poderia ser construído a partir do *Direito fundamental à liberdade* que, afinal, tem a função de proteger uma determinada esfera do particular da interferência do Estado¹⁷⁸. Poder-se-ia, com isso, colocar em dúvida se quaisquer manifestações de riqueza seriam alcançadas pela tributação. O fundamento empírico dessa premissa é relatado por MORIS LEHNER¹⁷⁹, quando suscita que a Corte Constitucional Federal alemã afastou a tributação do mínimo existencial valendo-se não do *princípio da igualdade*, mas do *direito fundamental à liberdade*: o Estado deveria deixar a renda do contribuinte livre de qualquer tributação até o limite em que aquela apenas permitisse preencher os requisitos mínimos para uma vida humana digna. Conforme o autor, essa nova aproximação da *capacidade contributiva* ao Direito à liberdade se contrapõe ao entendimento formal do *princípio da igualdade* como mera proibição do arbítrio, importando, assim, seja a diferenciação “humanamente justa”.

¹⁷⁸ Cf. OSCAR VILHENA VIEIRA, quanto leciona que “a privação da liberdade é permitida, desde que cumpridos os imperativos erigidos pela Constituição.” “Esta liberdade, como já foi dito, é denominada de negativa por Berlin, ou liberdade dos modernos, na linguagem de Constant. Negativa, pois aparece como uma vedação ao poder do Estado. Moderna porque desconhecida no mundo antigo, especialmente na democracia grega, onde a liberdade gerava apenas o poder de participar do processo político, sendo o cidadão obrigado a acatar qualquer das decisões tomadas nesse âmbito com sua participação. Ou seja, a liberdade não consistia numa limitação ao poder do Estado (VIEIRA, Oscar Vilhena. *Direitos fundamentais – uma leitura da jurisprudência do STF*. Malheiros Editores. São Paulo: 2006, p.136)

¹⁷⁹ LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 143-54, p. 151.

O *princípio da legalidade*, comum a todos os sistemas tributários, também poderia representar sério obstáculo à tese da *eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva*. Ocorre que a *capacidade contributiva* não seria fonte imediata de obrigações tributárias, sendo necessária, para a cobrança do tributo, a prescrição em lei de hipóteses de incidência. Nesse sentido, ALBERTO XAVIER¹⁸⁰ destaca que “os princípios da igualdade e da capacidade contributiva são necessariamente ‘mediatizados’ pelo princípio da legalidade”. O núcleo do princípio da legalidade, como dá destaque HELENILSON CUNHA PONTES¹⁸¹, consiste precisamente que a lei defina, “em termos absolutos, os contornos da manifestação de riqueza (portanto, do fato econômico) que o legislador pretende seja apto a gerar o dever tributário”. A *capacidade contributiva*, assim, não teria o condão, *per si*, de caracterizar como *abusivas* as escolhas do contribuinte impulsionadas pelo exclusivo propósito de minorar o ônus fiscal, o que tornaria este princípio diretor da tributação, esquecendo que “a efetiva concretização deste princípio ocorre na e através da lei, isto é, no e através do princípio da legalidade”.

Pode-se entender que, da forma como estabelecido no sistema constitucional brasileiro, o *princípio da capacidade contributiva* possui apenas *eficácia negativa*. Ou seja, a fim de vivificar o *princípio da solidariedade*, cabe ao legislador gravar *exclusivamente* signos presuntivos de riqueza, sendo-lhe vedado obrigar o particular a concorrer com os gastos sociais por motivos que não denotem a sua capacidade para contribuir com estes. Conforme leciona LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹⁸², “não basta a existência de capacidade contributiva para que surja a tributação; é papel do legislador escolher, dentre as diversas hipóteses inseridas em sua competência, aquelas que darão azo à tributação”.

O princípio da capacidade contributiva constituiria, assim, uma garantia individual do cidadão e não uma prerrogativa do Estado, de modo que não se presta para fundamentar a uma tributação não prevista em lei. “A igualdade é um limite à

¹⁸⁰ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Ed. Dialética, 2002, p. 129.

¹⁸¹ PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário – São Paulo : Dialética, 2000, p. 117-118.

¹⁸² SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: limites à Norma Antiabuso, *in* Revista Direito Tributário Atual n. 24. São Paulo : IBDT/Dialética, 2010, p. 349.

imposição de deveres por via da lei, mas não o fundamento de um direito do Estado para além da lei”.¹⁸³ Na feliz expressão de HUMBERTO ÁVILA, no concurso que lhe outorgou a titularidade da cadeira de Direito Tributário desta Faculdade, *trata-se de um escudo à disposição do contribuinte e não de uma espada nas mãos do Estado*. ALBERTO XAVIER¹⁸⁴ ainda destaca que “os princípios da igualdade e da capacidade contributiva são necessariamente ‘mediatizados’ pelo princípio da legalidade”.

Aplicadas as lições de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO¹⁸⁵ à questão tributária, pode-se entender que a lei em sentido estrito deverá estabelecer critérios de distinção entre os atos que, por denotarem capacidade contributiva, devem ser tributados. O *princípio da capacidade contributiva* segregaria um universo de fatos jurídicos suscetíveis de tributação, enquanto o *princípio da legalidade* exigiria que a lei em sentido estrito colha desse universo quais dos fatos serão tributados. Conforme defende LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹⁸⁶, “se o ‘direito da coletividade’ for o direito de receber um tributo mesmo que não ocorra o fato jurídico tributário, então merece imediata repulsa o raciocínio”. Ocorre que “a mera existência de capacidade contributiva não é suficiente para o surgimento da obrigação tributária”.

Ademais, tomando-se como referência a Constituição Federal brasileira, a *expectativa* dos entes federados à arrecadação tributária deve ser compreendida sob a ótica do Direito Financeiro, e não do Direito Tributário. É naquele ramo jurídico que reside a preocupação do legislador para a satisfação das necessidades públicas, cabendo ao Administrador, na proposta de leis orçamentárias, equalizar as receitas com as despesas públicas. Por seu turno, não incumbiria à Administração Fiscal fundar a aplicação das normas de incidência tributária na necessidade de suprir supostos déficits de receitas derivadas. A *expectativa* de receitas derivadas, prevista em lei orçamentária,

¹⁸³ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 128.

¹⁸⁴ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Ed. Dialética, 2002, p. 129.

¹⁸⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. Malheiros : São Paulo, 1994, p. 47-48.

¹⁸⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: limites à Norma Antiabuso, *in* Revista Direito Tributário Atual n. 24. São Paulo : IBDT/Dialética, 2010, p. 348.

não cria direito subjetivo à União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, razão pela qual não há como sustentar qualquer garantia à efetivação da pretensão arrecadatória.¹⁸⁷

A resposta do Direito Tributário ao Direito Financeiro pode ser dada em outros termos. Como vem ocorrendo de forma extraordinária nos últimos anos, deveres instrumentais e prerrogativas atribuídas à Administração Fiscal têm o condão de estabelecer maior *transparência* ao contribuinte, de forma a dar mais eficácia às normas de incidência tributária contra tentativas de *evasão fiscal*, como é o caso de *ocultações de receitas*. Essa medida é louvável até o ponto em que se torne abusiva.

Seria possível concluir que, no Brasil, há o dever constitucional de o contribuinte cumprir as obrigações tributárias, desde o momento em que pratica os atos jurídicos previstos na hipótese legal de incidência tributária. Conforme FERNANDO ZILVETI¹⁸⁸, o *planejamento tributário* (*evitamento fiscal*, *Steuervermeidung*), “é legítimo e não viola o princípio da capacidade contributiva, pois não afronta o princípio da igualdade na tributação”, já que o contribuinte, ainda assim, “está exercendo plenamente seu direito fundamental de contribuir para as despesas do Estado na proporção de sua capacidade contributiva”.

3.4. OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA SEGURANÇA JURÍDICA

O princípio da legalidade ocupa papel de destaque na delimitação da liberdade do particular. O art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, prescreve que *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*. Por essa norma constitucional, todas as proibições e obrigações devem buscar fundamento em lei.

¹⁸⁷ RUBINSTEIN, Flávio. Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 215-216.

¹⁸⁸ ZILVETI, Fernando Aurélio. Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva – São Paulo : Quartier Latin, 2004, p. 342.

Note-se, contudo, que não se exige uma lei, em sentido estrito, para o regramento de todas as situações da vida social. Assim, por exemplo, pode o regulamento de um clube de campo vedar que associados utilizem a piscina caso não estejam com os exames médicos em dia. O regulamento desse clube certamente não é uma lei, mas pode ter sido editado em *virtude* de leis que o tutelam, como as referentes à vigilância sanitária.

Em matéria tributária, o *princípio da legalidade* adquire uma dimensão mais rígida. Prescreve o art. 150, I, da Constituição Federal, ser “vedado” às Administrações fiscais da União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Não se exige apenas que uma ordem seja enunciada *em virtude de lei*, mas que a própria lei, em virtude da Constituição Federal, estabeleça qual tributo poderá ser cobrado pela Administração Fiscal. Para que alguém esteja obrigado a transferir parte de seu patrimônio ao Estado a título de tributos, deve a *lei em sentido estrito* (no mais das vezes, a lei ordinária), ela própria, diretamente, haver *previsto*, antecipadamente, a hipótese de incidência da obrigação tributária (fato gerador, na acepção do CTN).

Daí porque, não haveria debate que, em matéria tributária, vige o princípio da *estrita legalidade*. A controvérsia estaria situada em como deve ser realizada a referida *previsão* da hipótese de incidência, se por “conceitos” ou por “tipos”.

Pela tese do “tipo fechado”¹⁸⁹¹⁹⁰, da “legalidade cerrada”, entende-se que deve haver o encaixe perfeito, a subsunção, de um evento efetivamente ocorrido no mundo

¹⁸⁹ A adoção do termo “tipo fechado”, embora consagrado do direito tributário brasileiro, é criticado por MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, para quem a expressão é utilizada, na doutrina brasileira, para designar um “conceito”. (DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1988. p. 48 e seg.)

¹⁹⁰ Tais críticas se refletem também na obra de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, pois “enquanto um conceito jurídico permite uma definição exata, com contornos precisos, no tipo não cabe falar em definição, mas em descrição; o conceito se define a partir de seus contornos, i.e., afirmando-se quais os pontos que ele não pode ultrapassar sob pena de fugir do conceito que se procura, enquanto o tipo se descreve a partir de seu cerne, i.e., daquilo que ele deve preferencialmente possuir. Sua descrição não apresenta os elementos necessários para uma diferenciação, mas aqueles característicos segundo um determinado ponto de vista, ou os ‘típicos’. (...) A incompatibilidade da idéia de tipo com a de determinação normativa, proposta por Xavier, se nota quando se vê que o tipo, exatamente por não apresentar limites em sua descrição, permite uma evolução: com o correr do tempo é possível que algumas características típicas passem a predominar sobre outras, que podem perder sua força ou até desaparecer, sendo substituídas por outras que, naturalmente, também podem se fortalecer a ponto de substituir as primeiras. A consequência é que toda vez que determinado objeto é reconhecido como pertencente a um tipo, o próprio tipo é modificado, uma

fenomênico com a sua descrição exaustiva contida no antecedente da norma de incidência tributária.¹⁹¹ O que estiver fora deste rol estaria a salvo da “agressão” por parte do Estado e a função da Administração Fiscal seria lógica e restrita à mecânica verificação da subsunção do fato à norma, sem qualquer valoração.

A premissa adotada, nessa tese, seria a de que a tributação investe contra o patrimônio do particular, daí porque é necessário que o povo, mediante os seus representantes no Poder Legislativo, apresente expresse consentimento para a restrição de seu direito de propriedade e liberdade econômica por meio da criação ou aumento de tributos. A ideia de *auto-tributação* viria daí: o particular é quem determina qual a tributação incidirá sobre si próprio.¹⁹² Também a segurança jurídica restaria preservada, pois os atos sujeitos à tributação seriam exclusivamente aqueles que “constam de um catálogo taxativo de tributos”¹⁹³. Ademais, o princípio da legalidade em matéria tributária teria, afirma ALBERTO XAVIER, “uma função proibitiva enquanto garantia e uma função permissiva enquanto fonte de liberdade.”¹⁹⁴

Sob a perspectiva da *tipicidade fechada*, “como o fato que não contenha todos os aspectos descritos na lei” seria “tributariamente insignificante”¹⁹⁵, poderia o contribuinte facilmente planejar a prática de seus negócios de modo a evitar a incidência tributária¹⁹⁶, se “*mover livremente, com segurança, para além das zonas rigidamente demarcadas pelos tipos legais de tributos*”¹⁹⁷. É significativa a doutrina de DIVA

vez que passa a admitir novas características que possibilitarão o fenômeno acima, dado que o novo objeto poderá servir como ‘modelo’ típico”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 242-247)

¹⁹¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, p.244; CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo : Ed. Malheiros, 2003, p. 175; XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Ed. Dialética, 2002, p. 111.

¹⁹² Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo : Ed. Malheiros, 2003, p. 175; LACOMBE, Américo Lourenço Masset. Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo: Ed Malheiros, 2000, p. 52.

¹⁹³ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 111.

¹⁹⁴ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Ed. Dialética, 2002, p. 34.

¹⁹⁵ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. Elisão tributária e função administrativa. São Paulo : Dialética, 2001, p. 151-152

¹⁹⁶ COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 137.

¹⁹⁷ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Ed. Dialética, 2002, p. 32.

PRESTES MARCONDES MALERBI¹⁹⁸ na defesa dessa tese, para quem o *planejamento tributário* seria “um direito relativo a uma liberdade constitucionalmente assegurada e que se traduz na pretensão de que o Estado não interfira numa esfera definida pela lei como de não-ingerência estatal no fenômeno da tributação”.

Defensor da consagração constitucional do *tipo fechado*, ALBERTO XAVIER¹⁹⁹ argumenta que a doutrina do *abuso do direito* busca “restringir a função protetora da tipicidade aos casos de exercício normal da liberdade econômica de contratar, de tal modo que o princípio da capacidade contributiva passa a ser fundamento positivo da tributação, mesmo para além das fronteiras dos tipos nos caso de exercício abusivo daquela liberdade”. Quando houvesse o *abuso*, a analogia seria aplicada para alcançar um suposto fato que teria sido praticado não fosse o ato abusivo.

A crítica de ALBERTO XAVIER à tese do *abuso do direito* seria, em grande medida, dirigida a MARCO AURÉLIO GRECO, que, entre outras questões, propõe: “mas onde está dito que a consequência de um fato não estar previsto em norma específica implica estar fora do alcance do ordenamento tributário?”²⁰⁰. A isso responde RICARDO LOBO TORRES²⁰¹ que a “tipicidade fechada”, “legalidade estrita” e a “reserva absoluta de lei” decorrem de construções ideológicas da doutrinária e não do Texto Constitucional. Também FERNANDO AURÉLIO ZILVETI²⁰² afirma que o *princípio da legalidade* em matéria tributária não afasta a possibilidade de a Administração Fiscal realizar interpretação extensiva, teleológica, de modo que o negócio jurídico seja interpretado segundo o fim econômico a que se destina por força de norma geral de reação ao planejamento tributário abusivo.

¹⁹⁸ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo : Editora dos Tribunais, p. 81.

¹⁹⁹ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Ed. Dialética, 2002, p. 105.

²⁰⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo : Dialética, 2008, p. 100, p. 173. “Em matéria tributária, a tendência diante da lacuna é afirmar que a hipótese está fora do alcance da norma tributária. Lacuna seria hipótese de não incidência tributária. Mas afirmar a falta de norma específica não significa que a hipótese concreta esteja fora do ordenamento. O simples fato de afirmar que diante da lacuna a consequência é a não tributação já, em si mesmo, implica algum preceito do ordenamento que leve a essa conclusão. Mas onde está dito que a consequência de um fato não estar previsto em norma específica implica estar fora do alcance do ordenamento tributário?”

²⁰¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Direitos fundamentais do contribuinte*, in *Direitos Fundamentais do Contribuinte – Pesquisas Tributárias n. 6* (Coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva). São Paulo : Revista dos Tribunais, 2000, p. 185.

²⁰² ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva* – São Paulo : Quartier Latin, 2004, p. 336.

De todo modo, parece correto que o Constituinte, ao realizar a distribuição das competências tributárias, por vezes tenha se valido de conceitos (como a “propriedade”) e, por vezes, de tipos (como a “renda”).

Ademais, interessaria ao presente estudo a tese proposta por CASALTA NABAIS²⁰³, que, a fim de justificar o controle mais estreito ao *planejamento tributário*, defenderia a flexibilização do *princípio da legalidade* em nome da necessidade de satisfação das despesas públicas do Estado fiscal. Para aquele autor, seria inevitável o enfraquecimento dos princípios da *segurança jurídica* e da *igualdade*. Da mesma forma, MARCO AURÉLIO GRECO²⁰⁴ aponta que a reação ao *planejamento tributário abusivo* traz consigo “um grau de insegurança inevitável”, pois “o abuso é em geral detectado quando incomoda, o que envolve sensibilidade”, bem como “temos de lidar também com avaliações e outros elementos subjetivos além de elementos extrajurídicos, o que leva a divergências e interpretações distintas e ao surgimento de possibilidades e respostas que às vezes não imaginávamos poderiam acontecer”.

Parece correto haver certo consenso quanto ao elevado *grau de insegurança* que atualmente vigora no ordenamento jurídico brasileiro (e, como também se pode observar, em ordenamentos estrangeiros). PAULO AYRES BARRETO²⁰⁵ apresenta a problemática nos seguintes termos:

Os contribuintes têm dificuldades de identificar os limites à possibilidade de estruturar seus negócios com intuito de obter a maior economia fiscal possível. As autoridades administrativas não têm parâmetro seguros para avaliar o cabimento, ou não, de lançamento de ofício que propugne pela desconsideração ou requalificação dos fatos relatados pelos contribuintes, com vistas à subsunção de outros fatos, construídos pelas próprias autoridades administrativas, as hipóteses normativas cuja incidência gera maior ônus tributário. O Poder Judiciário não tem dado ao tema um tratamento uniforme, não sendo possível sequer afirmar qual é a orientação dominante.

Se a questão da *segurança jurídica* é urgente, deve ser melhor investigada.

²⁰³ NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Edições Almedina S A, 2009.

²⁰⁴ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo : Dialética, 2008, p. 223-225.

²⁰⁵ BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 11-12.

Conforme demonstra HUMBERTO ÁVILA²⁰⁶, na tese apresentada ao concurso que lhe sagrou Professor Titular de Direito Tributário desta Universidade, a *segurança jurídica* pode ser compreendida como *elemento definitório, fato, valor e norma-princípio*. Tratar-se-iam de questões diversas, embora correlatas. Autores como GUSTAV RADBRUCH, NORBERTO BOBBIO, LON FULLER, HELMUT COING, JOHN RAWLS, L. H. HART, JOSÉ L. MESQUITA DEL CACHO e PAULO DE BARROS CARVALHO considerariam a segurança jurídica como elemento da própria definição de Direito, de modo que a sua presença se torna condição estruturante do ordenamento jurídico. Nesse sentido de *elemento definitório*, “um ordenamento jurídico privado de certeza não poderá, por definição, ser considerado ‘jurídico’”. A função primordial do Direito seria a *assecuratória*. Falar-se em segurança jurídica seria um *pleonismo*, afinal, garantir a segurança é a própria essência do Direito.

Em sua *dimensão fática*, a *segurança jurídica* passa a se referir à realidade captada em um determinado momento, um “juízo de fato a respeito daquilo que se julga existir no plano da realidade”²⁰⁷. Seria a questão: o contribuinte compreende com clareza as consequências de seus atos perante o sistema jurídico?

Por sua vez, também pode ser encarada como um *valor*, “juízo axiológico concernente àquilo que se julga bom existir de acordo com determinado sistema de valores”²⁰⁸, independente de normas prescritas pelo Direito positivo, podendo representar ideais de justiça, de política ou de política do Direito. A segurança jurídica, ademais, se apresentaria como *valor* devido às características que lhe são peculiares: *bipolaridade, referibilidade, preferibilidade, hierarquia, incomensurabilidade, inexauribilidade, objetividade e historicidade*.

²⁰⁶ ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica no Direito Tributário entre Permanência Mudança e Realização. Tese apresentada ao concurso de titularidade do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2010, p. 110-135.

²⁰⁷ ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica no Direito Tributário entre Permanência Mudança e Realização. Tese apresentada ao concurso de titularidade do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2010, p. 113.

²⁰⁸ ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica no Direito Tributário entre Permanência Mudança e Realização. Tese apresentada ao concurso de titularidade do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2010, p. 114.

Contudo, como *norma-princípio*, “a segurança jurídica diz respeito a um estado de coisas que deve ser buscado mediante a adoção de condutas que produzam efeitos que contribuem para a sua promoção”²⁰⁹. Tratar-se-ia, em uma concepção *pós-positivista*, de um *dever* dirigido aos agentes competentes para que pratiquem atos que tragam maior grau de previsibilidade ao Direito e não que este seja plenamente previsível. Trata-se de um “estado de coisas a ser promovido”, o que denuncia o aspecto finalístico e operacional da *segurança jurídica*. É neste último sentido que HUMBERTO ÁVILA analisa a *segurança jurídica* na tese apresentada a estas Arcadas.

Tal como defende HUMBERTO ÁVILA que a compreensão da *segurança jurídica* deve partir de um *ordenamento jurídico específico* e não da própria noção de Direito²¹⁰, entende-se que a noção de *abuso no planejamento tributário* deve partir da análise das normas de um sistema em específico e não de uma suposta concepção universal do Direito Tributário.

Nesse cenário, pode-se entender que, por exigência do princípio da segurança jurídica, deve o ordenamento jurídico disciplinar “se” e “como” irá reagir aos *planejamentos tributários* que considere *abusivos*. Verificando-se que o *planejamento tributário* encontra bases nas liberdades econômicas do particular, deve ser assegurado ao contribuinte conhecer os efeitos tributários que serão atribuídos aos seus atos, ou seja, exige-se que haja clareza quanto ao reconhecimento pela Administração Fiscal e pelos Tribunais da possibilidade de se minimizar o ônus por meio deste (planejamento tributário).

Parece correto compreender que o *princípio da segurança jurídica* não coloca em questão se, *a priori*, o Estado possui *legitimidade* para estabelecer normas de controle ao *planejamento tributário*. Essa é uma pergunta imposta pelo embate entre o princípio da *liberdade econômica* e os Estado de Bem Estar Social. A questão, no caso, é: *se o Estado pretende reagir ao abuso do contribuinte, deve-se então estabelecer com*

²⁰⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica no Direito Tributário entre Permanência Mudança e Realização*. Tese apresentada ao concurso de titularidade do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2010, p. 114.

²¹⁰ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica no Direito Tributário entre Permanência Mudança e Realização*. Tese apresentada ao concurso de titularidade do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2010, p. 135.

publicidade, clareza e constância quais os exatos contornos da norma de controle ao planejamento tributário estabelecida pelo sistema jurídico. Isto porque, exige-se certeza quanto ao modelo adotado (combate apenas à evasão ou também ao abuso e em quais termos).

Ou seja, embora não esteja obrigado a se valer de doutrinas diversas da *simulação* para o controle dos atos praticados pelo contribuinte para a minoração do ônus fiscal, por reclamos do *princípio da segurança jurídica*, deverá o Estado estabelecer com *clareza* a fronteira que distingue *planejamentos tributários* de *planejamentos tributários abusivos*, caso se proponha a controlar a liberdade de os contribuintes exercerem a sua iniciativa econômica de forma a incorrer no menor ônus fiscal possível sem com isso incorrer em *simulação*.

Por essas razões, poderia ser considerada não verdadeira a afirmação de que as fronteiras entre o *planejamento tributário*, o *planejamento tributário abusivo* e a *evasão fiscal* serão sempre tênues e precárias. Pode-se compreender que há um *ponto ótimo*, em que a clareza com que se dá ciência à sociedade quanto aos critérios que serão adotados para a identificação do “abuso” faz com que essa *nebulosidade* seja substancialmente afastada. Haveria, aí, *segurança jurídica* em sua *dimensão fática*.

Não obstante, o empirismo demonstra que nem sempre reina a segurança jurídica nos ordenamentos jurídicos. Quando o Legislador brasileiro se omite em prescrever de forma clara e inteligível o grau de intolerância aos planejamentos tributários, a Administração Fiscal e os Tribunais podem se tornar suscetíveis a pautar a reação a casos que considerassem *abusivos* a partir de um *princípio geral antiabuso em matéria de Direito Tributário* ou, ainda, em impressões pessoais, à revelia de critérios legais claros e uniformes.

3.5. AS PREMISSAS CONSTRUÍDAS A PARTIR DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS ANALISADOS

Algumas premissas necessárias ao desenvolvimento dos capítulos seguintes podem ser construídas da análise realizada quanto aos princípios constitucionais.

3.5.1. Entre o “Direito de não pagar tributos” e o “dever fundamental de pagar tributos”: o dever de contribuir com tributos validamente prescritos por meio de lei

Parece ser correto entender que a construção de uma sociedade *livre, justa e solidária*, objetivada pelo art. 3º, I, da Constituição Federal, exige que o legislador tributário compatibilize os princípios da *livre iniciativa* e da *livre concorrência*, *igualdade*, *capacidade contributiva*, *legalidade* e *segurança jurídica*. Surge, então, a necessidade de sopesar tais princípios constitucionais utilizando-se como balança o *princípio da proporcionalidade*²¹¹.

Entretanto, não cabe à Administração Fiscal, mas sim ao *legislador em sentido estrito*, exercer essa competência. Tratar-se-ia, de forma imediata, de questão atinente à *competência* dos entes federados para se definir, por meio de lei, a cobrança de tributos e, apenas de forma mediata, da *capacidade* das Administrações Fiscais para cobrá-los. O princípio da legalidade manteria, assim, relação direta com o Direito fundamental à *liberdade*, na medida em que impõe à Administração Fiscal o dever de pautar a interferência no patrimônio particular nos limites prescritos em lei. Pertence ao legislador a competência para a seleção dos signos de riqueza que poderão ser gravados pela tributação, o que sem dúvidas limita a atuação da Administração Fiscal. Todos os princípios analisados seriam, portanto, *mediados*²¹² pela *lei*, a fim de que se obtenha *uma “eficácia ótima”*²¹³. Daí porque LUÍS EDUARDO SCHOUERI²¹⁴ leciona que,

²¹¹ Neste sentido, PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário – São Paulo : Dialética, 2000, p. 103.

²¹² XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Ed. Dialética, 2002, p. 129.

²¹³ PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário – São Paulo : Dialética, 2000, p. 102-3.

Embora se reconheça ser ideal fossem todas as manifestações de capacidade contributiva ponderadas pelo legislador, de modo a assegurar que a repartição do ônus tributário servisse para concretizar a justiça tributária, deve-se ter em vista que são vários os valores perseguidos pela Constituição e é papel do legislador ponderá-los.

Seria razoável, então, abstrair da Constituição Federal norma que atribua coercitividade à *lei em sentido estrito* para obter as *receitas derivadas* necessárias à satisfação das *despesas públicas*, de modo a ser atribuído ao contribuinte o dever de cumprir as obrigações que lhe são impostas pela realização de hipóteses de incidência tributárias validamente prescritas.

Seria necessário, com isso, afastar a ideia de um suposto *dever fundamental de pagar tributos* por conta da *eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva*, justificado pela necessidade de suprir as despesas públicas planejadas pelo Estado Fiscal. A previsão de arrecadação enunciada nas leis orçamentárias não configura *legítima expectativa de Direito* por parte do Estado, capaz de dar amparo à tese em questão.

3.5.2. Há norma constitucional que fundamenta a reação ao planejamento tributário abusivo

Outrossim, seria possível sustentar a existência de norma constitucional que fundamenta a enunciação de norma infraconstitucional, geral ou específica, para a reação ao *planejamento tributário abusivo*. Contudo, a norma constitucional se limita a atribuir *competência* ao legislador para regular a liberdade do contribuinte à realização de seus *planejamentos tributários*, mas não possui eficácia para legitimar, de forma imediata, a atuação da Administração Tributária. Prestar-se-ia, assim, tão somente para fundamentar²¹⁵ a edição de lei que regulamente como deve ser a reação aos *planejamentos tributários abusivos*.

²¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: limites à Norma Antiabuso, *in* Revista Direito Tributário Atual n. 24. São Paulo : IBDT/Dialética, 2010, p. 348.

²¹⁵ Neste sentido, DOUGLAS YAMASHITA: “Os princípios servem, de um lado, como fundamentos de justificação das regras e, de outro, como normas de regulação de aplicação das regras existentes ao caso concreto. Daí a importância da distinção entre princípio e regras para uma concepção positiva do abuso

3.5.3. A lei complementar de reação a planejamentos tributários abusivos encontra limites materiais nos princípios constitucionais analisados

Os princípios constitucionais, sopesados mediante o critério da proporcionalidade, representariam *limites materiais* ao controle pelo legislador dos *planejamentos tributários*, enquanto que o *limite formal* se traduz na exigência de *lei complementar* para a tutela de qual o grau de intolerância e quais os métodos de reação poderiam ser adotados para essa finalidade.²¹⁶

Além disso, a *norma tributária antiabuso* deve possibilitar ao contribuinte prever com clareza e certeza as consequências de seus atos e, de forma mais específica, o limite para a prática de *planejamentos tributários*. A questão é bem representada pela expressão do contribuinte: *sei com plena certeza o que posso e o que não posso fazer, por isso sou responsável por meus atos*.²¹⁷ Se essa *dimensão fática* da segurança jurídica parece difícil em termos práticos, parece que se deve exigir aplique na *dimensão de norma-princípio*, buscando-se esse *ponto ótimo* como *estado de coisas a ser sempre promovido*.

do direito” (YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos*. São Paulo: Lex Editora 2005, 119-120)

²¹⁶ CAVALI, Marcelo Costenaro. *Claúsulas gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra : Ed. Almedina, 2006, P. 256-282: O sistema constitucional é de rigidez impar. Nele, o âmbito de competência tributária de cada ente é estabelecido por regras expressas e não por princípios. Assim, estes não se prestam para definir a competência tributária de um ente para a tributação deste ou aquele fato gerador. O núcleo das regras de competência pode ser funcional ou estrutural. Não pode a lei tributária, mesmo a complementar, alterar tal núcleo. Assim, a norma geral anti-elusiva, no Brasil, não encontraria fundamento constitucional. Já a setorial, em específico em matéria do imposto sobre a renda, em que o constituinte não definiu o conceito, poderia ser entendida como constitucional.

²¹⁷ A necessidade de a segurança jurídica ser prestigiada na reação do Estado ao planejamento tributário abusivo é sustentada por PAULO AYRES BARRETO, para quem “segurança jurídica e elisão tributária são temas imbricados. A possibilidade de planejar ações futuras está diretamente associada ao conhecimento do sistema normativo, a certeza de sua observância, sendo possível prever o espectro de atuação das autoridades administrativas que têm que agir sob o império da lei”. “Diz o autor: Assim como a chamada estabilidade econômica de um país tem fundamental importância para que uma empresa ou investidor decida nele investir, a segurança jurídica é, no campo do direito, a variável a ser considerada. Poucos empresários têm a coragem de investir sem a necessária confiança nas instituições. Reversamente, se há respeito à coisa julgada, ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido, de um lado, e se existem condições objetivas para se planejar ações futuras, sendo possível prever os limites da atuação estatal, de outro, a decisão de investir surge como mera decorrência. Em qualquer ordenamento jurídico, a garantia da não-surpresa é vital para o incremento”. (BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária - limites normativos*. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 103)

3.5.4. A segurança jurídica em sua dimensão “fática” e de “norma-princípio” e o “ponto ótimo” da norma geral de reação ao planejamento tributário abusivo

Conforme se pôde observar, há ao menos três modelos doutrinários que buscam descrever as fronteiras que separam o *planejamento tributário*, o *planejamento tributário abusivo* e a *evasão fiscal*. Neste tópico, não se questiona tais modelos, mas um *ponto ótimo* de certeza à norma de reação ao *planejamento tributário abusivo*.

Parece correto concluir que, além de respeitar ao núcleo mínimo de liberdade do contribuinte e todas as exigências constitucionais, a tutela do “*abuso*” no *planejamento tributário* deve trazer clareza e certeza quanto à quais *estruturas jurídicas* deve haver a reação da Administração Fiscal.

Enquanto *norma-princípio*, poder-se-ia conceber que o *princípio da segurança jurídica* requer do legislador complementar a busca constante por um *ponto ótimo de certeza*. O *princípio da legalidade*, assim, se conectaria com o *princípio da livre iniciativa*, a fim de que o particular compreendesse de forma clara quais os limites seriam impostos à sua atuação econômica²¹⁸. Parece correto compreender que esse *ponto ótimo* seria obtido com efetiva e plena consciência do contribuinte quanto às consequências de seus atos, o que se amolda a *segurança jurídica* em uma dimensão *fática*.

Nesse modelo, os casos de *planejamento tributário abusivo* e de *evasão fiscal* seriam considerados *prima facie* ilegítimos, reclamando sanção (consequências jurídicas). Contudo, seria interessante segmentar tais hipóteses, considerando que os procedimentos e as sanções às hipóteses de *evasão fiscal* costumam ser prescritos de forma diversa das hipóteses de *planejamentos tributários abusivos*, o que pode ser representado da seguinte forma:

²¹⁸ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas. – Barueri, SP : Manole, 2007, p. 195.

A *zona cinza*, nesse modelo, não representaria *nebulosidade* ou falta de *clareza* quanto às consequências jurídicas que serão suportadas, mas sim consequências jurídicas previsíveis e diversas daquelas atribuídas aos fatos jurídicos alocados na *zona preta* (*evasão fiscal*), em que pode haver mais severidade e possíveis reflexos penais, bem como daqueles alocados na *zona branca*, na qual não haveria penalidades devido ao cumprimento consciente de todos os deveres legais.

4. O “ABUSO DO DIREITO” E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

4.1. O MODELO DO “ABUSO DO DIREITO” NO DIREITO TRIBUTÁRIO FRANCÊS

O que significaria “*abuso do direito*” em matéria tributária?²¹⁹

O significado de base dessa expressão teria raízes no Direito Tributário francês. A tradição jurídica daquele país, na qual se tem notícia das primeiras decisões do Poder Judiciário para a reação ao *abuso do direito* em questões relacionadas à propriedade privada, fez com que também viesse a ser designada de “*abuso do direito*” o peculiar método francês de reação contra *planejamentos tributários* considerados *abusivos*.

As primeiras manifestações quanto ao *abuso do direito* na relação entre particulares teriam se verificado no Direito Romano²²⁰, embora a reação efetiva contra tais atos somente teria vindo a ser experimentada em 1855, na jurisprudência francesa da *emulatio*.²²¹ No caso COLMAR, julgado naquele ano, o proprietário de um imóvel

²¹⁹ Cf. EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, “Concepção é uma idéia particular a respeito de algo. Sobre a expressão “abuso do direito” existem diversas concepções e isto permite que ela seja utilizada para qualificar diversos atos ou situações. Ela pode ser empregada para designar (a) todo e qualquer exercício de um direito de forma particularmente incômoda para terceiros de modo a comprometer o gozo dos direitos destes sempre que houver, em cada caso, uma desproporção objetiva entre a utilidade e as consequências do ato. (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 93)

²²⁰ Conforme INÁCIO DE CARVALHO NETO: “Não obstante, a noção de abuso do direito não era de todo desconhecida no Direito Romano, como bem ressaltou Lino Rodriguez Bustamante: É pelo que podemos afirmar que se os romanos não reconheceram em sua terminologia jurídica o conceito ‘abuso do direito’, não é menos certo também, pelo acabado de expor, que é o pretor quem introduz esta teoria ordenando ao juiz decida em certos casos ‘quidquid dare facere oportet ex fide bona’ (que coisa há que dar fazer de boa-fé), ou melhor, ‘ut inter bonos bene agere oportet et sine fraudatione’ (para que entre os bons se atue bem e sem engano), tendo em contra a moralidade, os usos do comércio, as circunstâncias particulares do caso. Por isso, quando Ulpiano pronuncia a fórmula: ‘juris praecepta haec sunt honeste vivere, neminem laedere, suum cuique tribuere’ (os preceitos do Direito são como estes: viver honestamente, não prejudicar a ninguém e dar a cada um o que é seu), não faz mais que acolher os ensinamentos do direito que ele já conhecia. Como lembra Paulo Nader, “a figura do abuso do direito, se não chegou a ser teorizada pelos romanos, pelo menos foi conhecida do ponto de vista doutrinário”. (CARVALHO NETO, Inácio de. Abuso do direito. Curitiba : Juruá, 2009, p. 26)

²²¹ Conforme DANIEL M. BOULOS, “Não raro atribuem-se ao Direito Romano e, posteriormente, à teoria da *emulatio* do Direito Intermédio, respectivamente, os primeiros resquícios do limite ao rigorismo formal

teria construído uma imensa chaminé falsa, sem qualquer utilidade, prestando-se apenas a fazer sombra no imóvel de seu vizinho. O Tribunal teria decidido que o Direito de propriedade seria absoluto, de forma que o proprietário teria a prerrogativa de utilizá-lo da forma como bem se aprouvesse, encontrando como único limite a existência de algum interesse sério e legítimo em seu exercício, o que não se identificaria com a exclusiva finalidade de causar dano a outrem. Teria sido determinada, então, a retirada da chaminé.

No caso CLEMENT-BAYARD²²², de 1913, o proprietário de um imóvel vizinho ao hangar de um fabricante de dirigíveis, com o fim exclusivo de trazer dificuldade ao voo destes, teria construído armaduras imensas de madeira em seu território. O *abuso do direito* teria sido declarado pela Corte francesa, a fim de que o proprietário do imóvel fosse condenado a ressarcir os prejuízos causados a um dos dirigíveis danificados pelas hastes construídas com propósito de *emulação*.

Já a teoria do *abuso do direito*, no Direito Tributário francês, teria início após a metade do século XIX, estando em constante mutação. O estudo da norma francesa de reação aos *planejamentos tributários abusivos*, além do natural interesse no Direito estrangeiro, se justifica diante da ponderação de autores como PAULO AYRES BARRETO²²³, de que a “experiência francesa sobre o tema da elisão tributária teria servido de inspiração para a alteração veiculada, no Brasil, por intermédio da Lei Complementar nº104, de 2001”. Conforme se buscará analisar nos próximos tópicos, é possível investigar seis marcos da evolução dessa doutrina.

da lei (especificamente no que se refere aos direitos subjetivos) e à vedação do comportamento vexatório entendido como aquele adotado pelo titular de um direito que possua, como único objetivo, o de prejudicar terceiros. Tal, no entanto, como consagrada, a figura do "abuso do direito" possui sua raiz histórica em França, no início do século XIX, por obra da Jurisprudência daquele país e, no final daquele século e início do século XX, por obra da Doutrina”. (BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 33-35)

²²² Cf. CARVALHO NETO, Inácio de. *Abuso do direito*. Curitiba : Juruá, 2009, p. 28-37.

²²³ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária - limites normativos*. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 139.

4.1.1. O primeiro marco francês para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: a jurisprudência pós-metade do século XIX

Até metade do século XIX, a Corte de Cassação (*Conseil d'Etat*) francesa teria aplicado o *princípio da liberdade contratual* como fundamento para que o contribuinte não encontrasse óbices na organização de seus negócios de modo a obter o menor ônus fiscal possível. Até então, a Administração Fiscal não possuiria competência para requalificar os instrumentos legais escolhidos pelo contribuinte para a formalização de suas relações jurídicas.²²⁴

Contudo, após a segunda metade daquele século, a jurisprudência da Corte de Cassação passaria a reconhecer a competência da Administração Fiscal francesa para investigar a verdadeira substância das transações realizadas pelo contribuinte. A partir daí, a “verdadeira substância das transações” se tornaria relevante para a determinação dos efeitos tributários das relações jurídicas firmadas pelo contribuinte. As autoridades fiscais francesas, então, passariam a contestar a validade de “*esquemas fictícios*” motivados por interesses fiscais.²²⁵

4.1.2. O segundo marco francês para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: o art. L64, de 1941

A teoria do *abuso do direito* teria sido acatada pelo legislador francês com a enunciação do art. L64 do *Livre de Procédure Fiscale* – LPF, em 13 de janeiro de 1941. A partir desse enunciado prescritivo, cuja redação permaneceu inalterada até 1963, a Administração Fiscal francesa teria sido autorizada a *(i)* desconsiderar as condutas

²²⁴ PREBBLE, John. Abus de droit and the general anti-avoidance rule of income tax law: a comparison of the laws of seven jurisdictions and the european community, in Working paper series. Working Paper n. 56, Victoria University of Wellington : Wellington, Nova Zelândia, 2008, p. 22. Disponível em: <<http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/working-papers/WP56.pdf>>, acesso em 24/08/2010.

²²⁵ PREBBLE, John. Abus de droit and the general anti-avoidance rule of income tax law: a comparison of the laws of seven jurisdictions and the european community, in Working paper series. Working Paper n. 56, Victoria University of Wellington : Wellington, Nova Zelândia, 2008, p. 22. Disponível em: <<http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/working-papers/WP56.pdf>>, acesso em 24/08/2010.

implementadas para *dissimular* a obtenção de renda ou de lucro e *(ii)* requalificar as transações de acordo com as características consideradas genuínas.

No caso, a Administração Fiscal poderia submeter os casos investigados a uma análise pré-contenciosa de um Comitê Consultivo, especialmente estabelecido para a análise de *planejamentos tributários* considerados *abusivos*. Caso esse Órgão concordasse com os fundamentos da Administração Fiscal para caracterização do *abuso*, competiria ao contribuinte o ônus de provar o contrário.

4.1.3. O terceiro marco francês para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: o art. L64, de 1963

Em 27 de dezembro de 1963, foram enunciadas modificações no procedimento prescrito pelo artigo L64 LPF, que permaneceram vigentes até 1987. O método passaria a ser aplicável apenas na hipótese de *abusos* cometidos por instrumentos contratuais²²⁶. O contribuinte também teria adquirido o direito de apresentar os seus fundamentos ao Comitê Consultivo antes deste se manifestar quanto à legitimidade do *planejamento tributário* questionado pelo Fisco. A penalidade para as hipóteses de fraude, que antes seria de 100%, teria sido majorada para 200%.

Em 1981²²⁷, a Corte de Cassação francesa teria decidido pela primeira vez que a norma de reação ao *planejamento tributário abusivo*, prescrita pelo artigo L64 LPF, deveria ser aplicada às hipóteses de transações realizadas exclusivamente para se evitar ou reduzir o ônus tributário.

Contudo, em 21 de março de 1986, no caso AURIÈGE²²⁸, a mesma Corte de Cassação teria rejeitado a existência de *abuso do direito* em fusões de empresas realizadas como forma de minorar a incidência tributária. O Tribunal teria considerado

²²⁶ Quanto aos tributos abrangidos, a norma geral francesa de controle de planejamentos tributários passou a alcançar também o tributo incidente sobre o registro e sobre as transmissões.

²²⁷ FRANÇA. Corte de Cassação, Caso 19079, 1981.

²²⁸ FRANÇA. Corte de Cassação, Société Auriège, n. S3002, 1986.

que a escolha de uma estrutura mais eficiente em termos fiscais não constituiria, por si só, um *abuso do direito*.²²⁹

4.1.4. O quarto marco francês para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: o art. L64 e o art. L64-B, de 1987

Em 8 de julho de 1987, novas modificações foram introduzidas ao artigo L64 LPF, vigentes até o ano de 2004.²³⁰⁻²³¹ O ônus da prova quanto ao *abuso do direito* passou a recair sobre a Administração Fiscal caso esta não consultasse previamente o Comitê Consultivo. Havendo a consulta, o ônus da prova recairia sobre a parte – fisco ou contribuinte – contemplada pelo parecer desfavorável do Comitê²³².

²²⁹ FÉNA-LAGUENY, Emmanuelle. Abuse of Law, in Tax Jornal. Disponível em: <<http://www.taxjournal.com/tj/node/21975>>, acesso em 29/08/2010.

²³⁰ FRANÇA. Livre de Procédure Fiscale. “L64. Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses:

a) Qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés;
b) Ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus;
c) Ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention.

L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les redressements notifiés sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus feront l'objet d'un rapport annuel.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé du redressement.”

²³¹ Em 2004 houve nova alteração, que permaneceu em vigor até 2009. Não se identificou material relevante correspondente a esse período para considerá-lo um marco apartado. O dispositivo passou a contar com a seguinte redação: FRANÇA. Livre de Procédure Fiscale. “L64. Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses:

a) Qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés;
b) Ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus;
c) Ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention.

L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus feront l'objet d'un rapport annuel.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.”

²³² PREBBLE, John. Abuse of droit and the general anti-avoidance rule of income tax law: a comparison of the laws of seven jurisdictions and the european community, in Working paper series. Working Paper n. 56, Victoria University of Wellington : Wellington, Nova Zelândia, 2008, p. 19-21. Disponível em: <<http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/working-papers/WP56.pdf>>, acesso em 24/08/2010.

O artigo L64-B foi introduzido ao LPF para conceder aos contribuintes a prerrogativa de submeter ao Comitê Consultivo operações que ainda não tivessem sido praticadas, delineando as consequências fiscais que seriam decorrentes.²³³

No período em que essa redação permaneceu em vigor, tais dispositivos foram submetidos diversas vezes à apreciação da Corte de Cassação francesa.

Em fevereiro de 2004, no caso PLÉIADE²³⁴, analisou-se o caso de uma empresa francesa que, em sociedade com cinco outras empresas também francesas, estabeleceu como subsidiária uma “empresa holding Luxemburgo 1929”. Essa *holding* luxemburguesa, então, teria realizado investimentos em uma empresa subsidiária, residente nas Ilhas Cayman. Em síntese, a *holding* residente em Luxemburgo seria remunerada por juros, os quais, então, seriam distribuídos à matriz francesa sob a forma de dividendos. Com essa operação, a empresa francesa poderia minorar de forma substancial o ônus fiscal sobre os seus investimentos, já que a estrutura evitaria a aplicação das normas CFC francesas (no ano em questão, haveria a retenção fiscal de 25%), bem como permitiria a isenção dos dividendos recebidos da subsidiária.²³⁵ A “empresa holding Luxemburgo 1929”, por sua vez, somente estaria sujeita ao tributo sobre a subscrição (“*subscription tax*”). A Administração Fiscal, com fundamento na norma do art. L64 LPF, teria reagido contra os efeitos fiscais atribuídos a essas operações. A fim de evitar a aplicação da teoria do *abuso do direito*, o contribuinte alegou que a interposição da “empresa holding Luxemburgo 1929” teria fundamento em legítimas motivações empresariais, pois lhe garantiria melhores retornos financeiros dos investimentos realizados e maior flexibilidade no gerenciamento dos negócios.²³⁶

²³³ FRANÇA. Livre de Procédure Fiscale. “Article L64 B. La procédure définie à l'article L. 64 n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un contrat ou d'une convention, a consulté par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande.

²³⁴ FRANÇA. Corte de Cassação, caso Pléiade.n. 247729, 2004.

²³⁵ FÉNA-LAGUENY, Emmanuelle. Abuse of Law, in Tax Jornal. Disponível em: <<http://www.taxjournal.com/tj/node/21975>>, acesso em 29/08/2010.

²³⁶ PREBBLE, John. Abuse of droit and the general anti-avoidance rule of income tax law: a comparison of the laws of seven jurisdictions and the european community, in Working paper series. Working Paper n. 56, Victoria University of Wellington : Wellington, Nova Zelândia, 2008, p. 24-25. Disponível em: <<http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/working-papers/WP56.pdf>>, acesso em 24/08/2010..

Inicialmente, o Tribunal de *Nancy* teria afastado a aplicação da doutrina do *abuso do direito*, sob o fundamento de que a Administração Fiscal francesa não teria evidenciado que a empresa *holding* deixou de registrar adequadamente as transações relacionadas às suas atividades ou, ainda, que o contribuinte conduziu os atos por razões exclusivamente fiscais. A Corte de Cassação, contudo, considerou que a incorporação da empresa em Luxemburgo constituiria um *abuso do direito* pela empresa francesa, especialmente porque: (i) a empresa francesa não possuiria participação na gerência dos negócios; (ii) não haveriam justificativas empresariais para a existência da empresa em Luxemburgo; (iii) a gerência financeira dos ativos da empresa de Luxemburgo teria sido delegada a uma instituição bancária; (iv) a empresa de Luxemburgo teria investido em instrumentos de renda fixa que tiveram rendimento inferior se comparados aos investimentos realizados no mercado francês e, finalmente; (v) a empresa de Luxemburgo não estaria submetida a tributos naquele país, por ser uma “empresa holding Luxemburgo 1929”.²³⁷ A carência de substância econômica da “empresa holding Luxemburgo 1929” e a economia de impostos teriam influenciado de forma decisiva a conclusão do Tribunal francês de que as transações foram implementadas unicamente com o propósito de economizar tributos, de modo a se enquadrar no conceito de *abuso do direito* estabelecido pelo art. L64 LFP.²³⁸

O caso SAGAL teria envolvido fatos similares ao caso PLÉIADE. O contribuinte, contudo, teria argumentado que a teoria do *abuso do direito* seria incompatível com as normas da Comunidade Europeia, especialmente com a liberdade fundamental de estabelecimento²³⁹, estabelecida pelo artigo 43 do Tratado da Comunidade Europeia. A Corte de Cassação, então, afirmou que o art. L64 LFP teria aplicação restrita às situações em que a autoridade fiscal tem condições de demonstrar que a estrutura criada

²³⁷ FÉNA-LAGUENY, Emmanuelle. Abuse of Law, in Tax Jornal. Disponível em: <<http://www.taxjournal.com/tj/node/21975>>, acesso em 29/08/2010.

²³⁸ PREBBLE, John. Abus de droit and the general anti-avoidance rule of income tax law: a comparison of the laws of seven jurisdictions and the european community, in Working paper series. Working Paper n. 56, Victoria University of Wellington : Wellington, Nova Zelândia, 2008, p. 24-25. Disponível em: <<http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/working-papers/WP56.pdf>>, acesso em 24/08/2010.

²³⁸ “When French companies set up a foreign holding and abuse of Law”, in International Tax Review. Disponível em: <http://www.internationaltaxreview.com/includes/magazine/PRINT.asp?SID=470290&ISS=12599&PUBID=35>, acesso em 8/10/2010.

²³⁹ A liberdade de estabelecimento confere aos indivíduos o direito de iniciar ou prosseguir com atividades econômicas em condições iguais às dos nacionais de qualquer dos Estados membros. As restrições à liberdade de estabelecimento são proibidas, inclusive quanto a criação de agências, filiais ou subsidiárias em outros Estados Membros.

por uma empresa é *fictícia, simulada* ou é *motivada por razões unicamente fiscais*, de forma que a teoria do *abuso do direito* seria compatível à liberdade fundamental de estabelecimento.²⁴⁰

4.1.5. O quinto marco francês para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: o caso JANFIN

O quinto marco na teoria francesa do *abuso do direito* não seria representado por uma nova alteração legislativa, mas sim pela tomada de posição do Poder Judiciário no caso JANFIN²⁴¹, para ampliar a gama de situações em que a Administração Fiscal pode considerar *abusivo* o *planejamento tributário*.

Antes dessa decisão da Corte de Cassação, haveria dúvidas se o *princípio geral de intolerância ao abuso do direito*, forjado historicamente na tradição do Direito Civil francês, poderia ser aplicado também em casos tributários. A jurisprudência havia estabelecido que a norma do artigo L64 LPF, conforme redigido, não teria abrangência suficiente para alcançar todas as questões fiscais e, nas restritas hipóteses em que pudesse ser aplicada, o procedimento especial previsto deveria ser estritamente observado, sob pena de nulidade da requalificação realizada pela Administração Fiscal. Nesse cenário, muitos autores teriam defendido que só se poderia falar em *abuso do direito* nas restritas hipóteses abrangidas pelo artigo L64 LPF. Contudo, com o objetivo de *contornar* essa restrição, a Administração Fiscal francesa passou a considerar que, não sendo aplicável o artigo L64 LPF, o *abuso do direito* poderia ser combatido a partir do *princípio geral de intolerância ao abuso do direito*, sem a necessidade de se observar qualquer procedimento específico. A questão no Direito Tributário francês, então, passou a ser se a Administração Fiscal possuiria competência para agir dessa forma.

²⁴⁰ PREBBLE, John. Abus de droit and the general anti-avoidance rule of income tax law: a comparison of the laws of seven jurisdictions and the european community, in Working paper series. Working Paper n. 56, Victoria University of Wellington : Wellington, Nova Zelândia, 2008, p. 25. When French companies set up a foreign holding and abuse of Law.

²⁴¹ FRANÇA. Corte de Cassação. Caso Sté Janfin, n. 260050, 2006.

A Corte de Cassação teria resolvido essa questão no caso JANFIN.

O caso JANFIN envolveria uma estratégia para a negociação de créditos de imposto de renda (*avoir fiscal*). Ocorre que o *Code général des impôts*, em seu artigo 158 bis, estabelecia que o acionista que recebesse dividendos de uma empresa francesa teria o direito a um crédito fiscal (*avoir fiscal*), que poderia ser utilizado para a compensação de seu imposto de renda. Ao contrário do que ocorreria com as pessoas físicas, as pessoas jurídicas que recebessem dividendos e não possuíssem lucros tributáveis suficientes para a compensação com a totalidade do *avoir fiscal*, não poderiam requerer a restituição desses créditos excedentes. Os créditos excedentes seriam perdidos ao final do exercício fiscal.

Nesse cenário, prevendo que não conseguiriam usufruir de todo o *avoir fiscal* derivado de dividendos recebidos, algumas empresas passaram a procurar meios de negociar a venda de seus créditos excedentes a empresas que possuíssem lucros tributáveis. Assim, diante da ausência de mecanismo no Direito francês para a transferência do *avoir fiscal*, passou-se a adotar a seguinte estratégia: a empresa “A”, que não teria condições de se aproveitar da totalidade de seu *avoir fiscal* decorrente dos dividendos a que teria direito devido à participação societária detida na empresa “X”, realizaria a alienação de sua participação societária nesta à empresa “B”, antes da distribuição dos dividendos. Dessa forma, a empresa “B” receberia os dividendos proveniente da empresa “X”, apropriando-se diretamente do *avoir fiscal*. Haveria, ainda, a retro-venda das ações da empresa “X” à empresa “A”, pelo preço igual ao da venda original menos o valor dos dividendos distribuídos e, conforme a negociação em cada caso, parte do *avoir fiscal*. A transação seria vantajosa para ambas as partes, pois a empresa “B” obteria o *avoir fiscal* passível de ser compensado e, ainda, realizaria uma *perda de capital* na venda das ações, enquanto “A” poderia converter em dinheiro os créditos fiscais que, de outro modo, não poderia se aproveitar.²⁴²

Entretanto, essa estratégia passou a ser contestada pelas Autoridades fiscais francesas.

²⁴² “Court denies use of dividend tax credits in abusive corporate income tax transactions”, in International Tax Review. Disponível em: <<http://www.internationaltaxreview.com/default.asp?Page=10&PUBID=35&ISS=12618&SID=469349>>, acesso em 8/10/2010.

No caso JANFIN, as Autoridades Fiscais negaram a utilização do *avoir fiscal* para a compensação do imposto de renda devido pela empresa adquirente do direito aos dividendos, por entender que o intuito das transações realizadas seria apenas o de evitar o dever de pagar impostos, o que caracterizaria *abuso do direito* conforme a norma do art. L64 LPF. Iniciou-se, então, uma escalada pelas instâncias do Poder Judiciário francês.

A Corte Administrativa francesa entendeu que seria legítima a pretensão das Autoridades fiscais francesas, pois as operações não teriam gerado lucros diversos do montante dos créditos fiscais recebidos, de forma que teriam sido realizadas exclusivamente para minorar os tributos que a empresa normalmente teria de pagar.²⁴³ Nessa decisão, teria sido levado em consideração que a transferência do direito sobre as ações foi mantida por poucos dias e que o montante da perda de capital resultante da recompra das ações corresponderia ao exato montante dos dividendos distribuídos, de modo a afastar a tributação dos dividendos pela perda de capital no mesmo montante e, ainda, que essas transações permitiriam à empresa adquirente deixar de recolher todo o imposto de renda no exercício fiscal em questão. Admitiu-se que os créditos fiscais não seriam *fictícios*, mas considerou-se que, devido à falta de quaisquer explicações por parte da empresa, o único propósito da operação teria sido realmente mitigar a cobrança de impostos, razão pela qual a utilização dos créditos fiscais não deveria ser admitida.²⁴⁴

Ocorre que, ao se pronunciar, a Corte de Cassação concluiu que não se poderia aplicar o artigo L64 LPF, pois as circunstâncias do caso não preencheriam o critério para a aplicação dessa norma. Entretanto, a Corte reconheceu que a Administração Fiscal estaria legitimada a requalificar a operação com fundamento no *princípio geral de intolerância ao abuso do direito*, caso o único propósito das transações fosse o de obter benefícios fiscais da aplicação literal das disposições legais vigentes. Para invocar esse *princípio geral*, a Administração Fiscal deveria demonstrar que os atos praticados pelo contribuinte foram *fictícios*.

²⁴³ FÉNA-LAGUENY, Emmanuelle. Abuse of Law, in Tax Jornal. Disponível em: <<http://www.taxjournal.com/tj/node/21975>>, acesso em 29/08/2010.

²⁴⁴ “Court denies use of dividend tax credits in abusive corporate income tax transactions”, in International Tax Review. Disponível em: <<http://www.internationaltaxreview.com/default.asp?Page=10&PUBID=35&ISS=12618&SID=469349>>, acesso em 8/10/2010.

É curioso notar que, no caso JANFIN, a Corte de Cassação não autorizou as Autoridades Fiscais francesas a requalificar as operações realizadas pelo contribuinte. Ocorre que o Fisco não teria invocado a aplicação do *princípio geral antiabuso* no caso concreto em sua defesa, impossibilitando a concessão dessa tutela pelo julgador.²⁴⁵

4.1.6. O sexto marco francês para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: o art. L64, de 2008

Em 2008, foram introduzidas novas alterações aos artigos L64 e L64-B do *Livre de Procédure Fiscale*, o que pode representar o sexto marco francês para a construção de sua atual norma geral de controle dos planejamentos tributários abusivos.^{246 - 247}

Conforme o art. L64 LPF, as Autoridades Fiscais seriam competentes para requalificar *(i)* as relações artificiais, fictícias ou *(ii)* que tenham o único intuito de afastar a responsabilidade de pagar tributos que, de outra forma, seria gerada pela transação em questão.

²⁴⁵ PREBBLE, John. Abus de droit and the general anti-avoidance rule of income tax law: a comparison of the laws of seven jurisdictions and the european community, in Working paper series. Working Paper n. 56, Victoria University of Wellington : Wellington, Nova Zelândia, 2008Disponível em: <<http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/working-papers/WP56.pdf>>, acesso em 24/08/2010..

²⁴⁶ FRANÇA. Livre de Procédure Fiscale. “L64. Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public.

²⁴⁷ FRANÇA. Livre de Procédure Fiscale. “L64 B. La procédure définie à l'article L. 64 n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un contrat ou d'une convention, a consulté par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande.

Contudo, a norma do artigo L64 LPF não proibiria que o contribuinte escolhesse o instrumento legal mais favorável às suas transações sob o ponto de vista fiscal. Haveria, conforme JOHN PREBBLE²⁴⁸, uma sutil diferença entre o que é a simples liberdade do contribuinte em organizar os seus negócios e o que passa a configurar *abuso do direito*. Essencialmente, para haver *abuso do direito*, seria necessário que Administração Fiscal demonstrasse que a forma legal adotada para a transação não equivale à substância da transação.

Uma vez instaurado o procedimento do artigo L64 LPF, o contribuinte ou a Autoridade fiscal poderiam, ainda, submeter a questão ao Comitê Consultivo. Se o parecer do Comitê concluir que a transação constitui um caso de *abuso do direito*, o contribuinte terá o ônus de provar o contrário. Caso o Comitê não seja consultado ou, caso fosse consultado viesse a entender não se tratar da hipótese de *abuso do direito*, o ônus da prova seria do Fisco. Ademais, o *abuso do direito* seria sancionado com multa de 80% dos tributos reclamados, bem como juros pelo atraso do pagamento de 0,75% por mês de atraso.²⁴⁹

4.2. TESES DO “ABUSO DO DIREITO” NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O “*abuso do direito*” tem sido suscitado com frequência pela doutrina brasileira como fundamento para a reação a *planejamentos tributários abusivos*. Os Tribunais Administrativos também tem se animado com a adoção nominal desse método em algumas oportunidades.

Em 2007, no acórdão n. 103-23.290, o antigo Conselho de Contribuintes teria analisado as operações realizadas pelo contribuinte sob uma suposta perspectiva de *abuso do direito*. A empresa “A” seria inicialmente controlada pelas empresas “B” e “C”. Em 01/10/2000, as empresas “B” e “C” constituíram uma controlada, a empresa

²⁴⁸ PREBBLE, John. Abus de droit and the general anti-avoidance rule of income tax law: a comparison of the laws of seven jurisdictions and the european community, in Working paper series. Working Paper n. 56, Victoria University of Wellington : Wellington, Nova Zelândia, 2008, p. 21-22. Disponível em: <<http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/working-papers/WP56.pdf>>, acesso em 24/08/2010.

²⁴⁹ FÉNA-LAGUENY, Emmanuelle. Abuse of Law, in Tax Jornal. Disponível em: <<http://www.taxjournal.com/tj/node/21975>>, acesso em 29/08/2010.

“D”, cujo capital social foi integralizado com as participações societárias detidas na empresa “A”. Desse modo, as empresas “B” e “C” passaram a controlar a empresa “D” que, por sua vez, passou a controlar a empresa “A”.

Tendo em vista que o valor do capital a ser integralizado em “D” superava o valor histórico das quotas de “A”, essa diferença foi contabilizada a título de ágio por expectativa de rentabilidade futura, com base no art. 385 do RIR²⁵⁰. O referido ágio não seria dedutível à empresa “D”, já que o art. 386 do RIR²⁵¹ apenas autoriza a amortização

²⁵⁰ BRASIL. Decreto 3.000/99. Regulamento do Imposto de Renda. Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

²⁵¹ BRASIL. Decreto 3.000/99. Regulamento do Imposto de Renda. Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 1º).

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 2º):

I - o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

II - o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 3º):

I - será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II - poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

do ágio nos casos em que uma pessoa jurídica absorve o patrimônio de outra, na qual se tem participação societária adquirida com ágio. Dessa forma, a empresa “A” teria incorporado da empresa “D”, podendo, assim, deduzir o ágio em questão na proporção de 1/60 por mês.

Após essa operação, em 01/01/2001, a empresa “B” teria alienado a participação societária na empresa “A” à empresa “C”, em troca de ações desta. Dessa forma, a empresa “C” se tornou a única proprietária da empresa “A”.

Em 30/09/2002, então, a empresa “A” teria alienado todos os seus ativos à empresa “C”. Ao apurar o resultado desta alienação, a empresa “A” teria acrescentado ao custo de aquisição de seu patrimônio o ágio contabilizado, com base no art. 426 do RIR, de modo a minorar o seu ganho de capital.

O antigo Conselho de Contribuintes, então, considerou que as operações realizadas não possuiriam *propósito negocial*, tendo o contribuinte agido com *abuso do direito*. O Direito abusado, no caso, seria o de *auto-organização*. O contribuinte possuiria o Direito constitucional de organizar as suas atividades da forma como melhor aprover, “porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito (sic)”. Dessa forma, conforme a decisão, poderia “o Fisco recusar-se a aceitar seus efeitos no âmbito tributário de modo a neutralizar os efeitos fiscais do excesso abusivo.”

§ 4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 4º).

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 5º).

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§ 7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no § 2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

O antigo Conselho de Contribuintes reconheceu, ainda, tratar-se de caso de simulação, de modo a rejeitar-se a dedutibilidade do ágio em questão.

Há, contudo, sérias críticas à aplicação da teoria do *abuso do direito* no sistema jurídico tributário brasileiro, destacando-se que sequer há homogeneidade quanto ao sentido atribuído à expressão “*abuso do direito*” ou quanto ao fundamento para a sua adoção.

Nos tópicos seguintes, buscar-se-á analisar teses do *abuso do direito* que vêm sendo sustentadas em face do Direito Tributário brasileiro, com o objetivo de se averiguar as possíveis semelhanças com a teoria do *abuso do direito* forjada no Direito Tributário francês. Ocorre que, caso seja possível sustentar a presença de norma semelhante à vigente naquele país, seria possível realizar um exame de Direito comparado, útil à busca de soluções para casos concretos aqui enfrentados.

4.2.1. Perspectivas do “abuso do direito” no Direito Tributário brasileiro

No discurso acadêmico e jurisprudencial brasileiro, o *abuso do direito* em matéria tributária tem sido suscitado para situações em que o exclusivo propósito dos atos negociais praticados pelo contribuinte seja a minoração do ônus fiscal. Os fundamentos citados para a aplicação da tese, contudo, variam.

Em primeiro lugar, o “abuso do direito” seria compreendido como figura de tal forma ampla que poderia ser aplicável a todos os ramos do Direito, incluindo-se o Direito Tributário.²⁵²⁻²⁵³ Ademais, seria gênero que congregaria em suas espécies o

²⁵² Nesse sentido, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, “O ‘princípio da proibição de uso abusivo de um direito’, em verdade, é inerente a todos os setores do direito. Perceba-se que, mesmo no campo tributário, não se trata de uma questão desconhecida. Basta olharmos para o problema da imunidade das entidades de assistência social e das instituições religiosas. Ambas, por força do § 4º do art. 150 da CF/88, não poderão usufruir da imunidade se não houver uma vinculação de seu patrimônio, rendas e serviços às suas finalidades essenciais. Ora, em rigor, esta regra veda, essencialmente, o abuso de direito, porque o contribuinte pode ter a imunidade, desde que não se utilize de tal instituto para outros fins, diversos daqueles para os quais usa atividade essencialmente se destina.” (FISCHER, Octavio Campos. *Abuso de Direito: o ilícito Atípico no Direito Tributário*, in Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - *Direito Tributário e o novo Código Civil* - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 449-450)

abuso de formas, a fraude à lei, a ausência de propósito mercantil e a dissimulação da ocorrência do fato gerador. Para RICARDO LOBO TORRES, o objetivo de *normas gerais de controle de planejamentos tributários* seria “combater o abuso do direito em suas diversas configurações: abuso de forma jurídica, fraude à lei, ausência de propósito mercantil e dissimulação da ocorrência do fato gerador”.

Ao que nos parece, nessa perspectiva, o *abuso do direito* assumiria a feição de “*torpe*”, que repugnaria a qualquer ordenamento jurídico. Tratar-se-ia da *torpeza no* Direito, do *abuso no* Direito.

Com o sentido de *torpeza*, AMILCAR DOUGLAS PACKER²⁵⁴ sustenta que o *abuso do direito* deveria ser compreendido como algo ordinário, já que rotineiro, na medida em que o agente que o pratica adota como parâmetros para todos os seus atos certas verdades pré-concebidas, que não condizem com os valores da sociedade real. Assim, sob uma perspectiva de “abuso eventual de direito”:

[...] veda-se ao indivíduo construir um sistema de verdades conforme sua concepção, para atender a suas específicas necessidades com o fim de usurpar o direito de outrem. O agente, de outro lado, age com esmero e precisão quase matemáticas, na medida em que organiza e esquematiza toda a série de eventos que assegurarão ao seu aparente erro o sucesso esperado e a lesão ao direito de outrem. Utiliza a torpeza, a mentira e a hipocrisia para manter a linha de eventos devidamente concatenados. Tudo parece ser o que não é.

²⁵³ Conforme GUSTAVO LOPES COURINHA, “o abuso do direito, prescrito pelo art. 334 do Código Civil português, conforme tese lá sustentada, seria um instituto da Teoria Geral do Direito Civil, com amplitude suficiente para alcançar o Direito tributário e tutelar a relação entre o Estado e o contribuinte. Ao estabelecer como limite à regularidade do Direito o seu exercício com “fim social ou econômico” a ele inerente, teria o art. 334 do Código Civil português igualmente tutelado violação aos interesses da tributação, como consequência, a finalidades das normas fiscais”. (COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 125-126).

²⁵⁴ PACKER, Amílcar Douglas. Abuso eventual de direito. Curitiba: Juruá Editora. 2009, p. 32-33. Aduz o Autor: “Ocorrendo o abuso eventual de direito, o agente modifica os valores ideais. É ele quem decide pela legitimidade do tempo, lugar e oportunidade, é a antítese da realidade, é o inverso da verdade. Age contrariamente ao curso natural da vida do agrupamento social, muda os critérios e os valores aplicáveis. Não os muda diretamente, mas empresta às leis aspectos alongados e distorcidos, que mostram uma realidade alternativa da lei aplicável. Entretanto, embora toda essa construção revele o agente repleto de torpeza e má-fé, pode ser que assim não ocorra. Todo elemento ideal cria um aspecto de ilusão, de elemento que não existe, mas que deve ser alcançado e aperfeiçoado. Quer dizer: ser verdade ou não depende da crença no direito correspondente, de como o indivíduo observa a aplicação da norma jurídica. Se sua visão, se seus conceitos forem naturalmente distorcidos, o que é reto parecerá torto, e o que é torto parecerá reto. É tal qual o míope, que com seus olhos vê os objetos distorcidos, mal feitos, sem delineamento. Entretanto, se põe seus óculos, que distorcem as imagens, a ele parece estar tudo em seu devido lugar, conservadas as cores e formas. Esta figura exemplifica com exatidão que o que pode ser verdade para um, pode não ser para outro, conforme estiver construído o sistema positivo, ainda que a lei seja a mesma para ambos.”

Em matéria tributária, para se conduzir o tema do *planejamento tributário* à idéia de *torpeza*, se partiria da concepção de que o contribuinte persegue de forma obstinada não contribuir às despesas do Estado. Nesse sentido, diz GUSTAVO FOSSATI²⁵⁵:

A prática de um ato enquadrável como elisivo assume feições econômicas e jurídicas bem claras. Dentro de um ideal de minimizar custos e maximizar ganhos, o contribuinte busca o melhor aproveitamento econômico antes, durante e depois dos atos jurídicos de que participa, seja na esfera comercial, civil, trabalhista e fiscal. De forma mais ou menos exteriorizada, seus atos colimam sempre evitar, minimizar ou retardar o cerceamento ou a contrição de seu patrimônio, impostos pelo Estado arrecadador, atitude de reflexos imediatos na economia. Os instrumentos, indispensáveis à consecução de seus objetivos, são dispostos pela legislação, o que traduz a nítida feição jurídica da prática elisiva, ou pelo fato de que o contribuinte realiza seu planejamento, sua ação, mediante prévio estudo do impacto da incidência da regra tributária e seus respectivos efeitos

Por sua vez, RICARDO LODI RIBEIRO²⁵⁶ busca formular um modelo para que a Administração Fiscal brasileira pudesse reagir contra *planejamentos tributários* que considerasse como *abuso do direito*. Defende esse autor que o *planejamento tributário*, realizado de forma abusiva, traria “dano à Fazenda Pública, pressuposto para a aceitação do abuso de direito na teoria geral da ciência jurídica”. A teoria do *abuso do direito*, então, teria aplicação na hipótese de o contribuinte lançar “mão de um negócio jurídico, formalmente lícito, não visando, porém, adequar-se aos efeitos destes, mas tão-somente, ou fundamentalmente, à economia do imposto”. Não se questionaria a *licitude cível* do ato jurídico que se prestou exclusivamente à minoração ou eliminação do ônus fiscal, mas sim a sua *eficácia* perante a Administração Fiscal.

²⁵⁵ FOSSATI, Gustavo. Planejamento Tributário e Interpretação Econômica. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed. 2006, p. 74-75.

²⁵⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 148-157. Às páginas 145-147 de seu trabalho, o Autor sustenta que cinco elementos devem ser identificados para que se configure a hipótese do abuso do direito em matéria tributária, quais sejam, (i) harmonia entre a vontade do contribuinte, o objeto dos negócios jurídicos realizados e os efeitos que próprios a estes, com a forma jurídica adotada; (ii) a intenção única ou preponderante de afastar ou reduzir a incidência tributária; (iii) identidade ou semelhança de efeitos econômicos entre os atos praticados e a hipótese de incidência tributária, em violação ao princípio da capacidade contributiva (“o contribuinte promove uma analogia às avessas, procurando um fato que tenha os mesmos efeitos econômicos, mas que não seja tributado na mesma proporção, para mascarar a ocorrência do fato gerador”). (iv) licitude civil da forma escolhida pelo contribuinte a realização de seus negócios jurídicos; (v) a economia tributária decorrente da forma adotada pelo contribuinte.

Em uma segunda perspectiva, a tese do “*abuso do direito*” buscaria fundamento nos princípios constitucionais.

Assim, embora MARCO AURÉLIO GRECO²⁵⁷ sustente que a Administração Fiscal possui competência para reagir contra *planejamentos tributários* considerados *abusivos* diretamente a partir do art. 187 do novo Código Civil, também afirma que a “recusa de tutela ao ato abusivo” poderia buscar fundamento nos princípios consagrados na Constituição de 1988, *sempre que a única ou principal finalidade dos atos praticados pelo contribuinte tenha sido a redução do ônus fiscal*. A tese busca solidificar suas bases na afirmação de que o “fenômeno tributário não deve ser mais visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social”.

Contudo, frise-se que MARCO AURÉLIO GRECO não sustenta que o contribuinte seja “obrigado a optar pela forma mais onerosa”, ou que deverá “pagar o maior imposto possível”, mas que o Estado possa “inibir as práticas sem causa, que impliquem menor tributação”.²⁵⁸ A tese, então, não restringiria o Direito de o contribuinte se auto-organizar por razões empresariais, ou seja, não fiscais. Este poderia “dispor a sua vida como melhor lhe aprouver; não está obrigado a optar pela forma fiscalmente mais onerosa”.²⁵⁹

Em uma terceira perspectiva, a tese do “*abuso do direito*” em matéria tributária buscaria fundamento na teoria do Direito Privado, que se encontra positivada no art. 187 do novo Código Civil. O *planejamento tributário* poderia ser considerado *abusivo* e, assim, desconsiderado pela Administração Fiscal, nas hipóteses em que se verificar que o contribuinte, enquanto titular que é de alguns Direitos, excede os limites a eles peculiares.²⁶⁰

²⁵⁷ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo : Dialética, 2008, p. 200.

²⁵⁸ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo : Dialética, 2008, p. 202-203.

²⁵⁹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo : Dialética, 2008, p. 202-203. Conforme o Autor: “Se determinada operação ou negócio privado tiver por efeito reduzir carga tributária, mas se apóia num motivo empresarial, o direito de auto-organização terá sido adequadamente utilizado. Não haverá abuso! O Fisco nada poderá objetar!”

²⁶⁰ BOULOS, Daniel M. Abuso do Direito no novo Código Civil. São Paulo: Editora Método 2006, p. 31.

Nos tópicos seguintes, buscar-se-á analisar a teoria do *abuso do direito* no âmbito do Direito Privado, bem como os principais argumentos que têm sido suscitados para a sua extensão ao âmbito do Direito Tributário e as críticas levantadas a essa tese.

4.2.2. A tese da aplicação da norma cível de “abuso do direito” ao Direito Tributário brasileiro

4.2.2.1. A teoria do “abuso do direito”, no Direito Civil brasileiro

4.2.2.1.1. Bases teóricas da teoria civil do abuso do direito, no Brasil

A teoria do *abuso do direito*, hoje incorporada ao Direito Civil, passou por severas críticas e discussões, sendo notória aquela atribuída a PLANIOL. Para esse civilista francês, a própria expressão “*abuso do direito*” seria contraditória, pois não seria possível a um ato ser simultaneamente *conforme* e *contrário* ao Direito²⁶¹. Tratar-se-ia de uma “logomaquia”, palavra derivada do grego, “*logomachia*”²⁶², “*luta de palavras*”. Ou seja, falar-se em “abuso do direito” seria um “palavreado inútil”. A teoria também não teria utilidade prática, pois quando dois interesses legítimos se chocam, não sendo possível conciliá-los, a necessidade de se decidir qual deverá prevalecer seria natural. Como os Direitos subjetivos de um indivíduo são naturalmente limitados pelo Direito dos demais, sempre que se fizesse uso de um desses Direitos, o ato seria lícito e, quando se *abusasse*, estar-se-ia atuando sem Direito, isto é, o ato seria *ilícito*. A questão, portanto, se resumiria em definir os contornos de cada Direito subjetivo²⁶³. Daí porque MARC DESSERTAUX, influenciado por PLANIOL, teria proposto a substituição da expressão “abuso do direito” por “conflito de direitos”.²⁶⁴

²⁶¹ Cf. CARVALHO NETO, Inácio de. *Abuso do direito*. Curitiba : Juruá, 2009, p. 56.

²⁶² FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI : o dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1999, p. 1231.

²⁶³ Cf. MIRAGEM, Bruno. *Abuso do direito: proteção da confiança e limite ao exercício das prerrogativas jurídicas no direito privado*. Rio de Janeiro : Forense, 2009, p. 45-46.

²⁶⁴ Cf. CARVALHO NETO, Inácio de. *Abuso do direito*. Curitiba : Juruá, 2009, p. 57-58.

Tais críticas à teoria civilista do *abuso do direito* teriam sido refutadas especialmente pela substituição da premissa da *negação do direito* pela concepção de *ato abusivo* com vistas à finalidade do Direito e no princípio da justiça²⁶⁵. Com isso, restariam superadas as discussões quanto à possibilidade de um indivíduo requerer ao Poder Judiciário a reação do Estado contra atos praticados por outro indivíduo com *abuso do direito*.

Os civilistas modernos passariam, então, a discutir o perfil *do ato abusivo* e os critérios para a sua identificação, surgindo as teorias *subjetiva*, *objetiva* e *mista*.

Para a *teoria subjetiva*, o *abuso do direito* seria identificado pelo critério *intencional*. Com raízes no combate à *emulação*²⁶⁶, a teoria teria como pressuposto que haveria *abuso do direito* quando o titular do Direito o exercitasse sem necessidade, com a intenção exclusiva de prejudicar outrem. Deveria, então, estar presente a intenção de causar dano e a inexistência de interesse econômico nos atos praticados; caso não houvesse a intenção de prejudicar terceiros, ainda que fossem causados danos a estes, não se poderia alegar o *abuso do direito*.²⁶⁷ Esta teoria teria como representante mais notório JOSSERAND, para quem a noção de *abuso do direito* seria de “ordem essencialmente subjetiva; é a vontade do agente que é o seu elemento constitutivo”.²⁶⁸

As críticas à *teoria subjetiva* do *abuso do direito* não negariam que a intenção de prejudicar terceiros seja reprovada pelo Direito. A oposição que se estabeleceria é quanto à eficácia desta abordagem diante das dificuldades de se demonstrar a intenção ou a culpa no exercício abusivo de um Direito.²⁶⁹ Na *teoria objetiva*, assim, não se investigaria a intenção do agente, mas sim o exercício anormal de um Direito.²⁷⁰ O *abuso de direito* seria detectado pelo descompasso entre a *finalidade própria do direito subjetivo* e a forma como este é executado no caso concreto.²⁷¹

²⁶⁵ Cf. CARVALHO NETO, Inácio de. *Abuso do direito*. Curitiba : Juruá, 2009, p. 20.

²⁶⁶ Vide tópico “4.2.2.1.1”, *supra*.

²⁶⁷ Cf. CARVALHO NETO, Inácio de. *Abuso do direito*. Curitiba : Juruá, 2009, p. 71.

²⁶⁸ Cf. BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 38-40.

²⁶⁹ BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 40-41.

²⁷⁰ CARVALHO NETO, Inácio de. *Abuso do direito*. Curitiba : Juruá, 2009, p. 71.

²⁷¹ BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 41.

A *teoria mista* ou *eclética* combinaria o fator *intencional* e o *objetivo*, pregando a análise objetiva da intenção do autor.²⁷² Conforme DANIEL BOULOS²⁷³, a crítica que se opõe a essa teoria consiste na ausência de necessidade atual para a sua formulação, razão pela qual sequer seria mencionada por alguns autores.

4.2.2.1.2. A codificação civil brasileira e a questão do abuso do direito

O Direito Civil brasileiro adota a tradição romana das codificações, de modo que a análise da teoria do *abuso do direito* nessa seara pode tomar como referência ao menos dois marcos: o período de 1916 a 2002, e de 2002 até os dias atuais.

4.2.2.1.2.1. O Código civil brasileiro de 1916 e a questão do abuso do direito

O Código Civil brasileiro de 1916, influenciado pela ideologia da segunda metade do século XIX, atribuiria grande peso à liberdade individual.²⁷⁴ Em decorrência, o Código não traria de forma expressa a possibilidade de um particular reclamar ao Poder Judiciário proteção contra um ato praticado com “*abuso do direito*”.

Não se deixou de aplicar, contudo, a teoria do *abuso do direito*, que foi edificada sobre o enunciado do art. 160, I, do antigo Código Civil:

Art. 160. Não constituem atos ilícitos:
I – os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido.

A ideia central da teoria partiria do pressuposto de que, como os atos praticados no *exercício regular do direito* seriam lícitos, por via reflexa, os atos cometidos com *abuso do direito* seriam ilícitos. Nesse sentido, lecionava PONTES DE

²⁷² Cf. CARVALHO NETO, Inácio de. *Abuso do direito*. Curitiba : Juruá, 2009, p. 72-73; BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 42.

²⁷³ BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 42

²⁷⁴ BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 225-226.

MIRANDA²⁷⁵ que, em vez prescrever expressamente que o *abuso de direito* seria vedado, como teria feito o legislador alemão no §226 do Código Civil daquele país, a opção brasileira caracterizava-se pela forma negativa, ao excluir previamente dos atos ilícitos aqueles praticados com exercício regular do Direito, de modo que o ato irregular seria ilícito.

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL²⁷⁶ teria estabelecido que a aplicação da teoria do *abuso do direito* nesses termos, ou seja, a “contrario sensu” da prescrição do artigo 160 do Código Civil, não encontraria óbice no princípio da legalidade (“ninguém será obrigação a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, conforme o disposto no § 2, do artigo 153 da Constituição Federal então vigente) como se observa da ementa desse julgado de 1976:

ABUSO DE DIREITO. PURGAÇÃO DE MORA EM AÇÃO DE DESPEJO.

O abuso do direito como ato ilícito resulta, no campo do direito civil brasileiro, da interpretação, “contrario sensu”, do disposto no artigo 160 do Código Civil.

Não se pode, pois, pretender que, ao aplicá-lo, tenha o acórdão recorrido violado o § 2, do artigo 153 da Constituição Federal.

Recurso extraordinário não conhecido.

Quanto às abordagens *subjetiva*, *objetiva* ou *mista*, CLÓVIS BEVILÁQUA²⁷⁷ teria sustentado que o sistema brasileiro acolheria o *abuso do direito* como *exercício anormal de um direito*, de modo a se prescindir do elemento *subjetivo*. O *abuso do direito*, no ordenamento civil brasileiro, teria, então, caráter *objetivo*.

Realmente, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL²⁷⁸, já em 1957, parecia acolher a teoria *objetiva*, não se questionando da demonstração da intenção de causar dano a outrem para a identificação do *abuso do direito* nas relações privadas, como se observa desse precedente:

²⁷⁵ Apud BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 163.

²⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 85816, Relator Min. MOREIRA ALVES, julgado em 01/10/1976.

²⁷⁷ Cf. CARVALHO NETO, Inácio de. Abuso do direito. Curitiba : Juruá, 2009, p. 83-84.

²⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 18874, Relator Min. ANTONIO VILLAS BOAS, julgado em 08/11/1957.

Não ofende o princípio contido no art. 335, nº 5, do Código Comercial, a recusa de decretação de extinção de uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, se a mesma decisão garante a retirada do sócio dissidente, plenamente indenizado. A insistência deste pela dissolução, in casu, significa abuso do direito que o nosso sistema jurídico já não tolera.

A teoria do *abuso do direito* foi construída, conforme teria se manifestado SILVIO RODRIGUES na década de 80, a partir da ideia de ser vedado ao agente desconsiderar a finalidade social de seus Direitos subjetivos e, embora atuando dentro das prerrogativas que o ordenamento jurídico lhe concede, venha a lesar a esfera jurídica de outros particulares. Não obstante a teoria tenha surgido conectada à *responsabilidade civil*, para obrigar a reparação dos danos causados ao prejudicado, o *abuso do direito* poderia também fundamentar outras consequências, como a reposição das partes ao estado anterior e a recusa de proteção legal ao autor do *ato abusivo* (como obrigar ao pai permitir que o avô veja o neto).²⁷⁹

4.2.2.1.2.2. A reforma do código civil brasileiro de 2002 e a questão do abuso do direito

A Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, enunciou um novo Código Civil, impregnado por uma “tendência social do Direito Privado”²⁸⁰, decorrente de novos ideais surgidos na doutrina e jurisprudência durante os longos anos de tramitação de seu projeto de lei, de forma que passariam a ser impostas maiores limitações à *autonomia privada*, especialmente à *liberdade contratual*. Tem-se sustentado, assim, que o Direito Civil teria se adequado aos valores sociais da Constituição Federal.²⁸¹

²⁷⁹ Cf. BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 197.

²⁸⁰ BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 225-226.

²⁸¹ HELENO TAVEIRA TÔRRES sustenta que, “na atualidade, com a superação do tradicionalismo que impregnava a mente dos civilistas, o direito civil foi finalmente constitucionalizado pela doutrina. Juridicamente sempre esteve, com todas as proteções dos direitos dos homens, mas os civilistas cerravam vistas para tal evidência”. (TÔRRES, Heleno Taveira. *O conceito constitucional de autonomia privada como poder normativo dos particulares e os limites da intervenção estatal*, in *Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Heleno Taveira Torres (coordenador), Barueri : Manole, 2005, p. 566)

A prescrição expressa quanto ao *abuso do direito* seria, então, reflexo dos valores sociais perseguidos pelo novo Código Civil.

4.2.2.1.2.2.1. O abuso do direito conforme o art. 187 do Novo Código Civil

Os artigos 186²⁸², 187 e 188²⁸³ do novo Código Civil se destinam a tutelar, de modo amplo, o *lícito* e o *ilícito cível*, ou seja, comportamentos que se mostrem lesivos ao interesse de sujeitos juridicamente protegidos pelo Direito.²⁸⁴ A reação ao *abuso do direito* foi positivada no art. 187 do Código, com possível inspiração no artigo 334 do Código Civil português de 1966²⁸⁵, o qual já inspirava parte da doutrina civilista na exposição do tema ainda na vigência do antigo Código²⁸⁶:

LIVRO III

Dos Fatos Jurídicos

TÍTULO I

Do Negócio Jurídico

(...)

TÍTULO II

Dos Atos Jurídicos Lícito

(...)

TÍTULO III

Dos Atos Ilícitos

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao excedê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

²⁸² BRASIL. Código Civil (2002). Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

²⁸³ BRASIL. Código Civil (2002). Art. 188. Não constituem atos ilícitos:

I - os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido;

II - a deterioração ou destruição da coisa alheia, ou a lesão a pessoa, a fim de remover perigo iminente.

Parágrafo único. No caso do inciso II, o ato será legítimo somente quando as circunstâncias o tornarem absolutamente necessário, não excedendo os limites do indispensável para a remoção do perigo.

²⁸⁴ Cf. BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 101-122.

²⁸⁵ PORTUGAL. Código Civil. ARTIGO 334º (Abuso do direito): É ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito.”

²⁸⁶ Nesse sentido, AMARAL, Francisco. *Direito Civil – introdução*. Rio de Janeiro : Renovar, 2000, p. 144, nota n. 20.

Para os objetivos do presente estudo, parece importante analisar (i) a abrangência da norma veiculada pelo art. 187 do novo Código Civil; (ii) os critérios para a identificação de casos concretos de *abuso do direito*.

4.2.2.1.2.2.1.1. A abrangência da norma do art. 187 do novo Código Civil

Expõe DANIEL M. BOULOS²⁸⁷ que, tendo em vista que o novo Código Civil brasileiro pertence à corrente de sistematização germânica, suas matérias são divididas em “Parte Geral” e “Parte Especial”. Ao se inserir a norma do *abuso do direito* do art. 187 na *parte geral* do Código, seus efeitos seriam, então, sentidos por todas as matérias da *parte especial*, como os contratos (*liberdade contratual*) e o direito de propriedade.²⁸⁸

A aplicação da teoria do *abuso do direito* em todo o âmbito privado seria ampla. Contudo, é importante reconhecer que, entre os civilistas pesquisados, não se observa de forma clara a sua extensão para o Direito público, muitas vezes sequer tendo a possibilidade aventada.

4.2.2.1.2.2.1.2. Os critérios para a identificação do abuso do direito no âmbito do Direito Civil

Haveria critérios a ser preenchidos para que se pudesse aplicar a norma do *abuso do direito*, prescrita pelo Direito Privado. Seriam eles:

²⁸⁷ BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 150.

²⁸⁸ BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 19-20. Expõe o autor que: “O art. 187 do novo Código Civil limitaria o exercício legítimo dos Direitos, liberdades e faculdades e, “ao atingir o Livro do Direito das Obrigações, não só impõe limites ao exercício dos direitos de crédito em geral, como limita a própria liberdade contratual, condicionando a legitimidade do seu exercício ao atendimento da função social do contrato. No Livro do Direito das Coisas, a norma do artigo 187 atinge o direito de propriedade condicionando o seu exercício, além da observância da boa-fé e dos bons costumes, ao atendimento da sua função econômica e social”.

- (a) *O abuso do direito exige a existência de um direito precedente.*
- (b) *Deve ser demonstrado, de forma objetiva, que o titular de um Direito, ao excedê-lo, excede:*
 - (b.1) limites específicos ao Direito que se abusa (a *finalidade econômica* ou *social* do respectivo Direito) ou;
 - (b.2) limites gerais aplicáveis a todos os Direitos (a *boa-fé* ou os *bons costumes*).
- (c) *O excesso aos referidos limites deve ser “manifesto”.*

Por outro lado, há elementos cuja presença seria prescindível para a aplicação da norma do *abuso do direito*, entre os quais (i) *a demonstração da intenção de prejudicar terceiros (teoria subjetiva)* e (ii) *a demonstração de danos a serem reparados*.

Nos tópicos seguintes, se buscará analisar os referidos critérios para a identificação do *abuso do direito* no âmbito privado.

4.2.2.1.2.2.1.2.1. O abuso do direito exige a existência de um direito precedente capaz de ter os limites de seu exercício excedidos

O *ato ilícito*, do qual o *abuso do direito* é espécie no Direito Civil brasileiro, teria como pressuposto a contrariedade a um Direito.²⁸⁹ Da mesma forma, a existência de um Direito no repertório jurídico do indivíduo, passível de ser exercido de forma abusiva, seria premissa para a aplicação da norma veiculada pelo art. 187 do novo Código Civil.²⁹⁰

²⁸⁹ MIRAGEM, Bruno. *Abuso do direito: proteção da confiança e limite ao exercício das prerrogativas jurídicas no direito privado*. Rio de Janeiro : Forense, 2009, p. 48.

²⁹⁰ Expõe DANIEL BOULOS que “quem age em abuso do direito invoca um poder que, formal ou aparentemente, lhe pertence, embora não tenha fundamentado material, ou seja, o abuso do direito pressupõe logicamente a existência do direito (direito subjetivo ou mero poder legal), embora o titular se exceda no exercício dos poderes que o integram” (BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 162)

Assim, como a ausência de Direito capaz de ser abusado impossibilita a aplicação da norma prescrita pelo art. 187 do Código Civil, trata-se de elemento fundamental e *per si* decisivo para a relevância da teoria do *abuso do direito*.

4.2.2.1.2.2.1.2.3. Os limites opostos pelo art. 187 do novo Código Civil

4.2.2.1.2.2.1.2.3.1. Limites específicos a cada Direito: fim econômico ou social

Estabelece o art. 187 do novo Código Civil que, como cada Direito possui fins sociais e econômicos inerentes à sua espécie, o excesso em seu exercício irá configurar o *abuso do direito*. Tratar-se-ia, portanto, de limite específico a cada Direito, como se observa no direito de propriedade, quando estabelece o art. 1228, §1º, que este “deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais”.

4.2.2.1.2.2.1.2.3.2. Limites gerais aplicáveis a todos os Direitos: boa-fé e bons costumes

Entre os romanos, aponta FLÁVIO RUBINSTEIN²⁹¹, seria valorada a necessidade da “manutenção da palavra dada”. A *boa-fé* (*bona fides*) teria a função de garantir o cumprimento dos acordos. A ideia da *palavra dada* primeiro teria sido relacionada às representações sacras e, mais tarde, a valores éticos e morais, chegando a representar uma das faces da *constantia* (invariabilidade), que para os romanos seria virtude central do homem.

Seria possível analisar a *boa-fé* sob duas perspectivas: *objetiva* e *subjetiva*. A *boa-fé subjetiva* corresponderia a um estado psicológico, em que o sujeito não teria conhecimento ou mesmo manteria a crença de não ofender ao Direito; seriam

²⁹¹ RUBINSTEIN, Flávio. Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 20-35.

questionadas as convicções do indivíduo. Por sua vez, a *boa-fé objetiva* verificaria se o sujeito se comportou de acordo com um modelo de conduta social em conformidade com imperativos éticos.

A *boa-fé* referida pelo artigo 187 do novo Código Civil seria a *objetiva*. Enquanto o Código Civil de 1916 teria prestigiado a *boa-fé subjetiva*, o novo Código adotaria como constante a sua modalidade *objetiva*. FLÁVIO RUBINSTEIN²⁹² aponta o art. 422 do novo Código Civil²⁹³ como a “cláusula geral da boa-fé”, que deve ser estabelecida a partir dos “usos e costumes da sociedade contemporânea brasileira, no que concerne à retidão esperada do homem médio em suas condutas”.

Pode-se entender não ser recomendável ou mesmo possível estabelecer um conceito preciso de boa-fé objetiva, de modo que os ordenamentos jurídicos muitas vezes simplesmente invocam expressões como “princípios da boa-fé”, “ditames da boa-fé” ou “limites da boa-fé”. Os seus traços estariam submetidos à constante mutação por fundar em valores ético-sociais presentes em um determinado momento histórico, nas convicções da consciência coletiva de uma dada sociedade. Tratar-se-ia de um “dever de retidão e respeito à confiança e à lealdade depositadas nas relações jurídicas”²⁹⁴, cujo desrespeito teria como “resultado imediato e necessário a ilicitude do respectivo ato ou negócio jurídico”.²⁹⁵

Outro limite geral estabelecido pelo art. 187 do novo Código Civil, os *bons costumes*, se refere às “regras não escritas de comportamento, cuja observância corresponde à consciência ética difundida na generalidade dos cidadãos e cuja violação é, portanto, considerada moralmente reprovável”²⁹⁶. Tratar-se-ia de conceito indeterminado, cabendo ao intérprete aplicá-lo conforme a moral social vigente na sociedade no momento em questão.

²⁹² RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III* - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 50-51.

²⁹³ Novo Código Civil, art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé

²⁹⁴ RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III* - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 36-37.

²⁹⁵ RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III* - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 219-220.

²⁹⁶ BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 186-188.

4.2.2.1.2.2.1.2.3.3. O excesso aos limites gerais e específicos deve ser manifesto, evidente

O novo Código Civil exige, para que determinado ato possa ser caracterizado como ilícito por *abuso do direito*, que deverão ser “*manifestamente*” ultrapassados os limites específicos ou gerais em questão.

A importância do termo tem sido destacada por diversos autores. DANIEL M. BOULOS²⁹⁷ sustenta que o termo “manifestamente” equivale a “clamorosamente”, “nitidamente”, “claramente”, “evidentemente”. Destaca o Autor que o enunciado deste dispositivo é nitidamente influenciado pela redação utilizada no artigo 334 do Código Civil português para a tutela do abuso do direito, tendo a jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça daquele país se posicionado pela necessidade de haver “ofensa clamorosa” ou “chocante” ao “sentimento jurídico dominante”.

Não seria, assim, qualquer excesso no exercício de um Direito que ensejaria a aplicação da teoria do *abuso do direito*, mas apenas na hipótese deste ser evidente, manifesto

4.2.2.1.2.2.1.2.4. A intenção de prejudicar terceiros e a opção pela teoria objetiva do abuso do direito

O novo Código Civil brasileiro prevê duas amplas espécies de atos ilícitos, respectivamente em seus artigos 186 e 187. O ilícito civil a que se refere o art. 186 do novo Código Civil seria apurado conforme a *teoria subjetiva*, isto é, requer-se a demonstração da intenção, negligência ou imprudência do agente na ação ou omissão

²⁹⁷ BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 162-166. Expõe o autor que “não se pode perder de vista que o direito subjetivo é, efetivamente, um dos principais instrumentos da autonomia privada. Ao assegurar ao particular em determinada situação a utilização de algumas faculdades, traduzidas em um poder, a fim de atender um interesse seu, isto é, ao atribuir um direito subjetivo (ou, como quer que seja, ao colocar determinado sujeito em qualquer situação jurídica ativa), o ordenamento jurídico pretende assegurar um esfera de atuação lícita para os sujeitos de direito, imune às interferências externas, quer do Estado, quer dos demais componentes da sociedade”.

que teve como consequência a violação do direito ou o dano causado a outrem, ainda que exclusivamente moral.

Por outro lado, o art. 187 do novo Código Civil teria confirmado a adesão à *teoria objetiva do abuso do direito*. Para a caracterização dessa figura no âmbito privado, não se teria como necessária a comprovação da intenção ou de quaisquer elementos subjetivos, pertencentes à consciência do agente. Não se discutiria, portanto, questões relacionadas ao *dolo* ou à culpa *stricto sensu* em quaisquer de suas modalidades (negligência, imprudência e imperícia).²⁹⁸

4.2.2.1.2.2.1.2.5. O abuso do direito não exige que se demonstrem danos a serem reparados

O artigo 187 do novo Código Civil não faz qualquer menção a “*dano*” decorrente do *abuso do direito* ou à obrigação de repará-lo. O dano não é, assim, elemento necessário à aplicação dessa norma. Contudo, caso o *abuso do direito* por um particular ocasione danos a outro particular, deverá ser aplicado o artigo 927 do novo Código, cujo enunciado prescritivo é: “aquele que por ato ilícito (art. 186 e art. 187), causar dano a outrem, é obrigado a repará-lo”.²⁹⁹ Tratar-se-ia, também, de responsabilidade civil *objetiva*.³⁰⁰

²⁹⁸ Cf. BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 137-139.

²⁹⁹ Cf. DANIEL M. BOULOS, “Na Parte Geral (in casu, no artigo 187), encontram-se definidos os requisitos necessários à configuração do ato ilícito, ao que posso que, na Parte Especial (i.e., artigo 927 caput), existe a previsão segundo a qual aquele que, naquelas circunstâncias previamente definidas (ato ilícito), causar danos a outrem, fica obrigado a repará-los”. (BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 116)

³⁰⁰ BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 224.

4.2.3. Porque a teoria civil do “abuso do direito” seria aplicável ao Direito Tributário brasileiro

A introdução do parágrafo único ao art. 116 do CTN, em 10 de janeiro de 2001 (Lei Complementar 104) e a enunciação do novo Código Civil, em 10 de janeiro de 2002, não teria sido uma coincidência cronológica. Sustenta RICARDO LOBO TORRES³⁰¹ que a enunciação dessas duas normas seria importante por marcar “um momento de renovação do direito brasileiro, com a superação de posições positivistas formalistas e com a procura do mais íntimo relacionamento com a ética, sem faltar na busca de inserção no mundo globalizado”. Em nome da *unidade do Direito*, a reação ao *abuso do direito* estaria presente tanto no Direito Tributário quanto no Direito Civil.

Referindo-se ao parágrafo único do art. 116, do CTN, RICARDO LOBO TORRES³⁰² é direto: “mas só agora, com a adesão à norma geral antielisiva, é que se faz a opção clara pelo modelo estrangeiro”. Para esse autor, o termo “‘dissimulação’ nada tem que ver com a simulação, que elisão não é; dissimular é encobrir, ocultar, disfarçar, atenuar os efeitos de algum fato, e não se confunde com simular, que tem o significado de fingir ou fazer parecer real o que não é”. Assim, “a norma geral antielisiva, que ora se incorpora ao nosso direito, deve ser interpretada sob a perspectiva ao princípio da transparência e da ponderação entre capacidade contributiva e legalidade”. Quanto à proibição da analogia para a cobrança de tributos, “sob a inspiração do princípio da transparência e sob a influência direta da legislação francesa”, teria sido criada exceção à norma do art. 108, § 1º, do CTN.

Ademais, sustenta esse autor que haveria *precedência* do Direito Civil em relação ao Direito Tributário e não *preferência* daquele em relação a este, tendo em vista que ambas as disciplinas decorreriam da garantia constitucional à propriedade privada. Tal como no Direito Tributário, no Direito Civil a norma de reação ao *abuso do*

³⁰¹ TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 53.

³⁰² TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In O planejamento tributário e a lei complementar 104 / coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2001, p. 242.

direito teria por objetivo o combate ao formalismo, de modo que não há “fratura nem colisão” entre esses ramos jurídicos.³⁰³

Conforme sustenta MARCO AURÉLIO GRECO³⁰⁴, a Administração Fiscal possuiria legitimidade para considerar *abusivos* os *planejamentos tributários* realizados com a “distorção do perfil” dos institutos do Direito Privado. Interessaria ao Direito tributário, portanto, a teoria do *abuso do direito* em sua feição *objetiva* e não a *teoria subjetiva*, em que seria necessário demonstrar a intenção do agente em causar um dano, ainda que injustificadamente. O *abuso do direito*, tal como prescrito no artigo 187 do novo Código Civil, “contaminaria” o planejamento tributário, pois haveria “ato ilícito no pressuposto de incidência da norma” de incidência tributária.³⁰⁵ A *distorção do perfil objetivo do instituto* seria identificada a partir de dois critérios: *i) a reiteração e a amplitude do exercício do Direito*, o que se refere à fatores de “tempo, número, profundidade e assim por diante”, pois, “em suma qualquer dimensão do ato pode ser relevante para detectar o abuso”; *ii) os motivos*, pois “abusiva será a ação desmotivada ou, ao reverso, com um único ou preponderante motivo emulatório”.

Bem analisada a tese a partir do Direito Civil, seara jurídica da qual se inspira, MARCO AURÉLIO GRECO parece adotar uma *teoria mista*, pois combina o fator *intencional* e *objetivo* para a sua caracterização.³⁰⁶ Em seu modelo, deveria inicialmente ser investigado se houve um excesso (elemento objetivo) e, em seguida, seria necessário verificar se há alguma razão *extratributária* (razões familiares, políticas, mudanças no regime de importação etc.) que justificasse os atos praticados (elemento subjetivo). “Se

³⁰³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 55-56. Diz o autor que “Não se trata mais da desgastada tese de prevalência do direito civil sobre o direito tributário, tão ao gosto do positivismo formalista e que aparecera na interpretação nos arts. 109 e 110 do CTN”.

³⁰⁴ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo : Dialética, 2008, p. 223-225. Diz o autor: “A hipótese de abuso que tem operacionalidade e é útil para explicar e resolver os casos concretos é a segunda consistente na *distorção do perfil objetivo do instituto*. Ou seja, o instituto da incorporação existe para que duas pessoas jurídicas reúnam seus patrimônios e atividades econômicas para reduzir custos, otimizar desempenho e assim por diante. Incorporar uma vez justifica-se à luz do perfil objetivo da figura. Mas o instrumento da incorporação começa a ficar incompatível com a realidade se é sucessivamente utilizado e a realidade mostra que a pessoa jurídica que surgiu como incorporadora não trazia nenhum empreendimento subjacente sendo mera casca que se tornou interessante porque tinha o prejuízo fiscal.”

³⁰⁵ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo : Dialética, 2008, p. 201-202.

³⁰⁶ Cf. CARVALHO NETO, Inácio de. Abuso do direito. Curitiba : Juruá, 2009, p. 72-73; BOULOS, Daniel M. Abuso do Direito no novo Código Civil. São Paulo: Editora Método 2006, p. 42.

aquela conduta que, em si, é aparentemente excessiva tiver uma justificativa que a explique, afasta-se as configuração do abuso”.³⁰⁷

Já conforme a tese sustentada por DOUGLAS YAMASHITA, o reconhecimento da teoria do *abuso do direito*, no Direito Tributário brasileiro, buscaria fundamento na conjugação do art. 116, parágrafo único, do CTN, com os arts. 50³⁰⁸ ou 187 do novo Código Civil. O conceito de “dissimular”, constante naquele dispositivo do Código Tributário Nacional, deveria ser construído a partir dessas normas prescritas pelo novo Código Civil, que cuidam, respectivamente, do *abuso de personalidade jurídica* e do *abuso do Direito*. Para esse autor³⁰⁹, esses dispositivos do Código Civil, enquanto leis ordinárias supervenientes à Lei Complementar 104/2001, fariam às vezes da lei ordinária exigida pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, “num verdadeiro diálogo sistemático de complementaridade e subsidiariedade na esteira do ‘diálogo das fontes’”.

Ademais, sustenta o Autor que o art. 116, II³¹⁰, do CTN, seria o fundamento para que a norma do art. 187 do novo Código Civil viesse a ser adotada diretamente pela Administração Fiscal para a reação aos *planejamentos tributários abusivos*. Assim,

³⁰⁷ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo : Dialética, 2008, p. 223-225. O Autor aponta que, “Por exemplo, criar uma pessoa jurídica às 9 horas da manhã e extingui-la ao meio-dia é abuso? Pode ser e pode ser não. Depende, é preciso saber se há ou não motivo para a extinção (assim como deve havê-lo para a criação). Se, eventualmente, isso foi feito no dia 11 de setembro de 2001 e o objeto social da pessoa jurídica era exportar certo produto especificadamente de interesse de clientes em Nova Iorque relacionados ao WTC, é óbvio que ao meio-dia tinha de ser extinta porque o empreendimento resultou totalmente comprometido. Ou seja, não é a mera reiteração, atipicidade ou “esquisitice” da conduta que automaticamente leva à conclusão de que houve abuso. Temos de perguntar: é esquisito sim, mas porque aconteceu desse modo? Há motivo porque às nove da manhã estava tudo certo tranquilo e as 12 horas víamos pela televisão a horrível cena do atentado; é óbvio não ter mais sentido manter aquela empresa; por isso, houve a incorporação ou extinção. Note-se que é um jogo de pergunta e respostas.

³⁰⁸ Expõe DOUGLAS YAMASHITA que, “sob as premissas de que a personalidade jurídica é um direito subjetivo, que a norma do art. 187 tutela direitos subjetivos de forma geral e que o abuso de personalidade jurídica pode ser considerado uma espécie de abuso do direito, essa tese conclui que “se o abuso de personalidade jurídica não se configurar pelos dois critérios supra do art. 50 do CC/2002, ainda assim o juiz poderá verificar a possibilidade de aplicação subsidiária do art. 187 do CC/2002. Tal aplicação teórica, Confessa-se, parece ser pequena”. (YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 174-175).

³⁰⁹ YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 149-150.

³¹⁰ BRASIL. Código Tributário Nacional. Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

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

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

salvo disposição de lei tributária em contrário, deveria ser considerado ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos tratando-se de situação jurídica, nos termos do Direito privado aplicável, aí considerados inclusive os efeitos decorrentes da caracterização do *abuso do direito* na seara cível.³¹¹

Essa tese defende que o art. 187, do novo Código Civil, proíbe que o contribuinte exceda *os limites impostos pelo fim econômico ou social* dos Direitos que lhe outorgam a possibilidade de realizar o *planejamento tributário*. O *planejamento tributário abusivo* seria caracterizado sempre que³¹²:

[...] i) o fim econômico ou social perseguido pelo direito subjetivo exercido for ilegítimo, ou seja, inexistente, reprovável ou destituído de qualquer valor constitucional; ou ii) o direito exercido for incapaz de realizar o fim econômico ou social a que se destina; ou iii) a finalidade perseguida puder ser alcançada por outros direitos subjetivos igualmente ou mais eficientes e menos danosos que o direito subjetivo exercido; ou iv) o sacrifício imposto pelo direito exercido for desproporcional ao bem alcançado, carecendo de razoabilidade para alcançar a finalidade perseguida.

Entende DOUGLAS YAMASHITA que os demais critérios estabelecidos pelo art. 187, para a identificação do *abuso do direito* no âmbito privado, quais sejam, a *boa-fé*³¹³ e os *bons costumes*³¹⁴, não seriam aplicáveis ao Direito tributário. A *boa-fé objetiva* somente diria respeito às partes envolvidas no negócio jurídico, “o que em matéria

³¹¹ Cf. YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 80.

³¹² YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 140.

³¹³ Conforme o autor, “Entretanto, para os fins do presente estudo, importa consignar que a boa-fé é inaplicável a terceiros, tal como o Estado tributante, já que, nas ligações de Humberto Theodoro Jr., ‘a boa-fé objetiva cinge-se ao disciplinamento ético do comportamento dos contratantes, um em relação ao outro’. Segundo o jurista ‘o princípio da boa-fé fica restrito ao relacionamento travado entre os próprios sujeitos do negócio jurídico’. Ora, como o Estado não é parte na maioria dos negócios jurídicos que tributa, a boa-fé objetiva não adquire grande revelância como critério do abuso do direito com reflexos tributários. Nesse sentido, Ernest Höhn leciona que: Por outro lado, as relações entre contribuintes e a lei, das quais se cogite de evasão [no sentido brasileiro de elisão] de imposto, não podem ser julgados no ponto de vista da boa-fé. Do princípio da boa-fé especialmente não se pode deduzir que o contribuinte de “boa-fé” deve submeter à tributação o que a autoridade fiscal “crê” poder extrair da lei tributária.” (YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 126-127).

³¹⁴ Conforme o autor, “Para os fins desta obra, entende-se que esse critério dos bons costumes não será aplicável como critério de aferição do abuso do direito com reflexos tributários, já que é difícil aferir objetivamente uma opinião generalizada da sociedade acerca da figura do “bom contribuinte”, revelada pelo repúdio da consciência geral a certos comportamentos. Tanto que para a concepção sociológica dos bons costumes, se considerada a cultura individualista e imediatista do ‘jeitinho brasileiro’ e da ‘Lei de Gérson’, muitos diriam que ‘bom contribuinte’ é aquele que sonega. Do ponto de vista da concepção idealista, de cariz filosófico e religioso, na parábola da oferta da viúva, Jesus prega que “bom contribuinte” seria aquele que dá além de sua capacidade contributiva, em detrimento de seu mínimo vital, devido à nobreza da causa social, o que é um padrão moral muito acima dos ditamos constitucionais atualmente em vigor.” (YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 128-129).

tributária exclui o Estado na maioria dos casos”.³¹⁵ Já a *moralidade social* ou os *bons costumes* não serviriam para determinar o que seria um “bom contribuinte” do ponto de vista jurídico, de modo que não poderiam ser utilizados pelo Estado como fundamento para a reação a *planejamentos tributários abusivos*.

Buscando demonstrar a comunicação entre as normas do novo Código Civil com o Código Tributário Nacional, a tese em questão utiliza como amálgama entre esses textos normativos os princípios constitucionais. O art. 187 do novo Código Civil, impregnado de princípios sociais que conduzem à maior limitação da iniciativa privada, vedaria, por exemplo, que um *contrato*, firmado entre dois particulares, excedesse os *limites impostos pelos fins econômicos ou sociais* deste instituto. Em matéria tributária, o embate entre tais atos jurídicos face aos princípios da *liberdade de iniciativa*, da *função social da propriedade*, da *solidariedade* e da *capacidade contributiva* daria ensejo a um *ilícito atípico*, não tolerado pelo sistema jurídico brasileiro.³¹⁶ Este *ilícito atípico*³¹⁷ tornaria *abusivo* o *planejamento tributário*, que poderia ser combatido pelo Estado por força do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, já que este prescreve sanções ao “abuso dissimulatório”. A ausência de razões extratributárias constituiria um “indício de manifesto excesso dos limites impostos pelo fim econômico ou social do direito exercido.”³¹⁸ É interessante notar que a exposição da tese de DOUGLAS YAMASHITA parece estar fortemente influenciada por modelos do Direito estrangeiro.³¹⁹

³¹⁵ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos*. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 141.

³¹⁶ Nas palavras desse autor, “Poder-se-ia acusar o abuso do direito de ser norma de caráter indeterminado, pois não especifica quais direitos estão em jogo, restando ao aplicar concretizar o critério distintivo. Contudo, como mencionado, o art. 187 do CC/2002 não se refere a qualquer fim econômica ou social, mas ao fim econômico ou social de um direito exercido determinável em função do caso concreto. A determinação de qual direito se abusa - se do direito à livre iniciativa ou do direito de propriedade, por exemplo - automaticamente implica a concretização das regras e princípios que regem tais direitos, especialmente seus fins econômicos ou econômicos ou sociais.” (YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos*. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 131-133)

³¹⁷ Conforme o autor, “Portanto, o abuso do direito e a fraude à lei são ilícitos atípicos, pois envolvem condutas cobertas *prima facie* por regra permissiva, a qual modifica seu status deontológico, uma vez que tais condutas contrariam um ou mais princípios pertinentes à regra.” (YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos*. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 61.)

³¹⁸ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos*. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 133.

³¹⁹ YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos*. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 131-133. Assevera: “interessante observar como esses critérios objetivos do fim econômico ou social consubstanciam, em questão tributária, um ponto de convergência da teoria do abuso do direito e do teste do propósito negocial (*business purpose test*), aquela originária do Direito continental-europeu e esta originária do Direito consuetudinário anglo-saxônico”.

Por sua vez, OCTAVIO CAMPOS FISCHER³²⁰ também defende que o ordenamento tributário brasileiro reagiria ao *abuso do direito*: ou o “repudiamos no direito tributário e confessamos que o contribuinte pode ‘usar e abusar’ de seus direitos como bem quiser, ou entendemos que só existe direito (do contribuinte) se exercido sem ultrapassar os limites e fins para os quais foi estabelecido”. Não haveria ofensa ao princípio da legalidade, pois não se autorizaria à Administração Fiscal ou ao Poder Judiciário criar hipóteses de incidência à revelia de previsão legal, tratando-se “apenas de correção da conduta do contribuinte em relação ao ordenamento jurídico”. O autor pondera, contudo, que a aplicação dessa “norma de calibração” deve ser “cautelosa, prudente e, sobretudo, restritiva e excepcional, já que estaremos trabalhando com restrições e limites (imprecisos e implícitos) ao direito fundamental de liberdade”, fazendo-se necessária a observância do princípio da proporcionalidade.

4.2.4. Por que a teoria civil do “abuso do direito” não seria aplicável ao Direito Tributário brasileiro

Conforme se observou no tópico “4.2.2.1.2.2.1”, o enunciado prescritivo do art. 187 do Código Civil brasileiro apresenta redação semelhante à do art. 334 do Código Civil português. Tendo essa codificação civil luza sido enunciada em 1966, algumas das questões suscitadas na doutrina tributária brasileira, animada pelo art. 187 de nosso novo Código Civil, já teriam sido há tempos submetidas à discussão da doutrina daquele país, sendo interessante analisá-las.

Em Portugal, o art. 334 do Código Civil português, que prescreve a norma cível do *abuso do direito*, também teria animado alguns tributaristas. Conforme GUSTAVO LOPES COURINHA³²¹, haveria teses que reconheciam a liberdade contratual do contribuinte para se valer, em sua rotina, dos múltiplos tipos contratuais existentes e, ainda, de formas contratuais atípicas que melhor satisfizessem às suas necessidades. Esse direito subjetivo do particular, contudo, encontraria limitações legais, de modo que

³²⁰ FISCHER, Octavio Campos. Abuso de Direito: o ilícito Atípico no Direito Tributário. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 455-459.

³²¹ COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 123-124.

não poderia resultar em prejuízos ao sujeito ativo da relação tributária (o Estado). O contribuinte, assim, teria de conformar os seus atos aos interesses fiscais do Estado.

Tal como o novo Código Civil brasileiro, o art. 334 do Código Civil português não prevê o dano como critério para a identificação do *abuso do direito*, de forma a não tutelar a sua reparação. O dever de reparar o dano seria prescrito pela norma geral de responsabilidade civil. Desse modo, os danos perpetrados contra os interesses econômicos do Estado pela prática de *abuso do direito* deveriam ser sancionados, impondo-se ao particular o dever de indenizá-los conforme a norma da responsabilidade civil.³²²

A maturidade do art. 334 do Código Civil português oportunizou, contudo, que severas críticas fossem formuladas à tese de sua aplicação imediata ao Direito Tributário. Alinhando-se à corrente crítica, GUSTAVO LOPES COURINHA³²³ sustenta que o referido dispositivo, sob o ponto de vista sistemático, estaria inserido na Teoria Geral do Direito Civil, o que lhe possibilitaria tutelar todo o Direito Privado, como o Direito Societário e o Direito comercial, mas “*não se vislumbra como adaptar com facilidade tal figura ao domínio das relações de Direito Tributário*”. As relações tributárias deveriam ser avaliadas no âmbito do Direito Público, “*onde o princípio da legalidade é particularmente exigente, e onde as relações se encontram situadas em planos diversos, encontrando-se o Estado investido de poderes de autoridade*”. Por mais amplo que fosse o conceito de “Direito”, não se poderia considerar a *liberdade contratual* um “Direito”, mas um fundamento do próprio Direito. Por fim, naquele país, a origem da teoria cível do *abuso do direito* no instituto da *emulatio* também teria sido arguida como impeditiva de sua transposição às questões fiscais, pois o contribuinte, quando constrói estruturas jurídicas, mesmo que não usuais e com o objetivo de economizar tributos, não têm a intenção de prejudicar o Estado, mas apenas de beneficiar-se.³²⁴

³²² COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 125-126.

³²³ COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 125-129.

³²⁴ COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 130.

Em Portugal, contudo, a referida discussão teria perdido o seu sentido com a enunciação de norma geral para o controle de *planejamentos tributários*, introduzida em 1999.

No Brasil, a aplicação da teoria cível do *abuso do direito* para a reação ao *planejamento tributário abusivo* também tem se submetido a severas críticas, conforme se buscará expor nos tópicos seguintes.

4.2.4.1. A diversidade dos princípios constitucionais aplicáveis à matéria civil e tributária

Os princípios informadores do Direito Privado e do Direito Público não seriam necessariamente coincidentes. PAULO AYRES BARRETO³²⁵ aponta que, enquanto em relação às normas cíveis “aceita-se com maior tranquilidade a dilargação do conteúdo das regras em situações conflituosas apreciadas pelo Poder Judiciário, com base nos seus princípios informadores (eticidade, socialidade, operabilidade)”, em matéria tributária prestigia-se a certeza no direito, a segurança jurídica e a estrita legalidade, de modo que seria assegurado ao contribuinte prever com antecedência o alcance preciso das normas tributárias.³²⁶

³²⁵ BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 215.

³²⁶ Como contraponto, OCTAVIO CAMPOS FISCHER: “Ocorre que, no atual estágio da teoria jurídica, com o reconhecimento, dentro do paradigma do pós-positivismo, (a) de que os princípios são normas que fazem a ponte entre os valores e as regras, (b) de que os princípios obedecem à lógica da ponderação dos valores, (c) de que o direito é uma construção de sentido e (d) de que a linguagem jurídica possui uma “textura aberta”, é importante verificar a ampliação da liberdade e subjetividade do intérprete, o que acarreta, sem dúvida, em alguma perda de previsibilidade e certeza. Porém, como leciona Luís Roberto Barroso, ‘...o que se sacrifica, eventualmente, em segurança, é devolvido com lucro na melhor realização da justiça constitucional’. Note-se, porém, que nem sempre a segurança é utilizada como um instrumento de implementação da democracia. Pelo contrário, em nome da segurança jurídica, infelizmente, muitas (brutais) agressões já foram realizadas contra os direitos fundamentais”. (FISCHER, Octavio Campos. Abuso de Direito: o ilícito Atípico no Direito Tributário. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 458)

4.2.4.2. A questão da eficácia da norma do art. 187 do novo Código Civil sobre questões tuteladas pelo Direito tributário.

As considerações apresentadas nesta dissertação permitem observar que, na doutrina civilista, não é clara a aplicação da norma do art. 187 do novo Código Civil às searas do Direito Público. Entre os autores tributários, é possível identificar nítidas posições quanto ao tema. Assim, ALBERTO XAVIER³²⁷ defende não ser aceitável o transplante de conceitos exclusivamente aplicáveis às relações privadas particulares para as relações de Direito Público, estabelecidas entre o particular e Estado. Necessário transcrever as ponderações desse autor:

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

Já com olhos ao novo Código Civil, conforme leciona HUMBERTO ÁVILA³²⁸, para todos os temas reservados às normas gerais em matéria tributárias, em que se requer lei complementar, “o novo Código Civil não importa”. Para os demais temas, as normas privadas somente importariam caso não houvesse normas tributárias já enunciadas para a sua tutela, por conta do princípio da especialidade. “O Novo Código Civil tem uma repercussão tributária, portanto, muito restrita. Muito restrita, repita-se”.

As específicas prescrições do art. 187 do novo Código Civil também suscitam objeções para a sua aplicação para às questões tributárias.

Ocorre que o dispositivo prescreve como consequência ao *abuso do direito a ilicitude do ato* e não a sua anulação, de modo que este permanecerá vigendo no mundo jurídico, devendo, contudo, ser indenizado o dano causado. Daí porque LUÍS EDUARDO

³²⁷ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 105-109.

³²⁸ ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 72-73.

SCHOUERI³²⁹, ao sustentar a impossibilidade da aplicação da teoria cível do *abuso do direito* para questões fiscais, denota que “o legislador civil não prevê um fato substitutivo”, de modo que “o ofendido não pode pleitear a anulação do ato ilícito, mas apenas a reparação civil. Essa consequência em nada se confunde com a pretensão de se requalificar o ato”.

Por coerência aos argumentos para a aplicação do art. 187 do novo Código Civil em questões fiscais, poder-se-ia, então, alegar também a aplicação do art. 927 daquele diploma privado, que estabelece a norma geral de *responsabilidade civil objetiva*. A tese, como se viu, foi suscitada em Portugal antes da enunciação, no Direito Tributário daquele país, de *norma geral de reação ao planejamento tributário abusivo*. Poderia a Administração Fiscal se valer das normas de responsabilidade civil para reagir contra *planejamentos tributários* que considerar *abusivos e danosos* ao erário?

Preliminarmente, não se crê que essa tese possa servir de fundamento para a lavratura de autos de infração pela Administração Fiscal. A aplicação da norma de responsabilidade civil incumbe ao Poder Judiciário, de modo que seria necessária a propositura de ação de conhecimento para tal fim. Quanto ao mérito da tese, seria necessário opor-se que a responsabilidade civil atribui ao agente o dever de indenizar o dano causado pelo *ato ilícito* praticado. A necessária referência ao *ato ilícito* traz de imediato a lembrança do art. 3º do CTN, que define o tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, ***que não constitua sanção de ato ilícito***, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Não se tratando o tributo de ato ilícito, não se poderia requerer o pagamento de tributo como forma de indenização. Haveria, então, expressa vedação legal à aplicação da tese.

Deve-se observar, assim, que, no âmbito do Direito Privado, o *perfil jurídico* de um determinado ato somente seria alterado mediante pronunciamento judicial, que julgará a situação dos particulares que compõem a relação jurídica privada na qual se teria, supostamente, instaurado de forma patológica o *abuso do direito*. Trata-se da perspectiva do *abuso do direito* de um particular em face do outro, de forma que a

³²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: limites à Norma Antiabuso, in Revista Direito Tributário Atual n. 24. São Paulo : IBDT/Dialética, 2010, p. 349.

Administração Fiscal somente poderia aplicar o art. 116, II, do CTN após o litígio entre estes ser instaurado e resolvido definitivamente perante o Poder Judiciário.

É importante ponderar, ainda, que a *interpretação teleológica*, que pode ser considerada uma das principais bandeiras para a reação ao *planejamento tributário abusivo*, poderia ser fulminante para a tese que sustenta a aplicação do art. 187 do Código Civil às questões tributárias. O desafio, no caso, seria demonstrar, a partir da interpretação teleológica do art. 187 do Código Civil, a intenção do legislador em estender a eficácia desta norma às questões fiscais. Nas discussões e demais fatos que antecederam à enunciação-enunciada do art. 187 do Código Civil, há vestígios capazes de demonstrar a intenção do legislador em alcançar relações tributárias? A enunciação do enunciado em questão suscitou discussões quanto ao problema do *planejamento tributário abusivo*, às variáveis fáticas e as experiências relevantes para a compreensão do tema?

Parece necessário reconhecer que não. Não haveria uma inteligível decisão do legislador em tutelar a reação ao *planejamento tributário abusivo* por este dispositivo.

Admitindo-se ao legislador simplesmente lançar textos no ordenamento sem uma concepção prévia e aceitável de quais seriam as suas consequências – embora nem todas possam ser previstas, por óbvio –, não haveria que se falar em *princípio da legalidade*. KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG³³⁰ lecionam que há o efetivo prestígio à *segurança jurídica* quando for possível ao aplicador do Direito uma decisão jurídica inteligente e racionalmente compatível com os vetores intencionados pelo legislador, sem que se “transmita a impressão de que a lei é aplicada liberalmente segundo o sentimento jurídico subjetivo”.

No caso, os critérios estabelecidos pelo art. 187 do novo Código Civil (a *boa-fé*, os *bons costumes* e o *fim social* ou *econômico* inerente a cada direito) não levam em consideração a peculiar relação que se estabelece entre o Fisco e o contribuinte. A tese do *abuso do direito*, assim, poderia sucumbir de início, considerando-se que a *relação jurídica* tutelada pelo art. 187 do novo Código Civil se refere apenas àquela composta

³³⁰ TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. Direito tributário (Steuerrecht). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 304-305.

por pessoas de direito privado ou, ao menos, agindo como tal, e não às relações jurídicas entre estas e a Administração Fiscal.

Cite-se, por fim, a posição de LUÍS EDUARDO SCHOUERI³³¹, que leciona ser “impróprio cogitar de abuso do direito, em caso de planejamento tributário”. O legislador poderia considerar abusivo o comportamento do contribuinte, ou mesmo denominá-lo de “abuso do direito”, contudo, “ainda assim, será impróprio equiparar tal situação ao abuso do direito, como conhecido na tradição do Direito Privado”.

4.2.4.3. A barreira da inexistência de legítima expectativa de direito do Fisco à arrecadação tributária

Como se viu, a teoria civilista do *abuso do direito* requer a existência de um Direito à disposição do agente, passível de ser por ele abusado. Segundo EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO³³², a teoria do “abuso do direito seria cabível, apenas e tão-somente, nas relações jurídicas já estabelecidas onde há direitos subjetivos em jogo e onde há um fato já acontecido”. Assim, “não seria próprio cogitar da existência de abuso quando há uma liberdade de escolha entre alternativas igualmente válidas; não seria apropriado, então, cogitar da existência de abuso da liberdade”. GUSTAVO LOPES COURINHA aponta que a tese adota como premissa a existência de um Direito pré-existente, de uma *legítima expectativa* por parte do sujeito ativo da relação tributária (o Estado), para cada e qualquer manifestação de riqueza percebida no mundo fenomênico, tornando o princípio da capacidade contributiva gerador, por si e independente da prescrição em lei de hipóteses de incidência previamente conhecidas pelos contribuintes.³³³

³³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: limites à Norma Antiabuso, in Revista Direito Tributário Atual n. 24. São Paulo : IBDT/Dialética, 2010, p. 348.

³³² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 95.

³³³ COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 129-130. Diz o Autor: “Sintetizando, pode dizer-se que, por aquela teoria, o contribuinte não conseguiria perceber o “porquê” de estar a ser tributado - não conseguindo justificar a atuação do Fisco - e consequentemente, não prevendo “quando” iria ser tributado - quando ultrapassará a barreira do exercício inadmissível do direito - e “por quanto” - uma vez que a norma de tributação seria sempre obscura e indefinida, e a determinação do montante indenizatório uma verdadeira atividade de criação jurídica por parte do aplicador da lei. Tudo isto, em termos totalmente inadmissíveis, face aos princípios da reserva de lei formal, segurança jurídica, e mesmo capacidade contributiva.”

Assim, a tese que estende a norma de *abuso do direito*, prescrita pelo novo Código Civil, às questões fiscais, poderia ser contestada na parte em que sustenta um eventual *interesse tributário geral do Estado*, suscetível de ofensa pela realização de *planejamentos tributários*. Não sendo possível aceitar a existência de um suposto *dever fundamental de pagar tributos*, bem como da *eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva*, as expectativas orçamentárias não configuram *legítima expectativa de Direito* por parte do Estado.

Dessa forma, qual o Direito que teria sido atingido, no caso do *abuso do direito* em matéria tributária? A pergunta é suscitada por LUÍS EDUARDO SCHOUERI³³⁴, que ao estilo *socrático* a responde com outra questão ainda preliminar: *em que momento surge o Direito do Estado, ou direito da coletividade, que seria ofendido por meio do abuso do direito?* O Direito do Estado à arrecadação tributária surgiria após a realização da hipótese de incidência tributária. “Sem o fato jurídico tributário, não há direito ao tributo”, de modo que nem a seleção em lei da regra matriz de incidência ou a previsão de arrecadação de receitas derivadas na lei orçamentária criam por si o Direito do Estado ao tributo. Afirma aquele autor, então, “ser inaceitável cogitar de abuso do direito em matéria tributária: se o planejamento tributário se define por não se concretizar o fato jurídico tributário, então não há qualquer “direito da coletividade” que possa ter sido afetado”.

4.2.4.4. A questão da ilicitude atípica: os princípios constitucionais como fundamento para que a Administração Fiscal considere “abusivo” um planejamento tributário

Conforme as premissas assumidas nesta dissertação, o contribuinte não possui liberdade contratual absoluta, por conta dos diferentes vetores do Estado Social de Direito que devem ser sopesados de forma proporcional.

³³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: limites à Norma Antiabuso, in Revista Direito Tributário Atual n. 24. São Paulo : IBDT/Dialética, 2010, p. 349.

Ocorre que as limitações impostas pelos princípios sociais não outorgariam à Administração Fiscal capacidade para se voltar contra *planejamentos tributários* por alguma razão considerados *abusivos*. Tais princípios, conforme se compreende, apenas fundamentariam a decisão do legislador complementar de enunciar, em termos proporcionais e razoáveis, normas de reação contra de *planejamentos tributários abusivos*.

4.2.4.5. O obstáculo da analogia para a tese do abuso do direito em matéria tributária

Para que a um caso não regulado possa ser aplicada, via *analogia*, a mesma disciplina e consequências previstas em lei para um caso regulado, leciona TULIO ROSEMBUJ³³⁵, deve existir entre ambos uma relação de semelhança. Para que a analogia fosse possível, portanto, seria necessário que o caso regulado e o não regulado se enquadrassem na mesma *ratio legis*. Conforme ALBERTO XAVIER³³⁶, ao se procurar aplicar a teoria do *abuso do direito* em matéria tributária, propõe-se a tributação por *analogia*. Haveria óbice, portanto, para a aplicação dessa teoria no Brasil, em que vige o princípio da legalidade e a proibição à analogia.

Não parece possível presumir, contudo, que o art. 187 do novo Código Civil, ou mesmo a inclusão do parágrafo único do art. 116 do CTN, tenha prescrito exceção à norma do art. 108, § 1º, do CTN, que proíbe a analogia para a cobrança de tributos.

³³⁵ ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons. 1999, p. 109-110.

³³⁶ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 105-109.

4.2.4.6. O argumento da legítima defesa do contribuinte face à imposição tributária do Estado

Por coerência aos mesmos argumentos que buscam sustentar a eficácia do art. 187 do novo Código Civil para a tutela de questões fiscais, poder-se-ia também alegar a aplicação do art. 188³³⁷. Dessa forma, seria necessário trazer ao debate a possibilidade de o contribuinte sustentar que os seus atos (*planejamento tributário*) foram realizados por “*legítima defesa*”, a fim de afastar a aplicação da teoria do *abuso do direito*. Corroborar com essa argumentação a doutrina de ALBERTO XAVIER, de que o contribuinte possui “direito subjetivo defensivo”, que o outorga a autorização de não se submeter a *agressões fiscais* não constitucionalmente permitidas.³³⁸ Assim, a excludente da “*legítima defesa*” poderia ser sustentada face à demonstração de que o ônus tributário se mostra excessivo.

Ademais, é necessário relacionar que, quando houver o efetivo respeito ao princípio da segurança jurídica, de modo a se tornar claro quais os limites que ultrapassados tornariam o *planejamento tributário* como *abusivo*, então os atos praticados pelo contribuinte, visando a um legítimo *planejamento tributário*, poderiam ser tomados como o *exercício regular de um direito reconhecido*.

À guisa de conclusão, parece correto concluir que a doutrina do Direito Tributário brasileiro muitas vezes defende o “*abuso do direito*” como limite ao *planejamento tributário* para se referir a uma máxima de conduta ética do particular. As normas prescritas pelo ordenamento jurídico com o objetivo de impor à Administração Fiscal a reação a *planejamentos tributários abusivos* podem realmente ter o mérito de aproximar o direito à ética, em consonância com os valores que inspiram a *boa-fé objetiva*,³³⁹ contudo, crê-se que o *princípio da boa-fé objetiva* possa fundamentar a enunciação da norma pelo legislador, mas não prescreve que este assim o faça, nem tão

³³⁷ BRASIL. Código Civil (2002). Art. 188. Não constituem atos ilícitos:

I - os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido;

II - a deterioração ou destruição da coisa alheia, ou a lesão a pessoa, a fim de remover perigo iminente.

Parágrafo único. No caso do inciso II, o ato será legítimo somente quando as circunstâncias o tornarem absolutamente necessário, não excedendo os limites do indispensável para a remoção do perigo.

³³⁸ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 33.

³³⁹ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 208.

pouco tem eficácia direta sobre as relações *fisco-contribuinte* capaz de legitimar as condutas da Administração Fiscal.

4.3. É POSSÍVEL ESTABELECEER RELAÇÃO DE SEMELHANÇA ENTRE O ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN, E O “ABUSO DO DIREITO” FRANCÊS?

Conforme se pôde analisar, a teoria francesa do *abuso do direito* em matéria fiscal representa a intolerância aos atos simulados, fictos e, mais recentemente, praticados por razões exclusivamente fiscais.

Diante do que se expos, colocando-se frente a frente o método utilizado na França para a reação a *planejamentos tributários abusivos* e as normas vigentes no ordenamento tributário brasileiro, especialmente o parágrafo único, art. 116, do CTN, parece correto concluir que somente seria possível afirmar semelhança quanto à intolerância à *simulação*.

5. O “ABUSO DE FORMAS” E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

5.1. O MODELO DO “ABUSO DE FORMAS” NO DIREITO TRIBUTÁRIO ALEMÃO

Qual seria o significado de “*abuso de formas*” em matéria tributária?

O significado de base dessa expressão encontra raízes no Direito Tributário alemão, que a utilizaria para designar o seu método peculiar de reagir contra *planejamentos tributários* não tolerados, considerados *abusivos*.

No Brasil, quando se evoca a expressão “*abuso de formas*”, não há a exigência de que, com isso, se queira aplicar toda a carga normativa prescrita naquele sistema alienígena. O que se verifica, entretanto, é a utilização muitas vezes acrítica da expressão *abuso de formas* para justificar a reação da Administração Fiscal brasileira em face de atos praticados pelo contribuinte para a minoração de seu ônus fiscal.

Devido às alterações realizadas naquele sistema jurídico, seria possível identificar ao menos quatro marcos históricos na construção da atual norma geral alemã de controle dos *planejamentos tributários abusivos*.

O primeiro marco do Direito Tributário alemão se daria em 1919, com a publicação de seu primeiro Código Tributário e a previsão, em seus §§ 4 e 5, da interpretação econômica das leis tributárias e dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, com a desconsideração das formas de Direito Privado adotadas. O segundo *marco* se daria em 1934, com a alteração de tais normas pela chamada de *Lei de Adaptação Tributária*, enunciada no contexto nacional-socialista. O terceiro marco, por sua vez, se daria em 1977, com a publicação do novo Código Tributário alemão, no qual se omitiu a disposição legal expressa quanto à *interpretação econômica* das leis tributárias, passando esta a ser considerada como norma geral de hermenêutica, bem como se prescreveu no §42 a norma do *abuso de formas*. Atualmente, a Alemanha vive

o início de um quarto marco na evolução de sua *norma geral de controle de planejamentos tributários abusivos*, com a alteração do §42 AO, enunciada em 2008 pelo Parlamento alemão.

5.1.1. O primeiro marco alemão para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: o § 4 RAO de 1919

O primeiro marco do Direito Tributário alemão observado nesta dissertação se daria em 1919, com a enunciação de seu primeiro Código Tributário (*Reichsabgabenordnung*). É na Alemanha sujeita às reparações devidas aos Aliados e a todo o caos econômico e social deixados pela 1ª Guerra Mundial que teriam sido idealizados por ENNO BECKER dispositivos destinados a evitar que a forma escolhida pelos particulares para a realização de seus negócios ocasionasse a minoração da arrecadação.³⁴⁰

Esse juiz do Superior Tribunal Administrativo de Oldenburg teria observado que a jurisprudência alemã seria favorável aos contribuintes no julgamento de *planejamentos tributários*, tendo em vista que os negócios jurídicos e as leis fiscais seriam interpretados conforme as normas hermenêuticas próprias do Direito Civil. O caso MITROPA seria exemplo dessa jurisprudência contra a qual se voltaria ENNO BECKER. No caso, uma empresa, cujas ações seriam detidas por um único acionista e que se dedicava à extração de minérios, estaria inativa desde 1909. Em 1916, as ações da empresa teriam sido alienadas a terceiros e o seu objeto social alterado para a exploração de atividades envolvendo vagões-leito. O objetivo de tais fatos seria evitar a incidência de impostos sobre a constituição de sociedades, vigente naquele país. O Tribunal alemão, então, considerou o *planejamento tributário* válido.³⁴¹

³⁴⁰ CF. MACHADO, Brandão. Prefácio do Tradutor, in HARTZ, Wilhelm. Interpretação da lei tributária – conteúdo e critérios do conteúdo econômico. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1993, p. 7-8. LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 2001, p. 147-149.

³⁴¹ Cf. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 111.

Diante da necessidade urgente de incremento da arrecadação alemã, seria, então, necessário que os julgadores fossem expressamente compelidos a interpretar as *normas tributárias* e os *atos* conforme a finalidade dessas leis e não de acordo com a sua literalidade textual. Para isso teriam sido enunciados, respectivamente, o §4 e o §5 do Código Tributário de 1919.

O §4 do Código Tributário de 1919 teria a seguinte redação, traduzido à Língua Portuguesa:

§4. Na interpretação das leis tributárias, devem ser observadas sua finalidade, seu significado econômico e o desenvolvimento das relações.³⁴²

Esse enunciado prescritivo (bem como o §5, a seguir analisado) teria o objetivo de autorizar ao aplicador do Direito utilizar a *interpretação teleológica* e a *jurisprudência dos interesses* propostas por VON IHERING, evitando-se o positivismo jurídico da *jurisprudência dos conceitos* predominante no século XIX.³⁴³

Teria sido sustentado por ENNO BECKER que a “*finalidade*” da norma tributária, citada no dispositivo, seria a *justiça* e não apenas obter tanto dinheiro quanto fosse possível, embora a *justiça* pudesse ser obtida com a efetiva incidência do imposto de renda sobre a capacidade contributiva, alcançando os recursos dos contribuintes da forma mais ampla possível, tal como o princípio da universalidade, decorrente da finalidade arrecadatória da norma.³⁴⁴

³⁴² Cf. LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 2001, p. 143-54, p. 147 (nota de rodapé).

³⁴³ MACHADO, Brandão. Prefácio do Tradutor, in HARTZ, Wilhelm. Interpretação da lei tributária – conteúdo e critérios do conteúdo econômico. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1993, p. 9.

³⁴⁴ CF. LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 2001, p. 147-149.

Para ALBERTO XAVIER³⁴⁵, as tentativas de implantação da interpretação econômica sempre se dariam por avidez arrecadatória. Aponta MORIS LEHNER³⁴⁶ que o objetivo da aludida norma seria realmente obter a maior arrecadação possível. Segundo esse autor, embora nas normas tributárias indutoras seja possível identificar *finalidades* não apenas arrecadatórias, a busca da *finalidade* das normas de caráter fiscal levaria à conclusão de que a correta interpretação seria aquela que conduzisse à maior arrecadação tributária possível, o que não se poderia admitir como compatível com a idéia de justiça fiscal. A *interpretação teleológica*, de modo geral, é refutada por esse autor no âmbito tributário.

Enquanto a função do §4 do Código Tributário alemão de 1919 seria tutelar a interpretação das leis tributárias, o §5 se destinaria à interpretação dos fatos e à tutela do *abuso de formas*. Traduzido à Língua Portuguesa, o dispositivo teria a seguinte redação:

§5. A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o emprego abusivo de formas e formulações de direito civil.

Haverá abuso no sentido do inciso 1,

1. Quando, nos casos em que a lei submete a um imposto fenômenos, fatos e relações econômicas em sua forma jurídica correspondente, as partes contratantes escolhem formas ou negócios jurídicos inusitados para eludir o imposto, e

2. Quanto, segundo as circunstâncias e a forma como é ou deve ser processado, obtêm as partes contratantes, em substância, o mesmo resultado econômico que seria obtido, se escolhida fosse a forma jurídica correspondente aos fenômenos, fatos e relações econômicos.³⁴⁷

A conjugação dos dois dispositivos (§§4 e 5) seria a consagração da *interpretação teleológica* pretendida por ENNO BECKER. Conforme BRANDÃO MACHADO³⁴⁸, não se deveria apenas buscar o significado econômico da lei, mas também “o sentido econômico dos fatos ou negócios jurídicos, sem os considerar como categorias do direito, mas como operações do mundo da economia”. O §5 buscaria,

³⁴⁵ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 45-49.

³⁴⁶ LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 2001, p. 143-54.

³⁴⁷ Cf. MACHADO, Brandão. Prefácio do Tradutor, in HARTZ, Wilhelm. Interpretação da lei tributária – conteúdo e critérios do conteúdo econômico. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1993, p. 10.

³⁴⁸ MACHADO, Brandão. Prefácio do Tradutor, in HARTZ, Wilhelm. Interpretação da lei tributária – conteúdo e critérios do conteúdo econômico. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1993, p. 11, nota de rodapé n. 10.

então, trazer autonomia à interpretação do Direito Tributário, pela desconsideração das formas de direito privado utilizadas pelo contribuinte. Contudo, “a autonomia não chegou a ser absoluta, porque sempre que o fato gerador fosse um ato ou negócio jurídico, ao intérprete caberia tomá-lo na sua significação jurídica, e não econômica, como reconhecia o próprio Becker”.

A aplicação desses dispositivos teria dado azo a sérias arbitrariedades no sistema tributário alemão. A Corte Financeira do *Reich* teria feito amplo uso da interpretação extensiva, modificando a redação de textos legais, seja para ampliá-la, restringi-la ou invertê-la, completado preceitos legais que se entendiam omissos, dando-lhes inclusive significados evidentemente contrários àqueles pretendidos pelo legislador e criado obrigações ou isenções tributárias por analogia.

De todo modo, é interessante notar que, embora as razões que teriam impulsionado a adoção das referidas normas estivessem intimamente relacionadas com a necessidade de arrecadação de receitas derivadas à Alemanha pós-guerra, procurou-se justificá-las por razões dogmáticas. Haveria razões sistêmicas e não apenas financeiras que fundamentariam tais dispositivos. ALBERT HENSEL³⁴⁹, já em 1923, teria defendido a tese de que a *fraude ao imposto* seria espécie de *fraude à lei*. Nesta, a fim de desviar de norma que proíba ou obrigue determinado ato típico, o sujeito pratica ato diverso deste expressamente proibido ou obrigatório, obtendo, contudo, o mesmo resultado. A *fraude ao imposto*, por seu turno, consistiria na adoção de formas jurídicas lícitas para a obtenção de resultado não propriamente proibido pela lei, mas não desejado pelo Estado, qual seja, o não recolhimento de impostos em situações que normalmente isso ocorreria. Aquele autor assumiria que, embora fosse tradicionalmente aceito que a *fraude à lei* seja aplicável no âmbito das leis proibitivas, também as normas que impõem ações, quando ocorrida determinada condição, poderiam ter o seu objetivo frustrado de forma intencional pelo agente.

³⁴⁹ HENSEL, Albert. Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung, in Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann, Munique-Lpsia, 1923, p. 234 (apud MACHADO, Brandão. Prefácio do Tradutor, in HARTZ, Wilhelm. Interpretação da lei tributária – conteúdo e critérios do conteúdo econômico. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1993, p. 18-20).

5.1.2. O segundo marco alemão para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: a Lei de Adaptação Tributária do regime nazista, de 1934

Em 1931, o Código Tributário alemão viria a ser reformulado, de modo que os §§ 4 e 5 passariam, respectivamente, a constar nos §§ 9 e 10. Em 1934, contudo, ambos os dispositivos foram alterados no contexto do nacional-socialismo, pela chamada *Lei de Adaptação Tributária*.³⁵⁰

A *consideração econômica* ou *interpretação teleológica* das normas tributárias (§ 4 do Código de 1919 e § 9 do Código de 1931) teria sido reproduzida pelo § 1, acrescentando-se que, na interpretação da lei, seria considerada a visão do nacional socialismo e a opinião do povo, inclusive na apreciação dos fatos geradores. A norma do *abuso de formas* (§ 5 do Código de 1919 e § 10 do Código de 1931) foi enunciada pelo § 6. Contudo, nesse novo dispositivo, teria sido excluída a definição daquilo que deveria ser entendido por *abuso de formas*, deixando-se ao *interprete* defini-lo:

§6.

- 1) A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o abuso de formas e formulações de direito civil.
- 2) Quando há abuso, os impostos deverão ser cobrados como o seriam se adotada a forma jurídica adequada para os fenômenos, fatos e re Através do abuso de formas ou da aparência do direito civil não pode a obrigação tributária ser fraudada ou diminuída.

BRANDÃO MACHADO³⁵¹ aponta que o lema “*Weg vom BGB*” (“*longe do Código Civil*”) passaria a ser questionado a partir da década de 50, chegando-se inclusive a se proclamar o inverso, “*Hin zum BGB*” (“*vamos ao Código Civil*”). As discussões doutrinárias, então, conduziriam ao questionamento da manutenção da norma da *consideração econômica* como critério de interpretação. Para autores como KLAUS TIPKE, contudo, a revogação da referida norma não alteraria a aplicação do

³⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 43-44.

³⁵¹ MACHADO, Brandão. Prefácio do Tradutor, in HARTZ, Wilhelm. Interpretação da lei tributária – conteúdo e critérios do conteúdo econômico. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1993, p. 11, nota de rodapé n. 15.

Direito Tributário alemão, já que qualquer norma jurídica deveria naturalmente ser interpretada pelo método teleológico.

A interpretação teleológica do Direito poderia assumir duas feições, como anotam KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG³⁵². Adotando-se critérios *subjetivo-teleológicos*, buscar-se-ia saber qual teria sido a intenção do legislador histórico, a decisão por ele adotada e o fim tutelado. Não sendo conhecida a vontade concreta do legislador, então poderia o aplicador do Direito servir-se de critérios *objetivo-teleológicos*. Conforme sustentam esses autores, a modalidade *subjetiva* de interpretação deveria ser privilegiada, somente se devendo adotar a *interpretação objetiva* quando não fosse possível conhecer esses elementos, de modo a se buscar os *fins objetivos* da lei a partir dos princípios em que lei se baseia.

É interessante notar que, embora o Tribunal Constitucional Federal tenha decidido, em 1962, quanto ao predomínio das estruturas do Direito Civil sobre o Direito Tributário, teria se posicionado em muitas outras oportunidades de modo a prestigiar o critério econômico na interpretação tributária. Quanto à teoria do *abuso de formas*, é interessante citar o seguinte precedente dessa Corte, que teria sido proferido em 1966³⁵³:

Considerando que é permitido, em princípio, ao contribuinte, estruturar suas relações jurídicas como prefira e, especialmente, de modo a conseguir menor carga fiscal, somente poderá falar em abuso de formas jurídicas (...) quando não só o objetivo econômico tenha sido alcançado por meio de uma forma inusual, mas é decisivo que por esta estrutura se tenha alcançado um resultado fiscal que, considerando o objetivo e sentido da norma, seja reprovável. (...) o abuso das formas jurídicas e, principalmente, a intenção de elusão fiscal devem ser claramente comprovados.

Assim, o fato de uma operação ter sido realizada pela implementação de formas inusuais não seria suficiente para a caracterização do abuso.

³⁵² TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. Direito Tributário (Steuerrecht). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 305-306.

³⁵³ ALEMANHA. Tribunal Constitucional Federal. BStBL III/509-511, 1966. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação (Treaty Shopping). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995, p. 41.

5.1.3. O terceiro marco alemão para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: o §42 AO, de 1977

Em 1977, teria sido aprovado um novo Código Tributário para a Alemanha. Nesse, foi suprimida a norma da *consideração econômica* ou *interpretação teleológica* (§ 4 do Código de 1919, § 9 do Código de 1934 e § 1 da Lei de Adaptação Tributária nazista).³⁵⁴ Contudo, embora revogado o dispositivo, esse método de interpretação das normas tributárias continuaria a ser aplicado pela Administração Fiscal e Tribunais alemães até hoje. Ocorre que a sua supressão teria partido do pressuposto de que, por se tratar de regra geral de hermenêutica, não seria necessária a sua prescrição pelo Direito positivo.³⁵⁵

Ademais, a norma do *abuso de formas* passou a ser veiculada pelo §42 do novo Código Tributário, que assumiu a seguinte redação, traduzida à Língua Portuguesa:

§ 42. Abuso de formas jurídicas

- 1) O abuso de formas jurídicas não pode ser utilizado para evitar norma tributária. Se ocorrer o abuso, a pretensão fiscal será exercida de acordo com os efeitos da forma jurídica adequada à verdadeira situação econômica.
- 2) O inciso (1) será aplicável caso sua aplicabilidade não seja excluída por lei.³⁵⁶

Como se pode observar, a cláusula passou a prever que, identificado o *abuso de formas* (cujo conceito não foi estabelecido pelo dispositivo), deveria o aplicador considerar os efeitos econômicos decorrentes dos atos praticados pelo contribuinte, tal

³⁵⁴ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 43-44.

³⁵⁵ MACHADO, Brandão. Prefácio do Tradutor, in HARTZ, Wilhelm. Interpretação da lei tributária – conteúdo e critérios do conteúdo econômico. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1993, p. 11, nota de rodapé n. 16-17.

³⁵⁶ ALEMANHA. *Abgabenordnung* (1977). § 42 Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

2) Absatz 1 ist anwendbar, wenn seine Anwendbarkeit gesetzlich nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist.

como já se daria no regime anterior, contudo, com a aplicação conjugada da norma da consideração econômica.³⁵⁷

Parece necessário suscitar que a norma do *abuso de formas*, ora prescrita pelo §42 AO, permanece tendo a sua aplicação restrita aos casos em que a hipótese de incidência tributária descreve atos ou negócios jurídicos típicos do Direito Privado, sem referência aos efeitos econômicos por eles produzidos. A teoria do *abuso de formas* visaria, assim, as *hipóteses de incidência estruturais*.³⁵⁸

Ocorre que, permanecendo aplicável no Direito Tributário alemão a *consideração econômica* como método de interpretação aplicável aos demais casos, quais sejam, aqueles em que o legislador se utiliza de *hipóteses de incidência funcionais*, com a descrição de um fenômeno econômico, sem a preocupação com a natureza jurídica dos atos ou negócios que seriam realizados para que seus efeitos se concretizassem.³⁵⁹ Provavelmente por essa razão, o *abuso de formas* não teria sido aplicado de forma rotineira pelos Tribunais alemães, já que a interpretação do caso concreto, mediante a *consideração econômica*, seria suficiente para a maioria dos casos, em que as *hipóteses de incidência* seriam *funcionais*.

Em linhas gerais, quando a lei tributária se utilizar de conceitos civis típicos, prevendo apenas a via normal para a sua realização, o contribuinte não poderia se valer de formas jurídicas *inadequadas* com o exclusivo propósito de evitar a incidência tributária.³⁶⁰ O §42 AO teria sido introduzido com o objetivo de restringir o princípio da *liberdade econômica* de que todo contribuinte pode ordenar os seus negócios de forma a

³⁵⁷ MACHADO, Brandão. Prefácio do Tradutor, in HARTZ, Wilhelm. Interpretação da lei tributária – conteúdo e critérios do conteúdo econômico. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1993, p. 17.

³⁵⁸ Cf. XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Ed. Dialética, 2002, p. 36, “A qualificação é a operação que consiste na subsunção de um quid (objeto de qualificação) num conceito utilizado por uma norma (fonte da qualificação). No que concerne especificamente a atos ou negócios jurídicos previstos em tipos estruturais, a qualificação consiste em determinar se as notas ou características de um certo ato ou negócio jurídico concreto se enquadram no conceito de ato ou negócio jurídico consagrado no tipo legal tributário”.

³⁵⁹ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Ed. Dialética, 2002, p. 35.

³⁶⁰ COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 151-152.

assumir o mínimo de obrigações fiscais. Restringir, não *anular*. Apenas algumas manipulações ou distorções estariam submetidas ao controle do *abuso de formas*.³⁶¹

Como o §42 AO não teria especificado exatamente o que viria a ser “*abuso de formas*”, coube à doutrina e, em última análise, aos Tribunais alemães, elucidar quais os elementos mínimos para a sua identificação e, ainda, o procedimento para a sua aplicação.

Deve-se ponderar que, embora diversas vezes o Tribunal alemão tenha sublinhado que procuraria por construções “*incomuns*”, igualmente afirmaria que os contribuintes têm o Direito de não adotar exclusivamente as formas tradicionais de contratar, podendo, ao abrigo das normas fiscais, procurar por instrumentos contratuais mais inovadores. Por isso, não o “não usual” ou o “incomum”, mas sim o “não razoável” seria intolerado. Conforme LUÍS EDUARDO SCHOUERI³⁶², a adoção de formas inusitadas serviria apenas de indício, mas não seria decisivo para que a Administração Fiscal estivesse autorizada a reagir contra o *planejamento tributário*. O fundamental para o conceito de *abuso de formas* seria a inexistência de razões *extratributárias* que justificassem a estrutura.

Quanto ao *ônus da prova*, o enunciado prescritivo do §42 AO, em sua redação original, também não teria tutelado se caberia ao Fisco ou ao contribuinte demonstrar a presença ou não dos elementos necessários à caracterização do *abuso de formas*. Coube à jurisprudência, então, estabelecer que o referido ônus da prova seria substancialmente do Fisco.

Como é de se esperar, essa refinada evolução doutrinária e jurisprudencial alemã teria sido acompanhada por divergências entre escolas de pensamento, que

³⁶¹ Cf. PREBBLE, John. Abus de droit and the general anti-avoidance rule of income tax law: a comparison of the laws of seven jurisdictions and the european community, in Working paper series. Working Paper n. 56, Victoria University of Wellington : Wellington, Nova Zelândia, 2008, P. 5. Disponível em: <<http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/working-papers/WP56.pdf>>, acesso em 24/08/2010.

³⁶² SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação (Treaty Shopping). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995, p. 41.

poderiam ser divididas em dois grupos. Ainda hoje, conforme WOLFGANG SCHÖN³⁶³, a norma geral alemã de controle dos planejamentos tributários, prescrita pelo §42 AO, seria continuamente submetida ao debate.

O *primeiro grupo* sustentaria que essa norma possui *natureza meramente declaratória*. O §42 AO apenas teria *declarado* um princípio já inerente ao Direito Tributário alemão, pois o mesmo resultado poderia ser obtido pela aplicação de suas normas materiais; qualquer construção *artificial*, de forma razoável, poderia vir a ser interpretada corretamente com base na legislação específica do imposto de renda alemão. Ademais, a aplicação do Direito Tributário deveria ser restrita, baseando-se na *segurança jurídica* e na *limitação dos poderes da administração tributária e dos Tribunais fiscais*. As normas tributárias deveriam ser interpretadas estritamente e aplicadas levando-se em conta o significado tradicional do Direito Civil referente aos termos utilizados pelo legislador tributário, não se podendo aceitar a doutrina da “*substantia sobre a forma*”.³⁶⁴

Também integraria o enredo desse *primeiro grupo* doutrinário o repúdio à *analogia*. As imposições tributárias não poderiam ser estendidas por analogia para situações não abrangidas pelas normas de incidência tributária vigentes. O §42 AO não poderia, assim, ser utilizado para sistematicamente estender o escopo da norma tributária e suprir as deficiências da legislação, mas sua aplicação deveria ser restrita a

³⁶³ SCHÖN, Wolfgang. Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany. In FREEDMAN Judith (ed), Beyond Boundaries - Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management, 2008, p. 47-55. Disponível em <<http://ssrn.com/abstract=1590814>>, acesso em 20/08/2010.

³⁶⁴ Expõem KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG que a “*elusão (Umgehung) de leis tributárias mediante abuso de possibilidades de formas jurídicas é uma subclasse de elusão da lei. O destinatário da norma configura uma situação de fato de tal modo que uma consequência jurídica desfavorável, que lhe deve cair segundo o escopo da lei, não ocorre, ou ele, contra o escopo da lei, provoca uma consequência jurídica para si favorável, por exemplo, uma subvenção ou uma vantagem fiscal (Steuervergünstigung). A finalidade do § 42 AO é realizar o objetivo de uma lei tributária. Por isso a elusão fiscal deve ser revidada em primeiro lugar com os recursos da interpretação teleológica (s. Rz. 45 ff.) e pelo aperfeiçoamento através de colmatção de lacunas da lei (s. Rz. 53 ff.). Fora o Direito Tributário faltam preceitos gerais sobre elusão, de tal modo que a elusão deve ser superada por via da aplicação do direito (confira A Teichmann, Fn. 12, 765 f.). Além do mais é a elusão fiscal no Exterior também combatida sem norma sobre elusão, por exemplo, nos USA com a pretoriana substance-over-form-costrine (vide K. Tipke, StRO III, 1347 ff., 1349). Assim é discutida controvertidamente a questão, se o § 42 AO ao lado dos métodos de interpretação teleológica de leis tributárias pode ostentar qualquer significado independente. Nisso se opõem teorias interna e externa na medida em que a elusão fiscal pode ser rechaçada de dentro pela interpretação teleológica da norma contornada ou de fora pela aplicação do § 42 AO*”. (TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. Direito Tributário (Steuerrecht). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 333-334).

construções absolutamente artificiais, implementadas com o exclusivo (ou principal) objetivo de economizar tributos.

O *segundo grupo*, majoritário, defenderia a ideia de que o §42 AO seria imprescindível para que o Estado alemão reagisse contra comportamentos *abusivos* dos contribuintes: aplicadas apenas as normas do Direito Tributário substantivo, alguns comportamentos abusivos teriam de ser aceitos pela Administração Fiscal e pelos Tribunais. Tal dispositivo seria tomado, então, como um instrumento essencial para o combate do *abuso* e para fortalecer o *tratamento isonômico* entre os contribuintes, pela imposição de uma tributação imparcial e conforme o princípio da capacidade contributiva. A conexão do Direito Civil com o Direito Tributário deveria ser refutada, a fim de estender o significado das previsões tributárias a todos os eventos econômicos semelhantes às hipóteses de incidência previstas pela norma tributária, com a aplicação ampla da perspectiva da “*substância sobre a forma*” e a interpretação útil das normas fiscais, com a utilização, inclusive, da analogia³⁶⁵.

Outro ponto de divergência na doutrina alemã quanto ao *abuso de formas* seria acerca da relevância do *teste do propósito negocial* para a aplicação do §42 AO. A visão tradicional, atentando-se à redação original desse dispositivo, defenderia que somente as transações executadas com o objetivo exclusivo de evitar o pagamento de tributos poderiam ser reconstruídas pela Administração Fiscal e pelos Tribunais. Por outro lado, também se defenderia uma aplicação ampla dessa regra, de forma que a tributação não deveria depender de elementos subjetivos como “*motivos*”, mas simplesmente observar a realidade econômica da conduta do contribuinte ou, ainda, os efeitos econômicos por ele desencadeados. JACQUES MALHERBE³⁶⁶ sustenta que importa para a norma alemã o elemento objetivo e não o subjetivo, intencional. Alguns autores apontariam, ainda, que os “*motivos fiscais*” deveriam ser levados em conta na verificação se um terceiro

³⁶⁵ SCHÖN, Wolfgang. Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany. In FREEDMAN Judith (ed), Beyond Boundaries - Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management, 2008, p. 47-55. Disponível em <<http://ssrn.com/abstract=1590814>>, acesso em 20/08/2010..

³⁶⁶ MALHERBE, Jacques. Abuso de Direito. Uma análise de Direito comparado (Trad. NETO, Luís Flávio), in Revista Direito Tributário Atual n. 22. IBDT, Dialética : São Paulo, 2008, p. 34.

independente, sujeito às mesmas circunstâncias e com os mesmos objetivos empresariais do contribuinte, teria procedido tal como fez o contribuinte.³⁶⁷

Tais posicionamentos foram equacionados pela jurisprudência alemã, como se verá a seguir.

5.1.4. O quarto marco alemão para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: o §42 AO, de 2008

Recentemente, o Parlamento alemão introduziu alterações no enunciado prescritivo do §42 AO. É interessante registrar, contudo, algumas discussões que teriam sido estabelecidas para a aprovação dessa nova norma.

5.1.4.1. O projeto de reforma do §42 AO apresentado pelo Governo alemão em 2007

No verão de 2007, o Governo alemão teria formulado projeto para a reforma do §42 AO, expressando a intenção de estender substancialmente o escopo deste dispositivo.³⁶⁸ Alguns autores³⁶⁹ atribuem tal medida à insatisfação do Governo diante das interpretações dos Tribunais alemães simpáticas ao contribuinte. A proposta teria sido duramente criticada tanto por círculos acadêmicos quanto por aplicadores do Direito Tributário, especialmente por duas questões.

³⁶⁷ SCHÖN, Wolfgang. Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany. In FREEDMAN Judith (ed), *Beyond Boundaries - Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, 2008, p. 47-55. Disponível em <<http://ssrn.com/abstract=1590814>>, acesso em 20/08/2010.

³⁶⁸ “Annual Tax Act 2008”, in *Tax Newsletter Germany* - DLA PIPER - January 2008. Disponível em <http://www.dlapiper.com/files/Publication/bc700937-ed02-480f-81db-94aa7117efdf/Presentation/PublicationAttachment/7c00553d-0e8b-46ab-9d45-9c536071bf7a/German%20Tax%20Newsletter_ENG_Jan%2008.pdf>, acesso em 30/07/2010.

³⁶⁹ Neste sentido, KESSLER, Wolfgang; EICKE, Rolf. Germany's New GAAR - Generally Accepted Antiabuse Rule?. *Tax Analysts* - tax notes international volume 49, number 2. 14 de Janeiro de 2008; ³⁶⁹ SCHÖN, Wolfgang. Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany. In FREEDMAN Judith (ed), *Beyond Boundaries - Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, 2008, p. 47-55. Disponível em <<http://ssrn.com/abstract=1590814>>, acesso em 20/08/2010.

A *primeira crítica* à proposta de reforma do §42 AO se embasaria na afronta ao *princípio da segurança jurídica*, causada pela *presunção de que toda estrutura não alinhada com a intenção original do legislador fiscal seria considerada “abusiva”*. As críticas ao projeto de lei, conforme expõe WOLFGANG SCHÖN, partiriam da constatação pragmática de que o legislador não é capaz de prever todas as situações que, no futuro, poderiam vir a suscitar a imposição fiscal, de modo que é tarefa do Tribunal e não do Fisco decidir quais situações seriam alcançadas ou não por uma norma de incidência tributária.

Ocorre que a proposta de reforma do §42 AO atribuiria à Administração Fiscal alemã a competência para definir o campo de aplicação da norma tributante, na medida em que teria o poder de decidir quais as situações teriam sido pretendidas pelo legislador originário. O projeto de lei partiria da ideia de que, na maior parte das vezes, é a Administração Fiscal quem “*assessora*” ou “*aconselha*” o legislador nas questões fiscais e que, por isso, poderia esclarecer quais fatos geradores se teria em mente no momento da enunciação da norma de incidência tributária.

Assim, para os críticos do projeto, caso acatada a reforma proposta pelo Governo Alemão, o contribuinte não teria como conhecer previamente a extensão de uma norma fiscal, de modo que a intenção original do legislador em matéria tributária sempre dependeria da Administração Fiscal. A segurança jurídica seria enfraquecida e a interpretação de uma norma tributária, especialmente em novas situações (*leading cases*) seria sistematicamente conduzida contra o contribuinte. Seria possível exigir que o contribuinte organizasse e formalizasse as suas operações de acordo com a imagem do “*mundo ideal*” que a Administração Fiscal teria em mente quando aconselhou o Parlamento na elaboração das normas de incidência tributária. Isso significaria a petrificação dos modelos negociais existentes, pois todos os *novos fatos econômicos* teriam de ser justificados à luz desta *dirigível intenção original da legislação*.³⁷⁰

A *segunda crítica* à proposta de reforma do §42 AO seria direcionada à questão do *ônus da prova*. O projeto de lei teria previsto que, caso a Administração

³⁷⁰ SCHÖN, Wolfgang. Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany. In FREEDMAN Judith (ed), Beyond Boundaries - Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management, 2008, p. 47-55. Disponível em <<http://ssrn.com/abstract=1590814>>, acesso em 20/08/2010.

Fiscal apontasse que uma transação lhe parecesse “*não usual*”, o contribuinte teria de provar a razoabilidade dos motivos não-tributários que conduziram às escolhas realizadas em suas operações. Ocorre que a distribuição do ônus da prova, nesses termos, faria com que o contribuinte tivesse de se defender contra a alegação de *abuso de formas* por mais injustificada que fossem as acusações imputadas pela Administração Fiscal.

Diante de tantas críticas, diversas alterações foram introduzidas à proposição do Governo alemão antes da aprovação do texto final pelo Parlamento.

5.1.4.2. A redação atual do §42 AO, vigente desde 2008 por decisão do Parlamento.

Em novembro de 2007, foram enunciadas pelo Parlamento alemão alterações mais moderadas no teor do §42 do AO³⁷¹. A nova redação do §42 AO pode ser assim traduzida:

§ 42 Abuso de formas jurídicas

(1) O abuso de formas jurídicas não pode ser utilizado para evitar norma tributária. Se se verifica a hipótese de incidência de uma norma específica de controle ao planejamento tributário abusivo, tal dispositivo revela a finalidade da consequência jurídica. Se ocorre o abuso, a pretensão fiscal será exercida de acordo com os efeitos da jurídica adequada à verdadeira situação econômica.

(2) Haverá um abuso se, adotada uma forma jurídica inadequada, aproveite um contribuinte ou um terceiro, comparando-se com a forma jurídica adequada, uma vantagem fiscal não prevista pela lei. O abuso será excluído se o contribuinte demonstrar que a forma jurídica foi adotada por razões extrafiscais, que pareçam relevantes diante da situação específica.

³⁷¹ ALEMANHA. *Abgabenordnung* (2007). §42 Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten
 (1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.
 (2) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

A nova versão do §42 AO não se refere a transações “não usuais”, como pretendia o Governo, mas sim a transações “não razoáveis”, “não adequadas”.³⁷² Note-se, portanto, que a norma geral alemã de reação aos *planejamentos tributários abusivos*, em sua redação atual, mantém a técnica de deixar aos Tribunais a definição de “forma jurídica inadequada” e “razões extra-tributárias relevantes”. WOLFGANG KESSLER e ROLF EICKE apontam que a nova redação do §42 AO pode ser considerada válida caso a definição de *abuso de formas*, prescrita de forma bastante ampla neste dispositivo, não seja *abusada* quando aplicada pela Administração Fiscal. Para resguardar a validade do enunciado, o Tribunal Federal Fiscal deverá permanecer desempenhando o seu papel de dar sentido às lacunas do §42 AO ainda presentes³⁷³.

De todo modo, a reforma do enunciado do §42 AO trouxe definição que, embora ampla, não constava da redação original desse dispositivo: *haverá um abuso se, adotada uma forma jurídica inadequada, seja possível ao contribuinte se beneficiar de vantagens fiscais não previstas em lei, evidenciadas pela comparação entre a operação realizada com o seu formato considerado adequado. Não haveria abuso de formas se o contribuinte demonstrasse que a forma jurídica foi adotada por razões extratributárias relevantes diante da situação específica.*

5.1.4.2.1. O procedimento de aplicação da atual norma alemã de combate ao abuso de formas (§42 AO)

A nova redação do §42 AO indica o procedimento que deve ser observado pela Administração Fiscal para evidenciar o *abuso de formas*. Contudo, tal procedimento seria o mesmo já estabelecido pelo Tribunal Federal.³⁷⁴ Nos estudo de LUÍS EDUARDO

³⁷² SCHÖN, Wolfgang. Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany. In FREEDMAN Judith (ed), *Beyond Boundaries - Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, 2008, p. 47-55. Disponível em <<http://ssrn.com/abstract=1590814>>, acesso em 20/08/2010.

³⁷³ KESSLER, Wolfgang; EICKE, Rolf. Germany's New GAAR - Generally Accepted Antiabuse Rule?. *Tax Analysts - tax notes anternational volume* 49, number 2. 14 de Janeiro de 2008, p. 151.

³⁷⁴ Cf. KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG: “Segundo o § 42 I 1 AO não pode a lei tributária ser evitada por meio de abuso de possibilidades de formas do direito. Segundo pacífica jurisprudência do BFH existe um abuso de forma no sentido do § 42 I 1 AO, quando a forma jurídica escolhida é descabida, servirá à redução de tributos e não está justificada por razões econômicas ou outras atendíveis (BFH BStB1. 1984, 428; 1991, 205; 1991, 607; 1991, 904; 1992, 446, 448; 1999, 769,770). Os elementos exigidos pela jurisprudência devem estar cumulativamente presentes ((BFH BStB1. 1999, 770). Também a forma descabida para a realização de um preceito favorecedor é abuso de forma no sentido do § 42 I 1 AO (BFH

SCHOUERI³⁷⁵, pode-se observar que a tradicional doutrina de Blumenstein, já em 1971 (ou seja, no segundo marco histórico alemão considerado nesta dissertação), sustentaria que o *planejamento tributário abusivo* deveria ser averiguado a partir do mesmo procedimento, composto por três elementos: *(ii) primeiro estágio*, em que deveria haver uma economia fiscal decorrente dos atos praticados pelo contribuinte. *(i) segundo estágio*, em que o procedimento adotado deve ser *inadequado*, e *(i) terceiro estágio*, em que questiona se há razões extratributárias envolvidas, ou seja, se o contribuinte agiria do mesmo modo não fossem as razões fiscais. Buscar-se-á, a seguir, analisar tais procedimentos.

5.1.4.2.1.1. O teste comparativo do ônus fiscal sobre a forma jurídica adotada e a forma jurídica que, em tese, seria a adequada: primeiro estágio de aplicação da atual norma alemã de combate ao abuso de formas (§42 AO)

No primeiro estágio de aplicação da norma alemã de combate ao *abuso de formas* (§42 AO), deve-se verificar se a *forma jurídica* adotada em uma transação teve como consequência uma *vantagem fiscal* que não teria sido obtida pelo contribuinte caso houvesse sido adotada uma forma jurídica “*adequada*”. A primeira questão a ser respondida, então, é se o contribuinte obteve, em decorrência da estrutura investigada, alguma *economia fiscal* não prevista pelo Direito Tributário material.

Parece correto compreender presente um método comparativo, em que o aplicador do §42 AO deve partir de uma estrutura legal (que, *em tese*, seria considerada adequada para a transação) para verificar qual o ônus fiscal incidente e, então, comparar com o ônus fiscal efetivamente suportado pelo contribuinte. Caso a *forma jurídica* considerada *adequada* goze de iguais ou melhores vantagens fiscais que aquelas pretendidas pelo *planejamento tributário*, não se poderá falar em *abuso de formas* e o §42 AO, desde já, seria considerado inaplicável.

BStB1. 1985, 33; 1991, 327; 1992, 541; 1993, 428; 1999, 726,770). (TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. Direito Tributário (Steuerrecht). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 336).

³⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação (Treaty Shopping). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995, p. 130-131.

Assim, é interessante sublinhar que, caso a investigação realizada nesse primeiro estágio de aplicação do §42 AO denuncie que a estrutura legal *em tese* considerada adequada para a transação reclama a aplicação de um benefício fiscal como a *isenção*, fica nítida a impossibilidade de aplicação da norma geral de combate ao *planejamento tributário abusivo*.

Observe-se, ainda, que KLAUS TIPKE e JOACHIN LANG³⁷⁶ sublinham que a jurisprudência alemã do *abuso de formas* leva em consideração um *plano global* das atividades desenvolvidas pelo contribuinte, que domina o curso dos acontecimentos analisados, de modo a valorar a totalidade dos negócios jurídicos e ações que, segundo o *planejamento tributário* realizado do sujeito passivo, têm conexões objetivas. Embora o *tempo de duração* dos negócios jurídicos não seja determinante, a brevidade pode prejudicar a conexão objetiva, sendo *indício* da existência de *abuso de formas*.

5.1.4.2.1.2. O teste da adequação da forma jurídica adotada: segundo estágio de aplicação da atual norma alemã de combate ao abuso de formas (§42 AO)

No segundo estágio de aplicação da norma alemã de combate ao *abuso de formas* (§42 AO), deverá ser verificado se a forma transacional escolhida pode ser considerada “*inadequada*” ou “*não razoável*”.

A “*adequação*” seria verificada com a indagação se terceiros, enquanto pessoas guiadas pela razoabilidade, teriam escolhido as mesmas *formas jurídicas* na consecução das transações em questão, não fossem as vantagens fiscais.

Pode-se constatar que mesmo após a reforma do §42 AO, em 2008, mantêm-se na Alemanha o conceito básico de *adequação da forma jurídica adotada na transação*, construído pela doutrina e pelos Tribunais muito antes da enunciação desse dispositivo

³⁷⁶ TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. Direito Tributário (Steuerrecht). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 337.

legal. Contudo, WOLFGANG SCHÖN³⁷⁷ suscita que, no futuro, os Tribunais alemães terão de responder não apenas se uma transação é “*inadequada*”, mas também indicar quais transações seriam consideradas “*adequadas*” para o caso.

Em 1949, BLUMENSTEIN³⁷⁸ teria sustentado que essa fase do procedimento se apresentaria como exigência do *princípio da legalidade*, pois, se a Administração Fiscal demonstrar que o próprio contribuinte se considera sujeito à tributação a ponto de adotar estruturas *inadequadas* com o objetivo de minorá-la ou afastá-la, restaria justificado que o Fisco também o considere alcançado pela norma de incidência. Havendo dúvidas de que os atos do contribuinte foram motivados pelo desejo de não ser tributado, a *teoria do abuso de formas* não poderia ser aplicada.

5.1.4.2.1.3. O teste da relevância da motivação não tributária: terceiro estágio de aplicação da atual norma alemã de combate ao abuso de formas (§42 AO)

Caso se realizem os dois primeiros testes, demonstrando-se *(i)* a obtenção de benefícios fiscais não previstos pelo Direito Tributário material aplicável e *(ii)* a inadequação da *forma jurídica* adotada pelo contribuinte, a Administração Fiscal alemã *deverá presumir* presentes os requisitos para a aplicação da sanção do §42 AO.

No entanto, a presença de razões não tributárias relevantes seria uma hipótese excludente da aplicação do §42 AO. Caso seja razoável sustentar a existência de motivos extrafiscais na condução dos atos praticados pelo contribuinte, a Administração Fiscal estará *impedida* de reagir contra as consequências tributárias atribuídas por esse contribuinte às suas estruturas jurídicas.

Assim, no terceiro estágio de aplicação da atual norma alemã de combate ao abuso de formas (§42 AO), deverá ser verificado se a operação considerada

³⁷⁷SCHÖN, Wolfgang. Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany. In FREEDMAN Judith (ed), Beyond Boundaries - Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management, 2008, p. 47-55. Disponível em <<http://ssrn.com/abstract=1590814>>, acesso em 20/08/2010.

³⁷⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação (Treaty Shopping). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995, p. 130-131.

“*inadequada*” foi motivada preponderantemente por razões tributárias.³⁷⁹ Ocorre que nem todas as formas jurídicas *inadequadas* seriam motivadas exclusivamente por razões fiscais. Motivos de variadas naturezas podem conduzir à utilização de uma forma jurídica diversa daquela considerada *adequada* em tese. Daí a importância do elemento “*razões extratributárias*” para a calibração do *hidrômetro de intolerância* alemão.

Quanto mais relevantes as razões extratributárias que tenham conduzido a realização da transação, mais *blindado* seria o planejamento tributário realizado. Tal motivação seria aferida em meio à complexa rotina comercial do contribuinte em específico. Por outro lado, como não se exige que as razões extratributárias sejam prevalentes, se mostra necessária uma comparação entre as razões tributárias e as extratributárias, de modo que, quanto menor o peso dessas, mais se tenderá à consideração do *planejamento tributário* como *abusivo*. Nas estruturas legais impulsionadas por motivos extratributários insignificantes, aparentes ou ausentes, certamente o *hidrômetro da intolerância* alemão penderia para o combate ao *abuso*.

Nesse cenário, perante o Direito alemão, o contribuinte possui o Direito de demonstrar a existência de razões não tributárias relevantes nas transações realizadas, a fim de afastar a aplicação do §42 AO, não obstante ter auferido uma vantagem fiscal não desejada pelo Direito Tributário material e ter se utilizado de formas jurídicas inadequadas. Não teria sentido excluir as razões tributárias *a priori*, já que isso implicaria retirar o Direito de escolha da forma jurídica. Reconhece-se, portanto, que as razões tributárias são determinantes nas escolhas empresariais.

Note-se que a “*motivação fiscal*” apareceria tanto no segundo quanto no terceiro estágio de aplicação do §42 AO, ou seja, quando a Administração deve demonstrar “*inadequação*” de uma transação e quando o contribuinte pode defender a verdadeira motivação de sua transação. Contudo, como observa WOLFGANG SCHÖN³⁸⁰, não se trataria da simples repetição de procedimento. Na primeira aparição (*teste de adequação*), a questão da “*motivação fiscal*” seria acessada para se responder se um

³⁷⁹ SCHÖN, Wolfgang. Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany. In FREEDMAN Judith (ed), Beyond Boundaries - Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management, 2008, p. 47-55. Disponível em <<http://ssrn.com/abstract=1590814>>, acesso em 20/08/2010.

³⁸⁰ SCHÖN, Wolfgang. Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany. In FREEDMAN Judith (ed), Beyond Boundaries - Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management, 2008, p. 47-55. Disponível em <<http://ssrn.com/abstract=1590814>>, acesso em 20/08/2010.

terceiro, enquanto parte razoável, teria escolhido com neutralidade a *forma jurídica* adotada de fato. Na segunda hipótese (*teste da relevância da motivação não tributária*), o contribuinte poderia demonstrar ter se apoiado em relevantes objetivos não tributários quando decidiu quais *formas jurídicas* adotar.

Desse modo, como destacam KLAUS TIPKE e JOACHIN LANG³⁸¹, “a *minimização de impostos admitida pela lei deve ser tolerada*” caso haja motivação extratributária, o que compreende razões de diversas ordens, não apenas econômicas. Assim, um indivíduo poderia mudar-se da Alemanha ao Quênia por paixão àquele país africano e não a fim de se valer da não tributação sobre os juros obtidos em razão de títulos imobiliários que possui. Entretanto, destacam aqueles autores, caso o negócio jurídico realizado seja apenas aparente (por exemplo, alega-se a mudança ao Quênia, mas permanece residente na Alemanha), será aplicada a regra de simulação do § 41 AO (simulação) e não o §42 AO (*abuso de formas*).

5.1.4.2.2. A distribuição do ônus da prova na atual norma alemã de combate ao abuso de formas (§42 AO)

Como se pôde observar, nos três estágios de aplicação do §42 AO, o ônus da prova é distribuído entre o Fisco alemão e o contribuinte. No primeiro e no segundo estágio de averiguação do *abuso de formas*, competiria à Administração Fiscal verificar, respectivamente, se a *forma jurídica* adotada no caso concreto teve como consequência uma vantagem fiscal que não teria sido obtido caso houvesse sido adotada uma *forma jurídica* considerada “*adequada*” e, ainda, se a forma transacional escolhida pode ser considerada “*inadequada*” ou “*não razoável*”. Presente uma *vantagem tributária não prevista em lei* e for constatada a *inadequação da forma jurídica* adotada, a Administração Fiscal dever presumir a prática do *abuso de formas*. Trata-se de presunção *iuris tantum*, cabendo, então, ao contribuinte o ônus de desconstituí-la.

Dessa forma, no terceiro estágio de aplicação do §42 AO, o ônus da prova seria transferido ao contribuinte. Caberia ao contribuinte agir e manejar os meios probatórios

³⁸¹ TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. Direito Tributário (Steuerrecht). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 336-337.

necessários para demonstrar que razões não tributárias motivaram a escolha das formas jurídicas adotadas em suas transações, sobre as quais recai a presunção do *abuso*.

Assim, no caso de presunção de *abuso de formas*, o contribuinte possui o Direito de réplica à pretensão da Administração Fiscal, a fim de demonstrar que a estrutura em questão foi impulsionada por relevantes razões não tributárias.³⁸² Caso o contribuinte permaneça inerte, a presunção se perpetuaria, aplicando-se a sanção da norma do §42 AO.

Dessa forma, a Administração Fiscal não teria conseguido *inverter totalmente* ao contribuinte o ônus probatório que lhe pertencia na vigência do §42 AO de 1977, tal como teria sido proposto no projeto de reforma apresentado ao Parlamento em 2007. É bem verdade que parte desse ônus foi realmente transferido ao contribuinte, sob o fundamento de que as *razões extratributárias* em questão se referem à esfera pessoal deste e, portanto, de difícil captação pela Administração Fiscal, que não estava presente quando as decisões foram tomadas.

5.1.4.2.3. A natureza de ficção ou de analogia da norma alemã de combate ao abuso de formas (§42 AO)

Embora não pareça alterar a aplicação dessa norma, é necessário reconhecer divergências quanto à natureza de *ficção* ou *analogia* da teoria do *abuso de formas*.³⁸³

Sustentam KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG³⁸⁴ que a norma de reação ao *abuso de formas* teria a eficácia de suprir lacunas, de modo que a sua aplicação seria tão restrita quanto fosse o “aperfeiçoamento das leis tributárias”. Em todo o caso, o §42 AO seria uma norma que estabeleceria uma *ficção* quanto à situação de fato considerada “adequada”, de modo que “o aplicador do Direito está autorizado a colocar no lugar da

³⁸² KESSLER, Wolfgang; EICKE, Rolf. Germany's New GAAR - Generally Accepted Antiabuse Rule? Tax Analysts - tax notes international volume 49, number 2. 14 de Janeiro de 2008, p. 151.

³⁸³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação (Treaty Shopping). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995, p. 71-72.

³⁸⁴ TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. Direito Tributário (Steuerrecht). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 335.

situação de fato verdadeira uma situação de fato adequada aos acontecimentos econômicos’.” Para TAMBET GRAUBERG³⁸⁵, se há *abuso de formas*, seria imposta a obrigação fiscal tendo como base o modelo *ficto* da estrutura que refletisse adequadamente a *substância econômica da transação*. O dispositivo teria a distinção de combinar como critérios (i) a *substância econômica da transação* e (ii) a construção de um modelo *ficto* da correta substância legal do fato jurídico tributável. Outros sistemas concentrariam as decisões de controle de *planejamentos tributários* na subjacente motivação econômica do contribuinte.

Ademais, KRUSE³⁸⁶ teria defendido que não se trataria de analogia, pois essa pressupõe que se aplique a um fato real, efetivamente praticado, a norma fraudada, que a princípio não teria a previsão de tal circunstância. A norma do *abuso de formas*, contudo, deveria incidir não sobre o ato ou negócio jurídico efetivamente praticado, mas sim sobre um ato ou negócio jurídico ficto. BRANDÃO MACHADO³⁸⁷ suscita que esse raciocínio não afasta a aplicação da analogia, já que, “como o real não pode ser modificado, mas tão só qualificado como tributável, à vista de um modelo, decorre obviamente da aplicação analógica da lei”. Seria, então, realmente o caso de analogia, “fundada na semelhança dos fatos subsumíveis às hipóteses legais”.

Deve-se ponderar que, na Alemanha, não haveria dispositivo expresso no ordenamento jurídico que autorize ou proíba o uso da analogia para a cobrança de tributos.³⁸⁸⁻³⁸⁹ Contudo, a *analogia* seria admitida pelo Tribunal Federal em hipóteses

³⁸⁵ GRAUBERG, Tambet. Anti-tax-avoidance Measure and Their Compliance with Community Law. *Jurídica Internacional XVI*, 2009, p. 144.

³⁸⁶ KRUSE. *Lehrbuch des Steuerrechts*. Munique, 1991, vol. 1, p. 144-145 (apud MACHADO, Brandão. Prefácio do Tradutor, in HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária – conteúdo e critérios do conteúdo econômico*. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1993, p. 17-18).

³⁸⁷ MACHADO, Brandão. Prefácio do Tradutor, in HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária – conteúdo e critérios do conteúdo econômico*. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1993, p. 17-18.

³⁸⁸ Conforme expõe LUÍS EDUARDO SCHOUERI: “Não é demais ressaltar que, no sistema alemão, a existência de um princípio de proibição de analogia não é pacífica, chegando Tipke e Kruse (1989/63-67) a considerar tal proibição tênue, ou, mesmo, inexistente. Neste sentido, o § 42 AO seria meramente declaratório (1989/120). Os mesmos autores esclarecem, no entanto, que a importância do § 42 AO estaria no fato de afastar o questionamento sobre a licitude da analogia, pois, mesmo que esta fosse geralmente proibida, o § 42 AO constituiria uma exceção. Já Friedrich (1985/ 152) se manifesta pela inconstitucionalidade da adoção da analogia, quando desta decorrer consequência mais gravosa ao contribuinte, em virtude dos princípios da tipicidade do fato gerador e da democracia. O mesmo autor (1985/154-156) mostra que a jurisprudência alemã não é pacífica a respeito, por vezes recuando a analogia, por vezes admitindo-a, mas neste caso, exigindo que se demonstre, claramente, que se está diante de uma lacuna legal”. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação (Treaty Shopping)*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995, p. 72.

excepcionais, tal como deveriam ser aplicadas as *normas gerais de controle de planejamentos tributários*.³⁹⁰

5.1.4.2.4. As normas específicas de controle de planejamentos tributários: ‘safe harbor’ no Direito Tributário alemão?

A relutância do Poder Judiciário em aplicar de forma sistemática o §42 AO, criticada pelas Autoridades Fiscais, teria motivado o legislador alemão a criar diversas normas específicas de controle de *planejamentos tributários* considerados *abusivos*, a fim de prevenir o desvio das obrigações fiscais de modo mais eficiente³⁹¹.

³⁸⁹ KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG colacionam casos analisados pelos Tribunais alemães quanto à questão: “Exemplos: O FG Dusseldorf (EFG 2002, 1456) decidiu com trânsito em julgado, que a uma comunhão de vida sem casamento cabi duplo subsídio familiar para moradia [Baukindergeld] (§ 34f EStG), porque o § 26 a II 3 EStG somente prevê a divisão do subsídio familiar para conjuges. Desse modo apoiou-se o FG na proibição de analogia agravadora de tributos. O princípio do rateio [Aufteilungsprinzip] deve se estender segundo sua finalidade de argumentum a maiore ad minus também à cominção de vida não matrimonial, afim de que os cônjuges não sejam inconstitucionalmente discriminados. No caso decidido pelo BFH BStB1. 2001, 575 (controvérsia sobre a proibição de analogia é manifestamente desconsiderada) fez-se argumentum a maiore ad minus sustentar a opinião de que também barcos a motor se subsumem à proibição de dedução para iates a motor (§ 4 Abs. 5 N° 4 EStG). Necessitando uma firma comercial de armas de um navio de cruzeiro, para poder adequadamente cuidar das relações contratuais com os parceiros da Arábia Saudita, assim teve a possibilidade de agir com argumentum a minore ad maius. Os exemplos mostram que os argumentos a fortiori operam à sombra da analogia, porque se trata evidentemente de aplicar os §§ 26 a II 3 ; 4 V N° 4 EStG ‘analogamente’.” (TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. Direito Tributário (Steuerrecht). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 316-317.

³⁹⁰ Conforme RICARDO LODI RIBEIRO, “no entanto, na Alemanha, desde o início da década de 80, a doutrina, ainda que de forma não unissonante, tem admitido o uso da analogia gravosa, reconhecendo as dificuldades de se promover a distinção entre a interpretação extensiva e a analogia. Admitindo-a como método de integração da lei de incidência, Tipke afirma que o recurso à analogia decorre dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva e nega que seu uso contrarie o princípio da legalidade, porque “efetiva a vontade do legislador manipulada de maneira imperfeita e com lacunas no texto da lei”. No entanto, o Catedrático Emérito de Colônia adverte que, em nome da segurança jurídica, a analogia só é lícita quando a lacuna e o princípio suscetível de aplicação analógica possam ser reconhecidos com segurança, pois, caso contrário, deve se decidir contra o fisco”. (RIBEIRO, Ricardo Lodi. Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 131)

³⁹¹ Conforme KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, “Da Cláusula geral do § 42 AO procedem cláusulas especiais para combate à elusão tributária, por exemplo, os §§ 2 b [Sociedades de alocação de perdas (Verlustzuweisungsgesellschaften)]; 7 b I 4; 50 d I a (treaty shopping) EStG; 8 a; 8a IV KStG; 1 n°s 5-7, II; 6 IV; 7 III GrEStG; 3 I N°s 2 ff.; 7 I N°s 2 ff. ErbStG, § 26 UmwStG (Impedimento de abusos [(Verhinderung von Mißbrauch)], assim como cláusulas especiais do Direito Tributário internacional. Segundo o § 45 II AO acrescentando pela StAndG 2001 permanece o § 42 I AO aplicável ao lado do preceito especial, a não ser que a aplicabilidade do § 42 AO seja excluída expressamente pela lei. A importância dogmática do § 42 II AO só pode estar em correlacionar a reconfiguração da situação de fato na adequada (s. Rz. 96 a E.) em princípio também à cláusula expressamente a aplicação do § 42 I AO e sua metódica extensão na sua aplicação. Em todo caso não impede o § 42 II AO a jurisprudência de afastar o § 42 I AO mediante interpretação teleológica da cláusula especial”. (TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. Direito Tributário (Steuerrecht). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 336)

Ocorre que o Tribunal Federal passou a interpretar e aplicar de forma particularmente interessante o emaranhado de enunciados prescritivos que gravitariam no sistema tributário alemão, formado pela norma geral do §42 AO e por incontáveis normas específicas antiabuso. Decidiu a Corte que, na hipótese de determinadas operações pertencerem ao gênero de negócios jurídicos para o qual tenha sido enunciada uma *norma específica*, mas, contudo, não estar presentes todos os requisitos para a sua aplicação, deveria ser entendido que o Direito Tributário buscou legitimar essas operações ou mesmo tolerá-las. Nesse cenário, a norma geral do §42 AO deveria ser considerada inaplicável, sob pena de se contrariar o próprio propósito da norma específica antiabuso.

De forma mais ilustrativa, *soaria um alarme* ao contribuinte de que o Estado reagiria contra os efeitos fiscais atribuídos a uma operação por ele realizada, com fundamento em uma específica norma anti-abuso; mas seria um *alarme falso*, pois não estariam presentes todos os requisitos para a aplicação dessa norma. E, passado o *susto*, viria a *recompensa*: as operações fiscalizadas estariam *imunes* à aplicação da norma geral do *abuso de formas*. Seria tal como uma *vacina*.

As normas específicas de controle de planejamentos tributários abusivos passariam, então, a ser consideradas pelo Tribunal Federal como *safe harbors*, portos seguros, refúgios à aplicação do §42 AO. É interessante notar que, mesmo após a reforma do §42 AO, persistiriam fortes os argumentos para a aplicação das normas específicas anti-abuso com esta eficácia *imunizante*.³⁹²

5.2. O “ABUSO DE FORMAS” NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Parece ser compreensível que a doutrina pátria, ao tratar da questão do *abuso de formas*, busque defini-lo tal qual na Alemanha. É de lá que, desde o Código Tributário de 1919, defluem os textos doutrinários e as decisões jurisprudenciais quanto ao método de reação ao *planejamento tributário abusivo* então nomeado de *abuso de*

³⁹² SKADDEN, ARPS, SLATE, MEAGHER & FLOM LLP & AFFILIATES. A quick update on Germany’s General Anti-abuse Rule. Tax News. 26 de Agosto de 2008.

formas. BRANDÃO MACHADO atribui aos trabalhos de AMILCAR FALCÃO, publicados antes da edição do Código Tributário Nacional brasileiro, a difusão de teses da *consideração econômica* e do *abuso de formas* sem a ressalva de que suas referências diriam respeito ao Direito Tributário alemão e não decorrência dos princípios constitucionais que normalmente estão presentes nos ordenamentos jurídicos. “Daí em diante, poucos perceberam que a figura do abuso de formas é um corpo estranho em nosso Direito Tributário”.

Como se tem sustentado nesta dissertação, a menção ao “*abuso de formas*” na doutrina e na jurisprudência brasileira não necessariamente se refere ao *método alemão de reação ao planejamento tributário abusivo*. Assim, antes de aceitar a sua presença no ordenamento brasileiro, seria necessário descrever os seus contornos e os seus supostos fundamentos jurídicos.

Ocorre que, na doutrina brasileira, é possível identificar diversos sentidos para o termo “*abuso de formas*”, ora como espécie da qual o *abuso do direito* seria o gênero³⁹³⁻³⁹⁴, ora como veículo para que se efetue o *abuso do direito*, a *simulação* e a *fraude à lei*³⁹⁵, ora como *dissimulação (simulação relativa)*³⁹⁶ e ora como método

³⁹³ Nesse cenário, o abuso do direito é citado como gênero do qual o abuso de forma e a fraude à lei, seriam espécie. RICARDO LODI RIBEIRO anota que em todas essas figuras possuem em comum o fato de o titular de um direito procurar “exercê-lo em desacordo com os objetivos que fundamentaram a elaboração da norma, cujo amparo é por ele buscado”. Sob essa perspectiva, não seria possível estabelecer critérios para distinguir uma situação abusiva de outra. Cite-se o argumento de que “nem a atipicidade é requisito indissociável da teoria do abuso de forma, e nem a existência de norma de cobertura é essencial à fraude da lei, o que torna praticamente impossível a distinção entre as duas modalidades de abuso de direito, constituindo a primeira uma subespécie da segunda”. (RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 149-152)

³⁹⁴ Também nesse sentido, EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, quando expõe que “A forma é meio de expressão da vontade; destarte, ela não existe sem conteúdo, ela é a exteriorização de algo, de tal modo que constitui ‘elemento do suporte fático’. Logo, quem abusa das formas comete abuso de direito. Os negócios jurídicos firmados entre particulares são regidos por normas de direito privado (direito civil ou comercial) que dispõem sobre as condições de validade deles. O art. 104 do CC prescreve que a validade de um ato jurídico (do qual o negócio jurídico é espécie) se assenta em três exigências concomitantes, a saber: a) agente capaz; b) objeto lícito, determinado ou determinável; e c) forma prescrita ou não proibida por lei”. (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento tributário*. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 235)

³⁹⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo : Dialética, 2008, p. 273-277.

³⁹⁶ ÁVILA, Humberto. *Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária*. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - *Direito Tributário e o novo Código Civil* - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 75-77; BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária - limites normativos*. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, P. 223.

autônomo, inclusive nos moldes daquele vigente no Direito alemão, representando exceção à proibição da analogia que vige no Direito Tributário brasileiro³⁹⁷.

Parece correto entender que a aproximação do *abuso de formas* ao *abuso do direito* encontra ao menos dois óbices na análise desenvolvida nesta dissertação. Em primeiro lugar, caso se considere que tais expressões se referem aos métodos de reação a *planejamentos tributários abusivos* adotados pela Alemanha e pela França, respectivamente, seria forçoso concluir a distinção dessas figuras³⁹⁸, havendo “mera aproximação terminológica”³⁹⁹. Em segundo lugar, como também se coloca em questão a existência de fundamentos jurídicos para a adoção, no Brasil, da teoria do *abuso do direito* no controle dos *planejamentos tributários*, aproximar o *abuso de formas* a essa figura não lhe outorgaria *a priori* legitimidade no ordenamento brasileiro.

A intolerância da Administração Fiscal brasileira à utilização de formas jurídicas “anormais” pelo contribuinte para a obtenção de vantagens fiscais pode ser observada no acórdão nº 201–77788, julgado em 2004 pelo antigo Conselho de Contribuintes (2º Conselho).⁴⁰⁰

³⁹⁷ NISHIOKA Alexandre Naoki. Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010, p. 84; FOSSATI, Gustavo. Planejamento Tributário e Interpretação Econômica. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed. 2006, p. 58.

³⁹⁸ Conforme ALBERTO XAVIER, “O conceito de ‘abuso de formas’, tal como surgiu no direito alemão, não se refere ao instituto do abuso do direito, de raiz francesa, mas ao fenômeno que ocorre quando se utiliza um tipo ou modelo negocial (denominado impropriamente ‘forma’), não para realizar a sua causa-função típica, mas para atingir fins que não se harmonizam com aquela causa (como sucede nos negócios indiretos) ou quando a causa-função típica é um meio que excede aos fins a que as partes visam (como sucede nos negócios fiduciários).” (XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 92-93)

³⁹⁹ COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S. A. 2009, p. 149. Expõe o Autor, no contexto português: A doutrina do abuso de formas (MiBbrauch von Formen), ou Abuso do Direito, de origem germânica, é, igualmente, influente na presente configuração da CGAA. Embora com um conteúdo muito próprio, esta teoria explicativa é, no entanto, frequentemente associada, de modo incorreto, à teoria do abuso de direito subjetivo. Porém, quer na sua origem quer ao longo da sua evolução, ela é totalmente distinta daquela outra acima abordada, reconduzindo-se a semelhança a uma mera aproximação terminológica (...).”

⁴⁰⁰ BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF. [...] CPMF. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. A utilização de conta de depósitos vinculados de titularidade da instituição financeira, para crédito de valores dos clientes desta e o posterior pagamento de obrigações destes, por sua conta e ordem, com os recursos nela depositados, caracteriza hipótese de incidência da CPMF, nos termos do inciso III do art. 2º-da Lei nº-9.311/96. MULTA QUALIFICADA. Havendo a instituição financeira e sua cliente agido em conluio para evitar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, excluindo e modificando-lhe, ainda, suas características essenciais, de modo a evitar o pagamento do tributo, utilizando-se, para tanto, de um sistema de conta corrente paralela que embutia o nome da cliente nas operações, evidencia-se o intuito doloso de fraude, condição necessária à exasperação da penalidade. Recurso negado”.

À época, vigia a cobrança da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras – CPMF, prescrita pelo art. 2º, inciso III, da Lei nº 9.311/96⁴⁰¹, já revogada, que teria como fato gerador “a liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário”. No caso, a empresa “A” e a instituição bancária “X” teriam realizado um acordo com objetivo de minorar a prática de fatos geradores da CPMF.

A instituição bancária “X” diariamente recolheria valores de titularidade da empresa “A”, sem transferi-los à conta corrente desta, o que, caso se realizasse, sem dúvida perfaria a hipótese de incidência da contribuição. Os valores em questão seriam contabilizados em uma conta de “depósitos vinculados” de titularidade da própria instituição bancária “X” e utilizados para a quitação de títulos de credores da empresa “A”. Caso em um determinado dia os pagamentos realizados aos credores superassem os valores coletados da empresa “A” contabilizados na “conta vinculada”, o valor remanescente seria debitado de sua “conta corrente”. Verificando-se sobras na “conta vinculada”, ao final do dia essas seriam transferidas à “conta corrente” da empresa “A”.

Dessa forma, entendiam os particulares que não haveria a incidência de CPMF sobre os valores contabilizados na “conta vinculada”, de titularidade da instituição financeira “X” e utilizados para a quitação de títulos de credores da empresa “A”.

A operação pode ser representada, graficamente, da seguinte forma:

⁴⁰¹ BRASIL. Lei nº 9.311/96. Art. 2º. O fato gerador da contribuição é: (...) III. A liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas nos incisos anteriores.

A Administração Fiscal, contudo, entendeu que os particulares teriam se utilizado “de formas jurídicas **anormais**, que não constituem um objetivo negocial em si mesmas, que ofendem aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva” (grifou-se). O tempo de permanência de, no máximo, um dia dos valores na “conta vinculada”, de titularidade da instituição bancária “X”, evidenciaria tratar-se, na verdade, de “conta corrente” de titularidade da empresa “A”, de forma a incidir a CPMF com fundamento no art. 2º inciso III da Lei nº 9.311/96.⁴⁰²

O antigo Conselho de Contribuintes teria considerado ocorrida *fraude* em tais operações, de forma a aplicar a multa qualificada prescrita pelo artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96. Compreendeu-se, ainda, que a instituição bancária e a empresa teriam, em *conluio*, organizado as operações para que aquela se beneficiasse pelas taxas bancárias e esta pelo não pagamento da CPMF.

Diante a recusa da Administração Fiscal brasileira a atos que considera “anormais”, buscar-se-á analisar, nos tópicos seguintes, as teses que sustentam a adoção pelo ordenamento jurídico brasileiro da teoria do *abuso de formas*, tal como vigente no

⁴⁰² BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF nº 66/98: “Art. 1º. Nas hipóteses em que a instituição financeira utiliza os recursos provenientes de créditos, direitos ou valores, inclusive decorrentes de cobrança bancária, não creditados na conta de depósito de seu titular, para efetuar qualquer pagamento por sua conta e ordem, a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF será calculada sobre o montante dos referidos créditos, direitos e valores”.

BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF nº 66/99: “Art. 3º. Constitui fato gerador da CPMF: (...) § 7º Caso a instituição financeira utilizar recursos provenientes de créditos, direitos ou valores, inclusive decorrentes de cobrança bancária, não creditados na conta de depósito de seu titular, para efetuar qualquer pagamento por conta e ordem deste, a CPMF será calculada sobre o montante dos referidos créditos, direitos ou valores. (...)”.

Direito Tributário alemão, bem como a possibilidade de se restringir a realização de *negócios jurídicos indiretos* a partir dessa perspectiva.

5.2.1. A tese da adoção do método alemão de reação ao planejamento tributário abusivo pelo Direito brasileiro

A norma alemã de reação ao *planejamento tributário abusivo*, nomeada *abuso de formas*, impõe a tributação por *analogia* ou mesmo por *ficção*. A adoção de expediente semelhante no ordenamento jurídico brasileiro implicaria em antinomia. Ocorre que vige a decisão do legislador complementar em proibir a analogia para a cobrança de tributos (art. 108, §1, do CTN). Ao menos enquanto viger essa norma que proíbe a analogia, seria, então, possível entender inaplicável, no Brasil, o método de *abuso de formas* tal como se dá na Alemanha.

A tese de ALBERT HENSEL *supra* citada⁴⁰³, que sustentaria o *abuso de formas* como decorrência da *fraude ao imposto*, é contestada por BRANDÃO MACHADO⁴⁰⁴. Ocorre que não seria possível sustentar que “o simples emprego de formas não usuais de direito privado configura violação da lei fiscal, a menos que as regras do Direito positivo (e apenas não princípios normativos) expressamente declarem a ilicitude, como faz o direito alemão”. Conforme esse notável tributarista brasileiro, nem todo sistema jurídico admitiria a aplicação do método alemão de reação aos *planejamentos tributários abusivos*, que adota a *consideração econômica* e o *abuso de formas*, já que pressupõe a *analogia*. Assim, diante da norma expressa do art. 108, §1, do CTN, que proíbe a analogia, explicita BRANDÃO MACHADO:

Não obstante essa vedação expressa, na doutrina brasileira se tem referido aos dois critérios de interpretação como se se tratasse de critérios aplicáveis a todo sistema jurídico, com as mesmas consequências que produzem no direito alemão. Na verdade, fala-se abertamente, entre nós, em abuso de formas, como se o direito positivo brasileiro houvesse criado, como fez o direito alemão, a figura da fraude ao imposto, calcada no conceito de fraude à lei. Mas ocorre que o direito brasileiro não criou a figura e, por isso, admite

⁴⁰³ Vide Tópico “5.1.1”, *supra*.

⁴⁰⁴ MACHADO, Brandão. Prefácio do Tradutor, in HARTZ, Wilhelm. Interpretação da lei tributária – conteúdo e critérios do conteúdo econômico. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1993, p. 20-27.

como válidos e insuscetíveis de qualquer censura os negócios jurídicos indiretos.

Contudo, ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA⁴⁰⁵, em tese de doutorado defendida nesta Universidade, sustenta que o parágrafo único do art. 116 do CTN teria prestigiado a doutrina do *abuso de formas* originária do Direito alemão, de modo a prescrever uma exceção à proibição da analogia estabelecida também pelo CTN, em seu artigo 108, §1º. Conforme expõe, “se verifica a exata coincidência de escopos entre a lei alemã e a lei brasileira, que, como aquela, pretende evitar o contorno da legislação tributária, tornando ineficazes os negócios jurídicos artificiais”. Os negócios jurídicos indiretos, então, passariam sob um crivo mais restrito, podendo não ser tolerados pela Administração Fiscal na hipótese de se caracterizar o *abuso de forma*, sendo que a *causa* do negócio jurídico seria “o critério que deve ser observado pelo legislador ordinário na regulamentação da cláusula antielusiva brasileira”.⁴⁰⁶ Os arts. 421 e 2.035 do novo Código Civil, ao prescrever a *função social* dos contratos com as mesmas funções da *causa do negócio jurídico*, “inclusive as de controlar ‘tipicidade social dos contratos’ e os ‘esquemas típicos de burla da função social’”, forneceriam os critérios para a identificação do “abuso de formas de direito privado de que trata o parágrafo único do artigo 116 do CTN”.

Entretanto, seria possível identificar diferenças marcantes entre os enunciados prescritivos do parágrafo único do artigo 116 do CTN e o §42 AO (*abuso de formas*), aproximando-se aquele dispositivo do Direito brasileiro ao §41 AO (*simulação*).

O §42 AO, que estabelece o *abuso de formas* no Direito alemão, utiliza a analogia ou a ficção para tributar situações em que o fato gerador prescrito pela lei tributária *não* ocorreu. A não ocorrência do fato gerador se daria em decorrência do

⁴⁰⁵ NISHIOKA Alexandre Naoki. Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010, p. 84.

⁴⁰⁶ Defende o autor que, “com o Código Civil de 2002 limitando a autonomia privada e a liberdade de contratar por meio da função social do contrato, cujo conceito coincide com o de causa e que é também o critério para vislumbrar em que hipóteses tem-se (sic) um abuso de direito no âmbito contratual, pode-se dizer que, hoje, o sistema pátrio é causalista e que o critério para aferir se há ou não abuso de forma, isto é, se o planejamento é ilícito ou não, é a causa do negócio jurídico ou função social do contrato”. (NISHIOKA, Alexandre Naoki. Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010, p. 142).

contribuinte ter-se utilizado de atos *inadequados*, os quais são tenham sido contemplados pela hipótese de incidência da norma tributária.

O §41 AO se voltaria contra situações em que o particular pratica o fato gerador (ato típico, previsto no antecedente da norma de incidência tributária), mas procura ocultá-lo por meio de ato simulado. Por desse dispositivo, não se buscaria tributar por analogia fato gerador ocorrido, mas sim fato gerador que, embora efetivamente praticado, tenha sido dissimulado por algum instrumento simulatório. Nessa última hipótese, desconsidera-se o fato simulado para se tributar os fatos dissimulados.

Nesse cenário, parece correto compreender que o art. 116, parágrafo único, do CTN, se assemelha ao §41 AO⁴⁰⁷ e não ao §42 AO. Seria possível, então, concluir que não foi o escopo do art. 116, parágrafo único, do CTN, replicar, no Brasil, a teoria germânica do *abuso de formas*.

A figura brasileira do *abuso de formas* pode corresponder à *simulação relativa* (*dissimulação*). Nesse sentido, HUMBERTO ÁVILA⁴⁰⁸ inicia o raciocínio quanto ao *abuso de formas* a partir do art. 421 do novo Código Civil⁴⁰⁹. Por considerar que o *abuso de formas jurídicas* se dá quando o agente *destrói* um dos elementos essenciais do negócio, o autor identifica as hipóteses de *abuso de formas* à *dissimulação*, com o exemplo do contribuinte que, ao fazer a venda por um centavo de um automóvel que valeria cem mil

⁴⁰⁷ Nesse sentido se posiciona GUSTAVO FOSSATI, O atual Código Tributário Alemão de 1977 (AO de 1977) disciplina o negócio simulado e o abuso de formas. O teor do número 2 do § 41 é o mesmo teor do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Brasileiro, com exceção da parte deste último concernente à menção a um procedimento administrativo fiscal de desconsideração do negócio simulado. Vejamos: "§ 41 - Negócios Jurídicos Ineficazes (1) ... (2) São irrelevantes para os fins da tributação os negócios e atos simulados se encobrem outro negócio, leva-se em conta para fins da tributação o negócio encoberto. Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária". (FOSSATI, Gustavo. Planejamento Tributário e Interpretação Econômica. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed. 2006, p. 57)

⁴⁰⁸ ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 75-77.

⁴⁰⁹ BRASIL. Código Civil (2002), Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.

reais, se “está abusando da forma do contrato de compra e venda, porque o preço é um dos seus elementos essenciais, e ao abusar, está utilizando a ‘máscara’ da alienação, da compra e venda, para encobrir o que realmente aconteceu, que é uma doação”. Conclui, ainda, HUMBERTO ÁVILA⁴¹⁰, que, não havendo *simulação* ou *dissimulação*, a configuração jurídica eleita pelo particular deve ser acatada pela Administração Fiscal brasileira, mesmo que a única intenção do contribuinte seja a economia de tributos, pois “o princípio da liberdade de exercício da atividade econômica e o princípio da liberdade de iniciativa estão postos na Constituição, e como direitos fundamentais que são não podem ser restringidos no seu núcleo”. PAULO AYRES BARRETO também realiza essa aproximação, ao sustentar que “sabendo-se do emprego da analogia não poderá resultar exigência de tributos não previsto em lei, concluimos que a expressão abuso de formas jurídicas deve ser tomada, entre nós, como indício de dissimulação”.⁴¹¹

Sob essa perspectiva, então, a Autoridade Fiscal poderia reagir contra atos praticados pelo contribuinte por meio de *simulação absoluta* ou *relativa*.

Entretanto, ainda seria possível verificar a possibilidade de a Administração Fiscal brasileira, com fundamento em princípios constitucionais ou em dispositivos do novo Código Civil, reagir contra a adoção de formas jurídicas de Direito Civil *inadequadas* com o objetivo de afastar ou minorar o ônus fiscal. Nesse contexto, nos tópicos seguintes, buscar-se-á analisar a liberdade de formas jurídicas no Direito brasileiro e a legitimidade da realização de negócios jurídicos indiretos.

5.2.2. A liberdade de formas no Direito Privado brasileiro

Conforme se buscou analisar nos Capítulos “2” e “3” *supra*, em decorrência do princípio constitucional da *livre iniciativa*, o particular possui a *liberdade de*

⁴¹⁰ ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 75-77.

⁴¹¹ BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, P. 223.

*contratar*⁴¹², que pode ser regulamentada (mas não anulada) pelo legislador infraconstitucional, a fim de se estabeleçam parâmetros para que essa liberdade seja exercida com prestígio os demais princípios vigentes.

Enquanto as normas gerais em matéria de Direito Tributário devem ser enunciadas por meio de lei complementar, o Constituinte não exigiu o mesmo rigor para o regramento das relações privadas. Nesse seguir, o novo Código Civil, enunciado por lei ordinária, seria a principal norma enunciada para regular as *formas jurídicas* disponíveis ao particular para a realização de seus negócios jurídicos.

Conforme observa DANIEL BOULOS⁴¹³, o Direito das Obrigações é onde tradicionalmente a *autonomia privada* se manifesta de forma mais ampla, com fartas normas dispositivas, enquanto os Direitos Reais e de Família seriam fundados em normas de ordem pública ou de imperatividade absoluta.

Da mesma forma que o art. 82 do Código Civil de 1916, o art. 104 do novo Código Civil prescreve que a validade do negócio jurídico requer *(i) agente capaz; (ii) objeto lícito, possível, determinado ou determinável e (iii) forma prescrita ou não defesa em lei.*⁴¹⁴⁻⁴¹⁵ Também seria lícito às partes estipular contratos atípicos,

⁴¹² HELENO TAVEIRA TÔRRES suscita que “Nesse desvelamento de princípios e conceitos constitucionais aplicáveis ao direito privado, a autonomia privada descortina como princípio do direito constitucional civil, que consiste no poder atribuído pela Constituição às pessoas, individual ou coletivamente, para determinar consequências jurídicas como decorrência de comportamentos assumidos livremente. Ou, de um modo mais objetivo, como o poder conferido constitucionalmente aos particulares para que esses possam criar normas jurídicas, viando à constituição de situações jurídicas, fundando direitos subjetivos sobre bens disponíveis, sob tutela e garantia do Estado”. (TÔRRES, Heleno Taveira. O conceito constitucional de autonomia privada como poder normativo dos particulares e os limites da intervenção estatal, in *Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Heleno Taveira Torres (coordenador). Barueri : Manole, 2005, p. 565-566)

⁴¹³ BOULOS, Daniel M. *Abuso do Direito no novo Código Civil*. São Paulo: Editora Método 2006, p. 216.

⁴¹⁴ Segundo EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, “A forma é meio de expressão da vontade; destarte, ela não existe sem conteúdo, ela é a exteriorização de algo, de tal modo que constitui “elemento do suporte fático”. Logo, quem abusa das formas comete abuso de direito. Os negócios jurídicos firmados entre particulares são regidos por normas de direito privado (direito civil ou comercial) que dispõem sobre as condições de validade deles. O art. 104 do CC prescreve que a validade de um ato jurídico (do qual o negócio jurídico é espécie) se assenta em três exigências concomitantes, a saber: a) agente capaz; b) objeto lícito, determinado ou determinável; e c) forma prescrita ou não proibida por lei (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento tributário*. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 235)

⁴¹⁵ HELENO TAVEIRA TÔRRES pondera que “É interessante observar, na leitura dos arts. 104 a 184 do novo Código Civil, a forte influência das teorias voluntaristas, típicas da jurisprudência dos interesses. Além disso, também é nítida a orientação germânica, que se revela pela referência a preceitos diversos, como a reserva mental [art. 110], o princípio expresso da boa-fé [art. 113], entre outros”. (TÔRRES, Heleno Taveira. O conceito constitucional de autonomia privada como poder normativo dos particulares e

observadas as normas gerais fixadas pelo Código (Art. 425, novo Código Civil), não dependendo a validade da declaração de vontade de forma especial, a não ser quando a lei expressamente a exigir (art. 107, do novo Código Civil). A ponderação dos valores inerentes ao Estado de Direito e ao Estado Social pelo legislador estaria evidenciada no art. 421 do novo Código Civil, ao se prescrever que “a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”.

Parece necessário, ainda, analisar a questão dos *motivos* e das *causas* dos negócios jurídicos.

Os *motivos* de um negócio jurídico seriam fatores de ordem *subjetiva, pessoal*. O motivo da venda de um bem pode ser, por exemplo, o desejo de obter o dinheiro necessário para saldar uma dívida, a simples especulação ou mesmo se desfazer desse bem por razões de foro íntimo. Como pondera ORLANDO GOMES⁴¹⁶, “esses motivos pessoais são, de regra, irrelevantes para o Direito”.

Já a *causa* de um negócio jurídico no Direito privado, conforme EZIO VANONI⁴¹⁷, poderia ser definida como “a razão econômico-jurídica do negócio, como a finalidade a que se destina o negócio objetivamente considerado. Por outras palavras, causa é a função prática que caracteriza o negócio jurídico, em garantia da qual o direito concede a sua tutela”.

Haveria negócios *típicos*, em que o ordenamento jurídico reconhece expressamente sua função econômica. Seria o caso, por exemplo, do contrato de compra e venda (nesse, a função econômica, a causa, é a transferência da propriedade) e do contrato de locação (nesse, a função econômica, a causa, seria permitir que uma pessoa tenha a posse da coisa, a fim de utilizá-la de forma legítima). A *causa*, assim, seria hábil para distinguir um *tipo negocial* de outro. Diante da impossibilidade de o sistema jurídico tipificar expressamente todos os negócios jurídicos, a liberdade contratual necessariamente autorizaria que contratos *atípicos* sejam firmados, reconhecendo, como

os limites da intervenção estatal, in Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos. Heleno Taveira Torres (coordenador). Barueri : Manole, 2005, p. 565-566)

⁴¹⁶ GOMES, Orlando. Introdução ao Direito Civil. Rio de Janeiro : Forense, 2010, p. 267.

⁴¹⁷ VANONI, Ezio. Natureza e interpretação das leis tributárias. Trad. Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro : Ed Financeiras, 1932, p. 128.

leciona ORLANDO GOMES⁴¹⁸, uma “causa genérica para os negócios jurídicos, dando-lhes, em tese, a função de instrumento da composição de interesses dignos de proteção jurídica”. Contudo, seria “pelo propósito (causa final) que se afere se têm significação jurídica, se merecem proteção legal, se realmente vinculam juridicamente as partes”.

Os negócios *típicos* seriam aqueles em que o ordenamento jurídico, verificando a frequência com que são realizados, estabelece a forma pela qual as partes *poderão* (e não necessariamente “*deverão*”) agir para alcançar um determinado objetivo (*causa*). Entretanto, a não ser que a lei estabeleça que determinado negócio somente poderá ser realizado por uma forma específica, poderão as partes se valer outras formas contratuais, atípicas, para a *causa* em questão. Poderão, ainda, se valer de um negócio que, embora tenha *causa típica* diversa do pretendida pelas partes, tenha o condão de também conduzir a este *propósito negocial*. Cite-se, como exemplo, a alienação de um bem imóvel, de propriedade de uma pessoa jurídica, que o possui como único ativo: a alienação (*causa*) do imóvel encontraria como negócio jurídico típico o contrato de compra e venda e, como negócio jurídico atípico, oblíquo, a transferência de todas as quotas da pessoa jurídica àquele que irá pretende adquirir o imóvel. Neste caso, haveria um *negócio jurídico indireto*.

Conforme MOREIRA ALVES, haveria um *negócio jurídico indireto* quando “as partes recorrem a um negócio jurídico típico, sujeitando-se a sua disciplina formal e substancial, para alcançar um fim prático ulterior que não é normalmente atingido por meio desse negócio”. ORLANDO GOMES⁴¹⁹, ao defini-lo, expõe que:

[...] quando as partes usam conscientemente um instrumento inapropriado ao fim a que visam, diz-se, com efeito, que realizam negócio indireto. A discrepância entre a intenção concreta dos contratantes e a causa típica do contrato caracteriza tais negócios. Configuram-se sempre que, para a consecução de um fim, se faz uso de via oblíqua, transversal, ou seja, todas as vezes que não se toma o caminho normal.

⁴¹⁸ GOMES, Orlando. Introdução ao Direito Civil. Rio de Janeiro : Forense, 2010, p. 292-294.

⁴¹⁹ GOMES, Orlando. Introdução ao Direito Civil. Rio de Janeiro : Forense, 2010, p. 278-279.

Leciona esse autor que, a não ser que se pretenda obter pela via anormal resultado que, pela via normal encontraria proibição legal, sendo, assim, caso de *fraude à lei*, o *negócio jurídico indireto* encontra a proteção do ordenamento jurídico.

Haveria, conforme ALBERTO XAVIER⁴²⁰, o elemento *objetivo* e o elemento *subjetivo* no *negócio jurídico indireto*. O *elemento objetivo* seria a divergência entre a estrutura adotada, que teria seus próprios fins típicos, e os fins que as partes de fato pretendem alcançar atingir. Tratar-se-ia do que a doutrina costuma se referir como formas anormais, inusuais ou inadequadas. O *elemento subjetivo*, por sua vez, diz respeito à intenção de excluir ou minorar ônus fiscal.

O *negócio jurídico indireto* se distingue da *simulação*. Neste, as partes “aparentam conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas a quem, realmente, conferem ou transmitem, ou fazem declarações, ou confissão não verdadeira. O negócio simulado tem aparência de real; não é, entretanto, verdadeira”. Por outro lado, no *negócio jurídico indireto*, a vontade é real e a consecução do seu fim ulterior não é confiada a uma obrigação destinada ao seu efeito típico, mas, sim, uma consequência do próprio efeito típico do negócio”⁴²¹. Em linguagem figurada, pode-se dizer que, na *simulação*, finge-se tomar um remédio, mas o que se ingere é um placebo, enquanto que, no *negócio jurídico indireto*, toma-se o remédio, mas se pretende o seu efeito colateral.

ORLANDO GOMES⁴²² também distingue a *simulação relativa (dissimulação)* do *negócio jurídico indireto*. Naquele, haveriam dois negócios, um aparente e um sério, que se procurou encobrir. No *negócio jurídico indireto*, há um negócio apenas, verdadeiro em sua totalidade, embora possa produzir efeitos complexos.

⁴²⁰ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 60-64.

⁴²¹ GOMES, Orlando. Introdução ao Direito Civil. Rio de Janeiro : Forense, 2010, p. 279.

⁴²² GOMES, Orlando. Introdução ao Direito Civil. Rio de Janeiro : Forense, 2010, p. 279-280.

5.2.3. O abuso de formas, os negócios jurídicos indiretos e o planejamento tributário abusivo

Conforme se expôs, o legislador poderá se valer de dois modelos para prescrever o fato gerador da obrigação tributária: *fato gerador estrutural* e *fato gerador funcional*. Naquele, a hipótese de incidência irá descrever um fato, negócio jurídico típico, sem mencionar os seus efeitos econômicos. Neste, a hipótese de incidência descreveria quais efeitos econômicos que deverão ser verificados para que haja a incidência do tributo, sem mencionar se algum negócio jurídico específico deveria ser realizado.

Nas *hipóteses de incidência funcionais*, valendo-se de sua *liberdade de contratar*, o contribuinte poderia realizar um *negócio jurídico indireto*⁴²³, diverso daquele expressamente descrito pela norma tributária, mas que lhe trouxesse consequências econômicas semelhantes, de modo a não incorrer no fato gerador do tributo, afastando a obrigação tributária, ou, ainda, se enquadrar em hipótese de incidência menor onerosa.⁴²⁴

Ocorre que, conforme destaca BRANDÃO MACHADO⁴²⁵, os negócios jurídicos alcançados pela teoria do *abuso de formas* do Direito Tributário alemão são, na verdade, os *negócios jurídicos indiretos*. Desse modo, caso se sustente a aplicação da teoria do

⁴²³ PAULO AYRES BARRETO leciona que “evita-se a forma direta de estruturação do negócio para, por intermédio de outra forma de celebração de operação, alcançar os objetivos pretendidos, como a menor oneração tributária”. (BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária - limites normativos*. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 162-164)

⁴²⁴ ALBERTO XAVIER expor a possibilidade de exclusão total ou apenas minoração do ônus fiscal pelo negócio jurídico indireto: “Nuns casos, a estrutura do negócio jurídico é elemento da previsão da norma tributária e a do negócio indireto não se encontra prevista em qualquer outro tipo de imposto: temos a figura do negócio indireto de exclusão. Nem sempre, porém, o negócio indireto pretende subtrair-se ou impedir qualquer tributação efetiva, ou empiná-la pela realização de fato impeditivo, limitando-se a desencadear consequências fiscais menos gravosas do que as que resultariam do negócio direto correspondente” é o negócio indireto redutivo, o qual ainda pode atuar por duas vias distintas. Em certos casos, o negócio direto é elemento da previsão normativa e o negócio indireto elemento de outro tipo legal, cujas consequências fiscais são menos onerosas: é o negócio redutivo por substituição de fatos geradores. Mas noutras hipóteses o negócio direto é elemento de qualquer zona da estatuição (alíquota, deduções) e as partes recorrem a um negócio indireto que desencadeia efeitos fiscais menos gravosos: é o negócio redutivo por substituição de elementos da estatuição”. (XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão*. São Paulo : Dialética, 2002, p. 60-64)

⁴²⁵ MACHADO, Brandão. Prefácio do Tradutor, in HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária – conteúdo e critérios do conteúdo econômico*. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1993, p. 20

abuso de formas no Brasil, o *negócio jurídico indireto* deverá ser tomado como hipótese de *planejamento tributário abusivo*.

A MP 66/2002⁴²⁶, em seu art. 14, §3º, prescrevia que o parágrafo único do art. 116 do CTN vedaria o *abuso de formas*, assim compreendida a “prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado”. Contudo, a referida norma não foi convertida em lei, razão pela qual tornou-se inexistente no ordenamento brasileiro.

A inexistência de lei que estabeleça o *abuso de formas* no Direito Tributário brasileiro ganhou destaque no trabalho de EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO⁴²⁷, para quem, “sem lei o Estado não pode negar eficácia aos atos ou negócios jurídicos firmados entre particulares para atender aos interesses estatais de arrecadação”. Assim, “se, por outro lado, não existe norma, não há como negar que valem integralmente as formas previstas e normalmente adotadas nas relações privadas que sejam sérias e verdadeiras”.

Crê-se que, em matéria tributária, o *negócio jurídico indireto*, enquanto espécie de *planejamento tributário*, difere do negócio jurídico *simulado*, que é espécie de *evasão*. Neste, as partes não desejam o negócio, não há interesse na causa declarada. No *negócio jurídico indireto*, as partes desejam que a *causa* se concretize, mas utilizam meios incomuns para a sua realização. No negócio *simulado*, há vício na *causa*. No *negócio jurídico indireto*, a causa do negócio é respeitada, mas os motivos que levaram à sua realização (e que, por subjetivos, não interessariam ao Direito Tributário) não teriam conexão com a referida causa.

⁴²⁶ BRASIL, Medida Provisória 66/2002. Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

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

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

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

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

⁴²⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento tributário. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 113-114 e p. 243-244.

Note-se que, no *negócio jurídico indireto* adotam-se *formas jurídicas atípicas* para um determinado negócio jurídico, mas os efeitos práticos (econômicos, sociais, logísticos, administrativos etc.) que decorrem da *forma atípica* em questão são efetivamente experimentados pelas partes. Trata-se, no ordenamento jurídico brasileiro vigente, de *planejamento tributário*, no qual não há *abuso*. Não se trata, conforme *jargão popular*, de “negócios de papel”.

Ocorre que, no caso de empresas existentes apenas no *papel*, em que não se verificam os efeitos práticos de uma dada estrutura jurídica, pode-se compreender que faltaria a esta correspondência com a realidade, o que corresponde à hipótese de *evasão fiscal por simulação*. EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO⁴²⁸ compreende que o *abuso de formas* é prescindível ao ordenamento tributário brasileiro, já que seria absorvido pela simulação. “A forma exterioriza algo e isto é que tem importância para o direito tributário, posto que a norma não incide sobre a forma, mas sim sobre o fato”.

Entende-se, portanto, que a *anormalidade das formas jurídicas* adotadas para firmar um negócio jurídico que *efetivamente se concretiza no mundo dos fatos* não deve suscitar reação da Administração Fiscal, mesmo que uma estrutura considerada *mais tradicional* pudesse ensejar maior tributação. Não havendo a *mentira* inerente à *simulação* nas formas *inusuais* utilizadas pelo contribuinte, não há *planejamento tributário abusivo*, mas sim *negócio jurídico indireto*.

Em outros termos, é dever funcional da Administração Fiscal investigar se a configuração jurídica apresentada pelo contribuinte corresponde com a realidade. A *anormalidade de formas jurídicas* pode ser considerada *indício* que justifica a fiscalização que, de todo o modo, poder ser realizada inclusive de forma aleatória, mas não *presunção* de simulação⁴²⁹.

⁴²⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 114.

⁴²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação (Treaty Shopping). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995, p. 83. Observe-se a colocação de LUÍS EDUARDO SCHOUERI: Como decisão que merece análise mais cuidadosa, cita-se a Ap. em MS 92.966-RJ (in Suplemento do Guia IOB-IR 5/86), na qual a 4a T. do TFR assim deliberou: “Direito Tributário. Empréstimo entre empresa “holding”, no exterior, e subsidiária no Brasil, que não passa de filial. Efeitos. Possível desconsiderar-se a personalidade jurídica da subsidiária, sob controle absoluto da empresa holding estrangeira, se comprovado que ambas estão em conluio para fraudar o Fisco. Desnecessidade de

5.3. É POSSÍVEL ESTABELECEER RELAÇÃO ENTRE O ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN, E O “ABUSO DE FORMAS” ALEMÃO (§42 AO)?

Conforme se expôs, o parágrafo único do art. 116, do CTN, apresenta semelhança com a norma do §41 AO, que tutela a *simulação* no Direito Tributário alemão, e não com o §42 AO, esta sim a norma geral germânica de reação ao *planejamento tributário abusivo*. Portanto, não seria possível realizar uma análise rigorosa de Direito comparado entre o parágrafo único do art. 116, do CTN e o §42 AO.

Parece ainda importante destacar que, no Direito alemão, a teoria do *abuso de formas* é fruto de transformações e evoluções construídas ao longo de sua história. BRANDÃO MACHADO⁴³⁰, levando-se em conta esse ponto, em 1993, posicionou-se no sentido de que o Brasil não estaria preparado para assimilar método semelhante para a reação ao *planejamento tributário abusivo*:

A adoção de um critério econômico ou a aplicação analógica da lei tributária, sob color de abuso de formas de direito privado, é solução legislativa condicionada pela formação histórico-cultural do próprio destinatário da norma jurídica. Como já disse alhures, não me parece que o nosso ordenamento jurídico esteja em condições de conceituar como abusivas certas formulações jurídicas do negócio indireto, em que a tradição nunca vislumbrou a possibilidade de encontrar uma fraude ao imposto.

Passados oito anos, a posição deste saudoso jurista apresenta atualidade irretocável.

norma expressa autorizando a aplicação da disregard doctrine, para a tributação das reservas formadas viado à variação de câmbio e das deduções realizadas a título de pagamento e juros. Conforme ressalta Mariz de Oliveira (1988/169), ao examinar o referido acórdão, embora a ementa admita a aplicação da disregard doctrine, o julgamento aplicou os arts. 102 e 105 do CC. Deste modo, mais uma vez, não temos uma consideração econômica, ou um reconhecimento da teoria do abuso de formas, mas um caso de simulação, restrito, pois, à disciplina do Código Civil. Igual, a ponderação de Canto (1988/191), para quem a aplicação da linha argumentativa levaria ‘ao deslinde desfavorável ao contribuinte, sem dependência da disregard, citando, para sustentar seu raciocínio, passagens do voto do relator, que confirmam que o assunto está disciplinado no campo dos vícios nos atos jurídicos e, em especial, no campo da simulação’”.

⁴³⁰ MACHADO, Brandão. Prefácio do Tradutor, in HARTZ, Wilhelm. Interpretação da lei tributária – conteúdo e critérios do conteúdo econômico. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1993, p. 26.

6. A “FRAUDE À LEI”, O “CONFLITO NA APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA” E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

6.1. O MODELO DA “FRAUDE À LEI” E DO “CONFLITO NA APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA” NO DIREITO ESPANHOL

A *fraude à lei* se daria pela realização de atos aparentemente lícitos (apoiados em uma norma legal de *cobertura, amparo*), praticados com a finalidade de contornar norma que proíba ou determine a prática de um comportamento.⁴³¹ Conforme BRANDÃO MACHADO:

[...] pode definir-se a fraude à lei como a violação oblíqua de um preceito legal que impõe ou proíbe determinado comportamento, objetivando impedir que os contratantes obtenham o resultado que o preceito considera inconveniente. Sem violar a letra da lei, podem os contratantes, utilizando formas jurídicas lícitas, alcançar o resultado por ela proibido”.

Tratar-se-ia, para esse autor, de “conceito universalmente admitido” e que tem como consequência a nulidade do negócio ou ato jurídico.

Na doutrina espanhola, TULIO ROSEMBUJ⁴³² define a *fraude à lei* como um ataque indireto ao ordenamento jurídico em seu conjunto, mediante a execução de um ato ou uma pluralidade de atos, que se concretizam ao amparo de uma norma de cobertura na obtenção de um resultado vedado por uma norma proibitiva ou imperativa a que se busca contornar. A *fraude à lei*, assim, seria um “abuso do Direito”,

⁴³¹ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 160; YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 207-208; RUBINSTEIN, Flávio. Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 37.

⁴³² ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons. 1999, p. 38-40.

escrevendo-se o “Direito” com letra maiúscula para se referir ao “Direito objetivo”, ao ordenamento jurídico, e não a específicos direitos subjetivos.

A Espanha teria buscado por décadas utilizar a “*fraude à lei*” como norma geral para a reação ao *planejamento tributário abusivo*. Contudo, conforme denota GUSTAVO LOPES COURINHA⁴³³, tal método tem o histórico de “*uma verdadeira odisseia de avanços e recuos*”, com aplicação prática bastante reduzida. Para a exposição dessa trajetória, buscar-se-á apresentar três marcos históricos no Direito Tributário espanhol para a construção de sua atual norma geral de reação aos *planejamentos tributários abusivos*.

6.1.1. O primeiro marco espanhol para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: o artigo 24 da LGT, de 1963

Em 1963, foi enunciado pelo regime ditatorial espanhol um Código Tributário (*Ley General Tributaria* – LGT⁴³⁴). O referido Código é anterior ao Código Civil, de 1974, e à Constituição de 1978, esta promulgada apenas quando da *transição* da ditadura fascista ao regime democrático.⁴³⁵ Naquele ano de 1963, conforme CARLOS PALAO⁴³⁶, não haveria campo fértil na doutrina espanhola para se aceitar a introdução de uma norma geral de reação a *planejamentos tributários abusivos*. Contudo, assim fez o art. 24(2) do LGT, que introduziu a norma de reação à *fraude à lei*:

Artículo 24

1. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, o el de las exenciones o bonificaciones.

⁴³³ COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 53.

⁴³⁴ Este Código Tributário espanhol, revogado em 2003, prescrevia em seu art. 1º que regularia “los principios basicos e las normas fundamentales que constituyen el régimen juridico del sistema tributario espanhol”.

⁴³⁵ PALAO, Carlos. The general tax Law in Spain, including a New Anti-Avoidance clause. Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation, march 2004, p. 112.

⁴³⁶ PALAO, Carlos. The general tax Law in Spain, including a New Anti-Avoidance clause. Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation, march 2004, p. 115.

2. Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados en el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.

Com a enunciação do Código Civil espanhol de 1974, passou também a vigor o artigo 6(4), que também tutela a *fraude à lei*:

Artículo 6.4. Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.

A partir da enunciação deste art. 6(4), do Código Civil espanhol, conforme aponta TULIO ROSEMBUJ⁴³⁷, haveria um “*reenvio intrainstitucional*” de sua norma a todos os ramos do Direito, com exceção do Penal, conforme teria decidido a Suprema Corte daquele país em 1987. O *reenvio* teria fundamento nas necessidades comuns das searas jurídicas e no nexo sistêmico que deriva da unidade do ordenamento jurídico. Assim, mesmo que houvesse norma de *fraude à lei* específica em outros segmentos jurídicos, esta deveria ter a sua interpretação inspirada pela teoria da *fraude à lei* do Direito Privado.

Não obstante a questão do *reenvio* da norma do art. 6(4) do Código Civil espanhol às demais searas, o certo é que o art. 24(2), da LGT de 1963, teria condicionado a reação ao *planejamento tributário abusivo* a um procedimento especial, no qual caberia à Administração Fiscal espanhola demonstrar os atos praticados em *fraude à lei*, garantindo-se ao contribuinte, ainda, o direito de defesa. Ocorre que, tratando-se de procedimento especial, haveria de ser regulamentado, o que somente teria ocorrido em 1979. Durante esse lapso temporal, diversas teses quanto à aplicação analógica de procedimentos já previstos naquele sistema teriam sido suscitados sem êxito⁴³⁸.

⁴³⁷ ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons. 1999, p. 129-130.

⁴³⁸ Cf. COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Caimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 53.

A regulamentação do referido procedimento, pelo Decreto 1919/1979, contudo, teria sido realizada em termos excessivamente complexos, de forma que, na maioria dos casos, a Administração Fiscal espanhola teria deixado de obedecê-lo total ou parcialmente. Em muitos casos, conforme GUSTAVO LOPES COURINHA⁴³⁹, tal agir da Administração Fiscal teria conduzido a vícios procedimentais insuperáveis, impossibilitando o seu prosseguimento mesmo quando a *fraude à lei* estivesse claramente demonstrada. Em 1993, o Decreto 1919/1979 foi revogado, sem que outro viesse a ocupar o seu lugar.

A questão referente à prova da *fraude à lei*, (“*hechos realizados en el propósito probado de eludir el impuesto*”), atribuída exclusivamente à Administração Fiscal espanhola pelo art. 24(2), da LGT de 1963, teria sido a causa de grandes controvérsias doutrinárias e, ainda, da escassa aplicação do dispositivo. Ocorre que haveria de ser observado pelo Fisco um critério *subjetivo* para a comprovação, de forma clara e por meios diretos, da exclusiva intenção do contribuinte de afastar ou minorar a sua obrigação tributária.⁴⁴⁰ TULIO ROSEMBUJ⁴⁴¹, por outro lado, teria sustentado que o propósito ou a intenção de contornar a norma não importaria para a configuração da *fraude à lei*, pois não se sanciona a *malícia*, mas o *não cumprimento da lei*.

Ademais, de forma semelhante ao Direito alemão, o art. 25(3), da LGT, teria prescrito a possibilidade de a Administração Fiscal realizar a *interpretação econômica* no caso de *hipótese de incidência funcional*:

Artículo 25.

(...)

3. Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

⁴³⁹ Cf. COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 54.

⁴⁴⁰ Cf. COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 54-55.

⁴⁴¹ ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons. 1999, p. 39.

Tendo em vista não ser exigido procedimento especial para a aplicação desse dispositivo, a *interpretación económica* teria sido adotada com muito mais frequência que a norma da *fraude à lei*, especialmente nos casos de *negócios jurídicos indiretos*.

Ademais, tal como foi exposto quanto ao Direito alemão⁴⁴², a adoção da analogia para a cobrança de tributos também teria gerado acirrada discussão na doutrina espanhola. Enquanto naquele país não haveria cláusula expressa proibindo a adoção desse expediente, no Direito espanhol, a proibição à analogia é estabelecida pelo art. 24(1), da LGT de 1963, ou seja, pelo dispositivo imediatamente anterior ao da *fraude à lei*. Tal debate teria inclusive se estendido para após as alterações legislativas realizadas em 1995, conforme será analisado no tópico seguinte.

6.1.2. O segundo marco espanhol para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: o artigo 24 do LGT, de 1995

Em 20 de junho de 1995 (Ley 25/1995), foram realizadas alterações na *Ley General Tributaria*, de modo que a proibição à analogia, que constava no art. 24(1), passou a figurar no art. 23(3), e a norma de *fraude à lei*, antes prescrita no art. 24(2), passou a ocupar o art. 24(1). Este artigo assumiu a seguinte redação:

Artículo 24.

1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se de audiencia al interesado.

A intenção do legislador teria sido atribuir eficácia a esta norma de reação contra *planejamentos tributários abusivos*. Para tanto, teria sido (i) eliminada a expressão que configuraria a *fraude a lei* como exceção à proibição da analogia; (ii) acrescida ao conceito a expressão “*amparándose en el texto de normas dictadas com*

⁴⁴² Vide tópico “5.1.4.2.3”, *supra*.

distinta finalidad”; (iii) eliminada a necessidade de se demonstrar, por meios diretos, a intenção do contribuinte em cometer o ato abusivo⁴⁴³⁻⁴⁴⁴

Tal como o regime anterior, deveria ser instaurado um procedimento especial para que uma transação pudesse ser qualificada como *fraude à lei*, aplicando-se, então, a norma evitada pelo *planejamento tributário abusivo*. Ademais, embora contribuinte estivesse obrigado a arcar com os juros sobre o valor do tributo, não haveria a incidência de penalidades, a exemplo de multas pecuniárias⁴⁴⁵.

A supressão ou não da exigência de demonstração direta da *intenção* do contribuinte teria dividido a doutrina espanhola. Seria possível entender que o critério *subjetivo* haveria sido revogado, bastando-se, portanto, a aferição do resultado, ou seja, que houvesse a minoração do ônus fiscal pelos atos praticados. Poder-se-ia entender, ainda, que o critério *subjetivo* permaneceria presente, mas que poderia ser demonstrado por indícios objetivos.⁴⁴⁶

As discussões quanto à questão da *analogia* permaneceriam presentes na doutrina espanhola ainda nos dias atuais. TULIO ROSEMBUJ⁴⁴⁷ sustenta que o método espanhol da *fraude à lei* expressamente autorizaria a utilização da analogia para que se tributem situações que se entenderiam compreendidas pelos fatos imponíveis, embora reconheça a existência de posicionamentos como o do respeitado autor SAINZ DE BUJANDA, no sentido de que tal concessão seria um atentado à segurança jurídica. Ocorre que, para TULIO ROSEMBUJ⁴⁴⁸, as razões que fundamentam a proibição à analogia não seriam diversas das que fundamentam a sua aplicação para a reação à *fraude à lei*: quando se presta a evitar a *fraude à lei*, não haveria afetação direta ou imediata ao

⁴⁴³ Cf. COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 57-59.

⁴⁴⁴ RICARDO LOBO TORRES também expõe que “o conceito de fraude à lei ganhou contorno mais nítido com a nova redação dada pela Ley 25, de 1995, ao art. 24 da Ley General Tributária”. (TORRES, Ricardo Lobo. O abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 46)

⁴⁴⁵ PALAO, Carlos. The general tax Law in Spain, including a New Anti-Avoidance clause. Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation, march 2004, p. 115.

⁴⁴⁶ Cf. COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 60.

⁴⁴⁷ ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons. 1999, p. 107.

⁴⁴⁸ ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons. 1999, p. 115-116.

direito à liberdade patrimonial e ao princípio da legalidade, pois seria concedida à lei fraudada uma proposição até então latente, embora não formulada textualmente, a fim de forjar a sua aplicação ao caso que, até então, estaria amparado pela lei de cobertura. Nesse caso, não se realizaria uma invasão ilegal ao âmbito da liberdade patrimonial, mas se recuperaria para a Fazenda Pública a riqueza que lhe teria sido retirada.

Parece interessante anotar, ainda, que a norma da *consideração econômica* foi revogada pela Lei 25/1995. Contudo, enquanto o legislador alemão fundamentou que a revogação da interpretação econômica (§ 4 do Código de 1919, § 9 do Código de 1934 e §1º da Lei de Adaptação Tributária nacional-socialista) não significaria o seu abandono, posto tratar-se de método hermenêutico, o legislador espanhol teria justificado a revogação do art. 25(3), da LGT pelo uso indevido que lhe vinha sendo dado pela Administração Fiscal, sendo necessário, então, obstar a sua aplicação.⁴⁴⁹

6.1.3. O terceiro marco espanhol para a construção de sua atual norma geral de reação contra planejamentos tributários abusivos: o artigo 15 da LGT de 2005

Em 17 de dezembro de 2003, JUAN CARLOS I, Rei da Espanha, sancionou a lei 58/2003 para estabelecer um novo Código Tributário. Vigorou desde 2004, portanto, uma nova *Ley General Tributaria* (“nova LGT”).

Se a introdução da *fraude à lei tributária*, no texto do antigo Código, teria sido realizada à revelia da posição doutrinária dominante, a nova LGT contou com a prévia discussão de acadêmicos e membros da Administração⁴⁵⁰. Esse diálogo parece ser a tendência contemporânea, necessária para a legitimação social de medidas tributárias de tal proporção, como se pode observar também de iniciativas da Receita Federal brasileira para a organização de Congressos com a participação de acadêmicos,

⁴⁴⁹ Cf. COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 59, nota de rodapé n. 114.

⁴⁵⁰ Cf. PALAO, Carlos. The general tax Law in Spain, including a New Anti-Avoidance clause. Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation, march 2004, p. 112.

advogados e funcionários de seus quadros para a discussão de uma “nova” norma de reação ao *planejamento tributário abusivo*.

Não obstante, CARLOS PALAO⁴⁵¹ visualiza na nova LGT uma *consolidação* conservadora, que teria apenas organizado as diversas e profundas alterações realizadas no antigo Código durante todo o período de sua vigência. A alteração do método de reação ao *planejamento tributário abusivo* teria sido, coincidentemente, uma das questões mais significativas do novo Código.

A ineficácia da norma geral até então adotada para a reação contra *planejamentos tributários abusivos* é reconhecida pela exposição de motivos da referida lei, nos seguintes termos⁴⁵²:

[...] se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del ‘conflicto en la aplicación de la norma tributaria’, que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria.

Nesse seguir, o método da “*fraude à lei*” teria sido substituído pelo “*conflicto na aplicação da norma tributária*”, prescrito pelo art. 15 da nova LGT:

Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta Ley.

⁴⁵¹ PALAO, Carlos. The general tax Law in Spain, including a New Anti-Avoidance clause. Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation, march 2004, p. 112.

⁴⁵² ESPANHA. Boletín Oficial Del Estado, n. 302, 18/12/2003. Disponível em <<http://www.boe.es/boe/dias/2003/12/18/pdfs/A44987-45065.pdf>>, acesso em 12/11/2010.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

O projeto de reforma dessa norma teria inicialmente contemplado o termo “*abuso na aplicação da norma tributária*”. A substituição da expressão para “*conflito na aplicação da norma tributária*” tem sido criticada pela doutrina espanhola⁴⁵³.

Assim, no Direito Tributário espanhol atual, passaria a ser considerado *abusivo*, ou melhor, *conflituoso*, o ato que, individualmente considerado ou em conjunto com outros, sejam *notoriamente artificiosos* ou *impróprios* para a realização do resultado obtido, bem como não tragam efeitos jurídicos ou econômicos relevantes e diversos da minoração do ônus fiscal obtida pela não adoção dos atos ou negócios considerados usuais ou próprios.

Conforme JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA⁴⁵⁴, o termo “artificioso” deve ser compreendido no sentido de que a *forma* seja absolutamente preponderante sobre o *conteúdo* do ato ou negócio, “sem chegar a ocultá-lo, porque então estaríamos diante de um caso de simulação”. O termo “impróprio”, por sua vez, deveria ser compreendido como “inadequado ou menos adequado que outros atos ou negócios que, em nossa organização social, são normalmente utilizados para alcançar o resultado previsto; sem que, por isso, seja possível dizer que, neste caso, falta a causa típica do negócio em questão, pois a hipótese também seria de simulação”. Os atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, embora possuam *causa típica*, não seriam adequados para se obter os resultados perseguidos no caso concreto: *a causa típica seria irrelevante, pois somente se realizou o negócio jurídico em razão da economia tributária*.

Dessa forma, seria possível entender que o *conflito na aplicação da norma tributária*, disposto no enunciado prescritivo do art. 15 da LGT, se daria entre duas normas: a norma tributária cuja aplicação seria reclamada pelo contribuinte *versus* a

⁴⁵³ Nesse sentido, PALAO, Carlos. The general tax Law in Spain, including a New Anti-Avoidance clause. Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation, march 2004, p. 116.

⁴⁵⁴ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Direito Tributário: teoria geral do tributo. Barueri : Manole; Espanha : Marcial Pons, 2007, p. 101.

norma tributária que seria aplicável caso houvessem sido adotados as formas consideradas adequadas para a realização dos atos ou negócios jurídicos.

Parece também oportuno suscitar que, ao reagir contra *planejamentos tributários abusivos*, a Administração Fiscal espanhola deverá realizar o lançamento do tributo devido tal como se daria com a realização dos atos ou negócios jurídicos considerados adequados. Entretanto, não seriam impostas sanções aos contribuintes: ao tributo lançado pelo procedimento especial em questão somente poderiam ser acrescidos juros moratórios, mas não multas, conforme prescreve o art. 15(3) da nova LGT. Manteve-se, portanto, a consequência jurídica (sanção normativa) do método anterior da *fraude à lei*, inovando-se apenas quanto à *hipótese de incidência* da norma (“*conflito na aplicação da norma tributária*”).

Tal como o revogado método de reação à *fraude à lei*, o modelo atual adotaria o recurso à *analogia* para o combate de *planejamentos tributários abusivos*. Dessa forma, se excepcionaria a norma que proíbe a utilização da *analogia* para a cobrança de tributos, que, após a reforma legislativa de 2003, passou ser prescrita pelo art. 14 da nova LGT.⁴⁵⁵

Estando próximo o encerramento desse tópico, parece interessante questionar o porquê da *ineficácia* das legislações espanholas para a reação ao *planejamento tributário abusivo* que, inclusive, teria motivado o legislador da nova LGT a alterar do método da “*fraude à lei*” para o “*conflito na aplicação da norma tributária*”.

A terceira alteração da norma geral espanhola de reação ao *planejamento tributário abusivo* poderia denunciar a ausência de *eficácia técnica* no enunciado prescritivo anterior. Quer-se, com isso, conforme PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁵⁶, fazer referência à “condição que a regra de direito ostenta, no sentido de descrever

⁴⁵⁵ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Direito Tributário: teoria geral do tributo. Barueri : Manole; Espanha : Marcial Pons, 2007, p. 102.

⁴⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo : Saraiva, 2000, p. 81. Leciona o autor que “A ineficácia técnica será de caráter semântico quando dificuldades de ordem material impeçam, iterativamente, a configuração em linguagem competente assim do evento previsto, quando dos efeitos para ela estipulados. Em ambos os casos, ineficácia técnico-sintática ou técnico-semântica, as normas jurídicas são vigentes, os sucessos do mundo social nelas descritos se realizam, porém, incorrerá o fenômeno da juridicização do acontecimento, bem como a propagação dos efeitos que lhes são peculiares.”

acontecimentos que, uma vez ocorridos no plano do real-social, tenham o condão de irradiar efeitos jurídicos, já removidos os obstáculos de ordem material que impediam tal propagação”. CARLOS PALAO⁴⁵⁷, contudo, sustenta que a irrisória aplicação prática de tais normas não decorreria de problemas do texto normativo, mas da posição filosófica assumida pelos aplicadores do Direito e, inclusive, por doutrina que reputa como o mais correto a sua supressão do sistema. Sob essa perspectiva, a questão não seria de *eficácia técnica*, mas de *eficácia social* das referidas normas, o que, ainda conforme PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁵⁸, “diz respeito aos padrões de acatamento com que a comunidade responde aos mandamentos de uma ordem jurídica historicamente dada.”

A doutrina de JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA⁴⁵⁹ pode representar a referida objeção à manutenção da norma de reação ao *planejamento tributário abusivo*, com base nos princípios da *legalidade* e da *segurança jurídica*, prescritos, respectivamente, pelos arts. 31(3)⁴⁶⁰ e 9(3)⁴⁶¹, da Constituição espanhola. Para o autor, haveria ofensa à *tipicidade tributária* que, tal como a *tipicidade penal*, seria corolário dos princípios da

⁴⁵⁷ PALAO, Carlos. The general tax Law in Spain, including a New Anti-Avoidance clause. Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation, march 2004, p. 112.

⁴⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo : Saraiva, 2000, p. 81-82.

⁴⁵⁹ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Direito Tributário: teoria geral do tributo. Barueri : Manole; Espanha : Marcial Pons, 2007, p. 103-104. Aduz o Autor: “Sendo assim, devemos indagar quais são os interesses que estão em jogo quando se defende ou se critica a introdução de uma cláusula geral antielisiva no ordenamento tributário. Atrevo-me a afirmar que não é o interesse geral o que se defende com essa introdução. Pois se colocarmos de um lado da balança a certeza do Direito e a segurança dos contribuintes, e de outro os índices que a aplicação de tais técnicas significam dentro dos ingressos tributários efetivos, não há a menor dúvida (ainda que a Administração não ofereça estes índices) de que a balança se inclinará de forma imediata e contundente para o primeiro dos lados apontados.”

⁴⁶⁰ ESPANHA. CONSTITUIÇÃO. Artículo 31.

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.
2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.
3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

⁴⁶¹ ESPANHA. CONSTITUIÇÃO. Artículo 9.

1. Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.
2. Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.
3. La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

liberdade e da segurança jurídica. O art. 15 da nova LGT afastaria a possibilidade de se conhecer com certeza as consequências fiscais que decorrem dos atos ou negócios praticados pelos contribuintes, de modo que deveria ser suprimido do Direito Tributário espanhol. Em posição oposta, ADOLFO J. MARTÍN JIMÉNEZ⁴⁶² sustenta que o princípio da *tipicidade*, por força do art. 25 da Constituição espanhola, se aplicaria exclusivamente à matéria penal e às penalidades administrativas. Em matéria tributária, além do princípio da legalidade não assumir contornos tão estritos, vigeria o *dever constitucional de pagar tributos* (“*constitutional duty to pay tax*”), prescrito pelo art. 31(1) do Texto Constitucional. Os métodos de reação ao *planejamento tributário abusivo*, assim, não ofenderiam ao princípio da legalidade, na medida em que apenas atribuiriam competência à Administração Fiscal para levar em consideração, no momento do lançamento tributário, atos abusivos praticados pelos contribuintes.

6.1.4. O procedimento de aplicação da atual norma espanhola de combate ao planejamento tributário abusivo

A nova *Ley General Tributaria* prescreve qual o procedimento especial deverá ser observado para a reação da Administração Fiscal às hipóteses de *planejamento tributário abusivo*. É o que se observa do art. 159 da nova LGT:

Artículo 159. Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes. Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá El expediente completo a la Comisión consultiva.

⁴⁶² MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: a Spanish Perspective – Part I. Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation, november 2002, p. 551.

3. El tiempo transcurrido desde que se comunique al interesado la procedencia de solicitar el informe preceptivo hasta la recepción de dicho informe por el órgano de inspección será considerado como una interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 150 de esta ley.
4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.
5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.
6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.
7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Vale ressaltar que, a exemplo de outros países, a Autoridade Fiscal espanhola não poderá, isoladamente, declarar o ato do contribuinte como abusivo, ou seja, o conflito normativo. A questão deverá ser submetida a uma Comissão consultiva, a qual emitirá parecer quanto à ocorrência ou não conflito.⁴⁶³

6.1.5. A reação do ordenamento tributário espanhol à simulação

A reação à *simulación* teria sido introduzida no ordenamento tributário espanhol pelas alterações à LGT de 1995, o que CARLOS PALAO considerou desnecessária e prejudicial. Ocorre que as hipóteses de aplicação da norma de *simulación* teriam se mostrado, na prática, muito semelhantes às da *fraude à lei*, com a relevante diferença de que, caso a Administração Fiscal optasse pelo caminho da norma de *simulación*, não necessitaria observar qualquer procedimento especial, bem como estaria legitimada a impor penalidades. A aplicação da norma de *simulación* teria, então, se tornado frequente, na medida em que a adoção da *fraude à lei* se tornaria escassa.

⁴⁶³ BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 133-134.

6.2. A “FRAUDE À LEI” NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Ao menos três questões poderiam ser suscitadas quanto à *fraude à lei* no sistema tributário brasileiro: (i) há norma tributária expressa que prescreve a reação à *fraude à lei* no ordenamento tributário brasileiro? (ii) não havendo norma tributária expressa, é possível a reação a *planejamentos tributários abusivos* a partir da norma cível da *fraude à lei*? (iii) a *fraude à lei* poderia ser aplicada independentemente de qualquer norma prescrita pelo Direito positivo?

De início, parece não ser possível identificar qualquer dispositivo no Código Tributário Nacional ou nas leis complementares esparsas que estabeleça, de forma expressa, a reação à *fraude à lei*. Desse modo, restariam dois pontos a ser analisados.

6.2.1. É possível a reação contra planejamentos tributários abusivos a partir da norma civil da fraude à lei?

6.2.1.1. A fraude à lei no Direito Civil brasileiro

O instituto de Direito Civil da *fraude à lei* (“*fraus legis*”) encontraria raízes no Direito Romano (*nemini fraus sua patrocinari potest; aquele que comete fraude, não se aproveita do ato lesivo*). Assim, enquanto o *abuso do direito* teria sido aplicado apenas de forma casuística na antiga Roma, a vedação à *fraude à lei* teria sido expressamente afirmada com a intolerância a atos que, embora conforme a *letra da lei* (*verba legis*), seriam contrários ao seu espírito (*mens legis* ou *sententia legis*).⁴⁶⁴ Trata-se, portanto, de instituto já enraizado no Direito Civil.

⁴⁶⁴ DOUGLAS YAMASHITA suscita que, “Dessas três clássicas definições romanas, importa ressaltar que as três são unânimes, pois: i) a *verba legis* distingue-se da *sententia legis*; e ii) a *sententia legis* tem primazia sobre a *verba legis*. O Min. Moreira Alves, douto romanista e responsável pela Parte Geral do Código Civil de 2002, confirma tal entendimento e esclarece que *verba legis* consiste nas palavras da lei, cujo sentido é apreendido pela interpretação literal-gramatical. Já a *mens legis* constitui o espírito da lei, ou seja, aquilo que suas palavras visavam exprimir, compreendido por uma interpretação conforme a vontade e a finalidade das leis (causa Curiana). Isso possibilitava identificar o problema da fraude à lei como observância da letra da lei (*verba legis*), porém, visando alcançar um fim contrário ao espírito da lei

No antigo Código Civil brasileiro, não havia dispositivo expresso para a tutela da *fraude à lei*, o que não impediu a sua aplicação pelos Tribunais, sendo inconteste, portanto, a sua presença no Direito Privado brasileiro. Cite-se, como exemplo, a venda de um bem imóvel realizada por um pai a um de seus filhos, sem consentimento dos irmãos deste. No caso, haveria violação *direta* do art. 1.132 do antigo Código Civil⁴⁶⁵, de modo que o negócio seria nulo. A fim de contornar essa norma proibitiva, poderia esse pai realizar a venda a uma pessoa interposta, que em seguida venderia ou doaria ao imóvel àquele filho. No caso, tais negócios também seriam considerados nulos, mas por ofensa *indireta* à lei, por *fraude à lei*.

O novo Código Civil, de modo diverso ao antigo, prescreve expressamente que os negócios jurídicos realizados com *fraude à lei* imperativa serão nulos⁴⁶⁶:

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

A questão que se coloca é se seria possível aplicar a teoria cível da *fraude à lei* para a matéria tributária.

(mens legis ou sententia legis). Lei entendida aqui, evidentemente, como qualquer norma jurídica cogente. Logo, quando o ato contrariava as palavras e o espírito da lei, era considerado contra legem, contrário à lei, ou seja, violação direta da lei. Já quando o ato preservava a letra da lei, mas ofendia o espírito dela, o ato era considerado em fraude à lei, quer dizer, uma violação indireta da lei". (YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 216)

⁴⁶⁵ BRASIL. Código Civil (1916). Art. 1.132. Os ascendentes não podem vender aos descendentes, sem que os outros descendentes expressamente consentam.

⁴⁶⁶ PAULO AYRES BARRETO aponta que "Estabelece o Código Civil em vigor que é nulo o negócio jurídico quando tiver por objetivo fraudar lei imperativa (art. 166, VI). A fraude à lei decorre de uma violação indireta da lei. A ação perpetrada é fundada ou advém de atos ou fatos aparentemente lícitos, mas que, verdadeiramente, consubstanciam-se em ofensa a princípio cogente ou ao chamado espírito da lei. José Belleza dos Santos afirma que "a fraude à lei é uma violação indireta da lei, não no seu conteúdo literal, mas em seu espírito, conseguindo-se o fim proibido por um caminho indireto". (BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 159)

6.2.1.2. A aplicação da teoria civil da fraude à lei para a reação contra o planejamento tributário abusivo

Em afirmação que parece se dirigir aos sistemas jurídicos de um modo *universal*, GUSTAVO LOPES COURINHA⁴⁶⁷ defende que a evolução da *fraude à lei*, desde a antiga Roma, faz com que o seu âmbito de aplicação não se restrinja às normas de Direito Privado perceptivas ou proibitivas, surtindo efeitos também para questões de Direito Público. A *fraude à lei* também seria hábil para a repressão de comportamentos que permitissem ao agente contornar as normas tributárias, cujo conteúdo não é supletivo. Esse autor⁴⁶⁸ dá destaque, ainda, ao caráter *subjetivo* e *objetivo* da *fraude à lei* em matéria fiscal. O caráter *subjetivo*, que corresponderia à intenção de contornar a norma tributária para minorar ou afastar a cobrança de tributos, estaria sempre presente na *fraude à lei*, “ainda que a comprovação da referida motivação se faça por auxílio de elementos de índole objetiva”. A simples *anormalidade das formas*, por si só, não poderia justificar a consideração de um *planejamento tributário* como *abusivo*; seria necessário que a adoção das formas anormais se prestasse à *fraude à lei* tributária e que, esta, fosse combatida pelo ordenamento tributário.⁴⁶⁹

No Brasil, para sustentar a eficácia da teoria da *fraude à lei* em litígios fiscais, RICARDO LODI RIBEIRO⁴⁷⁰ aponta que esta não se aplicaria apenas em relação às normas proibitivas, mas também às “imperativas condicionadas”, das quais se destacam as normas tributárias. O contribuinte “não mascara a sua conduta por ela ser antijurídica, mas por gerar o pagamento de tributo”.

⁴⁶⁷ COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 139-140.

⁴⁶⁸ GUSTAVO LOPES COURINHA aponta que, “A par da fraude à lei subjetiva, em que releva a intencionalidade dos declarantes na prossecução de um fim contrário à lei, existiria simultaneamente a fraude à lei objetiva, que se poderia constatar sempre que por força da prática de atos em si mesmos lícitos, os sujeitos da relação jurídica obtivessem resultados proibidos pelo Direito, constantes de uma regra imperativa.” (COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 139-143)

⁴⁶⁹ Diz GUSTAVO LOPES COURINHA: “Ocorre que as formas anormais são os instrumentos para a prática da fraude à lei. Sem o ato ou negócio, inatacáveis sob o ponto de vista da sua licitude civil, não seria possível ao contribuinte defraudar a lei, pelo que, a actuação que serve de instrumento à fraude deve a título de sanção, ser desconsiderada fiscalmente, não se produzindo os efeitos tributários que a lei atribuiria em regra a tais atos, mas antes aqueles que a norma defraudada ou iludida lhe atribuiria. Para tal, importará porém, que a vantagem fiscal obtida seja em fraude à lei, o que equivale à obtenção de um resultado que a lei e/ou o ordenamento tributário não consentem”. (COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 143)

⁴⁷⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 150.

A tese em questão é sustentada também por DOUGLAS YAMASHITA E MARCO AURÉLIO GRECO. PARA DOUGLAS YAMASHITA⁴⁷¹, o art. 166, VI, do Código Civil, ao estabelecer a “nulidade absoluta dos negócios em fraude à lei, como norma de eficácia cogente, imperativa e erga omnes, é norma de Direito Público”, de modo a ser aplicável para a solução de questões fiscais. Conforme o autor, a norma defraudada seria um princípio e não uma regra, “o que faz dos negócios em fraude à lei ilícitos atípicos”. Por sua vez, MARCO AURÉLIO GRECO⁴⁷² busca distinguir a *fraude à lei*, o *abuso do direito* e a *simulação*, já que o ordenamento jurídico brasileiro prescreveria diferentes consequências para cada caso. Tratando-se de *abuso do direito*, haveria apenas “uma norma, um direito e um excesso no seu exercício; na simulação há duas causas ou duas vontades para uma única norma; na fraude à lei, são duas normas para um único ato”. Quanto às consequências jurídicas, esse autor defende que, na *simulação*, por haver um negócio real e um aparente (*simulação relativa*) ou apenas o aparente (*simulação absoluta*). Tratar-se-iam de hipóteses em que o Direito Tributário brasileiro determinaria que a tributação fosse realizada com vistas apenas ao negócio real. No *abuso do direito*, o exercício excessivo do Direito seria neutralizado, de modo que seria “um caso de ineficácia parcial do que foi feito”. Já na *fraude à lei*, como o que se buscaria contornar é a norma de incidência tributária mediante a utilização de outra norma, a reação do ordenamento seria a aplicação da norma que se tentou contornar.

6.2.1.3. A ineficácia da teoria civil da fraude à lei para a reação contra o planejamento tributário abusivo

Parece correto compreender que a realização da *fraude à lei* partiria ao menos de dois pressupostos: *(i)* há norma *imperativa* que proíbe (*norma proibitiva*) ou que impõe determinado comportamento (*norma preceptiva*) para que o sujeito alcance determinado objetivo; *(ii)* deve haver outras formas de alcançar este objetivo, não

⁴⁷¹ Conforme as conclusões de DOUGLAS YAMASHITA, “o negócio jurídico em fraude à lei referido no art. 166, VI, do CC/2002 constituiria, de uma lado, na hipótese normativa de uma declaração de vontade, cujas circunstâncias negociais fazem com que seja vista socialmente como indigna de produzir efeitos jurídicos, e de outro lado, na própria declaração de vontade, a que o Direito atribui o efeito da invalidade”. (YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 212-259).

⁴⁷² GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo : Dialética, 2008, p. 273-277.

previstos na norma *proibitiva* ou *preceptiva*⁴⁷³, de modo que o sujeito realizaria os seus atos a fim de que a norma aplicável seja a *norma de cobertura* e não a *norma defraudada*, obtendo o resultado desejado sem sofrer as restrições que seriam impostas por esta.

A aplicação da teoria da *fraude à lei* no Direito Tributário está longe de ser imune a críticas.⁴⁷⁴ ALBERTO XAVIER sustenta que há duas diferenças na aplicação da teoria da *fraude à lei* no Direito Privado e no Direito Tributário, a fim de demonstrar que este instituto, ao menos da forma como “há séculos a doutrina vem desenhando e aperfeiçoando”, não seria aplicável às questões fiscais. Em primeiro lugar, no Direito privado, a *fraude à lei* tornaria o ato nulo ou mesmo ilícito, enquanto que, a *fraude à lei*, proposta para o âmbito tributário, em nada afetaria a validade do ato praticado, “tendo como única consequência a ineficácia relativa ou inoponibilidade de tais atos em relação ao Fisco, de modo a permitir a este aplicar por analogia a um ato ou negócio extratípico norma tributária aplicável a ato ou negócio típico economicamente equivalente”. Em segundo lugar, a *fraude à lei* no Direito Privado seria uma questão de *interpretação*, pois buscar-se-ia *interpretar* a vontade da lei, de forma que esta proibiria determinados resultados por todos os meios possíveis e não apenas por aqueles expressamente previstos. No Direito Tributário, por sua vez, haveria o recurso à *integração analógica*, “pois o espírito da lei não é suficiente para conduzir à conclusão que a norma tributária se aplica a todos os atos de efeitos econômicos equivalentes aos atos tipificados, sejam quais forem os motivos que conduziram a sua prática”.

⁴⁷³ ALBERTO XAVIER suscita que “O instituto da fraude à lei no Direito Privado é uma figura pela qual certos ordenamentos determinam a nulidade ou a ilicitude dos atos jurídicos praticados com o fim imediato de se subtraírem ao âmbito de aplicação de norma proibitiva ou preceptiva, atingindo entanto um resultado equivalente ao vedado por esta norma”. (XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 63)

⁴⁷⁴ GUSTAVO LOPES COURINHA, a partir do cenário doutrinário português, expõe: “Diogo Leite de Campos, por exemplo, valendo-se das posições e argumentos de Menezes Cordeiro, nega a autonomia desta figura geral de Direito, enquanto Alberto Xavier e Nuno Sá Gomes, por seu turno, entendem que as normas tributárias, apesar de imperativas, não seriam susceptíveis de fraude à lei, pois não se estaria diante de normas que proibam um certo e determinado resultado. Surgem ainda críticas quanto ao funcionamento da dita figura, em especial no que respeita à aplicação, em sede tributária, da sanção associada à sua verificação. Tratando-se da nulidade civil (art. 281º Código Civil), verificar-se-ia uma grave desproporção entre a sanção e o fenómeno elisivo que se visa reprimir, tratando-se da aplicação da norma tributária contornada, igualmente, por consubstanciar uma aplicação analógica da mesma, em desconformidade com a respectiva proibição constitucional”. (COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 139-140)

Conclui ALBERTO XAVIER que, tal como a norma penal, a norma tributária é formulada por um *imperativo condicionado*, de modo que apenas elege os fatos ou situações que, quando efetivamente praticados, dariam ensejo ao lançamento tributário, “mas não proíbe, nem impõe a realização do fato sem a qual a obrigação nascerá”. Daí porque, não se poderia falar em resultado contrário à lei antes da realização do fato gerador.⁴⁷⁵

Também parece importante ponderar que a norma do art. 114, do CTN, ao tutelar o fato gerador da obrigação tributária principal, prescreve ser este a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Em outros termos, é necessário (e suficiente) que ocorra o “fato gerador” para que a norma de incidência tributária seja imperativa para o caso concreto, de modo que, antes da ocorrência deste, não haveria como se falar em violação à norma de incidência tributária, seja direta ou indireta.

Tal ponderação não equivale ao critério temporal sustentado por RUBENS GOMES DE SOUZA para distinguir o *planejamento tributário* da *evasão fiscal*, no qual os atos praticados pelo contribuinte antes do fato gerador seriam sempre daquela primeira categoria (*planejamento tributário*). Tomando-se como exemplo a mais grosseira falsificação de talonários de notas fiscais, realizada antes da venda de mercadorias, fica evidente a existência de atos que, embora praticados antes do fato gerador, são combatidos pelo Estado. Ocorre que, nesse caso, o contribuinte estaria, antes do fato gerador, ofendendo a norma que proíbe a realização de tal ilícito e, após a efetiva ocorrência do evento imponível, deixado de declarar e recolher o tributo da forma devida.

⁴⁷⁵ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 99-101.

6.2.1.4. A fraude à lei fiscal pode ser aplicada independentemente de qualquer norma prescrita pelo Direito Positivo?

A *fraude à lei*, embora em nenhum momento tenha sido prevista no ordenamento brasileiro como método de reação ao *planejamento tributário abusivo*, foi suscitada perante o Supremo Tribunal Federal já na década de 50.

À época, vigeria norma que autorizaria à pessoa jurídica deduzir, na apuração de seu imposto de renda, os prêmios pagos às seguradoras pelos seguros contratados. Algumas empresas teriam se valido de um *planejamento tributário* considerado *abusivo* pela Administração Fiscal da época. No caso, a empresa “A” contrataria seguros dotais da seguradora “B”, com pagamento do prêmio em uma única parcela. A seguradora “B”, em ato sucessivo, realizaria empréstimo do mesmo valor à empresa “A”. Ao final de um determinado período, a empresa “A” rescindiria o referido contrato de seguro, compensando o prêmio então resgatado com o empréstimo realizado, deduzidas taxas e juros.

A Administração Fiscal teria passado a glosar a dedução dos prêmios pagos nesse cenário, conduzindo a discussão quanto à realização da *fraude à lei* em matéria tributária para os Tribunais administrativos e judiciais.

Em 1954, no acórdão n. 42.056, o antigo Conselho de Contribuintes teria compreendido que a operação em questão não se assemelharia a um “seguro de vida, na sua exata significação jurídica e social, porque a liquidação do prêmio, feita com o produto do empréstimo contraído no mesmo instante, não constituiu despesa efetiva e real, suportada pelo contribuinte”. Ademais, “contrato de seguro sob essa modalidade torna absolutamente inócuo, inexistente, o elemento ‘risco’ dos contratos dessa natureza.” O contribuinte, então, teria conduzido a discussão ao Poder Judiciário, decidindo o Tribunal Federal de Recursos⁴⁷⁶ que:

[...] a dedução do prêmio de seguro dotal, onde o contrato teve duração efêmera, sendo o prêmio devolvido, onde tudo não passou de

⁴⁷⁶ Cf. FURLAN, Anderson. Elisão fiscal – reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual. Coimbra : Almedina, p. 40.

uma falácia, de um meio que se utilizou o contribuinte para lesar o Fisco, para pagar menos impôsto (sic) do que devia. O *quid* vital da dedução, o fim social da mesma, não pode ser esquecido pelo juiz no exame do caso. O legislador mandou deduzir pressupondo a existência de um verdadeiro contrato de seguro para incentivar o seguro de vida, o seguro dotal, não para propiciar descaminho.

Aquele Tribunal, então, teria decidido que os contratos seriam *simulados* e realizados em *fraude à lei*, já que “não é necessário que o ato invista contra a letra da lei; basta que atente contra seu espírito”. Assim, não se poderia deduzir o valor de prêmios liquidados sem efetiva movimentação financeira, “por simples jôgo (sic) contábil”.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, viria a analisar questão semelhante em 1956, no RMS 3.419-DF, decidindo que a operação configuraria *fraude à lei fiscal*, devendo ser mantida a glosa realizada pela Administração Fiscal. Relator do caso, o Ministro OROSIMBO NONATO teria afirmado a possibilidade de *fraude à lei* em questões fiscais e que, justamente nesse âmbito, “que as fraudes se expandem e se aguçam porque o contribuinte usa de todas as tramas, de todas as traças, de todo o engenho para subterfugar à imposição fiscal”. Nesse mesmo julgado, o Ministro CUNHA MELO teria demonstrado que os fundamentos para a reação ao *planejamento tributário* em questão teria como fundamento uma espécie de máxima moral, que repugnaria a torpeza no ordenamento tributário:

[...] um interêsse (sic) coletivo, uma medida de solidariedade social, uma das formas de acudir as múltiplas requestas do bem comum, não pode ser desvirtuada sem consecutórios pelos que ficam nas craveiras do *jus strictum*, servindo com isso involuntariamente à ganância, ao egoísmo cúbico de cidadãos – contribuintes – desatentos aos princípios da solidariedade humana”.

Também na doutrina de KLAUS TIPKE⁴⁷⁷ se evidencia que:

Es inmoral la conducta de quien incurre in fraudem legis para evitar mediante um rodeo la ley que tiene como consecuencia jurídica el nacimiento de la deuda tributaria. Sin embargo, la conducta solo puede ser castigada cuando se han suministrado datos falsos a la Administración.

⁴⁷⁷ TIPKE, Klaus. Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral). Tradução para o espanhol de Pedro M. Herrera Molina. Barcelona : Marcial Pons, 2002, p. 111.

Em 1959, no Recurso Extraordinário 40.518-Bahia, em posição oposta, afastou-se a aplicação da *fraude à lei* para a hipótese em questão. No caso, o Ministro LAFAYETE DE ANDRADA teria acompanhado o entendimento do Ministro HENRIQUE D'AVILA, no sentido de que “*não posso admitir isto como fraude à lei. Eles se valeram de uma falha da lei, usando um artifício, que a própria lei propiciara, para fugirem do pagamento do tributo. Tanto foi assim, que o Legislativo acudiu de pronto, para sanar a sangria do Tesouro, votando nova lei que coibiu a evasão*”. O Ministro CANDIDO LOBO, por sua vez, teria sustentado que “*a fraude não pode ser presumida*”.

Nesse caso, então, o *planejamento tributário* realizado pelo contribuinte não foi considerado *abusivo*, mas tolerado pelo Supremo Tribunal Federal, afastando-se a aplicação da *fraude à lei fiscal*.

Não obstante a divergência jurisprudencial em questão, crê-se que, embora a reação à *fraude à lei* seja consagrada no âmbito do Direito Privado, a sua aplicação, quanto mais no Direito Tributário, deve ter suas hipóteses e consequências pré-determinadas. Como se pôde observar, KLAUS TIPKE, ao classificar a *fraude à lei* como imoral, de algum modo estabelece ressalvas à sua configuração. Entende-se que tais ressalvas, critérios, hipóteses, consequências, devem ser enunciados pelo legislador, especialmente em sistemas de tradição continental, como é o caso do brasileiro.

O argumento de que a *fraude à lei* seria fundamento para os demais métodos de reação ao *planejamento tributário abusivo* e, portando, implícito ao sistema, pode ser colocado em questão. Há nesse pensamento a questão da moralidade, justiça e sociabilidade que rejeita a liberdade total de os contribuintes mais espertos (ou mais bem assessorados) contornarem suas obrigações fiscais ao Estado.

Pode-se sustentar que a *fraude à lei* não equivale a um valor moral⁴⁷⁸ ou à boa fé. Como anota FLAVIO RUBINSTEIN⁴⁷⁹, “a fraude à lei é um conceito técnico, delimitado

⁴⁷⁸ PONTES DE MIRANDA teria entendido que: “Os que tentaram fundar na moralização do direito a teoria da fraude à lei cometeram erro grave: ou a teoria da fraude à lei é jurídica ou não há teoria jurídica da fraude à lei. Se há uma fraude à lei e a sanção é a nulidade do ato, ou a aplicação da lei, ou a incidência do tributo, há sanção jurídica, o que somente pode ocorrer se a teoria é jurídica” (Apud YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos*. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 220-221).

pela ciência jurídica, e que não se confunde com o princípio da boa-fé”, embora seja “correto admitir que a conexão entre boa-fé e fraude à lei exige dos atos e negócios jurídicos conformidade à moral social imperante e vigente”.

Conforme a premissa que se estabeleceu no tópico “3.5.2” *supra*, há norma constitucional que fundamenta a reação ao *planejamento tributário abusivo*, contudo, com eficácia dependente à enunciação de lei complementar, de modo que, ausente qualquer decisão do legislador competente para a adoção da *fraude à lei*, não seria possível sustentar a aplicação da referida figura no Direito Tributário.

A *fraude à lei*, como se viu, pode se concretizar por intermédio de atos *simulados* ou, ainda, sem a adoção desse expediente.⁴⁸⁰ Sob essa perspectiva, seria possível sustentar, então, que apenas a *fraude à lei*, realizada por meio do subterfúgio da *simulação*, poderia ensejar a reação da Administração Fiscal à economia de tributos obtida pelo contribuinte.

À guisa de conclusão, parece correto compreender que tutela da questão do *planejamento tributário abusivo* demanda o regramento de peculiaridades próprias, podendo-se, inclusive, entender necessária a prescrição de procedimento especial a ser observado pela Administração Fiscal. Adotando-se essa premissa legalista, restaria afastada a competência para que o Fisco segregasse alguns *planejamentos tributários* que considere *abusivos* sob a justificativa de uma norma de *fraude à lei* implícita a todo o Direito. Para se afirmar a adoção no Brasil da *fraude à lei* como norma de reação ao *planejamento tributário abusivo*, crê-se necessária decisão do Poder Legislativo, por meio de lei complementar, estabelecendo-se os critérios para a aplicação do método assim nomeado.

Note-se que, não obstante a teoria do *reenvio* construída na Espanha, a norma tributária da *fraude à lei*, desde sua origem até a sua nova roupagem de “*conflito na aplicação da norma tributária*”, tem tido o seu conteúdo construído pelo legislador sem

⁴⁷⁹ RUBINSTEIN, Flávio. Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 38.

⁴⁸⁰ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 159.

compromisso em absoluto com a tradição civilista, já que as relações fiscais apresentam especificidades ímpares que exigem tratamento especial.

6.3. É POSSÍVEL ESTABELECEER RELAÇÃO ENTRE A “FRAUDE À LEI” BRASILEIRA, O “ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN” E A “FRAUDE À LEI” ESPANHOLA?

Conforme a pesquisa realizada, a concepção de *fraude à lei* parece estar enraizada na concepção do Direito privado brasileiro. Essa pode ser a razão porque soaria incompatível com os valores do sistema negar a sua aplicação de forma generalizada ao Direito. Como se pôde observar, a jurisprudência do STF, da década de 50, teria dedicado significativos julgados sobre a matéria, ora considerando a *fraude à lei* imanente ao sistema jurídico, inclusive ao Direito Tributário, ora afastando a sua aplicação pelo ordenamento jurídico então vigente.

Por outro lado, pode-se entender ser possível construir uma norma de *fraude à lei* a partir do art. 116, parágrafo único, do CTN, caso se atribua a essa figura o conteúdo da *simulação relativa*. Nesse cenário, a norma espanhola de reação ao *planejamento tributário abusivo* parece não encontrar elementos de comparação com esse dispositivo do CTN, especialmente porque, na Espanha, a *simulação* é tutelada de maneira diversa da *fraude à lei* (atualmente, do “*conflicto na aplicação da norma tributária*”).

7. A “SUBSTÂNCIA ECONÔMICA”, O “PROPÓSITO NEGOCIAL”, A “SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA” E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

7.1. AS DOUTRINAS JURISPRUDENCIAIS NORTE-AMERICANAS DE REAÇÃO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

Conforme se pôde verificar, em sistemas jurídicos como o da Alemanha, França e Espanha vige como tradição a positivação de enunciados prescritivos com normas gerais de controle de *planejamentos tributários* (“*rule-based*”), competetindo ao Poder Judiciário, contudo, o papel determinante de atribuir-lhes eficácia e calibrar a intolerância a situações concretas.

Em países com tradição no *common law*, essa equação se inverteria significativamente. Como se pode observar de exemplos como os Estados Unidos, a Inglaterra e o Canadá, o estabelecimento de normas para o controle de *planejamentos tributários* e a reação às hipóteses de *abuso* seria atribuída, *a priori*, ao Poder Judiciário, sem a interferência do legislador. Assim, o grau de tolerância ao *planejamento tributário* seria atualizado a cada novo precedente (“*cases law*”), com a adoção de métodos de reação ao *abuso* tanto em termos bastante amplos quanto causticos.

Neste estudo, o Direito Tributário norte americano servirá de base para a análise de doutrinas jurisprudenciais: da abstração ao casuismo, esse sistema apresenta métodos como a *substância sobre a forma* (“*substance over form*”), *substância econômica* (“*economic substance*”), *propósito negocial* (“*business purpose test*”), *simulação* (“*sham doctrine*”), *transações fracionadas* (“*step-transaction*”), *canalização de receitas* (“*conduit doctrine*”) e *cessão da renda* (“*assignment of income*”).

Embora a diferença entre essas doutrinas possa ser considerada tênue ou mesmo pouco perceptível, parece correto analisar as referidas doutrinas sob a

perspectiva da *complementariedade*, de modo que cada um dos métodos não seja excludente, mas complementar ou mesmo esclareça o alcance dos demais.

Ademais, conforme se buscará analisar, em março de 2010, a doutrina da *substância econômica* passou a ser tutelada pelo Direito positivo dos Estados Unidos, com o objetivo de *unificar, harmonizar e esclarecer* a grande quantidade de doutrinas jurisprudenciais existentes para a tutela do *planejamento tributário abusivo*.

7.1.1. A doutrina jurisprudencial da substância sobre a forma (“substance over form”)

Conforme a teoria da *substância sobre a forma* (“*substance over form*”), as transações devem ser tributadas de acordo com a sua substância econômica e não por sua forma. Tratando-se de norma construída pelos Tribunais, a sua origem teria precedente nos casos GREGORY V. HELVERING⁴⁸¹, de 1935, e HIGGINS V. SMITH⁴⁸², de 1940.⁴⁸³

No caso HIGGINS V. SMITH, o contribuinte teria realizado uma transação com perda de capital com uma empresa da qual seria o único sócio, reclamando, assim, o Direito à dedutibilidade dessa perda. A Corte, então, teria decidido que não haveria “*substância*” suficiente na venda realizada a ponto de se reconhecer um prejuízo, razão pela qual se deveria observar a real *substância* do negócio, ainda que esse fosse *formalmente* válido. A *substância sobre a forma* determinaria, então, que a separação da personalidade jurídica da pessoa física e da pessoa jurídica não fosse considerada para fins tributários.⁴⁸⁴

⁴⁸¹ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Caso GREGORY V. HELVERING, 293 EUA 465, 1935.

⁴⁸² ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Caso HIGGINS V. SMITH, 308 EUA 473, 476-77, 1940.

⁴⁸³ Cf. Klaus Voge, Já em 1935, a Suprema Corte americana, no caso Gregory v. Helvering refutou a transação de reorganização de uma companhia por lhe faltarem razoáveis propósitos negociais (“reasonable business purpose”) e por ter sido realizada apenas para fins fiscais ou, porque era uma mera simulação (“sham”). Posteriormente, essa jurisprudência foi repetidamente confirmada pelas Cortes americanas, como nos casos Higgins vs. Smith e Knetsch vs. US. (VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OCDE, UN and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital with particular reference to German treaty practice. Londres : Kluwer Law International Ltd, 1997, p. 117)

⁴⁸⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação (Treaty Shopping). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995, p. 51. O autor expõe, ainda, que “A limitação da

É interessante notar que, como aponta JOHN D. McDONALD⁴⁸⁵, tanto o contribuinte quanto a Administração Fiscal podem requerer a aplicação da doutrina da *substância sobre a forma*, já que esta não necessariamente conduz à majoração do ônus tributário, podendo gerar a minoração ou diferimento da obrigação fiscal.

Segundo JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO e VIOLETA RUIZ ALMENDRAL⁴⁸⁶, a doutrina da *substância sobre a forma* pode ser considerada a fonte da qual derivam as demais doutrinas jurisprudenciais norte-americanas, como o teste do *propósito negocial* (“*business purpose test*”), a *simulação* (“*sham transaction doctrine*”) e a *substância econômica* (“*economic substance*”). Contudo, como se poderá observar no tópico “7.1.8” *infra*, em 2010, o Congresso Americano teria atribuído a essa última doutrina jurisprudencial (*substância econômica*), o papel central de uma “interpretação autorizada”, que, de modo que todas as demais doutrinas, de algum modo, estariam a ela atreladas.

7.1.2. A doutrina jurisprudencial da substância econômica (“*economic substance*”)

A doutrina jurisprudencial da *substância econômica* (“*economic substance*”) teria sido estabelecida inicialmente no caso FRANK LYON V. U.S., de 1978⁴⁸⁷. No caso

liberdade de estruturação do contribuinte, entretanto, não foi total. No caso Moline Properties, Inc. v. Com (USTC, v. 43-1/9.644), extrai-se, do voto do Justice Reed, a noção de que ‘a pessoa jurídica deve ter sua autonomia reconhecida, inclusive para fins fiscais, ainda que o objetivo de sua criação tenha sido a obtenção de vantagens fiscais, ou de proteção contra pretensões de credores, desde que tal propósito seja o equivalente à atividade empresarial, ou seguido pela execução de negócios pela sociedade (that purpose is the equivalent business activity or is followed by the carrying on business by the corporation). Deste modo, concluía-se que somente se poderia desconsiderar (disregard) uma pessoa jurídica, quando ela fosse uma simulação ou irreal (a sham or unreal). Caso a pessoa jurídica criada pelo contribuinte tivesse existência real, desenvolvendo atividade empresarial, haveria de ser respeitada a forma adotada pelo contribuinte, pouco importando a sua intenção de economizar impostos.”

⁴⁸⁵ McDONALD, John D. Overview of U.S. Anti-Abuse Rules, *in* Seminário Internacional sobre Regulamentação da Norma Geral Antielisiva, na Escola de Administração Fazendária (ESAF), Brasília, 5 de outubro de 2010.

⁴⁸⁶ CALDERÓN CARRERO, José Manuel; ALMENDRAL, Violeta Ruiz. La Codificación de la “Doctrina de la Sustancia Económica” en EE.UU. como Nuevo Modelo de Norma Geral Anti-abuso: la tendencia hacia el “Sustancialismo”, *in* Revista Direito Tributário Atual n. 24. Instituto Brasileiro de Direito Tributário; Dialética : São Paulo, 2010, p. 92.

⁴⁸⁷ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Caso FRANK LYON V. U.S., de 1978, 435 U.S. 561, 1978.

ACM PARTNERSHIP V. COMMISSIONER, de 1997⁴⁸⁸, o Tribunal teria exigido que as transações realizadas apresentassem *substância econômica* distinta da vantagem financeira proveniente da redução de tributos. Essa doutrina, então, se prestaria a remediar judicialmente os casos em que o contribuinte reclamasse por vantagens fiscais não pretendidas pelo Congresso, valendo-se, para isso, de transações que apenas se prestassem à economia fiscal.

Dois critérios seriam analisados por essa doutrina: *(i) critério subjetivo*, em que o contribuinte deve ser motivado por algum *propósito negocial*, ou seja, não tributário; *(ii) critério objetivo*, em que as operações devem conduzir as partes para uma situação econômica diferente da que se encontravam anteriormente.

Antes da promulgação do artigo 7701 (o) do IRC, alguns Tribunais entenderiam necessário que o contribuinte demonstrasse a presença de ambos esses critérios para que as consequências tributárias por ele defendidas fossem respeitadas (*perspectiva conjuntiva*)⁴⁸⁹. Outros Tribunais, por sua vez, se mostrariam satisfeitos apenas com um desses critérios, de modo que, presente o *propósito negocial* **ou** a alteração da situação econômica do contribuinte, os efeitos fiscais por ele reclamados deveriam ser respeitados (*perspectiva disjuntiva*).⁴⁹⁰⁻⁴⁹¹ Outros precedentes, ainda, não

⁴⁸⁸ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Caso ACM Partnership v. Commissioner, 157 F.3d at 256, n.48, 1997. “The tax law (...) requires that the intended transactions have economic substance separate and distinct from economic benefit achieved solely by tax reduction. The doctrine of economic substance becomes applicable, and a judicial remedy is warranted, where a taxpayer seeks to claim tax benefits, unintended by Congress, by means of transactions that serve no economic purpose other than tax savings”.

⁴⁸⁹ Nesse sentido, caso Pasternak v. Commissioner, 990 F.2d 893, 898 (6th Cir), 1993) (“The threshold question is whether the transaction has economic substance. If the answer is yes, the question becomes whether the taxpayer was motivated by profit to participate in the transaction.”); caso Klamath Strategic Investment Fund v. United States, 568 F. 3d 537, (5. Cir), 2009) (“even if taxpayers may have had a profit motive, a transaction was disregarded where it did not in fact have any realistic possibility of profit and funding was never at risk”).

⁴⁹⁰ Nesse sentido, caso Rice’s Toyota World v. Commissioner, 752 F.2d 89, 91-92 (4. Cir), 1985 (“To treat a transaction as a sham, the court must find that the taxpayer was motivated by no business purposes other than obtaining tax benefits in entering the transaction, and, second, that the transaction has no economic substance because no reasonable possibility of a profit exists.”); caso IES Industries v. United States, 253 F.3d 350, 358 (8. Cir), 2001 (“In determining whether a transaction is a sham for tax purposes, a transaction will be characterized as a sham if it is not motivated by any economic purpose outside of tax considerations (the business purpose test), and if it is without economic substance because no real potential for profit exists (the economic substance test).”).

⁴⁹¹ Cf. Congress Codifies “Economic Substance” Doctrine, in AALU Bulletin n. 10-47. Association for Advanced Life Underwriting. Disponível em: <http://www.algibbons.com/aeg/assets/pdf/washington_reports/may10/5-6-10%20-%20Congress%20Codifies%20Economic%20Substance%20Doctrine%20-%2010_47.pdf>, acesso em 25/10/2010.

se prenderiam necessariamente a tais critérios, por entender que não passariam de fatores mais precisos para se verificar se uma transação apresenta efeitos práticos ou apenas se presta a criar vantagens fiscais.⁴⁹²

É interessante, ainda, notar que a aplicação da doutrina da *substância econômica* teria sido afastada por um Tribunal americano (“*Court of Federal Claims*”), no caso *COLTEC INDUSTRIES, INC. v. UNITED STATES*⁴⁹³. Segundo esse Tribunal, a referida doutrina jurisprudencial violaria o princípio da separação dos poderes. A decisão, contudo, foi reformada pela instância superior (“*Federal Circuit Court*”), que teria reiterado a aplicação da doutrina, inclusive para o caso então analisado. Nessa decisão, ter-se-ia sustentado que, enquanto a demonstração da existência de algum *propósito comercial* não afasta por si o *abuso*, devendo ser, ainda, demonstrada a *substância econômica* da transação, a simples ausência desta já seria suficiente para se caracterizar o *planejamento tributário* como *abusivo*.

Nesse cenário, pode-se destacar não ser pacífico quais os critérios devem ser observados pela jurisprudência norte-americana para a aplicação da doutrina da *substância econômica*. Um desses critérios, o *propósito comercial*, será analisado com mais atenção no tópico seguinte, em razão de diversas vezes ser citada como uma doutrina autônoma.

⁴⁹² Nesse sentido, *ACM Partnership v. Commissioner*, 157 F.3d at 247; *James v. Commissioner*, 899 F.2d 905, 908 (10th Cir. 1995); *Sacks v. Commissioner*, 69 F.3d 982, 985 (9th Cir. 1995) (“Instead, the consideration of business purpose and economic substance are simply more precise factors to consider . . . We have repeatedly and carefully noted that this formulation cannot be used as a ‘rigid two-step analysis’.”)

⁴⁹³ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Caso Coltec Industries, Inc. v. United States*, 62 Fed. Cl. 716, 2004. O Tribunal teria consignado “when the taxpayer claims a deduction, it is the taxpayer who bears the burden of proving that the transaction has economic substance.” The Federal Circuit Court quoted a decision of its predecessor court, stating that “*Gregory v. Helvering* requires that a taxpayer carry an unusually heavy burden when he attempts to demonstrate that Congress intended to give favorable tax treatment to the kind of transaction that would never occur absent the motive of tax avoidance.” The Court also stated that “while the taxpayer’s subjective motivation may be pertinent to the existence of a tax avoidance purpose, all courts have looked to the objective reality of a transaction in assessing its economic substance.”

7.1.3. A doutrina jurisprudencial do propósito negocial (“business purpose test”)

Conforme LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁴⁹⁴, embora a doutrina da *substância sobre a forma* torne imprópria a adoção de estruturas meramente formais para o fim de economizar impostos, caso haja um *propósito negocial* para a realização da transação, esta deveria ser respeitada, “ainda que sua criação tenha sido motivada por fins fiscais”.

A doutrina do *propósito negocial* (“business purpose test”) também encontraria no caso GREGORY V. HELVERING o seu precedente histórico. Nesse *case law*, teria sido realizada uma reestruturação societária com a criação de uma nova empresa para a obtenção de vantagens fiscais. A Corte teria considerado que essa nova empresa não possuiria “*propósito empresarial ou societário*” (“business or corporate task”), de modo que, tendo a sua criação se limitado a alcançar o objetivo da minoração dos impostos, seria abandonada logo após essa vantagem fosse obtida. Daí, o teste do *propósito negocial* envolveria a investigação quanto aos motivos (subjetivos) do contribuinte para a realização de suas transações, isto é, se com estas se procura alcançar algum propósito não tributário.⁴⁹⁵ Com o teste do *propósito negocial*, conforme TAMBET GRAUBERG⁴⁹⁶ se identificaria a *intenção* do contribuinte em obter não um objetivo empresarial, mas sim uma vantagem fiscal.

Sendo *subjetivo* o critério, parece necessário questionar, então, o que constituiria um *propósito negocial* válido perante o Direito tributário americano.

No caso ACM PARTNERSHIP V. COMMISSIONER⁴⁹⁷, de 1997, a Suprema Corte norte-americana teria decidido que a chave para determinar se uma transação possui

⁴⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação (Treaty Shopping). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995, p. 51.

⁴⁹⁵ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Joint Committee On Taxation. Technical explanation of the revenue provisions of the “reconciliation act of 2010”, as amended, in combination with the “patient protection and affordable care act”. Disponível em: < <http://burr.senate.gov/public/files/hcjctreport.pdf>>, acesso em 25/11/2010, p. 148.

⁴⁹⁶ GRAUBERG, Tambet. Anti-tax-avoidance Measure sand Their Compliance with Community Law. Jurídica Internacional XVI, 2009.

⁴⁹⁷ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Caso ACM PARTNERSHIP V. COMMISSIONER, 73 T.C.M. (CCH) 2189, 1997.

substância econômica consistiria em verificar se a operação está racionalmente relacionada com um propósito extratributário plausível à luz da conduta do contribuinte e útil em função da situação e das intenções deste. Um relacionamento racional entre o propósito e os meios somente seria verificado se houvesse razoável expectativa de benefícios não tributários compatíveis com os custos da transação.

Não obstante, não haveria uniformidade no Direito Tributário norte-americano quanto a quais espécies de benefícios econômicos não tributários deveriam ser demonstrados pelo contribuinte a fim de se assegurar o reconhecimento da *substância econômica* em sua transação. Alguns Tribunais negariam as vantagens fiscais reclamadas pelo contribuinte caso as alegadas vantagens extratributárias simplesmente não fossem reais.⁴⁹⁸ Em outros julgados, o *propósito negocial* dependeria do *potencial* da transação para a geração de *lucros*.⁴⁹⁹ Ademais, algumas Cortes também teriam aplicado a doutrina em casos que, embora houvesse potencial de lucros na operação analisada, bem como riscos inerentes ao negócio, esses seriam insignificantes se comparados com as vantagens fiscais pretendidas.⁵⁰⁰ Haveria, ainda, Cortes que buscariam construir critérios bastante objetivos, razão pela qual bastaria a presença de uma razoável possibilidade de lucros na transação, de forma nominal e antes da apuração dos impostos, para se concluir pelo *propósito negocial* da transação.⁵⁰¹

Evidencia-se, com isso, outra divergência jurisprudencial nos Estados Unidos. É o que também se observa nos casos em que, com o propósito de minorar o imposto de renda federal, os contribuintes alocassem receitas a pessoas não tributadas ou, ainda, a pessoas tributadas em regime favorecido. Diversos Tribunais entenderiam que essas transações não possuiriam *propósito negocial* e, portanto, não satisfariam a doutrina da *substância econômica*⁵⁰², enquanto outros, embora partissem do pressuposto de que a *substância* da transação não estaria sendo suportada por sua *forma*, ainda assim entenderiam necessário analisar se outros critérios se encontrariam presentes para verificar a presença ou não de *propósito negocial*.⁵⁰³

⁴⁹⁸ Nesse sentido, Coltec Industries v. United States, 454 F.3d 1340 (Fed. Cir.), 2006.

⁴⁹⁹ Nesse sentido, Knetsch, 364 U.S. at 361; Goldstein v. Commissioner, 364 F.2d 734 (2d Cir). 1966.

⁵⁰⁰ Nesse sentido, Goldstein v. Commissioner, 364 F.2d at 739-40.

⁵⁰¹ Nesse sentido, Rice's Toyota World v. Commissioner, 752 F. 2d 89, 94 (4. Cir). 1985.

⁵⁰² Nesse sentido, ACM Partnership v. Commissioner, 157 F.3d 231 (3. Cir), 1998.

⁵⁰³ Nesse sentido, TIFD III-E, Inc. v. United States, 459 F.3d 220 (2. Cir), 2006.

Também parece controvertida a questão se somente o propósito exclusivo de minorar tributos federais seria combatido por essa doutrina jurisprudencial. Seria considerado por alguns Tribunais um *propósito comercial* válido, por exemplo, a minoração de tributos estaduais, locais ou de tributos que seriam devidos a outros países (desde que isso não implicasse na redução dos impostos federais).

7.1.4. A doutrina jurisprudencial da simulação (“sham doctrine”)

A *simulação* (“sham doctrine”) no *common law* americano assume algumas peculiaridades, embora possam se assemelhar às figuras tradicionais da *simulação absoluta* e da *simulação relativa*. Haveria, naquele ordenamento, três espécies: *simulação de fatos* (“factual sham”), *simulação econômica* (“economic sham”) e *simulação de personalidade jurídica* (“sham entity”).

Na *simulação de fatos* (“factual sham”), as operações relatadas pelo contribuinte jamais teriam ocorrido, o que poderia, inclusive, conduzir à apuração de fraude. Como exemplo, no caso JULIEN V. COMISSÁRIO⁵⁰⁴, de 1984, o contribuinte não teria conseguido provar que empréstimos que deram origem a deduções teriam sido realmente realizados. Em comparação ao Direito brasileiro, seria semelhante à *simulação absoluta*, como aponta JOHN D. McDONALD⁵⁰⁵.

Na *simulação econômica* (“economic sham” ou, ainda *simulação da substância*, “sham in substance”), por sua vez, considera-se que as operações efetivamente ocorreram, mas não tiveram efeitos econômicos significativos para o contribuinte. No caso KNETSCH V. EUA⁵⁰⁶, de 1960, por exemplo, teria sido constatado que o contribuinte obteve empréstimo em dinheiro de uma companhia de seguros, pela taxa de 3,5%, e, em seguida, investiu esse valor em títulos que lhe renderiam 2,5% para o mesmo período, de modo a lhe trazer um custo de US\$91.570,00 e juros dedutíveis de

⁵⁰⁴ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Julien v. Comissário, 82 T.C. 492, 1984.

⁵⁰⁵ McDONALD, John D. Overview of U.S. Anti-Abuse Rules, in Seminário Internacional sobre Regulamentação da Norma Geral Antielisiva, na Escola de Administração Fazendária (ESAF), Brasília, 5 de outubro de 2010.

⁵⁰⁶ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Knetsch v. EUA, 364 EUA 361, 1960.

US\$290.570,00. Em comparação ao Direito brasileiro, seria semelhante à *simulação relativa*, conforme JOHN D. McDONALD⁵⁰⁷.

Já na *simulação de personalidade jurídica* (“*sham entity*”), considera-se que a personalidade jurídica de uma entidade (como associações, *trusts*, empresas etc.) deve ser respeitada como distinta de outras pessoas (mesmo pessoas físicas, como os sócios), desde que haja justificativa extratributária para a sua constituição, bem como que realizem efetivamente as atividades para as quais foram constituídas. Nesse sentido, seria os precedents *MOLINE PROPERTIES V. U.S.*, de 1943, e *ROGERS V. COMMISSIONER*, de 1975.

7.1.5. A doutrina jurisprudencial das transações em etapas (“step-transaction”)

A doutrina das *transações em etapas* (“*step-transaction*”), seguiria um roteiro composto por três testes: (i) *teste do compromisso de construção* (“*binding commitment test*”), em que se questionaria se, desde o início, haveria o compromisso de que todas as etapas obrigatoriamente deveriam ser cumpridas; (ii) *teste da interdependência mutua* (“*mutual interdependence test*”), em que uma das etapas seria infrutífera se as subsequentes não fossem realizadas; (iii) *teste do resultado* (“*result test*”), em que seria questionado se, desde o início, o contribuinte já desejaria um objetivo fiscal, resultante da conjunção de todas as etapas.⁵⁰⁸

⁵⁰⁷ MCDONALD, John D. Overview of U.S. Anti-Abuse Rules, *in* Seminário Internacional sobre Regulamentação da Norma Geral Antielisiva, na Escola de Administração Fazendária (ESAF), Brasília, 5 de outubro de 2010.

⁵⁰⁸ Cf. MCDONALD, John D. Overview of U.S. Anti-Abuse Rules, *in* Seminário Internacional sobre Regulamentação da Norma Geral Antielisiva, na Escola de Administração Fazendária (ESAF), Brasília, 5 de outubro de 2010.

7.1.6. A doutrina jurisprudencial da canalização de receitas (“conduit doctrine”)

A doutrina jurisprudencial da *canalização de receitas* (“*conduit doctrine*”) teria sido construída a partir do caso *HOLDING CO. V. COMMISSIONER*⁵⁰⁹, de 1945, em que uma empresa teria alienado ativos a terceiros e, posteriormente, cancelado a venda, a fim de que os seus acionistas vendessem os mesmos ativos em idênticas condições, contudo, com menor impacto fiscal.

Por essa doutrina, entende-se que o contribuinte não poderia canalizar uma determinada receita (como *royalties*, juros, ganhos de capital etc.), por meio de uma empresa ou de uma pessoa física, simplesmente a fim de obter um melhor resultado fiscal.

7.1.7. A doutrina jurisprudencial da cessão da renda (“assignment of income”)

Por essa doutrina, entende-se que o particular não pode separar o *ativo* dos rendimentos por gerados, a fim de se obter o melhor tratamento fiscal. No caso *HELVERING V. HORST*⁵¹⁰, de 1940, um pai teria cedido ao filho o direito aos juros decorrentes de tais títulos de sua propriedade, mas não os títulos em si. O Tribunal, então, entendeu que os juros deveriam ser tributados juntamente com os demais rendimentos do pai.

⁵⁰⁹ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Caso *HOLDING CO. V. COMMISSIONER*, 324 U.S. 331, 1945.

⁵¹⁰ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Caso *HELVERING V. HORST*, 311 U.S. 112, 1940.

7.1.8. A positivação do common law: O “Health Care and Education Affordability Reconciliation Act of 2010”

Em março de 2010, foram introduzidas alterações aos artigos 7701 (o), 6662, 6662A, 6664 e 6676 do Código Tributário norte americano. Tais alterações se deram pela aprovação do artigo 1409 do “*Health Care and Education Affordability Reconciliation Act of 2010*”, conquistada pelos democratas de BARACK OBAMA, com a introdução, no Direito positivo norte americano, cláusula geral de reação ao *planejamento tributário abusivo*, de modo a harmonizar e dirimir as divergências das doutrinas jurisprudenciais (artigo 7701, “o”), bem como prescrever as sanções aplicáveis (artigos 6662, 6662A, 6664 e 6676).

A enunciação dessa reforma foi acompanhada de uma espécie de *exposição de motivos*, elaborada pelo *Joint Committee On Taxation* (“Comitê Fiscal americano”), intitulada “*technical explanation of the revenue provisions of the ‘reconciliaton act of 2010,’ as amended, in combination with the ‘patient protection and affordable care act’*”⁵¹¹, o qual terá alguns de seus pontos analisados nesse tópico.

Nessa *exposição de motivos*, o Comitê Fiscal americano consigna que a introdução de uma norma geral no Direito positivo (“*rule-based*”) encontraria justificativa diante do cenário nebuloso gerado pela aplicação díspar dos métodos de reação ao *planejamento tributário abusivo*, construídos pela jurisprudência (“*cases law*”). Na tentativa de uniformização, o legislador teria tomado como matriz a teoria da *substância econômica*⁵¹², reportando-se expressamente a esta doutrina jurisprudencial do *common law* (o art. 7701, “o”, “5”, “A”).

⁵¹¹ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Joint Committee On Taxation. Technical explanation of the revenue provisions of the “reconciliaton act of 2010”, as amended, in combination with the “patient protection and affordable care act”. Disponível em: < <http://burr.senate.gov/public/files/hcjctreport.pdf> >, acesso em 25/11/2010.

⁵¹² ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Joint Committee On Taxation. Technical explanation of the revenue provisions of the “reconciliaton act of 2010”, as amended, in combination with the “patient protection and affordable care act”. Disponível em: < <http://burr.senate.gov/public/files/hcjctreport.pdf> >, acesso em 25/11/2010.

Prescreve a norma que, nos casos em que um Tribunal entender aplicável a doutrina da *substância econômica*, deverá considerar regular o *planejamento tributário* em duas situações. Em uma primeira hipótese, haveria *substância econômica* quando se pudesse verificar que a transação alterou a situação financeira do contribuinte por razões diversas do imposto de renda federal (critério objetivo). Em segundo lugar, o contribuinte deverá ter um substancial propósito em realizar a referida transação, que não se refira ao imposto de renda federal (critério subjetivo).

Na exposição de motivos da reforma realizada, o Comitê Fiscal americano aponta que, a fim de uniformizar os critérios para a aplicação da doutrina jurisprudencial da *substância econômica*⁵¹³, o legislador adotou a *perspectiva conjuntiva* (“*conjunctive analysis*”) e não a *perspectiva disjuntiva*⁵¹⁴. Assim, deverá o contribuinte demonstrar o cumprimento tanto do *critério subjetivo* (*propósito negocial*) quanto do *critério objetivo* (alteração da posição econômica sem levar em consideração a vantagem obtida quanto ao imposto de renda federal).

Exclarece o Comitê fiscal americano que não se teria buscado, com a reforma, alterar a flexibilidade dos Tribunais em outros aspectos (“*but does not alter the flexibility of the courts in other respects*”), de modo que estes continuariam livres para agregar, desagregar ou re-caracterizar transações. Isso porque, para a aplicação da doutrina da *substância econômica*, dever-se-á proceder como se essa reforma no Direito positivo nunca tivesse sido realizada. Quanto a isso, observam JOSÉ MANUEL

⁵¹³ O Comitê Fiscal americano expôs que: “This clarification eliminates the disparity that exists among the Federal circuit courts regarding the application of the doctrine, and modifies its application in those circuits in which either a change in economic position or a non-tax business purpose (without having both) is sufficient to satisfy the economic substance doctrine.” (Joint Committee On Taxation. Technical explanation of the revenue provisions of the “reconciliation act of 2010”, as amended, in combination with the “patient protection and affordable care act”. http://burr.senate.gov/public/_files/hcjctreport.pdf , p. 158)

⁵¹⁴ O Comitê Fiscal americano expôs que: “The provision clarifies that the economic substance doctrine involves a conjunctive analysis – there must be an inquiry regarding the objective effects of the transaction on the taxpayer’s economic position as well as an inquiry regarding the taxpayer’s subjective motives for engaging in the transaction. Under the provision, a transaction must satisfy both tests, i.e., the transaction must change in a meaningful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer’s economic position and the taxpayer must have a substantial non-Federal-income-tax purpose for entering into such transaction, in order for a transaction to be treated as having economic substance”. (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Joint Committee On Taxation. Technical explanation of the revenue provisions of the “reconciliation act of 2010”, as amended, in combination with the “patient protection and affordable care act”. Disponível em: < http://burr.senate.gov/public/_files/hcjctreport.pdf>, acesso em 25/11/2010, p. 158)

CALDERÓN CARRERO e VIOLETA RUIZ ALMENDRAL⁵¹⁵ que, “*en la medida que la jurisprudencia no era uniforme, puede sin embargo interpretarse que la norma sí innova el ordenamiento jurídico, pues es evidente que hace algo más que ‘reorganizar’ la doctrina existente, tomando claramente partido em una de las tres interpretaciones posibles*”.

De fato, a uniformização pretendida pela referida norma do Direito positivo necessariamente decide pela adoção de certos entendimentos jurisprudenciais, obrigando que outros sejam abandonados. Afinal, passou a ser exigido que o *propósito negocial* (diverso do imposto de renda federal) seja *substancial* (“*substantial*”). Também se rejeitou a possibilidade de o contribuinte utilizar como argumento de *propósito negocial* a melhoria de suas demonstrações financeiras levadas a público, caso esta tenha sido obtida justamente pela redução do imposto de renda federal. Ademais, a intenção de minorar tributos de âmbito estadual ou local seria considerada legítima apenas se não se verificar reflexos na tributação federal da renda (art. 7701, “o”, “3”, do IRC).

Assegurar-se-ia, com a norma em questão, o Direito de o contribuinte alegar outros fatores, e não apenas os lucros em potencial, para demonstrar que as transações realizadas lhe alterariam a posição econômica ou que estas seriam conduzidas por razões diversas de vantagens sobre o imposto de renda federal. A norma não requer ou mesmo estabelece uma taxa mínima de retorno para que se reconheça a existência de *lucros em potencial*. No entanto, caso o contribuinte alegue a existência desses *lucros em potencial*, o seu valor, antes de apurado o imposto, deverá ser substancial em relação ao valor das vantagens fiscais com a transação. Honorários e outras despesas seriam levados em consideração para a apuração desses lucros antes do imposto. No mesmo sentido, deverá ser regulamentada a forma como os tributos pagos a outros países seriam, em alguns casos, tratados como despesas na determinação do lucro, antes de apurado o imposto de renda americano.

⁵¹⁵ CALDERÓN CARRERO, José Manuel; ALMENDRAL, Violeta Ruiz. La Codificación de la “Doctrina de la Sustancia Económica” en EE.UU. como Nuevo Modelo de Norma Geral Anti-abuso: la tendencia hacia el “Sustancialismo”, in Revista Direito Tributário Atual n. 24. Instituto Brasileiro de Direito Tributário; Dialética : São Paulo, 2010, p. 100.

O Comitê Fiscal americano também esclarece que o Legislador não teria buscado alterar o tratamento fiscal de certas transações básicas, tradicionalmente respeitadas pelos Tribunais e pela Administração Fiscal, em que a obtenção de um regime fiscal mais favorável decorre da simples comparação entre as alternativas existentes para a sua realização. Tais hipóteses, contudo, são enumeradas na *exposição de motivos* da reforma legislativa⁵¹⁶.

Destaca-se, ainda, que a norma da *substância econômica* somente será aplicável às pessoas físicas em transações relacionadas a uma empresa ou negócios, ou em atividades desenvolvidas para a produção de renda.

A reforma também trouxe novas penalidades, prescritas pelos arts. 6662, 6662A, 6664 e 6676 do IRC.

No caso de pagamentos realizados pelo contribuinte por conta do não reconhecimento, pela Administração, das vantagens fiscais pretendidas com uma transação sem *substância econômica*, tal como definido pela nova redação do art. 7701 (o) ou, ainda, pelo descumprimento de outras normas simulares, será imposta multa de 20%, majorada para 40% na hipótese de o contribuinte não declarar adequadamente ao Fisco os fatos que seriam relevantes para a correta compreensão do caso. A retificação das declarações prestadas pelo contribuinte somente poderão alterar a imposição dessas penalidades quando realizadas antes de iniciada a fiscalização da Administração Fiscal ou, ainda, após algum prazo estabelecido pelo Secretário. Nenhuma exceção a tais penalidades será aceita, de modo que não se poderia alegar a presença de pareceres especializados prévios ou outros elementos que pudessem demonstrar a boa-fé do

⁵¹⁶ Foram citadas as seguintes hipóteses: “(1) the choice between capitalizing a business enterprise with debt or equity; (2) a U.S. person’s choice between utilizing a foreign corporation or a domestic corporation to make a foreign investment; (3) the choice to enter a transaction or series of transactions that constitute a corporate organization or reorganization under subchapter C; and (4) the choice to utilize a related-party entity in a transaction, provided that the arm’s length standard of section 482 and other applicable concepts are satisfied. Leasing transactions, like all other types of transactions, will continue to be analyzed in light of all the facts and circumstances. As under present law, whether a particular transaction meets the requirements for specific treatment under any of these provisions is a question of facts and circumstances. Also, the fact that a transaction meets the requirements for specific treatment under any provision of the Code is not determinative of whether a transaction or series of transactions of which it is a part has economic substance.” (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Joint Committee On Taxation. Technical explanation of the revenue provisions of the “reconciliation act of 2010”, as amended, in combination with the “patient protection and affordable care act”. Disponível em: <<http://burr.senate.gov/public/files/hcjctreport.pdf>>, acesso em 25/11/2010, p. 156-157).

contribuinte quanto à legitimidade das operações: ausente a *substância econômica* ou outras doutrinas semelhantes, deverá ser imposta a penalidade. Da mesma forma, será imposta multa de 20% na hipótese de pedidos de compensação ou restituição realizados indevidamente pela ausência de *substância econômica*.

7.2. O “PROPÓSITO NEGOCIAL”, A “SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA” E A “SUBSTÂNCIA ECONÔMICA” NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Embora não haja qualquer dispositivo expresso no Direito positivo que estabeleça como requisito para a tolerância ao *planejamento tributário* propósitos extratributários nos atos praticados pelo contribuinte, essa teoria vem sendo suscitada no Direito Tributário brasileiro há tempos. Na obra de SAMPAIO DÓRIA⁵¹⁷, da década de 70, é possível identificar a exigência de algum “*objetivo, propósito ou utilidade, de natureza material ou mercantil, e não puramente tributária*”.

Também a Administração Fiscal tem perquirido os propósitos do contribuinte para a realização de seus atos jurídicos. Em 1986, no notório caso GRENDENE⁵¹⁸, a Administração Fiscal brasileira teria manifestado a sua intolerância a operações realizadas com o propósito exclusivo de minorar a incidência tributária. No caso, a empresa “A” inicialmente realizaria a venda de seus produtos diretamente ao mercado consumidor, em montante que lhe obrigaria a apurar o imposto de renda com base no lucro real. Com o declarado propósito de tornar mais eficiente (menos onerosa) a apuração de seu imposto de renda, a empresa “A” constituiu oito controladas, reestruturando a sua operação da seguinte forma: os produtos seriam fabricados pela empresa “A” e vendidos a preços reduzidos, próximo do custo, para cada uma de suas oito controladas, as quais se encarregariam de realizar e contabilizar a venda ao mercado consumidor. Tendo em vista que a empresa “A” seria tributada pelo lucro real,

⁵¹⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*, São Paulo : Bushatsky, 1977, p. 75.

⁵¹⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. IRPJ – TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS – EVASÃO FISCAL. Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realizada, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido).

os seus lucros tributários seriam substancialmente minorados pela venda próxima ao custo, bem como que, tendo em vista que cada uma das oito empresas controladas se submeteria ao lucro presumido, aproveitar-se-ia das vantagens da base de cálculo reduzida desse imposto.

Para o antigo Conselho de Contribuintes, as normas societárias e privadas exigiriam de quaisquer empresas o exercício de um *propósito negocial*, de uma “*atividade mercantil*”, e não se poderia conceber uma sociedade constituída com o exclusivo propósito de minorar a incidência tributária. Considerou-se, então, que o propósito das oito controladas seria “*enganoso*”, “*simulado*”, “*falso*”.

De todo modo, a Administração Fiscal compreendeu que essas oito empresas controladas não possuiriam a estrutura necessária para exercer as atividades empresariais a que se dispunham. Constatou-se que quatro dessas empresas não possuiriam qualquer funcionário, enquanto que as outras quatro teriam apenas um funcionário cada. Assim, é interessante notar que, embora o caso suscite o subjetivo fator dos motivos que conduzem os particulares para a realização de reestruturações societárias, suscitando a questão do *propósito negocial*, considerou-se tratar-se de “autêntico negócio simulado”.

Decidiu-se, então, que as receitas auferidas pelas oito empresas controladas deveriam ser tributadas em sua controladora, a empresa “A”, submetida ao lucro real.⁵¹⁹

O antigo Conselho de Contribuintes, como se pôde observar, suscitou que o objetivo das normas societárias e privadas deveria ser observado, qual seja, a tutela de “atividades mercantis”. Parece correto compreender, então, que, caso cada uma das oito empresas trouxesse utilidade à operação global realizada, assumindo os riscos das atividades empresariais a que passaria a se dedicar e com a estrutura necessária, não haveria como se objetar contra a economia fiscal obtida. Ou seja, caso não houvesse *simulação*, mas oito controladas com estruturas comprovadamente reais, com assunção das responsabilidades e dos riscos, não obstante toda essa estruturação ter sido implementa com o declarado propósito de obter vantagens fiscais, poderia a Administração Fiscal reclamar a aplicação da *substância econômica*, do *própósito*

⁵¹⁹ A questão foi conduzida ao então Tribunal Federal de Recursos (apelação cível 115.478-RS), que compreendeu tratar-se *planejamento tributário* abusivo, ou mesmo de *fraude*.

negocial ou da *substância sobre a forma*? Ou ainda, quão relevantes deveriam ser os motivos mercantis apresentados por esse contribuinte?

Tal como se observou no Capítulo “4” desta dissertação, quando o jurista se refere ao “*abuso do direito*”, é necessário diferenciar a sistemática que se vale a França para a reação ao *planejamento tributário abusivo* e a que se pretende referir em nosso ordenamento. Ocorre que, naquele Estado, a expressão designa um conceito vivo, que se altera sazonalmente, seja devido aos legisladores ou aos julgadores franceses. Do mesmo modo ocorre com o *abuso de formas*, na Alemanha, e a *fraude à lei* (ora “*conflito na aplicação da norma tributária*”), na Espanha.

Assim, a referência à *substância econômica*, ao *propósito negocial* e à *substância sobre a forma* pode conduzir a todas as questões suscitadas no Direito americano ou, ainda, a um pensamento mais restrito quanto à intenção extratributária do particular. Na doutrina brasileira, EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO⁵²⁰ sustenta que “a ideia de propósito negocial é reducionista: limita-se a cogitar sobre a existência ou não de uma finalidade para o negócio em si; portanto, não leva em consideração o contexto em que os negócios foram gerados e sua utilidade para os particulares”.

Em preocupação dirigida ao seu sistema jurídico de referência, GUSTAVO LOPES COURINHA⁵²¹ suscita que essa doutrina, “importada à pressa do discurso argumentativo dos tribunais anglo-americanos para o direito português, pode ter efeitos catastróficos na aplicação da lei fiscal se for aplicada de forma simplista e sem atenção à verdadeira natureza deste princípio”. Crê-se que essa também é uma preocupação no Direito Tributário brasileiro.

Alguns autores brasileiros sustentam a aplicação de tais doutrinas no ordenamento pátrio. RICARDO LODI RIBEIRO⁵²² considera “o *business purpose test* pressuposto das demais figuras” adotadas para a reação ao *planejamento tributário abusivo*. Seria, contudo, insuficiente para a tutela do tema no Direito Tributário

⁵²⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento tributário. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 256.

⁵²¹ COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009, p. 8.

⁵²² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 153-154.

brasileiro, pois a intenção de praticar atos menos onerosos fiscalmente não poderia ocasionar *per si* ineficácia perante o Fisco, exigindo-se, ainda, a inadequação entre o negócio jurídico escolhido e a fórmula jurídica adotada. GUSTAVO FOSSATI⁵²³ anota que a utilidade do ato jurídico deve necessariamente ter natureza material ou mercantil, de modo que o simples objetivo de evitar ou reduzir o tributo não seria suficiente para legitimá-lo.

Conforme a tese de DOUGLAS YAMASHITA⁵²⁴, a doutrina do *propósito negocial* (*business purpose*) “encaixa-se perfeitamente na excludente da ilicitude” do exercício regular de um direito reconhecido. Para esse autor⁵²⁵, que sustenta a aplicação do art. 187 do novo Código Civil (*abuso do direito*) para a tutela de questões tributárias, a ausência de propósito negocial constituiria indício de *manifesto excesso dos limites impostos pelo fim econômico ou social do direito exercido*, conforme enunciado naquele dispositivo do diploma privado.

Em 2006, no acórdão nº 101-95365⁵²⁶, o antigo Conselho de Contribuintes (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes) analisou a ausência de *propósito negocial* alegada pela Administração Fiscal, manifestando-se quanto à distribuição do ônus da prova em tais situações. A empresa “X” teria adquirido debêntures com ágio, deduzindo-o na determinação de lucro para fins de pagamento de imposto de renda. A Administração Fiscal, contudo, considerou que o ágio em questão não seria dedutível, por não se tratar de despesa operacional, não sendo necessária à atividade da empresa ou à manutenção da fonte produtora de rendimentos. Considerou-se que haveria sido implementada uma estrutura para minorar a realização de renda tributável, especialmente face à ausência de proporção entre o ágio e o valor nominal das debêntures, bem como que tais valores, recebidos pela empresa emitente das debêntures

⁵²³ FOSSATI, Gustavo. Planejamento Tributário e Interpretação Econômica. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed. 2006, p. 90.

⁵²⁴ YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 47.

⁵²⁵ YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos. São Paulo: Lex Editora 2005, p. 133.

⁵²⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. IRPJ – CUSTOS. DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. – ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE DEBÊNTURES. – DEDUTIBILIDADE. - O Ato Administrativo de Lançamento requer seja produzida a prova da ocorrência de fato que, inequivocamente, se subsuma à hipótese descrita pela norma jurídica. A fundamentação da glosa de custos ou despesas operacionais realizadas e contabilmente apropriadas pelo sujeito passivo, há de ser acompanhada de elemento probatório, produzido pela Fiscalização, de que os gastos suportados não são necessários à atividade da empresa ou à manutenção da fonte produtora dos rendimentos. O ágio pago na aquisição de debêntures, satisfeitas as condições legalmente estabelecidas, por se tratar de despesa necessária é dedutível para efeito de se determinar o lucro real.

a título de prêmio, não seria computados apuração do lucro real, já que contabilizado como reserva de capital, bem como que as participações nos lucros atribuídas às debêntures seriam dedutíveis para apuração do lucro real⁵²⁷.

O antigo Conselho decidiu que, embora as operações tenham sido realizadas com o objetivo de minorar o ônus fiscal, poder-se-ia objetar que a existência de um *propósito negocial* impediria a reação da Administração ao *planejamento tributário*, pela ausência, portanto, de abuso. Caberia ao Fisco, contudo, comprovar que a despesa não seria necessária para que se pudesse apurar a ausência de *propósito negocial*. O ágio, portanto, foi considerado dedutível, já que, no caso concreto, a Administração Fiscal não teria cumprido com o ônus que lhe caberia, de modo a impossibilitar a reação ao *planejamento tributário* considerado *abusivo*. Dever-se-ia considerar, então, que estariam presente questões econômicas que influenciaram para as operações em questão, pois, “em razão da taxa interna de retorno (TIR) aflorada com a realização da análise econômica do investimento, é razoável admitir que o investidor tenha se sentido atraído e, dessa forma, tenha optado por realizar o investimento nas condições pactuadas.”

Nesse julgado, portanto, o antigo Conselho de Contribuinte teria reconhecido que a realização lícita e regular de operação com debêntures traria vantagens econômicas não tributárias, o que seria suficiente para legitimar o planejamento tributário, diante da ausência de prova em contrário da Administração Fiscal.

Mas é interessante questionar qual a fonte normativa para esses critérios de definição, relevância e intensidade do *propósito negocial* (ou mesmo de sua exigência) e de distribuição do ônus da prova. Tomando-se como exemplo os Estados Unidos, observa-se um ordenamento jurídico em que o Poder Judiciário, conforme a tradição da *common law*, desempenharia a competência de estabelecer os referidos critérios para que um *planejamento tributário* seja considerado *abusivo*. Ainda assim, em 2010, foram enunciadas normas pelo Legislador para uniformizar as doutrinas jurisprudenciais e prescrever as sanções aplicáveis.

⁵²⁷ BRASIL. DECRETO 3000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), art. 442 e art. 462.

Ocorre que, nesse precedente do antigo Conselho de Contribuintes, os julgadores parecem adotar pressupostos construídos pela experiência, já que não há, no Brasil, normas enunciadas pelo Legislador que sustentem expressamente os critérios e métodos da *substância econômica*, *propósito negocial* e *substância sobre a forma*. Ademais, adotando-se como premissa que o Poder Judiciário brasileiro não possui competência para prescrever os critérios para a identificação do *planejamento tributário abusivo*, já que lhe é vedado *legislar positivamente*, não se poderia admitir, ainda mais, que a Administração Fiscal, cuja competência se restringe a executar a lei⁵²⁸, pudesse inovar exigências à esfera jurídica do contribuinte.

Não obstante a inexistência de critérios pré-estabelecidos para que pudesse aplicar a referida norma de reação ao planejamento tributário abusivo, parece haver dois elementos que com maior frequência são suscitados pela jurisprudência administrativa: *(i)* o intervalo temporal entre as operações e *(ii)* a coerência destas para as atividades empresarias subjacentes. O fato de as partes serem relacionadas, por outro lado, não se mostraria como critério relevante nos precedentes do CARF.⁵²⁹

Respeitável doutrina refuta a aplicação de tais doutrinas ao Direito Tributário brasileiro. PAULO AYRES BARRETO⁵³⁰ leciona que a teoria do *propósito negocial* adota critério subjetivo, qual seja:

[...] a efetiva e real intenção do contribuinte que pratica certos atos que geram economia fiscal ou redução dos tributos devidos. Se os seus atos tiveram motivações outras, eu não as de natureza tributária, a operação se legitima. Na hipótese contrária, ou seja, se restar comprovado que o único propósito de seus atos foi alcançar um ganho fiscal ou a redução de tributos, os efeitos desta natureza não se legitimam.

⁵²⁸ Nas lições de ALCIDES JORGE COSTA, “[...] o Estado legislador não deve ser confundido com o Estado Administrador. Aquele cria a lei que impõe o tributo e o faz utilizando-se de seu poder financeiro enquanto que o Estado administrador torna efetivo seu direito ao tributo, já não como criador da lei, mas na conformidade desta a que tanto o Estado quanto o contribuinte devem obediência”. (COSTA, Alcides Jorge. Obrigação tributária. São Paulo : Editora Resenha Tributária, co-edição Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1975, p. 6-7)

⁵²⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”. São Paulo : Quartier Latin, p. 19-20.

⁵³⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 232-233.

Entretanto, para esse autor, a referida teoria não seria aplicável ao Direito Tributário brasileiro, já que não se poderia exigir que os negócios sejam realizados da forma mais onerosa em termos fiscais.⁵³¹ ALBERTO XAVIER⁵³², por sua vez, sustenta que, por obediência aos direitos e garantias individuais, os motivos ou fins dos atos praticados pelos particulares seriam absolutamente irrelevantes, a não ser por exigência expressa da Constituição Federal⁵³³. LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁵³⁴ chama a atenção para o perigo da importação de critérios alienígenas pela jurisprudência administrativa brasileira, “sem que tenha havido inovação legislativa a embasar a mudança”, especialmente quando os referidos critérios tem origem no *common law* e não na tradição continental, própria do ordenamento brasileiro. Ademais, destaca esse autor que:

[...] deve-se registrar que a busca do propósito comercial esconde, em geral, o paradoxo de que não haverá transação em que o aspecto tributário não influencie o comportamento do contribuinte: tirados os efeitos tributários de *qualquer* transação, esta teria contornos diversos. Nesse sentido, o *business purpose*, enquanto critério de separação entre as operações válidas e inválidas parece esconder certo grau de arbítrio.

A negação à relevância dos motivos do particular para a prática de seus atos também pode ser evidenciada na jurisprudência administrativa brasileira.

Em 2005, no acórdão nº 102-47181⁵³⁵, o antigo Conselho de Contribuintes teria rejeitado a relevância de se apurar razões extratributárias nos atos jurídicos

⁵³¹ BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda e preços de transferência. São Paulo : Dialética, 2001, p. 127.

⁵³² XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002, p. 105-109. Diz o Autor que “Relevantes, sim, podem ser os motivos das autoridades públicas, como critério de averiguação da eventual existência de abuso ou desvio de poder”.

⁵³³ À crítica de ALBERTO XAVIER pode-se opor que as garantias constitucionais não podem ser suprimidas ou mesmo desproporcionalmente restringidas por normas infraconstitucionais, mas podem ser reguladas, portanto, limitadas por estas.

⁵³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. Planejamento Tributário e o “Propósito Comercial”. São Paulo : Quartier Latin, p. 18-19.

⁵³⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. IRPF - EX.:1998. GANHO DE CAPITAL - SIMULAÇÃO - PROVA - A ação da contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos realizados, cabe a autoridade fiscal provar a ocorrência do fato gerador. Não havendo impedimento legal para a realização das doações, ainda que delas tenha resultado a redução do ganho de capital produzido pela alienação das ações recebidas, não há como qualificar a operação de simulada. A reduzida permanência das ações no patrimônio dos donatários/doadores e doadores/ donatários, por si só, não autoriza a conclusão de que os atos e negócios jurídicos foram simulados. No ano - calendário de 1997 não havia incidência de imposto sobre o ganho de capital

praticados pelos contribuintes. No caso, as pessoas físicas “A” e “B”, casadas entre si, seriam as principais proprietárias da empresa “X”, a qual, por sua vez, seria a principal proprietária da empresa “Y”. Após substancial aumento de capital da empresa “X” pela incorporação de lucros acumulados para atualização do custo de aquisição das pessoas físicas cotistas. Para tanto, “A” e “B” realizaram redução do capital detido nessa empresa “X”, à qual transferiu a essas pessoas físicas a participação na empresa “Y” pelo seu valor contábil⁵³⁶. Um dia após a referida redução de capital, “A” e “B” teriam doado as quotas da empresa “Y” recebidas para os pais de “A”. No dia seguinte, contudo, estes doaram as referidas ações da empresa “Y” para “A”, a título de antecipação de legítima e a valor de mercado. Vigia, à época, norma de não incidência do imposto de renda sobre a diferença positiva apurada pelos pais de “A” nessa doação das ações a valor de mercado⁵³⁷. Ademais, por se tratar de adiantamento de legítima, a doação auferida por “A” também estaria isenta do imposto. Dias após, “A” realizou a alienação das quotas da empresa “Y” a uma empresa norte-americana. A Administração Fiscal, contudo, compreendeu que o ganho de capital auferido por “A” nessa alienação não teria sido apurado corretamente, por considerar ilegítimo o aumento do custo de aquisição resultante das doações realizadas. Aos olhos do Fisco, as sucessivas operações realizadas teriam como exclusivo propósito reduzir o ganho de capital em questão, tendo sido praticados atos simulados.

Levado o caso ao antigo Conselho de Contribuintes, parcela dos julgadores compreendeu que o único propósito das doações realizadas seria a obtenção de vantagens fiscais ilícitas. A maioria, no entanto, compreendeu tratar-se de *planejamento tributário*, sem que qualquer *abuso* pudesse ser identificado. Conforme o voto vencedor, “a doação das ações não constitui nenhuma ilicitude, materializando-se apenas como um mecanismo integrante de um planejamento tributário”, já que “não é proibido ao contribuinte escolher a alternativa que resulte em um menor pagamento de imposto” e “a declaração de vontade das partes consignadas nos legítimos instrumentos deve ser respeitado”.

produzido pela diferença entre o custo de aquisição pelo qual o bem foi doado e o valor de mercado atribuído no retorno do mesmo bem. Preliminares rejeitadas. Recurso provido.

⁵³⁶ BRASIL. Lei 9.249/95. Art. 22.

⁵³⁷ BRASIL. Regulamento do Imposto de Renda (1994), art. 801, II.

Nesse precedente, portanto, compreendeu-se que “a validade das operações independem do tempo de duração dos efeitos dos negócios realizados e da vontade interna de pagar menos imposto”.

É necessário ressaltar que, tal como esse ultimo precedente do antigo Conselho de Contribuintes não foi decidido por voto unânime dos julgadores, o seu resultado não é a regra. Parece ser uma tendência a consideração do *propósito negocial* das operações, embora normalmente se repete efetivamente *abusivo* determinado *planejamento tributário* com fundamento na *simulação*.

Desse modo, a teoria da *substância sobre a forma* ao Direito Tributário brasileiro, para EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO⁵³⁸, seria aplicável apenas caso seja considerada como regra de *simulação*. Faltaria *causa* ao negócio sem *substância econômica*, o que conduziria à *simulação*. O modo pelo qual as partes se comportam seria, sem dúvida, mais relevante que aquilo que declaram, já que o art. 112, do novo Código Civil, estabelece que nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção que ao sentido literal da linguagem. Ocorre que, “em termos jurídicos rigorosos, dizer que a substância deve sobrepujar a forma é declarar que há uma ilicitude encoberta pela forma ainda quando esta foi produzida atendendo a todos os requisitos da lei”. Se não há correspondência entre a substância e a forma, seria possível afirmar um defeito ou vício que torna o negócio inapto para produzir efeitos, pois se estaria diante de uma *simulação*. Contudo, afirma o autor, se houver sinceridade entre a substância e a forma, “não há critério jurídico capaz de afastar o regime jurídico adotado pelo particular”.

Essa perspectiva pode ser evidenciada na jurisprudência administrativa. No acórdão nº 104-21498⁵³⁹, o antigo Conselho de Contribuintes (Quarta Câmara do

⁵³⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento tributário. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 239-256.

⁵³⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. IRPF PAF - NULIDADE DO PROCEDIMENTO - AUSÊNCIA DE CIENTIFICAÇÃO NA FASE PRELIMINAR AO LANÇAMENTO - Não há que se confundir procedimento administrativo fiscal com processo administrativo fiscal. O primeiro tem caráter apuratório e inquisitorial e precede a formalização do lançamento, enquanto que o segundo somente se inicia com a impugnação do lançamento pelo contribuinte, resguardadas nesta fase as garantias do contraditório e da ampla defesa. SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de

Primeiro Conselho de Contribuintes) analisou um *planejamento tributário* para a alienação de todos os ativos da empresa “A” para a empresa “B”, realizada por meio de reorganização societária, a fim de evitar a incidência de imposto de renda sobre o ganho de capital que seria experimentado pelas pessoas físicas proprietárias da referida empresa “A”. Inicialmente, a empresa “A” foi transformada em uma sociedade anônima de capital fechado. Às 9:00 horas, do dia 30/01/99, a empresa “B” efetuou aumento de capital na empresa “A”, subscrevendo 109.137 ações ordinárias nominativas, integralizadas pelo valor de R\$ 11.810.806,14. Às 14:00 horas, do mesmo dia 30/01/99, foi realizada a cisão da empresa “A”, vertendo-se a referida quantia (R\$ 11.810.806,14) a uma *holding* de propriedade dos acionistas originais da empresa “A”. Dessa forma, a empresa “B” se tornou a única proprietária de todos os ativos da empresa “A”, podendo, inclusive, incorporá-la para a dedução do ágio pago quando da subscrição das ações.

O antigo Conselho de Contribuintes, então, teria compreendido que o único objetivo das operações realizadas seria o de não pagar o imposto de renda incidente sobre o ganho de capital que seria auferido pelos quotistas originais da empresa “A”. Teria ainda sido identificado um pacto prévio, firmado entre essas pessoas físicas e a empresa “B”, acordando a sequência de atos praticados, o que evidenciaria a ausência de *affectio societatis* e a prática de *simulação* (em que se simularia a constituição de uma sociedade para se ocultar uma operação de compra e venda)⁵⁴⁰. Consignou-se que,

vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário. OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - SIMULAÇÃO - MULTA QUALIFICADA - Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996). DECADÊNCIA - Caracterizado o evidente intuito de fraude, o termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (arts. 150, § 4º, e 173, inciso I, do CTN). JUROS SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - Não compete ao Conselho de Contribuintes a discussão acerca da suposta inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, cabendo ao Poder Judiciário manifestar-se sobre o tema. Preliminares rejeitadas. Recurso negado.

⁵⁴⁰ Evidencia-se, no acórdão em questão, o seguinte trecho: “No caso em tela, não se consegue vislumbrar qual o objetivo negocial, ou seja, extratributário, que levaria duas empresas a, às nove horas da manhã, celebrarem uma associação, e às duas horas da tarde promoverem uma cisão seletiva, tudo isso, diga-se de passagem, acertado previamente em contrato firmado entre as partes. Com efeito, o único objetivo que se pode vislumbrar na sequência de operações levada a cabo pelo recorrente, é o não pagamento de imposto, o que, como sobejamente demonstrado no presente voto, não se coaduna com os princípios constitucionais, muito menos mediante a prática de simulação.”

“obviamente, a intenção dos contratantes, ao realizarem as transações em foco, não era aquela que aparentava ser, o que efetivamente caracteriza a simulação”.

Pode-se concluir, portanto, não ser possível afirmar que há, no Brasil, o controle de *planejamentos tributários* fundado no critério do *propósito negocial*. Além de não haver norma expressa no ordenamento jurídico que o recepcione, a jurisprudência administrativa se mostra vacilante em sua aplicação, não sendo pacífica a sua adoção pelos julgadores do CARF. Conforme observa LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁵⁴¹, ao analisar uma série de precedentes do antigo Conselho de Contribuintes, embora o questionamento do *propósito negocial* seja uma constante, é comum que tais decisões também se fundamentem em teorias como o *abuso do direito* e a *fraude à lei*. “Evidentemente, o antigo Conselho de Contribuintes não se sentia à vontade para revelar que, em verdade, aplicava a doutrina desenvolvida no *common law*, não obstante a ausência de previsão legal”.

7.3. É POSSÍVEL ESTABELECEER RELAÇÃO ENTRE AS DOUTRINAS JURISPRUDENCIAIS DO COMMON LAW NORTE AMERICANO E O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, ESPECIALMENTE FACE O ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN?

A MP 66/2002⁵⁴², em seu art. 14, §1º, “I”, estabelecia que “Para a desconconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a

⁵⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”. São Paulo : Quartier Latin, p. 18-19.

⁵⁴² BRASIL, Medida Provisória 66/2002. Art. 14. São passíveis de desconconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

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

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

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

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

ocorrência de” “falta de propósito negocial”. O dispositivo não foi convertido em lei, sendo duvidosa, contudo, a sua validade caso o houvesse, já que a lei ordinária em questão inovaria a norma do art. 116, parágrafo único, do CTN, incumbindo-lhe apenas regulamentar o procedimento de aplicação desta lei complementar.

Nesse cenário, ante a ausência de norma no Direito Positivo brasileiro que prescreva a aplicação de métodos semelhantes às doutrinas jurisprudenciais norte-americanas (salvo quanto à *simulação*), pode-se concluir que não há elementos necessários para uma análise de Direito comparado.

Ademais, em termos rigorosos, a análise das doutrinas jurisprudenciais norte-americanas de reação ao *planejamento tributário abusivo*, com o objetivo de suscitar a sua aplicação ao Brasil (como parece fazer parte da doutrina) deve ser criteriosa e levar em consideração os vastos precedentes, muitos deles casuísticos, em que os Tribunais daquele país estabelecem os seus contornos vivos, com exceções e afirmações de sua aplicação a casos concretos. Procedendo-se dessa forma, parece que se poderia concluir que a doutrina jurisprudencial da *simulação* (“*sham doctrine*”) encontra semelhança no Direito Tributário brasileiro, o que se reflete nos julgados analisados do CARF (antigo Conselho de Contribuintes), em que, embora o *propósito negocial* das operações tenha sido questionado, a prática ou não de *simulação* se mostrou o critério relevante para a negação ou não das vantagens fiscais reclamadas pelo contribuinte.

8. CONCLUSÕES

Tendo sido apresentado o relato da pesquisa realizada para esta dissertação de mestrado, faz-se necessário repisar de forma sumular algumas das conclusões obtidas, a fim de apresentar os últimos pontos necessários ao seu encerramento.

Inicialmente, a fim de analisar teorias de “*abuso*” no *planejamento tributário*, procurou-se definir três figuras fronteiriças: o “*planejamento tributário*”, o “*planejamento tributário abusivo*” e a “*evasão fiscal*”.

Quanto ao *planejamento tributário*, buscou-se defini-lo de forma *positiva* e *negativa*.

Pela *definição positiva*, deu-se relevo à *liberdade econômica* de o contribuinte realizar, de forma legítima e protegida pelo Direito, um gênero de atos jurídicos que lhe proporcionem evitar, minorar ou adiar o nascimento de obrigações fiscais, posto não terem sido eleitos por lei como fatos geradores de obrigações tributárias (hipótese de incidência, antecedente da regra matriz de incidência tributária). Nesse seguir, foram expostos fundamentos para que o Estado regule as *liberdades*, sem jamais cerceá-las, devendo tornar claro ao particular qual o âmbito de atuação lhe é assegurado para a prática de seu *planejamento tributário*. É nesse núcleo mínimo de *liberdade*, que de maneira inalienável deve ser promovido pelo Estado, onde se situaria o *planejamento tributário*. Na antiguidade, a tributação somente estaria presente onde faltasse a *liberdade*; no Estado Social de Direito a imposição fiscal, desde que *conforme norma válida do ordenamento jurídico*, convive com as liberdades do particular, constituindo legítima intervenção em seu patrimônio. A validade de tais normas, contudo, dependeria do respeito ao citado círculo em que a *liberdade econômica* se encontra protegida. De acordo com um *razoável* grau de *intolerância*, pode o Estado disciplinar quais as hipóteses de *planejamentos tributários* seriam consideradas *abusivas*, mas não seria legítimo eliminar por completo a possibilidade de exercício dessa liberdade. Evidencia-se como problemática a questão quanto à delimitação desse campo em que o indivíduo é livre para desenvolver a criatividade inovadora motor do setor privado e, portanto, do próprio Estado Fiscal. Em ordenamentos de tradição continental, como o

brasileiro, compete ao Poder Legislativo o monopólio da primeira palavra para a solução dessa equação e, ao Poder Judiciário, o monopólio da palavra final quanto à validade da norma enunciada. Pela definição *negativa*, busca-se expor do que trata o *planejamento tributário* diferenciando-o de figuras próximas, mas distintas, ou seja, atos que, embora também tenham como objetivo evitar, minorar ou adiar o ônus fiscal, pertencem a outro gênero, seja porque não são toleradas pelo ordenamento jurídico (*planejamento tributário abusivo* e *evasão fiscal*) ou, ainda, por ser de tal forma incontestes, legítimos ou mesmo induzidos pelo Estado (como as *opções fiscais* e as *condutas induzidas por normas tributárias*), se torna justificável a análise em separado.

Quanto ao “*abuso*” no planejamento tributário, buscou-se demonstrar que compete a cada sistema jurídico, de acordo com a valoração de fatores dos mais diversos e inerentes às suas peculiaridades, determinar o grau de intolerância ao *planejamento tributário abusivo* a ser exercido pela Administração Fiscal. O que normalmente é tolerado por um Estado, pode ser considerado abusivo por outro. Daí dizer-se que cada Estado, em um dado momento histórico, possui o seu peculiar *hidrômetro da intolerância*. Nesse seguir, a preocupação com a *fronteira do abuso* sequer seria essencial a todos os sistemas jurídicos, já que algumas jurisdições podem optar por reagir apenas contra hipóteses de *evasão fiscal*. Em outros termos, não parece possível aferir um limite geral, presente em face do Direito Tributário de todos os Estados, à liberdade de o contribuinte estruturar os seus negócios. É necessário analisar os diferentes graus de tolerâncias, peculiares a cada ordenamento jurídico, em um determinado momento histórico. Essa constatação impulsionou o estudo das teorias de reação ao *planejamento tributário abusivo* construídas na Alemanha, França, Espanha e Estados Unidos, a fim de que se pudesse analisar as teses desenvolvidas no Brasil quanto à recepção de tais critérios estrangeiros.

Pôde-se constatar que, nos ordenamentos jurídicos analisados, há de comum a utilização de *normas gerais* e *normas específicas* para a reação ao *planejamento tributário abusivo*. As *normas gerais de reação ao planejamento tributário* se prestariam a alcançar algumas ou todas as espécies tributárias, com a prescrição de critérios para a identificação do abuso. As *normas específicas* incluiriam no âmbito de incidência da norma tributária, casuisticamente, situações que a experiência tenha demonstrado serem utilizadas pelo contribuinte como substitutas não tributadas. Como a

vantagem fiscal em questão não teria sido pretendida pelo legislador tributário, o problema seria resolvido pela norma específica. As *cláusulas setoriais*, por sua vez, se aplicariam apenas a uma espécie tributária. Nenhuma dessas espécies normativas está imune a críticas.

Quanto à *evasão fiscal*, compreende-se que, tal como no *planejamento tributário* e no *planejamento tributário abusivo*, o contribuinte realiza atos com o intuito de evitar, minorar ou adiar o seu ônus fiscal. Entretanto, os *meios* utilizados para alcançar esse fim são bastante distintos, sendo que com a *evasão* se pratica um *ilícito*, como a falsificação de notas fiscais, com o propósito de ocultar riqueza tributável da Administração Fiscal. Como hipóteses de *evasão fiscal*, prescritas pelo art. 149, VII, do CTN, destacam-se o *dolo*, a *fraude* e, especialmente, a *simulação*. Entende-se que a definição de *simulação*, para fins tributários, deve ser construída a partir de seus contornos estabelecidos pelo art. 167 do novo Código Civil. Por *simulação absoluta* compreende-se a situação em que as partes criam uma aparência de negócio que não querem realizar e do qual não esperam nenhum efeito; uma aparência sem qualquer conteúdo verdadeiro e, assim, juridicamente inexistente. Com a *simulação relativa*, as partes criam um disfarce, em que se realiza aparentemente um negócio jurídico, mas se quer e se leva a cabo na verdade outro negócio. Pode-se concluir, ainda, que, na *simulação relativa*, o que se combate não é a utilização de formas anormais, atípicas, para se alcançar determinado resultado, mas sim o ato doloso de as partes realizarem um determinado negócio jurídico, agindo na prática conforme este, mas declararem juridicamente que realizam outro para evadir o pagamento de tributos. Para se verificar a ocorrência de *simulação* não teria relevância o *efetivo propósito de uma operação*, como a economia de tributos. Interessaria, à espécie, demonstrar que, por meio dos negócios jurídicos apresentados pelo contribuinte, foi ocultada do Fisco a verdadeira configuração dos atos praticados. A reação, então, seria contra a “*mentira*”.

Embora a *simulação* esteja contemplada em meio às hipóteses de evasão fiscal (art. 149, VII, do CTN), desde 2001, passou também a figurar no antecedente de norma enunciada pelo legislador complementar com o declarado objetivo de tutelar o *planejamento tributário abusivo* (art. 116, parágrafo único, do CTN), cuja aplicação requer seja obedecido procedimento especial a ser regulamentado por lei ordinária. Nesse seguir, pode-se considerar que: (i) embora a *declarada intenção* do legislador,

este dispositivo veicula norma *antievasão*, ou; (ii) embora se trate de norma de reação ao *planejamento tributário abusivo*, o legislador calibrou o *hidrômetro da intolerância* para que a Administração Fiscal reaja apenas contra hipóteses de *simulação*, devendo, para tanto, observar um procedimento especial.

Ao analisarem-se as fronteiras que separam o *planejamento tributário*, o *planejamento tributário abusivo* e a *evasão fiscal*, buscou-se sistematizar três modelos doutrinários. No primeiro modelo, os atos jurídicos praticados pelo contribuinte poderiam ser segregados apenas em duas categorias: (i) atos praticados em conformidade com o Direito civil e, portanto, “*lícitos*”; e (ii) atos praticados em desconformidade com o Direito civil, especialmente casos de *simulação*, portanto, “*ilícitos*”. Haveria apenas a fronteira entre o *planejamento tributário* (“*lícito*”) e a *evasão fiscal* (“*ilícito*”), aquele *permitido* e esta *proibida*. No segundo modelo, poder-se-ia entender que, embora o *planejamento tributário abusivo* não seja identificável *a priori* em face do Direito positivo, ainda assim poderia a Administração Fiscal, em cada caso, reagir contra a minoração do ônus fiscal, posto que haveria a violação indireta ao sistema jurídico. Desse modo, tanto o *planejamento tributário* quanto o *planejamento tributário abusivo* seriam, *a priori*, lícitos. Somente após a análise do órgão julgador competente, o *ato jurídico* que enseja a minoração do ônus fiscal e que se encontrava em um campo *nebuloso* e *cinzento* típico do *abuso* passaria a ser expressamente não tolerado pelo Estado, de modo a cambiar para a *faixa preta*, juntando-se às hipóteses de *evasão fiscal*. Na hipótese de o fato ser qualificado como *não abusivo* pela Autoridade Fiscal e, em última análise, pelos Tribunais, passaria a ser acomodado na *faixa branca* dos atos lícitos (*planejamento tributário*). Em um terceiro modelo, a reação do Estado ao *planejamento tributário abusivo* se justificaria pela necessidade de se fazer imperar a incidência tributária sobre os signos presuntivos de riqueza, presentes no caso concreto. Esse modelo considera que, se a reação do Estado às hipóteses de *planejamento tributário abusivo* simplesmente busca a incidência do tributo sem a economia fiscal pretendida pelo contribuinte, então é possível diferenciar três categorias de fatos: (i) *hipóteses de não incidência tributária legítimas perante o sistema jurídico, que abarcariam casos como de imunidades, isenções e o mínimo existencial* (“*branco*”); (ii) *hipóteses de incidência tributária* (“*cinza*”), com a cobertura de todos os atos praticados pelos contribuintes que revele a riqueza para contribuir ao Estado fiscal,

não alcançados, por exemplo, pelas hipóteses de imunidade e isenção; (iii) e hipóteses de evasão fiscal (“preto”), que demandam sanções punitivas do Estado.

Após, buscou-se analisar os princípios constitucionais que, no Brasil, podem ser especialmente ponderáveis para a legitimação de uma norma reação ao *planejamento tributário abusivo*. Ocorre que, pela feição peculiar do sistema jurídico brasileiro, a investigação das questões tributárias deve ter início no Texto Constitucional, que não contempla, de forma expressa, dispositivo para o controle do *planejamento tributário*. Pôde concluir que há norma constitucional que fundamenta a enunciação de norma infraconstitucional, geral ou específica, para a reação ao *planejamento tributário abusivo*. Trata-se de norma de competência, que não possui eficácia para legitimar, de forma imediata, a atuação da Administração Tributária. Para a sua construção, seria necessária a ponderação de princípios como a *livre iniciativa, isonomia, capacidade contributiva, solidariedade, legalidade e segurança jurídica*. Embora respeitáveis autores sustentem a *eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva*, com inspiração na feição Social do Estado de Direito brasileiro e com apoio em um suposto *dever fundamental de pagar impostos*, pôde-se concluir que o *princípio da legalidade*, comum a todos os sistemas tributários, representa óbice a essa tese. A *capacidade contributiva* não representa fonte imediata de obrigações tributárias, devendo ser mediada por lei instituidora da incidência. Da forma como estabelecido no sistema constitucional brasileiro, o *princípio da capacidade contributiva* possui apenas *eficácia negativa*, determinando que, a fim de vivificar o *princípio da solidariedade*, compete ao legislador gravar com o ônus fiscal *exclusivamente* fatos que contenham signos presuntivos de riqueza.

Pode-se concluir, ainda, não serem necessariamente tênues e precárias as fronteiras entre o *planejamento tributário*, o *planejamento tributário abusivo* e a *evasão fiscal*. Crê-se que, quando se prescreve com clareza a que gênero de situações o Estado irá reagir, dando-se ciência à sociedade dos critérios para o reconhecimento de práticas *abusivas*, o princípio da *segurança jurídica* se manifestará em sua *dimensão fática*, afastando em grande medida a nebulosidade em questão. Em sua dimensão de *norma-princípio*, exige-se do Estado que se persiga um *ponto ótimo* de segurança jurídica, como um *estado de coisas a ser promovido*. Ademais, o ordenamento tributário brasileiro exige que a calibração do *hidrômetro de intolerância aos planejamentos*

tributários abusivos (ou seja, a identificação dos critérios para a identificação do “abuso”) seja enunciada por meio de lei complementar.

Após a análise atinente à Constituição Brasileira, foi realizada incursão no Direito Tributário estrangeiro. O quadro comparativo a seguir busca sintetizar as conclusões construídas quanto os modelos utilizados pela Alemanha, França, Espanha e Estados Unidos para a reação contra o *planejamento tributário abusivo*. O símbolo “X” representa a presença do critério correspondente, enquanto que o símbolo “-” representa a sua ausência:

	Alemanha	França	Espanha	EUA
Preponderante motivação fiscal	-	X	X	X
Razoável motivação fiscal	X	-	-	-
Alteração da situação econômica por razões não fiscais	-	-	-	X
Potencial de lucro das operações	-	-	-	X
Anormalidade ou adequação das formas	X	-	X	-
Atos jurídicos que minoram o ônus fiscal	X	X	X	X
Atos jurídicos que majoram o ônus fiscal	-	-	-	X
Método comparativo com operações consideradas normais	X	-	-	-
Recurso à analogia	X	X	X	X
Requisitos da simulação inseridos na norma de reação ao planejamento tributário	-	X	-	X
Norma de simulação distinta da norma de reação ao planejamento tributário	X	-	X	-
Procedimento especial	-	X	X	-
Comitê consultivo	-	X	X	-
Ônus da prova totalmente do Fisco	-	-	-	-
Ônus da prova totalmente do Contribuinte	-	-	-	X
Ônus da prova dividido entre o Fisco e o Contribuinte	X	X	X	-

É interessante notar que, em todos Estados estrangeiros analisados, prestigiando-se o princípio da livre iniciativa, a máxima limitação que se estabelece em relação ao planejamento tributário é que as operações realizadas tenham razões não só tributárias. Ou seja, não se coíbe a criação de meios mais eficientes para a atividade empresarial, dos quais *também* decorram vantagens fiscais.

Pôde-se concluir que a tese do *abuso do direito* não se sustenta a partir do ordenamento tributário brasileiro atualmente vigente, seja pela perspectiva do art. 187 do novo Código Civil, seja a partir da norma geral francesa de reação ao *planejamento tributário abusivo*, a qual parte da doutrina considera ter sido recepcionada pelo parágrafo único do art. 116, do CTN. A teoria civil do *abuso do direito* não seria aplicável, para a solução de questões tributárias: (i) pela diversidade dos princípios norteadores da matéria civil e fiscal; (ii) pela ineficácia da norma do art. 187 do novo Código Civil sobre questões tuteladas pelo Direito tributário, o que se pode evidenciar pelos seguintes fundamentos: (ii.a) a consequência da norma do art. 187 do novo Código Civil é a *ilicitude do ato* e não a sua anulação ou requalificação, de modo que este permanecerá vigendo no mundo jurídico, devendo, contudo, ser indenizado o dano causado; (ii.b) o art. 927 daquele diploma privado, que estabelece a norma geral de *responsabilidade civil objetiva*, não poderia servir de fundamento para a lavratura de autos de infração pela Administração Fiscal, já que sua aplicação incumbe ao Poder Judiciário, bem como o seu conseqüente atribui ao agente o dever de indenizar o dano causado pelo *ato ilícito* praticado, o que conflita com o art. 3º do CTN, já que, não se tratando o tributo de ato ilícito, não se poderia requerer o pagamento de tributo como forma de indenização; (ii.c) a *interpretação teleológica* impediria a aplicação desse dispositivo privado, já que, nas discussões e demais fatos que antecederam à sua enunciação-enunciada, não há vestígios capazes de demonstrar a intenção do legislador em alcançar relações tributárias, bem como não teriam sido suscitadas discussões quanto ao problema do *planejamento tributário abusivo*, às variáveis fáticas e as experiências relevantes para a compreensão do tema, de modo que não haveria uma inteligível decisão do legislador em tutelar essa questão de Direito Fiscal; (iii) O *abuso do direito* concebido no Direito Civil requer a existência prévia do Direito de uma das partes passível de ser abusado, contudo, ausente o *dever fundamental de pagar tributos* e a *eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva*, a previsão orçamentária de receitas derivadas não configura *legítima expectativa de Direito* por parte do Estado, somente surgindo o Direito à arrecadação após a prática do fato gerador, à qual, justamente, seria impedida pelo *planejamento tributário*; (iv) a ilicitude atípica do *planejamento tributário abusivo*, pelo abuso de princípios constitucionais, pode ser contestada pela premissa de que tais princípios apenas fundamentariam a decisão do legislador complementar de enunciar, em termos proporcionais e razoáveis, normas de controle de *planejamentos tributários abusivos*; (vi) por coerência aos argumentos que

buscam sustentar a eficácia do art. 187 do novo Código Civil para a tutela de questões fiscais, poder-se-ia requerer a aplicação do art. 188 desse diploma, que prescreve a excludente da “*legítima defesa*”, caso se sustente ser excessivo o ônus tributário imposto; (vii) não parece possível presumir que o art. 187 do novo Código Civil, ou mesmo o incluso parágrafo único do art. 116, do CTN, tenham prescrito exceção à norma do art. 108, § 1º, do CTN, que proíbe a analogia para a cobrança de tributos.

Colocando-se frente a frente o método utilizado na França para a reação contra os *planejamentos tributários abusivos* (art. L64 e L64-B do LPF) e o parágrafo único, art. 116, do CTN, parece correto concluir somente ser possível afirmar semelhança quanto à intolerância à *simulação relativa*.

Pode-se também concluir que a tese do *abuso de formas* não se sustenta a partir do ordenamento tributário brasileiro atualmente vigente, a não ser que mantenha correspondência com o instituto da *simulação*. Não parece haver a possibilidade de se aplicar, no ordenamento jurídico atualmente vigente, norma semelhante à norma geral alemã de reação ao *planejamento tributário abusivo* (§42 AO), especialmente diante da vedação expressa à prática de analogia para a cobrança de tributos (art. 108, § 1º, do CTN).

Na doutrina brasileira, é possível identificar diversos sentidos para o termo “*abuso de formas*”, ora como espécie da qual o *abuso do direito* seria o gênero, ora como veículo para que se efetue o *abuso do direito*, a *simulação* e a *fraude à lei*, ora como *dissimulação* (*simulação relativa*) e ora como método autônomo, inclusive nos moldes daquele vigente no Direito alemão, representando exceção à proibição da analogia que vige no Direito Tributário brasileiro.

A aproximação do *abuso de formas* ao *abuso do direito* encontra óbices: (i) caso se considere que tais expressões se referem aos métodos de reação a *planejamentos tributários abusivos* adotados pela Alemanha e pela França, respectivamente, tratar-se-iam necessariamente de figuras distintas, havendo mera aproximação terminológica quanto aos *rótulos* utilizados; (i) como também se nega, nessa dissertação, a existência de fundamentos jurídicos para a adoção, no Brasil, da teoria do *abuso do direito* em matéria fiscal, tal aproximação prejudicaria preliminarmente a legitimidade do *abuso de*

formas no ordenamento brasileiro. Quanto ao art. 116, parágrafo único, do CTN, este apresentaria maior semelhança com a norma do §41 AO (*simulação*) que com a norma do §42 AO (*abuso de formas*). Parece importante destacar que, tendo em vista que a norma do *abuso de formas* do Direito Tributário alemão alcança os *negócios jurídicos indiretos*, a sua importação acrítica poderia conduzir à equivocada consideração, no Brasil, do *negócio jurídico indireto* como hipótese de *planejamento tributário abusivo*. Parece correto compreender que o negócio jurídico *simulado* também difere do *negócio jurídico indireto*, tratando-se este de ato jurídico legítimo e que se insere no núcleo de *liberdade econômica* assegurada pelo ordenamento jurídico (*planejamento tributário*). Dessa forma, conclui-se que, a *anormalidade das formas jurídicas* adotadas para firmar um negócio jurídico que *efetivamente se concretiza no mundo dos fatos* não deve suscitar reação da Administração Fiscal brasileira, ainda que tenha como um dos propósitos principais a obtenção de vantagens fiscais.

Com olhos ao Direito Tributário da Espanha, pode-se também concluir que a tese da *fraude à lei* não se sustenta a partir do ordenamento tributário brasileiro atualmente vigente, a não ser que mantenha correspondência com o instituto da *simulação*. A concepção de *fraude à lei* parece estar enraizada na concepção do Direito privado brasileiro, o que pode realmente conduzir o interprete da questão fiscal a uma falácia. O STF, em período anterior à enunciação do CTN, ao enfrentar *planejamentos tributários* semelhantes, ora teria considerado a *fraude à lei* imanente ao sistema jurídico, inclusive ao Direito Tributário, ora teria afastado a sua aplicação pelo ordenamento jurídico então vigente. Parece correto concluir que, embora a reação à *fraude à lei* seja consagrada no âmbito do Direito Privado, a sua aplicação deve ter suas hipóteses e consequências claramente pré-determinadas, exigindo-se lei complementar no Direito Tributário. Ademais, pode-se sustentar que, tendo em vista que a norma tributária, assim como a penal, apenas elege os fatos ou situações que, quando efetivamente praticados, dariam ensejo a uma consequência jurídica (o nascimento da obrigação tributária), não proibindo nem impondo que estes sejam realizados, não se poderia falar em resultado contrário à lei antes da realização do fato gerador. Ocorre que a realização da *fraude à lei* partiria ao menos de dois pressupostos: (i) há norma *imperativa* que proíbe (*norma proibitiva*) ou que impõe determinado comportamento (*norma preceptiva*) para que o sujeito alcance determinado objetivo; (ii) há outras formas de alcançar este objetivo, não previstos na norma *proibitiva* ou *preceptiva*. Por

sua vez, a norma do art. 114, do CTN, prescreve ser o fato gerador da obrigação tributária principal a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, de modo a ser **necessário** (e suficiente) que ocorra o “fato gerador” para que a norma de incidência tributária se torne imperativa para o caso concreto, não havendo que se falar, antes disso, em violação à norma de incidência tributária, seja direta ou indireta. Adotando-se essa premissa, resta afastada a competência para que o Fisco segregue os *planejamentos tributários* que considera *abusivos* sob a justificativa de uma suposta norma de *fraude à lei* implícita a todo o Direito. Para se afirmar a adoção no Brasil da *fraude à lei* como norma de reação ao *planejamento tributário abusivo*, crê-se necessária decisão do Poder Legislativo, por meio de lei complementar, estabelecendo-se os critérios para a aplicação do método assim nomeado. A título de *lege ferenda*, (“*eye-opening effect*”), é interessante notar do ordenamento tributário espanhol que este jamais obteve êxito no regramento de condutas *abusivas*, faltando sempre às suas normas gerais de reação ao *planejamento tributário abusivo* eficácia técnica ou social. Os métodos espanhóis adotariam, ainda, o recurso à *analogia*, o que impediria a sua adoção pelo ordenamento tributário brasileiro, tendo em vista a citada proibição à sua adoção, prescrita pelo CTN.

Por fim, com olhos ao Direito Tributário norte-americano, pode-se também concluir que a tese da *substância econômica, propósito negocial e substância sobre a forma*, não se sustentam a partir do ordenamento tributário brasileiro atualmente vigente, a não ser que mantenham correspondência com o instituto da *simulação*. Não é possível identificar dispositivo expresso no Direito Tributário brasileiro que estabeleça norma semelhante às doutrinas jurisprudenciais norte-americanas, salvo no que se refere ao combate da *simulação*. Adotando-se como premissa que o Poder Judiciário brasileiro não possui competência para prescrever os critérios para a identificação do *planejamento tributário abusivo*, já que lhe é vedado *legislar positivamente*, não se poderia admitir, ainda mais, que a Administração Fiscal, bem como o CARF, cuja competência se restringe a executar a lei, pudesse inovar com exigências à esfera jurídica do contribuinte. Não obstante, parece haver dois elementos que com maior frequência são suscitados pela jurisprudência administrativa para a identificação de propósitos negociais nas operações realizadas pelo contribuinte: *(i)* o intervalo temporal entre as operações e *(ii)* a coerência destas para as atividades empresarias subjacentes. O

fato de as partes serem relacionadas, por outro lado, não se mostraria como critério relevante nos precedentes do CARF.

Embora não se ignorem as constatações do Direito comparado quanto à importância do Poder Judiciário para esse tema, é necessário ponderar que, no Brasil, o *híbrido da intolerância aos planejamentos tributários abusivos* tem como fator de calibração decisivo a *lei* positivada, fruto de decisão competente do legislador. Não se pode resvalar no empréstimo de modelos normativos alienígenas, prescritos pelo Direito positivo ou por decisões do Poder Judiciário com eficácia normativa (*common law*). O Direito estrangeiro pode se prestar ao estudo de experiências bem e mal sucedidas, avanços e retrocessos, com o objetivo de aperfeiçoar o sistema pátrio, mas jamais se poderiam importar, de forma acrítica, instrumentos forjados sob a tradição e o arquétipo de um distinto ordenamento legal.

O próximo quadro comparativo inclui o Brasil, evidenciando diferenças e semelhanças com os modelos utilizados pela Alemanha, França, Espanha e Estados Unidos para a reação ao abuso.

	Alemanha	França	Espanha	EUA	<u>BRASIL</u>
Preponderante motivação fiscal	-	X	X	X	-
Razoável motivação fiscal	X	-	-	-	-
Alteração da situação econômica por razões não fiscais	-	-	-	X	-
Potencial de lucro das operações	-	-	-	X	-
Anormalidade ou adequação das formas	X	-	X	-	-
Atos jurídicos que minoram o ônus fiscal	X	X	X	X	-
Atos jurídicos que majoram o ônus fiscal	-	-	-	X	-
Método comparativo com operações consideradas normais	X	-	-	-	-
Recurso à analogia	X	X	X	X	-
Requisitos da simulação inseridos na norma de reação ao planejamento tributário	-	X	-	X	X
Norma de simulação distinta da norma de reação ao planejamento tributário	X	-	X	-	X
Procedimento especial	-	X	X	-	X
Comitê consultivo	-	X	X	-	-
Ônus da prova totalmente do Fisco	-	-	-	-	X
Ônus da prova totalmente do Contribuinte	-	-	-	X	-
Ônus da prova dividido entre o Fisco e o Contribuinte	X	X	X	-	-

Assim, parece necessário concluir que, embora haja reclamos na doutrina e na jurisprudência do CARF para a adoção de teses do *abuso do direito*, *abuso de formas*, *fraude à lei* e *propósito negocial*, estas não se encontram positivadas no ordenamento jurídico brasileiro, ao menos que, com tais expressões, se queira referir à *simulação*. Há, no ordenamento tributário vigente, apenas norma de reação à simulação (CTN, arts. 149, VII, e 116, parágrafo único). As manifestações doutrinárias não possuem o condão de inovar o ordenamento tributário pátrio, já que, conforme HANS Kelsen⁵⁴³, “a ciência jurídica, porém, apenas pode descrever o Direito; ela não pode, como o Direito produzido pela autoridade jurídica (através de normas gerais ou individuais), prescrever seja o que for.” É necessário que o legislador complementar decida se tais critérios são pertinentes e, assim, os enuncie por meio de competente processo legislativo.

Cabendo à Administração Fiscal cumprir a decisão do legislador, parece correto concluir que o Fisco somente poderia buscar implementar meios para que os casos de *simulação* fossem mais facilmente identificados. Esse movimento realmente existe, o que se evidencia pela extraordinária modernização dos métodos de apuração e fiscalização da Receita Federal do Brasil. Contudo, a Administração Fiscal soma a esse arsenal tecnológico a alegação de que não se deve tolerar a minoração do ônus fiscal pelo *planejamento tributário*, dada a necessidade de abastecimento do *Estado Fiscal Social de Direito*. Tal como se questionou nesta dissertação, parece correto concluir que algumas questões devem ser discutidas de forma ampla: *se com os tributos se compra a civilização, quão oneroso pode ser esse preço?* Se não houvesse limite, a liberdade do particular, manifestada por seu Direito à propriedade, não seria regulada, mas anulada, o que é vedado pela Constituição Federal. Em outros termos, embora não seja este o local para essa discussão, deve-se sempre ter em questão se a tributação, em termos globais, já não se mostra excessiva, especialmente por conta dos serviços públicos que deixa o Estado de prestar a contento, obrigando o particular a concorrer com as despesas para sua complementação ou mesmo realização integral.

⁵⁴³ HANS, Kelsen. Teoria pura do direito; tradução João Baptista Machado. 7ª edição. São Paulo : Martins Fontes, 2006, p. 82.

Ademais, crê-se não ser possível ir de um extremo a outro, especialmente por obediência ao princípio da segurança jurídica. Ocorre que, até a década de 90, significativas manifestações da doutrina e da jurisprudência administrativa reconheceriam, firmes no princípio da “legalidade cerrada”, haver apenas a fronteira entre o *planejamento tributário* (“lícito”) e a *evasão fiscal* (“ilícito”), aquele *permitido* e esta *proibida*, sem que se pudesse suscitar a questão do “abuso”. Atualmente, contudo, há inclusive manifestações no sentido de que sequer seria necessária lei para que se atribua competência à Administração fiscal para a desconsideração da eficácia jurídica de atos praticados pelo contribuinte, a fim de lhe atribuir maior ônus fiscal. É interessante destacar que, conforme se buscou demonstrar, as *normas gerais de reação ao planejamento tributário abusivo*, adotadas pela Alemanha, França, Espanha e Estados Unidos, têm sido fruto de constante evolução histórica, impulsionada pelas peculiares demandas sociais e jurídicas inerentes a cada um desses Estados, não se abdicando, contudo, da decisão do Poder Legislativo quanto ao *hidrômetro da intolerância* a ser executado pela Administração Fiscal. O exemplo norte-americano é ilustrativo: embora observe a tradição da *common law*, decidiu o Legislador, em 2010, enunciar norma geral a fim de estabelecer critérios mais claros e dirimir divergências na aplicação das diversas doutrinas jurisprudências de reação ao *planejamento tributário abusivo*.

Não há dúvidas, entretanto, de que o legislador brasileiro está sendo compelido à enunciação de uma nova norma de reação ao *planejamento tributário abusivo*⁵⁴⁴. A insegurança que se instalou quanto à identificação das hipóteses de *abuso* no *planejamento tributário* torna legítima a expectativa para que o legislador apresente claramente a sua decisão quanto ao *hidrômetro brasileiro de intolerância*.

O movimento legislativo, por sua vez, parece estar se conduzindo para a enunciação de uma lei ordinária e não complementar⁵⁴⁵, o que exige que se apresentem

⁵⁴⁴ Destacam-se, nesse sentido, iniciativas da Receita Federal do Brasil, como o citado “Seminário Internacional sobre Regulamentação da Norma Geral Antielisiva – ESAF”, Brasília, 4-5 de outubro de 2010.

⁵⁴⁵ Atualmente, tramita na Câmara dos Deputados o projeto de lei 536/07, de iniciativa do Deputado Federal Flávio Dino. Não parece adequado, nesse trabalho, analisar o projeto de lei em questão, tendo em vista que incontáveis alterações e ajustes deverão surgir das discussões efetivas que ainda se realizaram, podendo culminar em sua não aprovação. O projeto de lei tem gerado a discussão no meio acadêmico, impulsionando propostas alternativas como a sugerida pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT.

conclusões quanto à segmentação da competência entre o legislador complementar e o legislador ordinário. Ao legislador complementar são atribuídos os limites materiais prescritos pela Constituição Federal (*liberdades econômicas, isonomia, capacidade contributiva, solidariedade, legalidade* e, por fim, mas não menos importante, *segurança jurídica*), analisados nesse trabalho. Pode-se entender que o parágrafo único, art. 116, do CTN, não teria ofendido a tais limites, posto voltar-se contra a *simulação relativa*. Haveria, inclusive, espaço para que o legislador tutelasse a questão em termos mais amplos, fazendo-se necessária, para tanto, nova lei complementar. O legislador ordinário, por sua vez, possuiria originalmente apenas a competência para a enunciação de normas específicas de controle de *planejamentos tributários*. A competência para a tutela de questões inerentes à norma geral lhe foram atribuídas pelo legislador complementar de forma restrita, a fim de que regule o procedimento especial de aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN. Não compete ao legislador ordinário, desse modo, prescrever outras hipóteses de intolerância ao *planejamento tributário*.

Parece correto concluir, ainda, não haver cenário propício para que o legislador complementar, caso pretenda inovar o ordenamento tributário brasileiro, se valha nominalmente das teorias de reação ao *planejamento tributário abusivo* analisadas neste estudo. Ocorre que não há o necessário consenso quanto à definição de *abuso do direito, abuso de formas, fraude à lei e propósito negocial*. Caso se atribua a construção de sentido de tais expressões ao Poder Judiciário, há grande possibilidade de que a questão se torne conflituosa, sujeita a soluções divergentes durante décadas. Deve-se reconhecer que a jurisprudência vacilante, oscilante e movediça dos Tribunais brasileiros para questões tributárias é tão repreensível quanto a omissão do legislador, quando esse deixa de estabelecer, de forma compreensível, o grau de intolerância e os métodos de reação a serem observados pela Administração fiscal. Crê-se que também não seria possível ao legislador complementar se valer das doutrinas estrangeiras inerentes a tais conceitos, já que se tratam de ordenamentos jurídicos forjados de forma distinta e em constante mutação. O legislador complementar (caso queira inovar as hipóteses já existentes) deverá prescrever critérios claros para que a Administração Fiscal e os particulares possam antever e segregar quais os atos serão considerados *abusivos*, deixando ao Poder Judiciário a análise dos chamados “casos difíceis”.

O mote desta dissertação foi a *homenagem ao legislador complementar brasileiro*, que, há precisos dez anos, contados do depósito desta dissertação nas Arcadas da *velha e sempre nova Academia*, enunciou norma que expressa a sua preocupação em tutelar a questão do “*abuso*” no *planejamento tributário* (art. 116, parágrafo único, do CTN). Curiosamente, a produção dessa norma inaugurou período com mais ruído e insegurança que certezas, fértil de variadas teses construídas nas entrelinhas de seu enunciado prescritivo. Das interpretações possíveis, adota-se a de que o dispositivo apenas autoriza que a Administração Fiscal desconsidere negócios simulados, a fim de que a lei de incidência tributária alcance os fatos ocultados, dissimulados, passando a ser necessário, para tanto, a obediência a um procedimento especial que deve ser estabelecido por lei ordinária. Esse entendimento decorre, ainda, da proibição do art. 108, § 1º, do CTN, para a utilização de *analogia* na cobrança de tributos, a qual não se entende excepcionada.

Mas é necessário requerer, em *homenagem ao contribuinte*, que se restabeleça um clima mínimo de segurança jurídica, de forma a ser possível conhecer previamente a consequência fiscal de atos civis colocados à disposição do particular. Afinal, não obstante toda a análise que se possa realizar do Direito positivo, não é possível afirmar, com certeza, se, na prática, haveria um *cheque em branco* à disposição da Administração Fiscal, que poderia se voltar contra qualquer situação que compreender “abusiva”, podendo o particular reclamar do Poder Judiciário apenas o controle de arbitrariedade manifestas, **ou** se, tardando o legislador ordinário em regular o procedimento especial pelo qual a Administração Fiscal deverá trilhar para reagir contra hipóteses de *dissimulação*, as autuações fiscais realizadas nos últimos 10 anos, com fundamento na *simulação relativa*, padeceriam de nulidade por vícios procedimentais insuperáveis, tal como o semelhante exemplo da *fraude à lei* espanhola das décadas de 60 a 90.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. O Planejamento Tributário e o Direito Privado. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

AMARAL, Francisco. Direito Civil – introdução. Rio de Janeiro : Renovar, 2000.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 14 ed. São Paulo : Ed, Saraiva, 2008.

_____ Planejamento Tributário e Evasão. São Paulo: Dialética, 1995.

AMY, Douglas J. “Taxes are Good”, in “Government is Good”. Disponível em: <<http://www.governmentisgood.com/articles.php?aid=17>>. Acesso em: 20/09/2010.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento tributário. São Paulo : Saraiva, 2009.

ANDRADE, Paulo Roberto. Tributação de Atos Ilícitos e Inválidos. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil - São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____ Segurança Jurídica no Direito Tributário entre Permanência Mudança e Realização. Tese apresentada ao concurso de titularidade do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2010.

_____ Sistema constitucional tributário. São Paulo : Saraiva, 2004.

_____ Teoria da Igualdade Tributária. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

AZEVEDO, Antônio Junqueira. Negócio Jurídico. São Paulo, Saraiva, 2002.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. Malheiros : São Paulo, 1995.

BARBARO, Salvatore; KAUL, Ashok. Income-Tax Avoidance and Tax Equity: The Case of Germany. 2006. <Disponível em http://www.kaul.vwl.uni-mainz.de/Dateien/Barbaro_Kaul_06_09_21.pdf>, acesso em 20/10/2010.

BARKER, William B. The Ideology of Tax Avoidance. Disponível em <http://luc.edu/law/activities/publications/ljdocs/vol40_no2/barker_taxavoid.pdf>, acesso em 10/07/2010.

BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008.

_____. Imposto sobre a renda e preços de transferência. São Paulo : Dialética, 2001.

BIFANO, Elidie Palma. O Planejamento Tributário Internacional e as Boas Práticas de Governança Corporativa nas Empresas, in Revista de Direito Tributário Internacional - ano 2 - n. 5 - São Paulo : Quartier latin, 2007.

BOULOS, Daniel M. Abuso do Direito no novo Código Civil. São Paulo: Editora Método 2006.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Defesa da Concorrência e Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BROE, Luc De. International Tax Planning and Prevention of Abuse. Amsterdam : IBFD, 2007.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel; ALMENDRAL, Violeta Ruiz. La Codificación de la “Doctrina de la Sustancia Económica” en EE.UU. como Nuevo Modelo de Norma Geral Anti-abuso: la tendencia hacia el “Sustancialismo”, in Revista Direito Tributário Atual n. 24. Instituto Brasileiro de Direito Tributário; Dialética : São Paulo, 2010.

CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e Análise Econômica do Direito. Rio de Janeiro : Elsevier, 2009.

CAMPOS, Cândido H. Prática de Planejamento Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo : Ed. Malheiros, 2000.

_____ Curso de direito constitucional tributário. São Paulo : Ed. Malheiros, 2003.

CARVALHO NETO, Inácio de. Abuso do direito. Curitiba : Juruá, 2009.

CARVALHO, Cristiano. Teoria do Sistema Jurídico direito, economia, tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Ivo César Barreto. Elisão Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro. São Paulo: MP Editora, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000

_____ Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo: Saraiva, 2004.

CAVALI, Marcelo Costenaro. Cláusulas gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil. Coimbra : Ed. Almedina, 2006.

CHAVES, Francisco Coutinho. Planejamento Tributário na Prática. São Paulo: Atlas, 2008.

CIPRO NETO, Pasquale; INFANTE, Ulisses. Gramática da língua portuguesa. São Paulo : Scipione, 2003.

COSTA, Alcides Jorge. Contribuição ao Estudo da Obrigação Trbutária. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2003.

_____. Obrigação tributária. São Paulo : Editora Resenha Tributária, co-edição Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1975.

COURINHA, Gustavo Lopes. A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário. Coimbra: Edições Almedina S A. 2009.

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

DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico. São Paulo : Saraiva, 1998.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Elisão e evasão fiscal, São Paulo : Bushatsky, 1977.

ESPAÑA. Boletín Oficial Del Estado, n. 302, 18/12/2003. Disponível em <<http://www.boe.es/boe/dias/2003/12/18/pdfs/A44987-45065.pdf>>, acesso em 12/11/2010.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Joint Committee On Taxation. Technical explanation of the revenue provisions of the “reconciliation act of 2010”, as amended, in combination with the “patient protection and affordable care act”. Disponível em <<http://burr.senate.gov/public/files/hcjctreport.pdf>>, acesso em 22/10/2010.

FÉNA-LAGUENY, Emmanuelle. Abuse of Law, in Tax Journal. Disponível em: <<http://www.taxjournal.com/tj/node/21975>>, acesso em 29/08/2010.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. Introdução ao Estudo do Direito Técnica, Decisão, Dominação. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas. – Barueri, SP : Manole, 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Aurélio Século XXI : o dicionário da língua portuguesa. Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1999.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. Direito tributário: teoria geral do tributo. Barueri : Manole; Espanha : Marcial Pons, 2007.

FERRI, Luigi. La autonomia privada. Madri : Editora Revista de Derecho Privado, 1969.

FISCHER, Octavio Campos. Abuso de Direito: o ilícito Atípico no Direito Tributário. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil - São Paulo: Quartier Latin, 2004.

FOSSATI, Gustavo. Planejamento Tributário e Interpretação Econômica. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed. 2006.

FURLAN, Anderson. Elisão fiscal – reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual. Coimbra : Almedina.

GAMA, Tácio Lacerda. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GOMES, Orlando. Introdução ao Direito Civil. Rio de Janeiro : Forense, 2010.

GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica). São Paulo : Malheiros, 2007.

GRAUBERG, Tambet. Anti-tax-avoidance Measure sand Their Compliance with Community Law. Jurídica Internacional XVI, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo : Dialética, 2008.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal. São Paulo : Dialética, 2006.

HANS, Kelsen. Teoria pura do direito; tradução João Baptista Machado. 7ª edição. São Paulo : Martins Fontes, 2006

HART, H. L. A. O Conceito de Direito. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais – São Paulo : Saraiva, 1997.

HUNT, E. K. História do Pensamento Econômico. Rio de Janeiro: Campus 1981.

IBFD. *International Tax Glossary*, 5 ed. B. Larking, Ed. Amsterdã: IBFD, 2005.

JOURDAN, Suzanne Lauritzen. Substance requirements in anti-tax avoidance legislation – The end of tax planning with holding companies? 2009.

KESSLER, Wolfgang ; EICKE, Rolf. Is Germany a ‘Holding Haven’?. Disponível em: http://www.steuerlehre-freiburg.de/fileadmin/repository/lehrstuhl/pdf/50TI0687-Kessler_Eicke.pdf>, acesso em 20/09/2010.

_____. Germany’s New GAAR - Generally Accepted Antiabuse Rule? Tax Analysts - tax notes anternational volume 49, number 2. 14 de Janeiro de 2008;

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo: Ed Malheiros, 2000.

LECLERCQ, Laurent. Interacting Principles: The French Abuse of Law Concept and the EU notion of Abusive Practices. Bulletin for International Taxation, 2007.

LEGENDRE, Xenia. Hogan & Hartson, Paris. Taxation of Corporate Restructuring and Reorganisation BNA. 2008.

LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO, Brandão. Prefácio do Tradutor, *in* HARTZ, Wilhelm. Interpretação da lei tributária – conteúdo e critérios do conteúdo econômico. São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1993.

_____ Um caso de elusão de imposto de renda. Revista Direito Tributário Atual, v. 9. São Paulo : IBDT/Resenha Tributária, 1989.

_____ Cisão de sociedade de capital estrangeiro e imposto de renda PN 46/87. Repertório de jurisprudência IOB. São Paulo : IOB, 1988.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Interesse Público e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Dialética, 2007.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. Elisão Tributária. São Paulo : Editora dos Tribunais.

MALHERBE, Jacques. Abuso de Direito. Uma análise de Direito comparado (Trad. NETO, Luís Flávio), *in* Revista Direito Tributário Atual n. 22. IBDT, Dialética : São Paulo, 2008.

MARINS, James. Elisão Tributária e a sua regulação. São Paulo : Dialética, 2002.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: a Spanish Perspective – Part I. Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation, november 2002.

MARTINS, Alexandra Coelho. A Admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em Sede de IVA. Coimbra: Almedina, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da Legalidade no Direito Tributário Brasileiro. Princípio da Legalidade: Caderno de Pesquisas Tributárias nº 6. Ives Gandra da Silva Martins (coord.) São Paulo: CEEU: Resenha Tributária. 1981. p. 325- 364

_____ Capacidade econômica e capacidade contributiva. In: Capacidade Contributiva (Coord.). Cadernos de Pesquisas Tributárias. São Paulo :

_____ Elisão e evasão fiscal. Revista dos Tribunais, São Paulo : RT, vol. 638, 1988.

MATURANA, HUMBERTO R. e VARELA, FRANCISCO J. A árvore do conhecimento. São Paulo : Pelas Athena, 2001.

MCDONALD, John D. Overview of U.S. Anti-Abuse Rules, *in* Seminário Internacional sobre Regulamentação da Norma Geral Antielisiva, na Escola de Administração Fazendária (ESAF), Brasília, 5 de outubro de 2010.

MIRAGEM, Bruno. Abuso do direito: proteção da confiança e limite ao exercício das prerrogativas jurídicas no direito privado. Rio de Janeiro : Forense, 2009.

MÖSSNER, Jörg Manfred. Why and how to compare tax law, *in* Introduction to comparative tax law. Rubbettino Editore, 2008

NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Edições Almedina S A, 2009.

NETO, Luís Flávio. A tolerância e a intolerância ao treaty shopping: os casos Prévost , Indofood , Eagle I e Eagle II . Revista Direito Tributário Atual, v. 23, IBDT/Dialética : 2009.

_____ Caso Azadi Bachao: o desejo de atrair capital estrangeiro e o consentimento estatal para planejamentos tributários (treaty shopping). In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de. (Org.). TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL - ANÁLISE DE CASOS. São Paulo: MP Editora, 2010.

NISHIOKA Alexandre Naoki. Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. A interpretação Econômica no Direito Tributário. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. São Paulo : Saraiva, 1986.

OERTZEN DE ARAUJO, Clarice Von, Fato e evento tributário – uma análise semiótica, *in* Curso de especialização em direito tributário : estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro : Forense, p. 330

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____ A elisão fiscal ante a lei complementar n. 104, *in* OLIVEIRA ROCHA, Valdir (org.) O planejamento tributário e a lei complementar 104. São Paulo : Dialética, 2002.

_____ Elisão e evasão fiscal. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Elisão e evasão fiscal. Cadernos de Pesquisas Tributárias. São Paulo : Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária - CÉU, 1988. vol. 13.

_____ Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de Direito Tributário. 2. ed. Belém : CEJUP, 1993. vol. 1.

PACKER, Amilcar Douglas. Abuso eventual de direito. Curitiba: Juruá Editora. 2009.

PALAO, Carlos. The general tax Law in Spain, including a New Anti-Avoidance clause. Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation, march 2004.

PAULANI, Leda Maria. Economia e Sociedade. Campinas: 1999.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. Elisão tributária e função administrativa. São Paulo : Dialética, 2001.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Os limites à interpretação das normas tributárias. São Paulo : Quartier Latin, 2007

Platão. A República, parte I. Coleção Grandes Obras do Pensamento Universal – 4. São Paulo : Editora Escala.

POMINI, Renzo. La Causa Impositionis. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1951.

PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário – São Paulo : Dialética, 2000.

PREBBLE, John. Abus de droit and the general anti-avoidance rule of income tax law: a comparison of the laws of seven jurisdictions and the european community, in Working paper series. Working Paper n. 56, Victoria University of Wellington : Wellington, Nova Zelândia, 2008, p. 22. Disponível em: <<http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/working-papers/WP56.pdf>>, acesso em 24/08/2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003.

ROCHA, Ruth. Marcelo, Marmelo, Martelo e outras histórias. São Paulo : Salamandra, 1999.

ROLIM, João Dácio. Normas antielisivas tributárias. São Paulo : Dialética, 2001.

ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons.

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

RUSSO, Raffaele. Fundamentals of international tax planning. Netherlands: IBFD, 2007.

SALDANHA SANCHES, J. L. Os limites do planejamento fiscal – substância e forma no Direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra : Coimbra Editora, 2006.

SÁNCHEZ, Manuel González. El Fraude de Ley em Materia Tributaria. Salamanca, 1993.

SANTOS, Maurício dos. A elisão fiscal. Cadernos de Direito Tributário – RDP, volume 21, São Paulo : Revista dos Tribunais, 1971

SCHÖN, Wolfgang. Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany. In FREEDMAN Judith (ed), Beyond Boundaries - Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management, 2008, p. 47-55. Disponível em <<http://ssrn.com/abstract=1590814>>, acesso em 20/08/2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____ Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação (Treaty Shopping). São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995.

_____ Planejamento Tributário: limites à Norma Antiabuso, *in* Revista Direito Tributário Atual n. 24. São Paulo : IBDT/Dialética, 2010, p. 349.

_____ Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Dialética, 2006.

_____ Tributação e liberdade, *in* Princípios de Direito Financeiro e Tributário – estudos em homenagem ao Professo Ricardo Lobo Torres. Coord: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. Rio de Janeiro : Renovar, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 2001.

SOUSA, Rubens Gomes. Compêndio de Legislação Tributária. Rio de Janeiro: Edições financeiras, 1964.

STUFFER, Werner & HILLER, Nadine, *in* Transfer Pricing and Business Restructuring: streamlining all the way. IBFD, Editor: Anuschka Bakker. IBFD : Amsterdã, 2009.

SZTAJN, Rachel. Ensaio Sobre a Natureza da Empresa. São Paulo: Tese para concurso de professor titular do Departamento de Direito Comercial da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2001.

THURONYI, Victor. Rules in OECD Countries to Prevent Avoidance of Corporate Income Tax. Disponível em <<http://www.mof.go.jp/english/soeken/jst2002p3.pdf>> , acesso em 20/10/2010.

TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. Direito tributário (Steuerrecht). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TIPKE, Klaus. Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral). Tradução para o espanhol de Pedro M. Herrera Molina. Barcelona : Marcial Pons, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. O conceito constitucional de autonomia privada como poder normativo dos particulares e os limites da intervenção estatal, in Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos. Heleno Taveira Torres (coordenador). Barueri : Manole, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada "Interpretação Econômica do Direito Tributário", a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In O planejamento tributário e a lei complementar 104 / coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2001.

_____ Direitos fundamentais do contribuinte, *in* Direitos Fundamentais do Contribuinte – Pesquisas Tributárias n. 6 (Coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva). São Paulo : Revista dos Tribunais, 2000, p. 185

_____ O abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____ Legalidade Tributária e Riscos Sociais. Rio de Janeiro: Revista Dialética de Direito Tributário, 2000.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VANONI, Ezio. Natureza e interpretação das leis tributarias. Trad. Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro : Ed Financeiras, 1932.

VIEIRA, Oscar Vilhena. Direitos fundamentais – uma leitura da jurisprudência do STF. Malheiros Editores. São Paulo: 2006.

VILLEGAS, Hector B. La Evasión Tributaria. Argentina.

VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OCDE, UN and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital with particular reference to German treaty practice. Londres : Kluwer Law International Ltd, 1997.

XAVIER, Alberto P. A Evasão Fiscal Legítima. O negócio jurídico indireto em Direito Fiscal. Lisboa.

_____ Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____ Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo : Dialética, 2002.

YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos. São Paulo: Lex Editora 2005.

YAMASHITA, Klaus Tipke Douglas. Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. Planejamento Tributário Fusão Cisão e Incorporação. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva – São Paulo : Quartier Latin, 2004.