



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO,
APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO – COGEAE
Curso de Especialização em Direito Tributário – Uma Visão Constitucional

Pierre Oliveira Batista

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Dos limites constitucionais à análise de casos na jurisprudência do CARF

São Paulo

2014

Pierre Oliveira Batista

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Dos limites constitucionais à análise de casos na jurisprudência do CARF

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário – Uma Visão Constitucional.

Orientadora: Professora Dr.^a Thaís Helena Morando

SÃO PAULO

2014

Pierre Oliveira Batista

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Dos limites constitucionais à análise de casos na jurisprudência do CARF

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário – Uma Visão Constitucional.

Aprovado em: ____/____/____

Banca Examinadora:

Prof.^a Dr.^a Thaís Helena Morando (Orientadora)

“Tax evasion is probably the oldest profession, despite the claims of the ladies of pleasure. There is no civilization that did not tax, and there are probably no taxes that haven’t been evaded”¹.

Charles Adams

¹ ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of history*. Lanham, New York, London: Madison Books, 1993, p. 393.

RESUMO

BATISTA, Pierre Oliveira. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Dos limites constitucionais à análise de casos na jurisprudência do CARF**. 2014. n f. Monografia (Curso de Pós Graduação Lato Sensu em Direito Tributário: Uma Visão Constitucional) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - 2014.

A reação à tributação excessiva sempre ocupou um papel de protagonista no desenvolvimento da história da humanidade. A revolta contra os impostos motivou a edição da Magna Carta, moldou o sistema parlamentarista inglês, agiu como catalisadora da Revolução Francesa e marcou o estopim da colonização inglesa sobre os Estados Unidos, levando à guerra pela independência americana. Antes do extremo das revoluções, contudo, essas reações se manifestam em sua forma mais branda: a fuga à tributação, seja por meios lícitos ou ilícitos. Na esteira dos ensinamentos de Charles Adams, pode-se dizer que, assim como a tributação existiu em todas as civilizações, também sempre houve planejamento e evasão tributários. A fronteira entre os dois institutos, entretanto, nunca foi pacífica. Este trabalho visa precisamente a esclarecer o que pode ser considerado como planejamento tributário legítimo, não mais apenas sob a perspectiva do positivismo, mas considerando-se a força normativa de todos os princípios constitucionais, especialmente o da capacidade contributiva. Não se chega ao extremo, contudo, de defender a interpretação econômica do Direito, mas de reconhecer que, apesar de o contribuinte ter direito subjetivo a escolher o caminho com menor tributação, a teoria do abuso de direito é plenamente aplicável nesta seara.

PALAVRAS-CHAVE

Direito Tributário. Planejamento Tributário. Elisão Abusiva. Evasão Fiscal. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

ABSTRACT

BATISTA, Pierre Oliveira. ***TAX PLANNING: From the constitutional boundaries to the case analisys in the jurisprudence of CARF***. 2011. n f. Monograph (Post-graduate course on Constitutional Tax Law) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – 2014.

The reaction to excessive taxation has always played a starring role in the development of human history. The revolt against taxes motivated the enactment of the Magna Carta, has shaped the English parliamentary system, acted as a catalyst for the French Revolution and marked the outbreak of the English colonization of the United States, leading to the war for the American independence. Before reaching the extreme of the revolutions, however, these reactions manifests in its mildest form: the tax avoidance, whether by legal or illegal means. In line with the lessons of Charles Adams, one can say that, as taxation existed in all civilizations, there was always tax planning and evasion, also. The borderline between the two institutes, nevertheless, has never been out of discussion. This essay aims to clarify precisely what can be considered as legitimate tax planning, not just under positivism perspective, but alto considering the normative force of all constitutional principles, especially the *ability to pay*. We do not go as far as defending economic interpretation of law, but is important to recognize that, despite the taxpayer's right to choose the path with lowest taxation, the doctrine of abuse of rights is fully applicable in this endeavor.

KEYWORDS

Tax Law. Tax Planning. Abusive tax avoidance. Tax Evasion. Board of Tax Appels (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF).

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. ASPECTOS INICIAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	15
1.1. O planejamento e a história da humanidade.....	15
1.2. A evolução do pensamento jurídico contemporâneo e o pós-positivismo	17
1.2.1. <u>No mundo</u>	18
1.2.2. <u>No Brasil</u>	23
1.3. As diversas correntes filosóficas e a interpretação no Direito Tributário	25
1.3.1. <u>A interpretação conceptualista (jurisprudência dos conceitos).....</u>	<u>26</u>
1.3.2. <u>A interpretação econômica e funcional (jurisprudência dos interesses).....</u>	<u>27</u>
1.3.3. <u>A interpretação valorativa (jurisprudência dos valores).....</u>	<u>28</u>
1.4. Os conceitos de planejamento tributário lícito, elisão abusiva e evasão fiscal.....	29
2. A EVASÃO FISCAL	31
2.1. Introdução	31
2.2. Espécies	32
2.2.1. <u>Sonegação</u>	32
2.2.2. <u>Simulação</u>	35
2.2.3. <u>Fraude contra legem é diferente de fraude à lei (abuso de direito)</u>	<u>37</u>
2.3. Consequências jurídicas	38
2.3.1. <u>Na esfera administrativa</u>	38
2.3.2. <u>Na esfera criminal</u>	39
3. A ELISÃO ABUSIVA E A TEORIA DO ABUSO DE DIREITO	41
3.1. Introdução	41
3.2. A teoria do abuso de direito	41
3.2.1. <u>Origem</u>	41
3.2.2. <u>O abuso de direito no Código Civil de 2002</u>	43
3.2.3. <u>O debate sobre a possibilidade de sua aplicação no Direito Tributário.....</u>	<u>44</u>

3.3. Critérios para identificar uma conduta como abusiva	48
3.3.1. <u>Fraude à lei</u>	48
3.3.2. <u>Abuso de forma (descompasso com a substância econômica)</u>	50
3.3.3. <u>Uso abusivo da personalidade jurídica da empresa</u>	51
3.3.4. <u>Ausência de interesse negocial (<i>business purpose test</i>)</u>	52
3.4. Exemplos de planejamento tributário abusivo	54
3.4.1. <u>Operação “casa-e-separa” para evitar o ITBI</u>	54
3.4.2. <u>Utilização de várias sociedades para explorar uma única empresa</u>	55
3.4.3. <u>A incorporação às avessas para aproveitamento do prejuízo fiscal</u>	56
3.5. As normas antielisivas	60
 4. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO	65
4.1. Introdução e delimitação do conceito	65
4.2. Exemplos	66
4.2.1. <u>Política de remuneração dos sócios</u>	66
4.2.2. <u>A constituição de <i>holdings</i> imobiliárias para explorar locação de imóveis</u>	70
4.3. Opções por regimes tributários mais vantajosos	72
 5. ANÁLISE DE CASOS NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF	75
5.1. Caso Grendene: abuso de forma pela utilização de diversas sociedades para exploração de um único empreendimento	75
5.2. Caso RBS: operação “casa-e-separa”	76
5.3. Caso DGS Factoring: constituição de sociedade artificial para gerar despesas dedutíveis	79
5.4. Caso Kiwi Boats: segregação lícita de atividades empresariais	81
5.5. Caso CPM: amortização do ágio em subscrição de quotas de limitadas	82
5.6. Conclusões acerca do entendimento do CARF	85
 6. CONCLUSÃO	88
 BIBLIOGRAFIA	92

INTRODUÇÃO

Resulta de um estudo conjunto da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), publicado em 08 de maio de 2014 pelo jornal *Valor Econômico*², que a carga tributária brasileira, representou, em 2013, o montante de 35,83% do Produto Interno Bruto (PIB). O percentual faz com que o Brasil possua a segunda maior carga tributária entre os países da América Latina, atrás apenas da Argentina, que lidera o ranking com 37,2% de seu PIB destinado a tributos. Além disso, o montante leva o País a um patamar próximo à carga tributária de Estados com o serviço público mais desenvolvido do mundo, como a Alemanha (40,6%), a Noruega (43,6%) e a Finlândia (43,6%).

Todavia, a comparação se restringe às receitas tributárias, pois, inserindo-se na equação as despesas com o serviço público, verifica-se que o Brasil possui o pior índice de retorno de Bem Estar à sociedade (IRBES) entre os 30 (trinta) países com maior carga tributária do mundo, conforme demonstrado por estudo publicado em abril de 2013 pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)³.

As distorções presentes no cenário apresentado instigam o pré-existente desejo humano, nunca satisfeito ou superado, de ganhar sempre mais, levando-o a buscar todas as formas possíveis para evitar o pagamento de tributos. Para isso, os contribuintes agarram-se à ideia de legalidade estrita (tipicidade fechada), e buscam os mais diversos meios de escapar à tributação. E, uma vez que um único contribuinte adote este expediente, a reprodução pelos seus concorrentes se torna uma questão de sobrevivência no mercado. É dada largada à proliferação das práticas de planejamento tributário (elisão tributária lícita), elisão abusiva (ou elusão tributária) e evasão fiscal (sonegação).

Nesta corrida, a elaboração de um bom planejamento tributário e o conhecimento de seus limites legítimos, separando-o dos outros dois institutos mencionados no parágrafo anterior, protege o contribuinte de autuações da Fazenda Pública e assegura sua posição competitiva. Isso porque, mal elaborado, o planejamento tributário acarretará um custo ainda maior para a empresa, uma vez que sobre os valores devidos e não pagos incidirão multa de

² Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=22277>. Acesso em: 23 de junho de 2014.

³ Disponível em:

<<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/787/ESTUDOFINALSOBRECARGATRIBUTARIAPIBXIDHIRBESMARCO2013.pdf>>. Acesso em: 23 de junho de 2014.

ofício e juros de mora, prejudicando ainda mais a situação daquele contribuinte frente ao restante do mercado.

Antes de prosseguirmos, é importante reconhecermos que o planejamento tributário não é um problema que envolve exclusivamente Poder Público e contribuintes. Trata-se de uma questão de justiça fiscal, que afeta diretamente a distribuição da carga tributária na sociedade, impondo o sacrifício de recursos daqueles que menos teriam condições de suportar este ônus.

Alguns exemplos, apresentados pelo professor Marco Aurélio Greco⁴, demonstram o que se está a alegar. Em primeiro lugar, tem-se às considerações feitas, em 1999, pelo então Secretário da Receita Federal Everardo Maciel, no sentido de que, das quinhentas maiores empresas do Brasil, cerca de metade não pagava imposto de renda há anos, e ainda assim, elas continuavam crescendo. A causa só poderia ser planejamento tributário ou evasão fiscal. O segundo exemplo é ainda mais marcante, pois resulta de estudo realizado nos Estados Unidos, em que a carga tributária é menor e o Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade (IRBES) é o melhor do mundo, segundo o exemplo apresentado⁵. Trata-se de estudo, publicado em 29.02.2000 pelo New York Times, que constatou que, se as pessoas jurídicas pagassem, em 1997, um montante proporcional ao que pagaram em 1990, deveriam ter desembolsado cerca de US\$ 60 bilhões a mais do que pagaram; e que, se as pessoas físicas pagassem, em 1997, o proporcional do que pagaram em 1990, deveriam ter desembolsado US\$ 80 bilhões a menos. Em outros termos, as pessoas físicas passaram a suportar uma proporção muito maior das despesas estatais que as pessoas jurídicas, já que estas passaram a adotar cada vez mais expedientes visando à economia no pagamento de tributos.

Perceba que, nesta equação, o Estado não é o principal prejudicado, mas sim os contribuintes que não tem acesso ao expediente do planejamento tributário, resultando em um cenário visivelmente violador da isonomia e da capacidade contributiva.

Revela-se então a extrema importância de se estudar os limites jurídicos entre o lícito e o ilícito na busca pelo pagamento de menos tributos: pela ótica do contribuinte que lícitamente explora sua atividade econômica, é importante que sejam buscados os meios mais rentáveis de exercer a sua empresa sem o risco de conflitos com o Fisco; pela ótica do restante da sociedade, é importante para que se busque a realização da justiça fiscal.

⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 15-17.

⁵ O que demonstra a impropriedade do argumento de alguns contribuintes de que somente sonegariam tributos como reação à injustiça do sistema tributário brasileiro.

A forma de se determinar os limites legítimos de planejamento tributário está diretamente ligada ao contexto ideológico assumido em cada momento histórico. No Estado Liberal, defendia-se que, em decorrência do Princípio da Legalidade Estrita, tudo o que não estivesse expressamente proibido pela Lei poderia ser utilizado pelo contribuinte para economizar tributos. Posteriormente, na esteira do advento do Estado Social, defendeu-se que a tributação estaria ligada à manifestação de capacidade contributiva de cada conduta do contribuinte, possibilitando a tributação ainda que a incidência escapasse dos limites literais da legislação. Surgia assim a interpretação econômica do Direito Tributário.

Determinar os limites do planejamento tributário legítimo envolve, conforme se verifica, se posicionar diante da tensão existente entre dois princípios constitucionais: o da legalidade e o da capacidade contributiva. Em cada um dos momentos históricos citados no parágrafo anterior, verificou-se a predominância apriorística de algum destes princípios: seja o da legalidade, no Estado Liberal; seja o da capacidade contributiva, na interpretação econômica do direito tributário.

Analisando o desenrolar histórico deste movimento pendular no plano filosófico, verifica-se que, durante a primeira metade do século XX, os debates no Brasil sobre a interpretação do Direito Tributário deram origem a uma enorme controvérsia entre defensores da jurisprudência dos interesses, que dariam predominância ao princípio da capacidade contributiva (Aliomar Baleeiro e Amílcar de Araújo Falcão) e os da jurisprudência dos conceitos, que priorizariam a legalidade (Gilberto de Ulhoa Canto e A. R. Sampaio Dória). Com o início do período ditatorial, contudo, a corrente formalista ganhou força, até porque a interpretação econômica, apesar de todos os seus méritos na busca pela justiça fiscal, é significativamente mais suscetível a abusos cometidos pelo Estado, o que gerou enorme apreensão considerando o sensível contexto político do período ditatorial.

O predomínio absoluto do positivismo no Brasil, na segunda metade do século XX, gerou críticas de diversos juristas, tendo em vista que, no exterior, esta corrente filosófica já vinha sendo progressivamente superada, criando um descompasso com o cenário brasileiro. Representando esta postura, transcreve-se a lição de Ricardo Lodi Ribeiro:

Pode-se dizer, sem exagero, que a problemática da interpretação do direito tributário no Brasil entrou na contramão a partir da década de 1960. As regras sobre interpretação e integração introduzidas pelo Código Tributário Nacional, de 1966 (arts. 107 a 112), tiveram o nítido objetivo de manietar o trabalho dos juízes e direcionar a compreensão do direito tributário no sentido do fortalecimento dos interesses da incipiente burguesia nacional protegida pela ideologia desenvolvimentista. Do ponto de vista teórico deu-se a mudança de tom dentro da

visão positivista, que passou do causalismo sociológico e do economicismo, à moda de Baleeiro e Amílcar Falcão, para o normativismo de sabor kelseniano. Mas tanto a legislação quanto a doutrina se caracterizaram pelo fechamento à influência do direito comparado, a coincidir com a própria política de substituição de importações resolutamente adotada naquela época⁶.

Embora a crítica seja pertinente para o contexto atual, não se pode negar que o positivismo normativista teve o grande mérito de evitar a total ruína do Estado de Direito em tempos de ditadura. Contudo, uma vez cumprido o seu papel, é hora de desapegar-se desta ideologia e buscar um sistema de valores que realize um Estado Fiscal mais justo, sem, contudo, esbarrar no subjetivismo que pode advir da interpretação econômica do Direito.

Assim é que, entre a jurisprudência dos conceitos⁷, de inspiração positivista, e a jurisprudência dos interesses, pautada na interpretação econômica, surge então uma terceira via, a jurisprudência dos valores, pautada pelo pensamento pós-positivista, que, já ingressado no Direito Constitucional e em diversos outros ramos do Direito, agora busca adentrar as agruras do Direito Tributário. O nascimento e consagração desta corrente filosófica ocorreu progressivamente em diversas partes do mundo a partir do término da 2ª Guerra Mundial, conforme nos narra o Professor Ricardo Lobo Torres:

O positivismo predominou no panorama filosófico-jurídico do Ocidente por aproximadamente 100 anos: de meados do séc. XIX a meados do séc. XX. De um lado sobressai o positivismo formalista e conceptualista da *jurisprudência dos conceitos* (*Begriffsjurisprudenz* para os alemães), com a crença na plena possibilidade de conhecimento e atuação do direito através das regras, conceitos e demais categorias lógicas da normatividade: seus nomes mais importantes, inclusive pelas repercussões sobre o pensamento brasileiro, foram Savigny, Windscheid e, retardadamente, Kelsen. De outra parte tornou-se relevante a contribuição do positivismo sociológico e historicista representado sobretudo pela *jurisprudência dos interesses* (*Interessenjurisprudenz*), que entendia que a própria realidade social produzia o direito; figuras de destaque do movimento foram Jhering, Phillip Heck e Georg Jellinek.

A mudança no sentido do que se convencionou chamar de não-positivismo ou pós-positivismo, com a superação do positivismo e o retorno aos valores, ocorreu depois da 2ª Guerra Mundial, com a *jurisprudência dos valores*. Diz Larenz que a *jurisprudência dos valores* (*Wertungsjurisprudenz*), que substituiu a *jurisprudência dos interesses* (*Interessenjurisprudenz*), se baseia no reconhecimento de valores supraleais (*übergesetzlicher*) ou pré-positivos (*vorpositiver*), com a crítica ao modelo

⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, Prefácio (p. xvii).

⁷ Importante ressaltar que os termos *jurisprudência dos conceitos*, *jurisprudência dos interesses* e *jurisprudência dos valores* utilizam a expressão “jurisprudência” com o sentido de Ciência do Direito, tal qual utilizado inicialmente por Savigny. Sobre essa constatação: LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito* (tradução de José Lamego). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, pp. 1-6.

da subsunção, com a preferência pela justiça do caso concreto e pela argumentação. Alexy afirma que o “desenvolvimento desde a jurisprudência dos conceitos através da jurisprudência dos interesses até a jurisprudência dos valores pode ser apresentado como uma sequência do primado de conceitos deontológicos, antropológicos e axiológicos (...des Primats deontologischer, anthropologischer und axiologischer Begriff)⁸.

Foi com base neste pensamento pós-positivista que se reconheceu que o Direito é pautado pela pluralidade de valores, que devem buscar convivência. Assim, faz-se necessário olhar para a Constituição como um todo, não apenas para a legalidade ou para a capacidade contributiva, reconhecendo o seu caráter compromissório. Busca-se, destarte, a ponderação entre estes princípios, sem uma prevalência apriorística de nenhum deles.

O resultado desta conciliação leva, de um lado, ao reconhecimento de que o contribuinte possui direito subjetivo ao planejamento tributário; e, do outro, que o seu exercício está sujeito a limites, como, aliás, ocorre com qualquer direito. É aplicável, assim, todo o arcabouço teórico construído sobre a Teoria do Abuso de Direito ao longo do século XX.

Este contexto axiológico inspirou o legislador a editar a Lei Complementar nº 104/2001, que, ao introduzir um parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), positivou o que se convencionou chamar de *norma geral antielisiva*:

Art. 116. (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos e 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.

Ensaia-se, portanto, uma mudança de paradigma no ordenamento jurídico pátrio que, se assimilada corretamente, teria o condão de contribuir para a consolidação da justiça fiscal no Brasil. Nada obstante, como frequentemente ocorre nos períodos de transição, tem-se pecado pelo excesso e pela tendência de demonização da postura anterior.

Com efeito, hodiernamente, a Receita Federal vem condenando e perseguindo o planejamento tributário excessivamente, muitas vezes aplicando penalidades a contribuintes de boa-fé. Aliado a isto, constata-se que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem se valido de uma conceituação imprecisa de “simulação”, bem como de uma aplicação

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. “A Jurisprudência dos Valores”. In: SARMENTO, Daniel (Coord.). *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, pp. 503-504.

inadequada do “teste do propósito negocial” (*business purpose test*), como se fosse critério suficiente para a configuração da abusividade da conduta.

Marco Aurélio Greco, um dos principais estudiosos sobre o tema, critica essa postura, alertando que “*estamos perante o risco de sair de um tudo é permitido para um tudo é proibido*”⁹. Com razão o ilustre jurista: reconhecer a pluralidade de valores não significa subjugar a legalidade e a autonomia negocial à capacidade contributiva.

É preciso encontrar o ponto de equilíbrio.

Em síntese, o cenário hodiernamente presente nos debates sobre os limites de planejamento tributário apresenta os seguintes fatores: (i) a filosofia pós-positivista, que já influenciou com sucesso diversos ramos do Direito, hoje busca a sua entrada no Direito Tributário; (ii) a resistência de grande parte da doutrina, com fundamento na legalidade e em uma ideologia ainda positivista; (iii) os excessos da Fazenda Pública, que tem condenado ações dos contribuintes muitas vezes pautada pela boa-fé, e sem que haja abuso de forma, aplicando penalidades que não condizem com a conduta verificada; e (iv) uma legislação antielisão nova, que vem sendo incrementada por várias normas especiais, mas que ainda traz muitos debates sobre a sua constitucionalidade e aplicação.

Todos esses aspectos deverão ser levados em consideração neste ensaio, que busca clarificar o que é considerado legítimo, o que é um ilícito evidente (quase sempre ingressando no âmbito criminal) e o que é abuso de direito.

No Capítulo I do trabalho, abordaremos o arcabouço ideológico que permeia essa evolução, especialmente as influências da jurisprudência dos conceitos, da jurisprudência dos interesses e da jurisprudência dos valores no pensamento jurídico, ao longo dos séculos XX e XXI. Ao final do Capítulo, será possível apresentar os conceitos de planejamento lícito, elisão abusivo e evasão tributária que utilizaremos neste trabalho.

No Capítulo II, será desenvolvido brevemente o tema da evasão tributária, sem aprofundamento em aspectos criminais, que dizem respeito não ao Direito Tributário, mas ao Direito Penal, ainda que com reflexos fiscais.

No Capítulo III, o tema da elisão abusiva será estudado com profundidade. Será apresentado os critérios para se considerar uma conduta abusiva, bem como as consequências jurídicas dessa configuração. Alguns exemplos serão utilizados para ilustrar a teoria. Por fim,

⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 370.

será dada especial atenção às normas antielisivas, que vem sendo incluídas no ordenamento jurídico dos mais diversos países.

O Capítulo IV tratará do planejamento tributário lícito, demonstrando que, apesar do reconhecimento da aplicabilidade da teoria do abuso de direito no Direito Tributário, ainda há espaço para planejamentos realizados sem abusos.

No Capítulo V, serão apresentados e analisados casos concretos julgados pelo CARF, tanto com exemplos que foram considerados abusivos como aqueles que foram considerados legítimos, o que nos permitirá sintetizar os aspectos positivos e negativos vislumbrados atualmente na experiência jurisprudencial do CARF.

É importante que se inicie a leitura tendo em conta um dado fundamental: não se trata de um trabalho que defenderá uma postura ideológica mais liberal, pautada unicamente em conceitos e linguagem e, muito menos, defender-se-á os interesses arrecadatórios, valendo-se da interpretação econômica para tributar a qualquer custo, com o desprestígio da segurança jurídica. Trata-se de demonstrar que há uma terceira via, alinhada à ponderação dos valores que existem em nossa sociedade plural, adequado, bem por isso, à noção de Estado Democrático de Direito, inclusivo e justo, fugindo de uma postura pretérita que desconsidera que o Direito não serve apenas à limitação de poder do Estado, mas também à realização da justiça.

1. ASPECTOS INICIAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

1.1. O planejamento e a história da humanidade

Em 1848, Karl Marx e Friedrich Engels publicariam o conhecido Manifesto Comunista, no qual apresentariam a premissa, apresentada já na primeira frase da obra, de que “até os nossos dias, a história de toda a sociedade não tem sido senão a história das lutas de classes”. Embora seja verdadeiro que a luta de classes tem sido um dos mais importantes motores da história da civilização, deve-se reconhecer que generalizações são quase sempre rasas e excludentes, e que, portanto, há outros fatores que desempenharam um papel tão fundamental no desenrolar da história quanto o apresentado por Marx e Engels. Este trabalho trata de um desses fatores: a tributação e as reações a ela.

Convencionou-se, entre os historiadores, que o marco divisor do que se considera pré-história e do próprio início da história da humanidade ocorreu por volta do ano 4.000 a.c., com a invenção da escrita pela civilização suméria, localizada no terreno fértil situado entre os rios Tigre e Eufrates, que hoje é território do Iraque. A escrita cuneiforme, como ficou conhecida a técnica desenvolvida pelos sumérios, era realizada em tabuletas de argila, e atraiu a atenção dos arqueólogos. Ao investigar o conteúdo desses documentos, uma constatação surpreendente: diversas dessas tabuletas diziam respeito ao repúdio daquela comunidade à tributação¹⁰.

Ainda na Antiguidade, tem-se como marco histórico a descoberta de um artefato egípcio, datado do ano 196 a.c., que ficou conhecido como “*The Rosetta Stone*” (Pedra de Roseta). O fragmento foi descoberto por soldados do exército de Napoleão em 1799, e foi crucial para a compreensão moderna dos hieróglifos egípcios. Curiosamente, o seu conteúdo era o Decreto de Mênfis, que consagrava desonerações tributárias à classe de sacerdotes. O Decreto foi promulgado em um período bastante turbulento na história egípcia, tanto interna quanto externamente, a o apoio dos sacerdotes ao Rei Ptolomeu V, conquistado com esta desoneração, foi essencial à manutenção de seu domínio sobre a população egípcia¹¹.

Já na Idade Média, constata-se que, em 1215, os Barões ingleses impuseram ao Rei João Sem Terra (*John Lackland*) o pacto que se configuraria como o primeiro marco do

¹⁰ RABUSHKA, Alvin. Prefácio do livro: ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of history*. Lanham, New York, London: Madison Books, 1993.

¹¹ ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of history*. Lanham, New York, London: Madison Books, 1993, pp. 16-25.

constitucionalismo inglês: a Magna Carta (1215). O movimento ocorreu em decorrência da insatisfação dos nobres com a política fiscal do Rei João Sem-Terra (*John Lackland*), que os forçava a suportar uma carga tributária cada vez maior para arcar com as despesas da guerra com a França. A partir daquele momento, o aumento de tributação seria permitido, mas apenas consensualmente. Inaugura-se, com um dos grandes marcos da história do parlamento inglês, o princípio da legalidade tributária¹².

Na França, o Antigo Regime se caracterizava pela tributação cada vez maior dos membros do povo, com privilégios fiscais cada vez maiores para o clero e para a nobreza. O *taille*, por exemplo, que representava um imposto sobre o patrimônio, foi curiosamente apelidado de “imposto dos peões” (“*peasant tax*”), porquanto todas as demais classes conseguiam, de alguma forma, evitar a tributação, por privilégios ou por planejamentos¹³. O cenário contrastava com o fato de que os camponeses nunca tiveram voz no Parlamento em temas concernentes à tributação, já que, nas Assembleias dos Estados Gerais, cada classe possuía apenas um voto, o que fazia com que os peões fossem subjugados pelos votos do clero e da nobreza. Por isso, a única forma de manifestação de insatisfação com a política fiscal era a revolução¹⁴. E assim ocorreu: somente a violência da Revolução Francesa acabou por resolver a questão da distribuição da carga tributária na França¹⁵.

A Revolução Norte-Americana igualmente teve como motivação a revolta contra a tributação, no caso, imposta pela metrópole. Os colonos eram quase sempre imigrantes da Metrópole, onde já estava consagrada a legalidade tributária. Na Colônia, contudo, eles perdiam este tratamento, pois os tributos eram criados unilateralmente pela metrópole, sem que os seus destinatários fossem previamente consultados. Daí o motivo que progressivamente levou à revolta, consagrado no conhecido slogan “*no taxation without representation*”. Neste contexto, importante mencionar que a Inglaterra vivia um cenário de guerra com a França, exigindo cada vez mais dispêndios. Mesmo após a guerra, diversas revoltas na metrópole incrementavam a necessidade de recursos. Assim, progressivamente, incrementou-se a tributação sobre a colônia, passando pelo “*Sugar Act*” (1764), pelo “*Stamp Act*” (1765), pelo “*Quartering Act*” (1764, 1765 e 1774) e pelo “*Townshend Acts*” (1767). A reação das 13 Colônias, que se uniram para combater a metrópole, levaria à independência norte-americana anos mais tarde (1776).

¹² Ibid., pp. 153-160.

¹³ Ibid., p. 218.

¹⁴ Ibid., p. 216.

¹⁵ Ibid., p. 235.

No Brasil, a tributação também cumpriu papel fundamental na história. Cite-se, como exemplo, a inconfidência mineira, no final do século XVIII. Após o declínio da produção aurífera de Minas Gerais sentido na segunda metade do século XVIII, a Coroa portuguesa instituiu a cobrança da “derrama” na região, sem prejuízo do desconto do quinto. A excessiva tributação motivou que a classe mais abastada de Minas Gerais se reunisse com pretensões de eliminar a dominação portuguesa. Embora a conjuração tenha sido desmantelada pela Coroa em 1789, ela representaria um marco na mudança de ideologia da colônia perante a metrópole, o que, anos mais tarde, contribuiria para a Independência Brasileira.

Todos os eventos narrados têm o condão de revelar duas verdades: (i) em toda a história da civilização, houve tributação; e (ii) sempre que houve tributação, houve, em maior ou menor escala, reações a ela, que serviram, senão como a principal, ao menos como uma das mais importantes forças impulsionadoras da história da humanidade.

Este trabalho não tem o objetivo de analisar, entretanto, guerras ou revoluções, mas apenas a forma mais branda, porém mais presente e permanente, dentre todas essas reações: a fuga ao pagamento de tributos. Sustenta-se que, em toda a história, a busca pela economia de tributos sempre esteve presente.

Não se trata de informação desprovida de comprovação por documentos históricos. Em 1937, foi inaugurado em Rotterdam, nos Países Baixos, o Museu Professor Van der Poel, destinado a reunir a maior coleção possível de obras e documentos sobre a tributação na história. Segundo o Professor Charles Adams, o acervo do museu reúne demonstrações de evasões e planejamentos tributários de todos os períodos históricos que se possa imaginar. Daí se poder concluir, ainda na esteira do mencionado professor, que, assim como jamais houve uma civilização que não tributou, provavelmente jamais houve tributos que não foram evadidos.

1.2. A evolução do pensamento jurídico contemporâneo e o pós-positivismo

Antes de se formular um conceito preciso sobre planejamento tributário, elisão abusiva ou evasão fiscal, é importante que seja apresentado o estágio em que se encontra o Direito na atualidade, pois a corrente filosófica adotada por cada estudioso reflete diretamente em suas conclusões sobre cada um desses institutos. É mister, exatamente por isso, que sejam apresentadas as diferentes posturas ideológicas pelas quais o Direito tem sido abordado.

Neste tópico será examinado, a partir de uma perspectiva histórica, como o pensamento jurídico evoluiu ao longo dos últimos dois séculos até a reaproximação entre Direito e Moral, com a consagração, nos dias atuais, de ideias vinculadas à jurisprudência dos valores, que trouxe de volta ao panorama jurídico o valor da justiça, tão olvidado pelos positivismos. Será demonstrado como cada visão filosófica do Direito se conecta ao modelo de Estado vigente (liberal, social ou democrático), com o que se pretende demonstrar que, apesar de sua importância histórica como mecanismo de proteção do cidadão, não mais se justifica o formalismo positivista que se originou do Estado Liberal clássico.

1.2.1. No mundo

Ascensão burguesa, monarquia absolutista, privilégios odiosos para a aristocracia, revoluções liberais. Era preciso encontrar a fórmula que permitisse a reversão desse quadro, com a transposição do domínio político a quem já o tinha no plano econômico: a burguesia. Como nos ensina Paulo Gustavo Gonet Branco, no plano das ideias, as revoluções liberais encontraram abrigo na doutrina de Locke, Montesquieu e, pouco à frente, Rousseau.

Inicialmente, o jusnaturalismo ganhou corpo: há direitos anteriores ao Estado, que é criado para protegê-los, e, para que não abuse de seu mister, fundamental a separação de poderes. Contudo, se, no contrato social, o povo era a parte contratante, destinatária da proteção do Estado e justificadora de seus fins, ele próprio não poderia estar sujeito às limitações impostas ao ente estatal. Ora, as limitações visavam precipuamente à contenção do Estado para a proteção do próprio povo, afirmava Rousseau¹⁶.

Deparando-se com este quadro teórico, Joseph Sieyès encontrou a fórmula que escreveria seu nome em todos os livros de história: a conjunção da democracia representativa à ideia de supremacia da lei. A lei, instrumento veiculador da vontade do povo, externada por seus legítimos representantes: o Parlamento, ou, em termos mais realistas, a burguesia. Era a moldura ideológica que a classe burguesa precisava para, em nome do povo, assumir o poder de forma legítima e controlar a aristocracia, situada, tradicionalmente, além de por detrás do próprio monarca, também no Poder Judiciário.

¹⁶ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Juízo de ponderação na jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 21 a 24.

Assim, muito embora a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão tenha, em seu artigo XVI, assentado que não há Constituição sem separação de poderes, construiu-se um sistema pautado na Supremacia do Parlamento. Como assinala Carré de Malberg, citado por Paulo Gustavo Gonet Branco, adotou-se parte da teoria de Rousseau, e a lei foi entendida como instrumento da vontade geral, como, inclusive, constava do artigo VI da mesma declaração. A novidade seria que o povo somente agiria por meio de seus representantes, o que garantiu ao Parlamento uma dupla supremacia, tanto com relação aos demais corpos estatais, como em relação ao próprio povo. Este, a partir de então, somente se faria ouvir a partir da voz do Parlamento, em um claro desvirtuamento da doutrina, democrática e um tanto quanto utópica, de Jean-Jacques Rousseau¹⁷.

A história deu origem, portanto, a um Estado altamente legicêntrico, onde o poder se situava no Parlamento. Não havia espaço para o expansionismo judicial, preso que restava o Judiciário, conforme a doutrina de Montesquieu, a externar, em sua literalidade, a vontade da lei. Não espanta que seja assim. Os juízes eram vistos como resquícios do antigo regime, como aristocratas conservadores, prontos para, na menor oportunidade, reagir contra a burguesia revolucionária e restaurar a tirania até então vigente.

No plano filosófico, o Estado legicêntrico resulta na valorização do Direito Positivo. Assim, a solução para a manutenção desta ideologia de Estado Liberal foi encontrada no positivismo e em sua jurisprudência dos conceitos. Assim, progressivamente, a valorização da Lei como representação da vontade geral promoveu a passagem do jusnaturalismo para o positivismo clássico. Com efeito, como nos ensina Norberto Bobbio, o positivismo jurídico se intitula dessa forma em razão da expressão *direito positivo*, para contrapô-lo ao direito natural¹⁸. Então, norma seria apenas o que estivesse positivado. Consagra-se a legalidade.

Em um mundo liberal e individualista, pautada no ideário iluminista, a legalidade representaria uma forma de defesa da burguesia ascendente contra os desmandos das classes do Antigo Regime, que incluíam os magistrados. Assim, a jurisprudência dos conceitos, que teve em Putcha seu criador e principal defensor, seria acolhida, em razão de seu formalismo que impedia criatividade dos aplicadores da lei. Este autor defendia que a ciência do Direito se organiza a partir de um sistema lógico representado por uma pirâmide de conceitos. Assim, utilizando o exemplo de Karl Larenz, para trabalhar com o conceito de servidão de passagem,

¹⁷ Loc. cit.

¹⁸ BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico*: Lições de filosofia do direito (tradução Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues). São Paulo: Ícone, 1995, p. 15.

começar-se-ia constatando-se tratar de um direito subjetivo. Assim, todas as afirmativas que se podem dizer como válidas para o regime dos direitos subjetivos, também o seria para a servidão de passagem. Posteriormente, passaria para os direitos reais, e tudo o que se pudesse afirmar sobre eles, também valeria para as servidões de passagem. Em um terceiro plano, ter-se-ia os direitos reais sobre coisas alheias. A cada plano de especificação, haveria uma soma ao conceito de servidão de passagem, até que esta pudesse ter o seu conceito e regime plenamente definidos.

Nas palavras de Karl Larenz:

A ideia de Putcha é a seguinte: cada conceito superior autoriza certas afirmações (por ex.: o conceito de direito subjetivo é de que se trata de <um poder sobre um objeto>); por conseguinte, se um conceito inferior se subsumir ao superior, valerão para ele <forçosamente> todas as afirmações que se fizerem sobre o conceito superior (para o crédito, como uma espécie de direito subjetivo, significa isto, por ex., que ele é um <poder sobre um objeto que esteja sujeito à vontade do credor e que se poderá então vislumbrar, ou na pessoa do devedor, ou no comportamento devido por este último>)¹⁹.

Não é difícil perceber porque as ideias de Putcha são essenciais para o positivismo jurídico normativista: trata-se de uma metodologia que busca uma racionalidade lógica e um critério de validade unicamente no plano abstrato e conceitual. Essas ideias seriam retomadas por Hans Kelsen no desenvolvimento de sua pirâmide normativa e de sua Teoria Pura do Direito. Ter-se-ia o corte entre o direito e a moral, reduzindo a realidade jurídica à norma. Adotar-se-ia, portanto, uma postura formalista do Direito. A justiça só interessaria ao direito quando introduzida por uma norma do ordenamento jurídico. Do contrário, seria externa à pirâmide de conceitos.

No final do século XIX, como uma reação ao formalismo exacerbado da jurisprudência dos conceitos, surge a jurisprudência dos interesses, defendida especialmente por Phillip Heck, a partir das ideias de jurisprudência pragmática de Jhering. Segundo a jurisprudência dos interesses, cada lei surge em razão de certos interesses da sociedade naquele momento de sua positivação pelo legislador. Ela não surge de forma abstrata, mas para realizar certos fins desejados pela sociedade, certos interesses sociais. Desta forma, a interpretação por excelência deveria ser a teleológica. Dever-se-ia abandonar o rigor formal da jurisprudência dos conceitos, realizando-se um esforço interpretativo que visasse sempre a concretizar o fim social visado quando da edição daquela norma.

¹⁹ LARENZ, Karl. *Op cit.*, p. 25.

Karl Larenz também cuida de definir esta forma de pensar a Ciência do Direito:

A Jurisprudência dos interesses – e esta é a sua afirmação justeorética fundamental – considera o Direito como <tutela de interesses>. Significa isto que os preceitos legislativos – que também para HECK constituem essencialmente o Direito - <não visam apenas delimitar interesses, mas são, em si próprios, produtos de interesses> (GA, pág. 17). As leis são <as resultantes dos interesses de ordem material, nacional, religiosa e ética, que, em cada comunidade jurídica, se contrapõe, uns aos outros e lutam pelo seu reconhecimento>. Na tomada de consciência disso, garante-nos HECK, reside o <cerne da Jurisprudência dos interesses>, sendo daí que ele extrai a sua fundamental exigência metodológica de <conhecer com rigor histórico, os interesses reais que causarem a lei e de tomar em conta, na decisão de cada caso, esses interesses> (GA, pág. 60). Deste modo, também para HECK, como para JHERING, o legislador como pessoa vem a ser substituído pelas forças sociais, aqui chamadas <interesses> (o que é justamente uma forma de sublimação), que, através dele, obtiveram prevalência na lei. O centro de gravidade desloca-se da decisão pessoal do legislador e da sua vontade entendida psicologicamente, primeiro para os motivos, e, depois, para os <fatores causais> motivantes. A interpretação, reclama HECK, deve remontar, por sobre as concepções do legislador, <aos interesses que foram causais para a lei>.²⁰

Portanto, cada lei tem uma razão de existir. Esses interesses que são a *causa* da existência da lei devem, destarte, condicionar a sua interpretação, e precisam ser buscados por quem a aplica em cada caso. Desloca-se da prevalência do método sistemático de interpretação para o método teleológico. Esta virada filosófica se contrapõe precisamente à Teoria Pura do Direito de Kelsen. Com efeito, se o importante na interpretação da Lei era a análise das causas da posituação daquela norma, assumiria fundamental importância para a hermenêutica jurídica o estudo de diversas outras ciências: como a sociologia, a economia, a ciência política, dentre muitas outras (já que as causas poderiam ser respectivamente, sociais, econômicas, políticas, ou de outro gênero).

A jurisprudência dos interesses representaria o marco filosófico ideal para o Estado Social, que visa a realização de mudanças sociais a partir da normatização. A ideia se contrapõe inteiramente, portanto, ao pensamento do Estado Liberal e à adoção da jurisprudência dos conceitos. Ambas possuíam, contudo, uma característica comum, que representaria a razão de seu declínio: a delimitação do Direito à interpretação do Direito Positivo, sem questionamentos de legitimidade e justiça (do texto ou dos fins buscados pela posituação, respectivamente).

Em razão deste atributo comum, tanto a jurisprudência dos conceitos como a jurisprudência dos interesses teriam suas falhas reveladas pelos regimes totalitários do nacional-

²⁰ Ibid., pp. 65-66.

socialismo na Alemanha e pelo fascismo na Itália. O ordenamento desses países se aproveitaria do afastamento entre o Direito e a Moral e da não consideração de justiça como legitimação da ordem jurídica (cânones da jurisprudência dos conceitos) para positivar um ordenamento jurídico extremamente injusto²¹. Houve a apropriação do afastamento da Teoria Pura para afastar questionamentos sobre a legitimidade do ordenamento jurídico, portanto. De outro lado, introduziram a visão do mundo nacional-socialista como elemento teleológico a ser sempre perseguido pelo intérprete. Este seria o interesse a ser protegido (valendo-se da metodologia da jurisprudência dos interesses).

Assim, além de haver um regime injusto que seria formalmente legítimo, como este ordenamento, já criticável por si só, ainda seria interpretado segundo os interesses que influenciaram a sua positivação: os interesses nazistas.

Com a derrota do regime na 2ª Guerra Mundial, tornou-se necessário buscar uma terceira via: nem o positivismo normativista da jurisprudência dos conceitos e nem o positivismo sociológico de Phillip Heck. Surgiria então a jurisprudência dos valores, baseada na filosofia neokantiana alemã do início do século XX, desenvolvida por filósofos como Rudolf Stammler, Wilhelm Windelband, Heinrich Rickert e Gustav Radbruch. No campo do Direito, foi desenvolvida e disseminada por Karl Larenz, em sua obra *Metodologia da Ciência do Direito*²².

Inaugura-se o pós-positivismo: reaproxima-se o Direito da Moral; reconhece-se que o Direito não pode ser um conhecimento afastado dos valores que regem a sociedade; reintroduz-se o valor Justiça na verificação da legitimidade de qualquer ordenamento jurídico; busca-se a efetivação da Constituição e sua proteção pela jurisdição constitucional. Assim ensina Ricardo Lodi Ribeiro:

A jurisprudência dos valores rompeu com o positivismo – tanto o de origem normativista da jurisprudência dos conceitos, quanto o de cunho sociológico da jurisprudência dos interesses – reaproximando o direito e a moral, com o resgate da

²¹ Como se sabe, a ascensão do nazismo, surpreendentemente, se deu na mais plena legalidade. Em 1932, o partido nazista conseguiu eleger 230 deputados em eleições regulares. Em janeiro de 1933, Hitler foi nomeado Chanceler por Hindenburg, também segundo o procedimento legal. E em março do mesmo ano, foi aprovada a “Lei de Habilitação” (denominada pela mestre Ingeborg Maus como lei de plenos poderes) por maioria esmagadora no Reichstag, 441 votos contra apenas 94. Esta lei, na prática, permitia ao governo nazista ditar leis sem necessitar de aprovação no Parlamento e sem ter de respeitar quaisquer limites. A conclusão nos leva a perceber, infelizmente, que, mesmo as terríveis Leis de Nuremberg, de 1935, foram adotadas segundo a legalidade vigente na Alemanha no período.

²² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 14.

ideia de justiça, tendência que, mais tarde, na década de 70, foi intensificada, por um viés neokantiano, na obra de John Rawls.

A partir do afastamento dos positivismos e da superação do corte entre a moral e o direito, a jurisprudência dos valores, não podendo destes prescindir para a resolução dos casos concretos, fez ressurgir o relacionamento entre a ética e o direito, criando o ambiente propício à virada kantiana, e ao resgate das teorias dos direitos fundamentais e da justiça²³.

Este o cenário atual do pensamento jurídico mundial: o pós-positivismo, segundo o qual o Direito é necessariamente composto de valores, que não se resumem ao da segurança jurídica. São introduzidos no ordenamento princípios com força normativa, que buscam justamente a realização desses valores, que passam a condicionar toda a interpretação do ordenamento jurídico. Potencialmente, esses princípios entrariam em conflito, o que representaria, na verdade, uma colisão entre valores. Esta colisão seria resolvida pelo inovador método da ponderação de interesses, que terá um papel fundamental no correto equacionamento dos limites do planejamento tributário.

1.2.2. No Brasil

No dia 7 de setembro de 1822, o Brasil se torna um Estado independente. Nasce sob a influência dos pensamentos do Iluminismo vigentes na Europa. Com inspiração nos conhecidos códigos napoleônicos, com pretensão de completude e separação da moral, surgiu movimento semelhante no Brasil, com o esforço para a codificação de diversos ramos do Direito. Esta forma de pensar prevaleceria, ao menos no cenário jurídico, até ao menos a década de 30 (basta que se verifique o quão formalista é o Código Civil de 1916, ainda extremamente inspirado pelos ideais do positivismo normativista e do liberalismo).

O final da década de 30 abriria para o Brasil uma outra realidade social. A predominância do poder econômico das oligarquias agrícolas perderia espaço com a crise econômica mundial. Surgia uma nova classe dominante urbana, centrada no comércio e na industrialização do País. No âmbito internacional, a geopolítica havia sofrido modificações após a Primeira Guerra Mundial e a América Latina passara a sofrer uma influência direta dos Estados Unidos da América que, em superação da crise econômica de 1929, adotada uma nova

²³ Ibid., pp. 14-15.

forma de atuação do Estado sobre a sociedade civil. Nascia o *Welfare State* ou Estado Social. Com seu advento, ganharia espaço na doutrina brasileira alguns aspectos do positivismo sociológico da jurisprudência dos interesses, especialmente a partir das ideias de Jhering.

Já a jurisprudência dos valores, contudo, entraria tardiamente no Brasil. Apesar de o restante do mundo o adotar a partir do começo da segunda metade do século XX, o cenário político de ditadura militar impediria a discussão de valores e a força normativa da Constituição, que representariam a possibilidade de questionar a legitimidade do Estado e a limitação de seu poder. É possível dizer, com Luís Roberto Barroso²⁴, que a reaproximação do Direito e da Ética no Brasil só ocorreria com o advento da Constituição da República de 1988.

Ainda que de forma tardia, é importante que se reconheça que a Constituição atual encampa valores e objetivos que merecem igual proteção. Não se tratava de um Estado unicamente Liberal, e nem de um Estado exclusivamente Social, trata-se, isto sim, de um Estado Democrático de Direito, baseado na ideia de participação e compromisso de todos os setores da sociedade na formulação do ordenamento jurídico. Verifica-se a pluralidade de valores, concretizados em princípios com força normativa que precisam ser ponderados. Surgia o pós-positivismo. Na linha dos dizeres de Marco Aurélio Greco:

Daí a importância de uma visão filosófica que aponte para a relevância dos valores, numa postura que vem sendo denominada “jurisprudência dos valores” e que tem em Ricardo Lobo Torres seu grande expositor e defensor. De fato, o Direito não é simples arquitetura de conceitos, como em última análise propugnava a jurisprudência dos conceitos, nem é mero instrumento de consagração e proteção de interesses, como resultava da jurisprudência dos interesses, mas sim o meio para a viabilização concreta de valores básicos da pessoa humana e do seu convívio em sociedade.

A entrada do pós-positivismo na jurisprudência no ordenamento jurídico brasileiro pode ser verificada nos mais diversos ramos do Direito. No Direito Civil, surgiria um Código Civil que se valia de cláusulas gerais e de princípios como a boa-fé, sem mencionar a função social da propriedade e dos contratos.

No Direito Administrativo, o princípio da legalidade, antes aplicado de forma absoluta, admitisse a atividade de ponderação com outros princípios relevantes. Cite-se, nesta linha de intelecção, o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça ao julgar o RMS nº 15.166, em que se afirma que, com fundamento no princípio da moralidade administrativa,

²⁴ BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil*. Disponível em: <<http://www.georgemlima.xpg.com.br/barroso.pdf>>. Acesso em: 01 de agosto de 2014.

surge para o Poder Público o poder-dever de estender a aplicação de penalidades a sociedades que não a que cometeu a infração, mas que foi constituída posteriormente pelos mesmos sócios da anterior e para explorar o mesmo ramo de atividade, com o único objetivo de inutilizar a sanção anteriormente aplicada. Trata-se quase de uma desconsideração da personalidade jurídica operada na via administrativa, o que seria inimaginável em um cenário positivista.

No Direito Constitucional, a mudança seria drástica. A Constituição finalmente ganharia em efetividade, se desvinculado de meras promessas grandiloquentes que defenderiam da boa vontade do legislador para sua realização. Na linha dos dizeres de Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos:

A experiência política e constitucional do Brasil, da independência até 1988, é a melancólica história do desencontro de um país com sua gente e com seu destino. Quase dois séculos de ilegitimidade renitente do poder, da falta de efetividade das múltiplas Constituições e de uma infundável sucessão de violações da legalidade constitucional. Um acúmulo de gerações perdidas.

(...)

A Constituição de 1988 foi o marco zero de um recomeço, da perspectiva de uma nova história. Sem as velhas utopias, sem certezas ambiciosas, com o caminho a ser feito ao andar. Mas com uma carga de esperança e um lastro de legitimidade sem precedentes, desde que tudo começou. E uma novidade. Tardamente, o povo ingressou na trajetória política brasileira, como protagonista do processo, ao lado da velha aristocracia e da burguesia emergente²⁵.

No Direito Tributário, a resistência à entrada dos valores seria maior. De todo modo, é importante que se fixe uma premissa básica: no Brasil e no Mundo, vivemos em momento de plena consagração do pós-positivismo, com o reconhecimento de que o Direito deve se pautar por uma pluralidade de valores, sem que um sobreponha aos demais em um plano abstrato, mas conciliados, caso a caso, pelo princípio da ponderação.

1.3. As diversas correntes filosóficas e a interpretação no Direito Tributário

Cada uma das correntes filosóficas acima descritas (o positivismo normativista e sua jurisprudência dos conceitos; o positivismo sociológico e sua jurisprudência dos interesses; e o pós-positivismo com a jurisprudência dos valores) influenciam de modo decisivo as técnicas

²⁵ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. *O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro*. Disponível em: <http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistaproc/revproc2003/arti_histdirbras.pdf>. Acesso em: 01 de agosto de 2014, pp. 1-3.

de interpretação e aplicação do Direito. Especificamente no Direito Tributário, surgiram escolas interpretativas baseadas em cada um desses ideais filosóficos, que precisam ser estudadas. Mais especificamente:

A jurisprudência dos conceitos projetou para o campo fiscal a interpretação formalista e conceptualista. A jurisprudência dos interesses se transformou na “chamada” interpretação econômica do fato gerador. A jurisprudência dos valores, que nas últimas décadas passou a prevalecer em todas as nações cultas, substituiu as duas outras ao trelar a interpretação jurídica aos princípios éticos e jurídicos vinculados à liberdade, segurança e justiça²⁶.

Este estudo se justifica pela necessidade de superar premissas que não se justificam no estágio atual da metodologia jurídica, e que, por meio de uma postura formalista que se fecha aos valores e princípios, têm contribuído para a consagração de um sistema tributário caótico e concentrador de riqueza. A superação dessas ideias formalistas constitui condição para a efetivação da justiça fiscal em nosso País²⁷.

1.3.1. A interpretação conceptualista (jurisprudência dos conceitos)

Adequada ao modelo de Estado Liberal que se pretendia no início do século XIX, a jurisprudência dos conceitos defende uma visão formalista do Direito Tributário. Essa concepção tinha a segurança jurídica como valor supremo, e, neste contexto, o princípio da legalidade passou a ser o grande pilar do sistema jurídico, que elegia o método sistemático como o mais importante. A supremacia deste método acabou por resultar na subordinação dos conceitos tributários aos do direito civil, em detrimento da realidade econômica subjacente ao fato gerador definido em lei²⁸.

A ideia de plenitude do ordenamento do positivismo normativista também exerceria um papel fundamental na interpretação conceptualista do Direito Tributário. Com efeito, é evidente que, “*num modelo em que todas as respostas – por princípio – deviam ser encontradas*

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 12.

²⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 1.

²⁸ *Ibid.*, p. 9.

no próprio Direito, a inexistência de resposta clara implicaria falta de regra e, portanto, o caso não estaria alcançado pela previsão tributária”, nos dizeres de Marco Aurélio Greco²⁹.

Neste contexto, o contribuinte teria liberdade para planejar os seus atos, dando-lhes a roupagem jurídica que permitia o afastamento da situação definida como fato gerador do tributo, mesmo que o ato por ele praticado tivesse a mesma substância econômica³⁰. Neste, contexto, não se falava em elisão abusiva: ou a conduta do contribuinte era ilícita, e, portanto, deveria ser reprimida; ou ela era lícita e a incidência tributária estava afastada.

Na doutrina estrangeira de Direito Tributário, esta corrente foi defendida por juristas como Heinrich Kruse, A.D. Giannini e Gian Antonio Micheli. No Brasil, esta concepção formalista encontrou receptividade ampla na doutrina, podendo-se mencionar juristas como Alberto Xavier, Alfredo Augusto Becker, Rubens Gomes de Sousa, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho e Sasha Calmon Navarro Coêlho.

1.3.2. A interpretação econômica e funcional (jurisprudência dos interesses)

Trata-se de interpretação fundada na jurisprudência dos interesses, que se projetou para o campo tributário por meio da “consideração econômica do fato gerador”. No Código Tributário Alemão de 1919, que, segundo alguns, inaugurou a autonomia do Direito Tributário, o art. 4º expressamente consagra esta modalidade de interpretação (por influência de seu elaborar, Enno Becker, que também é um dos maiores defensores da interpretação econômica). Na Itália, foi desenvolvida teoria semelhante, também com base na jurisprudência dos interesses, intitulada interpretação funcional.

Tanto pela interpretação econômica como funcional, definia-se como interesse ou causa da positivação da hipótese de incidência a arrecadação. Deste modo, seguindo a linha da jurisprudência dos interesses, toda a interpretação da legislação deveria ser pautada na realização deste interesse (arrecadação), que motivou a positivação da incidência tributária.

Desta forma, mais importante do que verificar o perfeito enquadramento na hipótese de incidência, dever-se-ia analisar se aquele fato revelava a mesma capacidade contributiva (a mesma substância econômica), permitindo-se a tributação por analogia nestes

²⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 40.

³⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 8.

casos. Este entendimento eliminaria, portanto, qualquer possibilidade de planejamento tributário, já que a Fazenda Pública poderia simplesmente desconsiderar o negócio jurídico formalmente eleito sempre que se verificasse a manifestação de capacidade contributiva na conduta do contribuinte.

Na Alemanha, as ideias da interpretação econômica foram defendidas por Albert Hensel e Enno Becker; e, na Itália, a interpretação funcional foi defendida por autores como Benvenuto Griziotti e Ezio Vanoni. No Brasil, destaca-se Amílcar de Araújo Falcão na defesa da interpretação econômica e Aliomar Baleeiro de uma interpretação com base na causa do fato gerador, em sentido próximo à interpretação funcional. Ambos, contudo, não chegaram aos extremos das escolas europeias, e defendiam uma moderação com fundamento na legalidade.

1.3.3. A interpretação valorativa (jurisprudência dos valores)

Com fundamento na jurisprudência dos valores, passou-se a reconhecer a pluralidade de valores. Não seria correto defender exclusivamente a segurança jurídica pela legalidade, ou a justiça pela capacidade contributiva. É preciso que se realize uma ponderação entre ambos os princípios, que, no Brasil, estão garantidos constitucionalmente.

Por isso é que a interpretação valorativa aceita o planejamento fiscal como forma legítima de economizar no pagamento de tributos, desde que não haja abuso de direito. Em outros termos, possibilita-se a elisão tributária, que, contudo, ganha limites que não existiam na jurisprudência dos conceitos. Portanto, em vez de classificar o planejamento tributário em lícito (elisão) e ilícito (evasão), trata-se de reconhecer a classificação tripartida: além da elisão e da evasão, há a elisão abusiva. O conceito de cada um desses três institutos será analisado com detalhes no tópico subsequente.

No exterior, tributaristas de renome defende esta corrente, como Klaus Tipke, Klaus Tipke, Paul Kirchhof e Moris Lehner. No Brasil, vem progressivamente ganhando adeptos de prestígio, como Ricardo Lobo Torres, Marco Aurélio Greco, Ricardo Lodi Ribeiro e Hermes Marcelo Huck. A jurisprudência dos valores é a concepção filosófica mais adequada ao pensamento jurídico hodierno e, portanto, será adotada neste trabalho. Nas palavras de Ricardo Lodi Ribeiro:

Com o equilíbrio entre os princípios de direito civil e do direito tributário, e com a ponderação entre a legalidade e a capacidade contributiva, a justiça fiscal passa pelo

combate à elisão abusiva, sem os excessos da jurisprudência dos interesses, por meio de cláusulas antielisivas capazes de deter o abuso de direito³¹.

Portanto, classificamos o planejamento tributário em três, e passamos a analisar cada uma de suas divisões no tópico subsequente.

1.4. Os conceitos de planejamento tributário lícito, elisão abusiva e evasão fiscal

O conceito de cada um desses institutos nunca foi tema pacífico na doutrina. Tradicionalmente, e com base na interpretação conceptualista e formalista, era comum que se dissesse que havia a elisão, quando a conduta do contribuinte fosse lícita; e a evasão, quando fosse ilícita. Essa era a concepção de Antonio Roberto Sampaio Dória³²: elisão tributária seria sempre lícita.

Havia divergência, contudo, mesmo entre os autores que, por defenderem a concepção formalista, adotavam a classificação bipartida. Hugo de Brito Machado, por exemplo, defende que qualquer um dos termos pode ser utilizado para designar a conduta lícita ou a ilícita, e ressalta que, se for para diferenciar, melhor seria utilizar o termo “elisão” para designar a conduta ilícita, e “evasão” para representar a conduta lícita. Nas palavras do autor:

Não há uniformidade terminológica na doutrina. Alguns preferem a palavra *evasão* para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra *elisão* para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga. Na verdade, porém, tanto a palavra *evasão* como a palavra *elisão* podem ser utilizadas em sentido amplo como em sentido restrito. Em sentido amplo significam qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito significam a fuga ao dever jurídica de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito.

Com efeito, *elisão* é ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir [*Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*, Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1986, p. 627]. E *evasão* é o ato de evadir-se, a fuga [*Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*, Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1986, p. 636]. Tanto se pode dizer *elisão fiscal*, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como *evasão fiscal*, no sentido de fuga ao imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes, e, como anota Ferreira Jardim, “qualquer dos termos pode revestir licitude ou ilicitude, pois ambos cogitam de economia tributária e podem ser utilizados em harmonia ou em desarmonia com o direito positivo” [Eduardo Marcial Ferreira Jardim, *Dicionário Jurídico Tributário*, 3ª ed., São Paulo, Dialética, 2000, p. 84].

³¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 19.

³² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: José Bushatsky, 1977, p. 67.

Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos *evasão* para designar a conduta lícita e *elisão* para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo lícitamente.

Seja como for, essa questão terminológica fica sem importância na medida em que se esclareça o sentido em que se está empregando uma ou a outra expressão³³.

Mais importante do que adotar uma ou outra concepção é reconhecer que esta classificação bipartida do planejamento tributário é inadequada à metodologia do direito atual. Por isso, neste trabalho, apesar de reconhecer, nos moldes de A.R. Sampaio Dória, a *elisão* como conduta lícita, e *evasão* como ilícita, acresce-se uma modalidade: a *elisão abusiva*.

Assim, é possível sintetizar os conceitos utilizados neste trabalho da seguinte forma: (1) a conduta lícita e legítima do contribuinte que exerce o seu direito de economizar tributos será chamada de *elisão tributária* ou, simplesmente, *planejamento tributário*; (2) a conduta ilícita do contribuinte, seja um ilícito penal ou civil, será caracterizada como *evasão tributária*; (3) finalmente, o contribuinte que, pretensamente, exerce o seu direito de economizar, mas incorre em abuso de direito, estará realizando *elisão abusiva*.

Cada um desses institutos será estudado em capítulo próprio. Começar-se-á pelo estudo da Evasão Fiscal (Capítulo 2), passando-se para a Elisão Abusiva (Capítulo 3) e para o Planejamento Tributário Legítimo (Capítulo 4).

³³ “A norma antielisão e o princípio da legalidade: análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 107-108.

2. A EVASÃO FISCAL

2.1. Introdução

Conforme consignado no Capítulo anterior, evasão, para os fins deste trabalho, será a expressão utilizada para designar unicamente a conduta ilícita do contribuinte na economia de tributos. A conduta ilícita está situada fora do âmbito do planejamento tributário³⁴. Toda operação que tenha por efeito minimizar a carga tributária mediante atos ilícitos se situa fora do âmbito do estudo do planejamento.

Ao se mencionar que a evasão é a economia de tributos pela prática de atos ilícitos, não se está restringindo aos ilícitos penais (Lei nº 8.137/90 e alguns poucos dispositivos do Código Penal). Trata-se de conceito amplo que engloba quaisquer hipóteses de violação a preceitos do ordenamento jurídico que configurem infrações, vistas no sentido mais simples de descumprimento de um dever jurídico ou violação de um direito atribuído a outrem. Na linha do Professor Marco Aurélio Greco³⁵, defendemos que se inclui no conceito de ilícito apto a configurar *evasão tributária*: (i) a prática de ilícitos penais (o que engloba não apenas os crimes contra a ordem tributária, mas quaisquer crimes que levem à economia do tributo, englobando, por exemplo, ameaças a agentes de fiscalização); (ii) a prática de ilícitos civis; (iii) a verificação de infrações a subordenamentos específicos, como a violação a normas de entidades reguladoras (desde as agências reguladoras de serviços públicos até o Banco Central e a Comissão de Valores Mobiliários); e (iv) os ilícitos tributários, pela violação de uma obrigação principal ou acessória.

É evidente, contudo, que para que se caracterize a evasão tributária, quaisquer desses ilícitos deve ter sido praticado com a finalidade de economia de tributos. O simples inadimplemento de uma obrigação tributária principal, por falta de recursos naquele momento, por exemplo, não tem o condão de transformar a conduta do contribuinte em evasão.

Dada a amplitude que utilizamos para o termo, fica evidente que não há como abordar, neste trabalho, toda e qualquer forma de prática de *evasão tributária* (economia de tributos pela prática de atos ilícitos), pelo que serão abordadas apenas as espécies que mais geram problemas nos debates sobre os limites do planejamento tributário, quais sejam: (1) a

³⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 89.

³⁵ *Ibid.*, pp. 90-92.

sonegação; (2) a simulação; (3) a fraude *contra legem* – que será diferenciada da fraude à lei, modalidade de abuso de direito.

2.2. Espécies

2.2.1. Sonegação

O primeiro diploma específico sobre os crimes contra a ordem tributária foi a Lei nº 4.729/1965, que criou o tipo penal da *sonegação fiscal*, nomenclatura abandonada pela Lei nº 8.137/90 e retomada pela Lei nº 9.983/00. Os dispositivos, hoje já tacitamente revogados pelo advento da Lei nº 8.137/90, assim dispunham:

Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devido por lei;

II – inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III – alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV – fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis;

V – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

Como traço comum, em todas as hipóteses de sonegação está a ideia de fraude, consistente em omissão de informações quando existente o dever de declarar, falsificação de documento, uso de documento falso, simulação, omissão de operação tributária, etc³⁶.

Segundo José Paulo Baltazar Junior, essa lei teve pouca eficácia devido a dois fatores. Em primeiro lugar, pela resistência a mudanças, sabendo-se que a assimilação de um novo tipo penal é um processo relativamente demorado, até que tenha eficácia social. O segundo

³⁶ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p. 502.

fator foi a previsão de ampla possibilidade de substituição de pena privativa de liberdade pela pena de multa sempre que o réu fosse primário, o que levava a uma prescrição de apenas dois anos, facilmente alcançável³⁷.

A edição da Lei nº 8.137/90 operou a revogação tácita da Lei nº 4.729/65, passando a se constituir como principal diploma sobre os crimes contra a ordem tributária (embora seja possível identificar alguns tipos penais no Código Penal e na Lei nº 8.212/91 que facilmente se enquadrariam neste conceito) e trazendo novas disposições sobre a *sonegação fiscal*.

De plano, é importante ressaltar que a sonegação fiscal pressupõe, além do inadimplemento, alguma forma de fraude. Portanto, a simples conduta de deixar de pagar tributos não configura crime. Nos dizeres de Baltazar Junior:

Desde logo, é importante deixar claro que a conduta de deixar de pagar tributo, por si só, não constitui crime. Assim, se o contribuinte declara todos os fatos geradores à repartição fazendária, de acordo com a periodicidade exigida em lei, cumpre todas as obrigações tributárias acessórias e tem escrita contábil regular, mas não paga o tributo, não está cometendo nenhum crime, mas mero inadimplemento. O crime contra a ordem tributária, com exceção da apropriação indébita, como será visto no exame do inc. II do art. 2º, pressupõe, além do inadimplemento, alguma forma de fraude, que poderá estar consubstanciada na omissão de alguma declaração, na falsificação material ou ideológica de documentos, no uso de documentos material ou ideologicamente falsos, na simulação, etc. As condutas fraudulentas estão descritas nos incisos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137. **Eis aí a distinção entre inadimplência e sonegação: a fraude.** Não procede, portanto, o argumento de que a incriminação da sonegação fiscal recai sobre o mero inadimplemento, configurando incriminação por dívida. Na verdade, a sonegação pressupõe, além do inadimplemento total ou parcial da obrigação tributária, também a fraude (TRF3, HC 20030300024407-6/SP, Rel. Des. Suzana Camargo, 5ª T, u., 2.3.04). Sem um ou outro desses elementos, a saber, supressão ou redução no pagamento de tributos e fraude, não há sonegação fiscal. Assim, se todas as operações financeiras de uma empresa foram devidamente lançadas e declaradas, sem omissão ou fraude, não há que se falar em sonegação, mas em simples inadimplemento (TRF4, AC 19980401039324-1/PR, Rel. Des. Beltrami (Conv.), 1ª T, u, DJ 19.7.00)³⁸.

Os crimes de *sonegação fiscal* estão previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, que possuem a seguinte redação:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
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;

³⁷ Loc. cit.

³⁸ *Ibid.*, p. 504.

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.

Pena – reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributos;

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

A diferença entre os dois dispositivos é que, enquanto o art. 1º prevê crimes materiais, que, portanto, exigem que tenha havido a efetiva supressão ou redução no pagamento do tributo (salvo o inciso V); o art. 2º prevê os crimes formais: desta forma, em se verificando a prática de *contabilidade paralela*, haverá incursão no tipo penal previsto no art. 2º, inc. V, da Lei nº 8.137/90, ainda que não ocorra efetiva redução ou supressão de tributos.

Por serem crimes materiais, que exigem a ocorrência do resultado naturalístico, os tipos penais previstos no art. 1º se sujeitam ao regime da Súmula Vinculante nº 24: “*Não se tipifica crime material contar a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*”. Já o inciso V do art. 1º e a totalidade do art. 2º não se sujeitam a esta disciplina, por serem crimes formais.

Muito ainda se poderia falar sobre o regime jurídico sobre os crimes contra a ordem tributária (apenas a título de exemplo, citem-se os importantíssimos institutos da extinção da punibilidade pelo pagamento e de sua suspensão pelo parcelamento). No entanto, considerando

não se tratar de ensaio sobre Direito Penal, mas apenas de breve incursão para diferenciar a evasão do planejamento tributário, não se aprofundará mais acerca deste tema, deixando a análise detalhada deste ramo para os especialistas na área.

2.2.2. Simulação

A simulação está prevista no art. 167 do Código Civil de 2002, que possui a seguinte redação:

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 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.

Na doutrina civilista, inúmeros juristas se dedicaram à definição de simulação. Segundo Clóvis Bevilacqua, a simulação é “*a declaração enganosa de vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado*”³⁹. Para Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald, “*a simulação revela-se como o intencional e propositado desacordo entre vontade declarada (tornada exterior) e a vontade interna (pretendida concretamente pelo declarante), fazendo com que seja almejado um fim diverso daquele afirmado*”⁴⁰. Finalmente, cite-se o Professor Marcos Bernardes de Mello:

Simular significa, em linguagem comum, aparentar, fingir, disfarçar. Simulação é o resultado do ato de aparentar, produto do fingimento, de hipocrisia, de disfarce, de mentira. O que caracteriza a simulação é, precisamente, o não ser verdadeira, intencionalmente, a declaração de vontade. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece. “Ostenta-se o que não se quis; e deixa-se, inostensivo, aquilo que se quis” [Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, t. IV, p. 375]⁴¹.

A simulação se subdivide em duas espécies: (i) a simulação absoluta; e (ii) a simulação relativa. Na primeira, é praticado um ato negocial que, na substância, é inexistente,

³⁹ BEVILACQUA, Clóvis. *Theoria Geral do Direito Civil*. São Paulo: RED Livros, 1999, p. 294.

⁴⁰ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de Direito Civil: Parte Geral e LINDB*. 11ª ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2013, p. 641.

⁴¹ MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do fato jurídico: plano da validade*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 166.

apenas é dada a ela a aparência de existência. No segundo caso, forja-se a prática de um ato negocial para que se dissimule o ato negocial efetivamente praticado. Nelson Rosenvald e Cristiano Chaves de Farias conceituam com precisão:

A simulação absoluta tem lugar quando o ato negocial é praticado para não ter eficácia. Ou seja, na realidade, não há nenhum negócio, mas mera aparência. É o exemplo de um compromisso de compra e venda de imóvel fictício celebrado pelo locador, apenas para possibilitar uma ação de despejo. Já a *simulação relativa*, por sua vez, oculta um outro negócio (que fica *dissimulado*), sendo aquela em que existe intenção do agente, porém a declaração exteriorizada diverge da vontade interna. Em ambas as hipóteses, a simulação gera nulidade do negócio jurídico, não produzindo efeitos⁴².

Os tributaristas, no Brasil e em outros países, sempre caminharam junto a essas lições dos civilistas na temática da simulação. As palavras de A.R. Sampaio Dória não deixam dúvidas:

A simulação é *absoluta* quando não se quer *nenhum* negócio (fingindo-se celebrar uma venda sem que realmente se pretenda vender ou constituir qualquer outra relação jurídica). E *relativa*, se se deseja negócio diferente do pactuado (venda ocultando doação), se o sujeito é diferente do que integra a relação aparente (dou a A para encobrir doação a B), ou se qualquer outro elemento da relação é falso/preço). Existirá aí, então, um negócio *verdadeiro* (dissimulado), concretizado ordinariamente numa contradecaração, e a ele sobreposto, escondo-o, o negócio aparente⁴³.

Tanto a simulação absoluta como a relativa são potencialmente praticáveis pelos contribuintes em seus anseios de economia de tributos. Verifica-se a simulação absoluta, quando, por exemplo, se simulam negócios jurídicos com uma sociedade prestadora de serviços que possui os mesmos sócios da tomadora e que paga pelo lucro presumido, só para possibilitar a dedução dessas despesas na apuração do lucro real da tomadora. Exemplo de simulação relativa, por sua vez, seria o do pai que pretende doar um imóvel para o filho, mas, ciente da alíquota de 4% do ITCMD naquele Estado, simula que a transmissão ocorreu por compra e venda (ainda que o preço nunca tenha sido efetivamente pago), para pagar a alíquota de 2% do ITBI ao Município da localização do imóvel.

A simulação é, pelo regime do CC/02, causa de nulidade e, segundo pacífica doutrina de Direito Tributário, configura evasão fiscal, e não elisão, não se confundindo com o

⁴² FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Op. cit.*, p. 641.

⁴³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Op. cit.*, p. 65.

abuso de direito⁴⁴. Tanto que, se realizada com a finalidade de suprimir ou reduzir tributos, será configurada, quase sempre, como crime de *sonegação fiscal* (analisado no tópico anterior).

Ainda nos raros casos em que não se configure o crime, como no caso de aplicação do princípio da insignificância, que afasta a tipicidade em sentido material, restará o ilícito civil, que terá, como consequências no âmbito tributário a cobrança do tributo como se a simulação nunca tivesse ocorrido, sem prejuízo das multas de ofício previstas para o respectivo tributo pela infração à ordem tributária dolosamente (como a multa de 150% para as infrações dolosas no caso de imposto de renda).

2.2.3. Fraude *contra legem* é diferente de fraude à lei (abuso de direito)

A despeito da terminologia semelhante, é importante destacar que a fraude *contra legem*, que resulta em evasão fiscal, não se confunde com a fraude à lei, modalidade de abuso de direito que, portanto, adentra a elisão abusiva. A fraude à lei será analisada no Capítulo seguinte, destinado ao estudo do planejamento abusivo.

A fraude *contra legem* é a violação direta da determinação legal, é ato ilícito. É aquele que integra a conduta prevista pelo tipo penal da *sonegação fiscal*, junto com a efetiva redução ou supressão de tributos. Já a fraude à lei é uma violação apenas indireta, pois se utiliza de meio que aparente compatibilidade com a norma, mas para se obter resultado vedado. Em outros termos, o ato em si é lícito, ilícito é apenas o resultado.

A distinção é adotada no Direito Tributário e defendida por juristas como Ricardo Lobo Torres⁴⁵ e Marco Aurélio Greco⁴⁶. Este discorre sobre a diferença de forma extremamente didática, de modo que merecem transcrição as suas palavras:

A palavra “fraude” pode assumir dois distintos significados, conforme o contexto em que se insere, o que, inclusive, levou a doutrina a adjetiva-lo, de modo a distinguir quando se trata de uma ou de outra hipótese.

Por vezes, o termo fraude é utilizado no sentido de conduta dolosa e ardilosa que corresponda a uma agressão à previsão contida na norma jurídica. Neste sentido, o termo é, por exemplo, utilizado no artigo 171 do Código Penal ao definir o crime de estelionato como a conduta de obter vantagem ilícita mediante meio fraudulento.

⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, pp. 125-128.

⁴⁵ *Ibid.*, pp. 128-131.

⁴⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, pp. 249-288.

Neste contexto, o termo fraude supõe conduta que configure infração direta à legislação, no caso, penal e em que a ação fraudulenta é dirigida à pessoa da vítima. Fraude, neste sentido, é apenas a modalidade de determinada conduta que implique inserção em dispositivo penal específico. Daí falar-se em “fraude em sentido penal”. Neste contexto, é que visualiza a figura do chamado *dollus malus* ou dolo nocivo.

Não é apenas neste sentido que a palavra “fraude” é utilizada no âmbito do Direito.

Há muitos séculos, doutrina e jurisprudência (e mesmo algumas legislações) conhecem a figura que se convencionou denominar de “fraude civil” ou “fraude à lei”, que corresponde à hipótese em que alguém busca no próprio ordenamento, uma norma na qual enquadre seu comportamento, para o fim de, assim fazendo, contornar a aplicabilidade de uma norma imperativa. Ou seja, busca-se uma norma de cobertura para, com isto, contornar a norma que prevê certa consequência indesejada pelo agente.

(...)

Esta distinção é importante, pois a mesma palavra é utilizada nos dois sentidos, e diante de determinado preceito da legislação tributária, cumpre saber em qual deles o termo foi utilizado⁴⁷.

A fraude *contra legem* ou “fraude penal” utilizada com objetivo de reduzir ou suprimir tributos se classifica como evasão tributária e, quase sempre, levará ao crime de sonegação fiscal. Quando houver a efetiva supressão ou redução no pagamento, configurará o tipo penal previsto no art. 1º, inc. I, da Lei nº 8.137/90 e, ainda que não haja, haverá incursão no art. 2º, inc. I, da mesma Lei. Mas, ainda nos raros casos em que o crime não se configure (como, por exemplo, pelo princípio da insignificância), os efeitos nas demais esferas ainda se produzem, de modo que haverá a tributação como se nunca tivesse havido fraude, sem prejuízo da aplicação de multa de ofício por conduta dolosa.

Já a fraude à lei não é evasão, mas elisão abusiva, e, por isso, terá o seu regime estudado no Capítulo 3 deste estudo.

2.3. Consequências jurídicas

2.3.1. Na esfera administrativa

A evasão tributária, por não se confundir com o simples inadimplemento do tributo e exigir uma conduta do contribuinte em prejuízo da arrecadação, irá gerar sanções nas esferas

⁴⁷ *Ibid.*, pp. 249-250.

administrativa e tributária. Em primeiro lugar, não se olvide que a verificação de *dolo* ou *fraude* que resulte em um lançamento tributário a menor determinará a revisão do lançamento para que seja constituído o crédito tributário no montante correto. Essa determinação se encontra no art. 149, inc. VII, que possui a seguinte redação:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Caso a evasão tenha ocorrido pela obtenção de algum benefício fiscal de modo fraudulento, haverá a revogação do respectivo benefício, com imposição da penalidade, e sem que se compute o tempo decorrido durante o benefício para fins prescicionais. É o que prevê o CTN no art. 155 para o regime jurídico da moratória, aplicável para os demais benefícios por força do art. 155-A, §2º (parcelamento), art. 179, §2º (isenção) e art. 182, §2º (anistia).

Em todos esses casos, haverá o lançamento do tributo com todos os encargos moratórios cumulados com uma multa de ofício (art. 161 do CTN), que, no caso do imposto de renda, chega a 150% do tributo devido, sem prejuízo do principal.

2.3.2. Na esfera criminal

Nem sempre ocorrerão consequências jurídicas da evasão tributária na esfera criminal. Citem-se três exemplos de evasão nas quais as consequências se restringem à esfera administrativa: (1) o caso de um inimputável, como a evasão praticada por um adolescente de 16 (dezesesseis); (2) os casos em que se aplicam o princípio da insignificância, que afastam a tipicidade material, fazendo com que a conduta sequer seja crime; e (3) os casos em que, apesar de haver crime, ocorra o pagamento integral da dívida, que implica em extinção da punibilidade.

Normalmente, contudo, a evasão tributária atrairá as consequências penais do crime de *sonegação fiscal*, que poderá ser mais ou menos gravosa a depender de ter efetivamente ocorrido ou não a redução ou supressão de tributo (art. 1º, inc. I, e art. 2º, inc. I, respectivamente, ambos da Lei nº 8.137/90). No primeiro caso, será aplicada a pena de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa (art. 1º da Lei nº 8.137/90). Em caso de ausência de supressão ou redução do tributo, a pena será de detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa (art. 2º da Lei nº 8.137/90).

Na aplicação da pena, José Paulo Baltazar Junior⁴⁸ leciona que a jurisprudência tem considerado diversas variáveis. Na culpabilidade, por exemplo, deve ser considerada a situação financeira da empresa, sendo considerada exacerbada quando a situação financeira for boa (STJ, HC 36.804/RS, Rel. Min. Dipp, 5ª T., u., 21.9.04), e também o grau de escolaridade do autor, bem como eventuais conhecimentos técnicos indicando um grau elevado de consciência da ilicitude (TRF4, AC 20027100016614-6/RS, Rel. Des. Penteado, 8ª T., u., 21.3.07).

Os *motivos* poderão ser considerados negativamente quando houver a intenção de esconder negócios ilícitos (TRF1, AC 20013400016331-1/DF, Rel. Des. Mário Ribeiro, 4ª T. u., 13.8.07), ou ainda prejudicar sócios, acionistas ou cônjuge. O motivo da obtenção do proveito econômico não poderá ser considerado como negativo, por ser inerente ao tipo penal (STJ, HC 34.347/RS. Rel. Min. Carvalhido, 6ª T., 10.8.04).

A sofisticação e o emprego de estratégias especialmente elaborados para dificultar a fiscalização poderá ser considerado como *circunstância*, distinguindo-se os casos de mera omissão na entrega de declaração daqueles mais sofisticados, que envolverem o uso de documentos falsos, pessoas interpostas ou empresas-fantasma. Não assim, porém, pelo mero fato de terem sido as notas fiscais *calçadas* preenchidas por empregados da empresa (STJ, HC 34.347/RS, Rel. Min. Carvalhido, 6ª T., 10.8.04). Entre as circunstâncias judiciais, apresenta especial relevo a das *consequências* do crime, na qual deve ser considerado o valor do tributo omitido (TRF3, AC 199961810014990, Rel. Des. Ramza Tartuce, 1ª S., u., 30.5.05), bem como eventual recolhimento posterior, ainda que parcial.

Ressalta-se ainda, por sua importância para a terceira fase da aplicação da pena, que o art. 12 da Lei nº 8.137/90 prevê causas especiais de aumento de pena.

De resto, cumpre salientar que as sanções criminais são passíveis de cumulação com as sanções administrativas vistas no tópico anterior. Correspondem a esferas independentes, de modo que as sanções administrativas serão aplicadas com ou sem sanção penal.

⁴⁸ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Op. cit.*, p. 532.

3. A ELISÃO ABUSIVA E A TEORIA DO ABUSO DE DIREITO

3.1. Introdução

Em um Estado Democrático de Direito, pautado pela filosofia pós-positivista e norteado pela jurisprudência dos valores, reconhece-se que o contribuinte tem o direito de buscar a economia de tributos, diferentemente do que preconizava a jurisprudência de interesses e a teoria da interpretação econômica do fato gerador de Enno Becker. O reconhecimento de que se trata de um direito subjetivo, contudo, atrai não apenas a tutela do ordenamento jurídico quanto à sua prática, mas também as teorias limitadoras de seu exercício. É o caso, por exemplo, da teoria do abuso de direito, que, apesar das divergências, é plenamente aplicável no Direito Tributário, como tem sido reconhecido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Introduzida ao tema do planejamento tributário, a teoria do abuso de direito revela que nem toda elisão é lícita, já que, por vezes, o direito subjetivo de planejar pode estar sendo exercido de forma abusiva, e, portanto, em desconformidade com a sua função social. Para que essa afirmação não fique meramente abstrata e destituída de critérios científicos mais apurados, faz-se necessária uma breve incursão no estudo da teoria do abuso de direito, tal qual elaborada no Direito Civil, para, posteriormente, estudarmos a forma como ela se aplica no Direito Tributário.

3.2. A teoria do abuso de direito

3.2.1. Origem

Até o final do século XIX, predominava na ciência do Direito a ideia, decorrente do pensamento liberal e individualista, de que o direito subjetivo seria expressão maior da liberdade individual e, portanto, ilimitado. Disseminou-se o entendimento de que o direito subjetivo integrava o patrimônio do sujeito e, na qualidade de seu titular, este poderia fazer uso do mesmo da forma que bem entendesse. Ou o ato era lícito ou ilícito. A introdução da teoria do abuso de direito vislumbrou precisamente a via intermediária entre o permitido e o proibido.

O instituto do abuso de direito é construção doutrinária e jurisprudencial do século XX, embora sua origem seja comumente identificada na teoria dos atos emulativos (aemulatio)

do direito medieval⁴⁹. A teoria dos atos emulativos (*aemulatio*), era utilizada para repugnar atos praticados pelos proprietários ou vizinhos com o único objetivo de prejudicar terceiros.

Conforme noticiam Gustavo Tepedino, Heloísa Helena Barbosa e Maria Celina Bodin de Moraes, “já os romanos haviam verificado que o exercício de um direito subjetivo, tal qual previsto no ordenamento positivo, pode, muitas vezes, contraria a própria finalidade, a própria função daquele direito e a ideia de direito como um todo”⁵⁰. Daí, aliás, ter-se forjado a expressão *summun jus, summa injuria*⁵¹. No período, representou a relativização do direito subjetivo de propriedade, que, no entanto, voltou a ser absoluto com as ideias iluministas liberais decorrentes da Revolução Francesa.

Após séculos de liberalismo, a teoria do abuso de direito somente apareceria em 1912, com o caso Clement Bayard, julgado pela Corte de Amiens. Consta que o proprietário de um terreno vizinho a um campo de pouso de dirigíveis construiu, sem qualquer justificativa, enormes torres no vértice das quais instalou lanças de ferro, colocando em perigo as aeronaves que ali aterrissavam. Julgando a causa, considerou-se abusiva a conduta do titular do domínio, vislumbrando-se exercício abusivo do seu direito de propriedade⁵². Verificou-se, *in concreto*, que a repressão ao ato ilícito por vezes era insuficiente para a tutela das relações sociais. Surge a teoria do abuso de direito.

Embora ainda haja controvérsia, é possível conceituarmos abuso de direito como “aquele pelo qual o sujeito excede os limites ao exercício do direito, sendo estes fixados por seu fundamento axiológico, ou seja, o abuso surge no interior do próprio direito, sempre que ocorra uma desconformidade com o sentido teleológico em que se funda o direito subjetivo”, na linha dos ensinamentos de Heloísa Carpena⁵³. Ainda segundo a autora:

(...) exercer legitimamente um direito não é apenas ater-se à sua estrutura formal, mas sim cumprir o fundamento axiológico-normativo que constitui este mesmo direito, que justifica seu reconhecimento pelo ordenamento, segundo o qual será aferida a validade do seu exercício. A teoria do abuso de direito passa então a rever o próprio conceito de direito subjetivo, relativizando-o.

⁴⁹ CARPENA, Heloísa. “O abuso do Direito no Código de 2002: Relativização de direitos na ótica civil-constitucional”. In: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). *A parte geral do novo Código Civil: Estudos na perspectiva civil-constitucional*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 401.

⁵⁰ TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*. 2ª d. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 345.

⁵¹ Loc. cit.

⁵² GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 133.

⁵³ CARPENA, Heloísa, *Op. cit.*, p. 404.

Com efeito, a caracterização do ato abusivo depende do estabelecimento de limites ao exercício do direito subjetivo, além dos quais o titular ingressa no plano da antijuridicidade, sujeitando-se às sanções correspondentes⁵⁴.

De forma semelhante, e com didática ímpar, Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald dissertam que:

No momento atual, direciona-se a investigação do abuso de direito para o campo interno e estrutural do direito subjetivo, identificando a sua essência no confronto entre o exercício formal do direito e o seu fundamento valorativo. Ou seja, aparentemente o comportamento do sujeito atende ao direito, mas no ato concreto de seu exercício surge violação de ordem material, posto descumprido o sentido axiológico da norma. A finalidade social do direito penetra em sua própria estrutura, a ponto de justificar o seu reconhecimento pelo ordenamento jurídico⁵⁵.

Trabalhando com o conceito, a doutrina foi progressivamente desenvolvendo diversos institutos pelos quais se identificava e se reprimia às mais diversas formas de exercício abusivo de direito, como: (i) a proibição de comportamento contraditório (*nemo venire contra factum proprium*); (ii) a *supressio* (*Verwirkung*) e a *surrectio* (*Erwirkung*); (iii) o *tu quoque*; (iv) o dever do credor de mitigar as próprias perdas (*duty to mitigate the loss*); (v) a tese do adimplemento substancial; e (vi) uma nova forma de inadimplemento: a violação positiva do contrato, por violação aos deveres anexos da boa-fé objetiva.

O Direito Positivo brasileiro não acompanhou os trabalhos doutrinários. No ordenamento jurídico pátrio, o Código Civil de 1916 silenciou sobre o abuso de direito, e dificilmente seria diferente, já que o projeto de lei que a ele deu origem é anterior ao próprio caso Clement Bayard, de 1912. O Código Civil de 2002 corrigiu a omissão, trazendo previsão específica no art. 187, que será analisada no tópico a seguir.

3.2.2. O abuso de direito no Código Civil de 2002

O Código Civil de 2002, em boa hora, positivou a teoria do abuso de direito em nosso ordenamento jurídico (é possível encontrar a aplicação anterior da teoria em alguns sistemas específicos, como o CDC, mas ainda não havia uma cláusula geral), em seu art. 187, que possui a seguinte redação:

⁵⁴ Loc. cit.

⁵⁵ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Op. cit.*, p. 696.

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

Embora seja elogiável a postura do legislador de corrigir a omissão da codificação anterior, grande parte dos doutrinadores têm criticado bastante a sua redação quando equipara o abuso de direito com o ato ilícito, defendendo que o ato abusivo é categoria autônoma do Direito e sujeita a regime jurídico próprio. Nas palavras de Tepedino, Barbosa e Moraes:

Não foi feliz (...) o legislador de 2002, ao definir o abuso de direito como espécie de ato ilícito. A opção legislativa contraria a doutrina mais moderna do abuso de direito, que procura conferir-lhe papel autônomo na ciência jurídica (Cunha de Sá, *Abuso*, p. 121). A ultrapassada concepção do abuso de direito como forma de ato ilícito, na prática, condicionava sua repressão à prova de culpa, noção quase inerente ao conceito tradicional de ilicitude. No direito civil contemporâneo, ao contrário, a aferição de abusividade deve depender tão-somente da verificação de desconformidade concreta entre o exercício da situação jurídica e os valores tutelados pelo ordenamento civil-constitucional. Além disso, a associação do abuso com o ilícito restringe as hipóteses de controle do ato abusivo à caracterização do ato ilícito, deixando escapar um sem-número de situações jurídicas em que, justamente por serem lícitas, exigem uma valoração funcional quanto ao seu exercício.

Assim sendo, o art. 187 do CC, que define o abuso de direito como ato ilícito, deve ser interpretado como uma referência a uma ilicitude *lato sensu*, no sentido de contrariedade ao direito como um todo, e não como uma identificação entre a etiologia do ato ilícito e a do ato abusivo, que são claramente diversas⁵⁶.

Essa diferenciação entre o ato ilícito *stricto sensu* e o ato abusivo é vital quando da importância da teoria do abuso de direito para o Direito Tributário. Com efeito, enquanto o ato ilícito tradicional determinará a ocorrência de evasão tributária (com todas as consequências previstas no Capítulo anterior, inclusive criminais), a prática de atos abusivos deve ser combatida por regime jurídico próprio. Do contrário, o contribuinte que praticasse planejamento e que tivesse o seu negócio desconsiderado, também responderia criminalmente, o que vai de encontro a qualquer concepção que se tenha de Estado Democrático de Direito.

3.2.3. O debate sobre a possibilidade de sua aplicação no Direito Tributário

Diferentemente do que defendiam os partidários da jurisprudência dos interesses e da interpretação econômica do Direito, sustentamos que o contribuinte possui direito subjetivo

⁵⁶ TEPEDINO, Gustavo; BARBOSA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin. *Op. cit.*, p. 346.

a buscar a economia no pagamento de tributos. Concordamos, portanto, com as lições de Hugo de Brito Machado⁵⁷, Alfredo Augusto Becker⁵⁸, Ricardo Mariz de Oliveira⁵⁹, dentre diversos outros doutrinadores que defendem uma interpretação conceptualista do Direito Tributário, nas linhas preconizadas por A.R. Sampaio Dória⁶⁰.

O reconhecimento deste direito ao planejamento não tem sido contestado pelos defensores das normas antielisivas e do combate ao planejamento tributário abusivo. Ricardo Lobo Torres, por exemplo, um dos principais representantes desta corrente de vanguarda que reconhece a aplicabilidade da teoria do abuso de direito, chega a afirmar que

O contribuinte tem plena liberdade para conduzir os seus negócios do modo que lhe aprouver. O combate à elisão não pode significar restrições ao planejamento tributário. O campo da liberdade de iniciativa é ponto de partida para a vida econômica e não pode sofrer interferências do Estado. O contribuinte é livre para optar pela estruturação dos seus negócios e pela formatação da sua empresa de modo que lhe permita a economia do imposto. Como diz J. Hey: “não há nenhum dever patriótico que leve alguém a pagar o imposto mais alto”⁶¹.

O ponto de divergência, portanto, não está no reconhecimento do direito subjetivo, mas na possibilidade ou não de se reconhecer limites ao seu exercício. Consoante a aguda percepção de Marco Aurélio Greco:

(...) parece claro que existe o direito de auto-organizar-se, mas a pergunta a fazer é se este direito tem caráter absoluto ou se o seu exercício depende da existência de certos

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao planejamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 84: “No ordenamento jurídico brasileiro é indiscutível a existência do direito do contribuinte ao planejamento tributário, que se caracteriza pelo procedimento desenvolvido com o objetivo de evitar ou reduzir o ônus tributário, dentro do campo da licitude”.

⁵⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, p. 143: “É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica a de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesas (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integrarão a despesa). Ora, todo indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente. Aliás, seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado. (...) No Estado de Direito, as constituições têm consagrado a regra de que ‘ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’. Por conseguinte, para que o contribuinte seja obrigado a adotar o caminho tributariamente mais oneroso é absolutamente necessário que exista regra jurídica que o obrigue a tal escolha”.

⁵⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão”. In: MARTINS, Ives Grandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 449: “O direito ao planejamento dos atos da pessoa perante suas possíveis implicações tributárias – repita-se, insito ao direito de propriedade – vem garantido especificamente pela proibição constitucional da utilização do tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), cuja proibição estaria violada, entre outras circunstâncias, e principalmente, se não houvesse a referida liberdade”.

⁶⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Op. cit.*, p. 67.

⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 10.

requisitos ao mesmo tempo em que a amplitude do seu exercício encontra limites à sua própria definição. Na minha opinião, todo direito consagrado pelo ordenamento jurídico encontra limites no seu exercício; nenhum direito é absoluto, não se pode levar nenhum direito ao último grau⁶².

Os limites mencionados pelo professor são precisamente a fronteira que delimita o exercício regular do direito do seu exercício abusivo.

Nada obstante, a discussão sobre a possibilidade de aplicação da teoria do abuso de direito no Direito Tributário é bastante controvertida. Os defensores de uma interpretação conceptualista sustentam que o direito ao planejamento teria fundamento constitucional, com base no direito de propriedade e de livre iniciativa e que, portanto, não poderia ser limitado por normas antielisivas que visassem a combater o abuso de direito. Ademais, o Direito Tributário estaria vinculado a uma legalidade estrita (tipicidade fechada), e a desconsideração dos atos supostamente abusivos implicaria em tributação por analogia⁶³, vedada pelo princípio da legalidade e pelo art. 108, §1º do Código Tributário Nacional.

Todos estes argumentos formalistas, em que pese o brilhantismo de seus autores, podem ser rebatidos diante das seguintes considerações: (i) embora o direito de planejar tenha fundamento constitucional, o princípio da legalidade, que é fundamento de toda a argumentação desenvolvida acima, deve conviver com os demais princípios constitucionais; (ii) o direito de propriedade, que também é utilizado para dar *status* constitucional ao planejamento, submete-se à função social da propriedade, também prevista na Constituição da República; e (iii) a simultaneidade da positivação no Direito Tributário e no Direito Civil, representando um marco da reaproximação entre Direito e Ética no Brasil.

Quanto ao primeiro ponto, tem-se que os conceptualistas pecam por desconsiderar que o princípio da legalidade é incapaz de dar nascimento a uma ordem tributária plena e completa, e, portanto, outros princípios constitucionais devem ser invocados. Em outros termos, a legalidade é um dentre os inúmeros princípios previstos na Constituição e, assim, não pode ser interpretado isoladamente. Nesta esteira, cumpre mencionar que, assim como a legalidade, o princípio da capacidade contributiva, uma decorrência do princípio da isonomia, possui natureza constitucional, estando previsto no artigo 145, §1º, da CRFB/88. O princípio significa

⁶² GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 187.

⁶³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 138.

que: “*cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de eventual disponibilidade financeira*”, conforme lição de Ricardo Lobo Torres⁶⁴.

Por um lado, o princípio da legalidade, aplicado isoladamente, levaria precisamente à conclusão pretendida pelos formalistas: a de que o planejamento tributário seria sempre lícito. A aplicação isolada da capacidade contributiva levaria, por sua vez, à conclusão oposta: o planejamento seria sempre vedado, porque o importante é a manifestação de riqueza daquele negócio jurídico, e não o rigor formal. Em pleno pós-positivismo, com intenso desenvolvimento da teoria dos princípios, não se justifica qualquer uma dessas posturas. Princípios constitucionais que são, eventuais tensões entre eles devem ser resolvidas pela ponderação.

A partir do reconhecimento que a legalidade não é um princípio absoluto, e que o formalismo dos conceptualistas resulta em um sistema tributário que viola a isonomia e a capacidade contributiva, verifica-se que o positivismo vai cedendo lugar a uma visão que concebe o direito tributário de forma mais condizente com o princípio da unidade da ordem jurídica (que já concebe a teoria do abuso de direito), com a reunião dos valores da segurança jurídica e da justiça e com a ponderação dos princípios da legalidade e da capacidade contributiva⁶⁵. De forma ainda mais profunda, reconhece-se que, após a virada kantiana, não há legitimidade constitucional sem a realização da justiça, pautada em um consenso mínimo obtido no bojo de uma democracia deliberativa. Por sua vez, a concepção formalista sobre o direito ilimitado de planejar constitui uma negação à própria ideia de justiça. Falta, portanto, legitimidade constitucional a uma visão meramente legalista do Direito Tributário, descompromissada com a isonomia material e com a realização de um Estado Social de Direito.

Também o direito de propriedade é utilizado pelos autores formalistas como fundamento de um direito absoluto ao planejamento tributário. Contudo, sequer o próprio direito de propriedade é absoluto, e sempre que a Constituição o consagra, faz questão de ressaltar que o seu exercício está subordinado à realização de sua respectiva função social (art. 5º, inc. XXIII e art. 170, inc. III). Ora, não há dúvidas de que um planejamento exercido de forma prejudicial à sociedade está em completo descompasso com a função social da propriedade. Portanto, escapa à guarida da tutela constitucional. Apenas o direito de propriedade exercido de forma legítima possui legitimidade pela Constituição.

⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 79. Apud: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, p. 281.

⁶⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 53.

Por fim, a simultaneidade da edição da Lei Complementar nº 104/2011 (que inseriu a norma geral antielisiva no parágrafo único do art. 116) e do Código Civil de 2002, prevendo a ilicitude do abuso de direito (art. 187) e a vedação da fraude à lei (art. 166, inc. VI) apenas comprovam que o Direito Brasileiro está finalmente buscando a reaproximação entre Direito e Moral, o que já vem acontecendo no restante do mundo há mais de meio século. Sendo mais preciso, as normas foram sancionadas com apenas 1 ano de diferença. Ambas em 10 de janeiro, a primeira em 2001, e a segunda em 2002. Além disso, ambos os diplomas permitem a requalificação do negócio jurídico praticado com fraude à lei. No âmbito civil, pela conversão do ato jurídico nulo (art. 170) e, no CTN, pela desconsideração, que não se confunde com invalidação, mas antes com requalificação para fins exclusivamente tributários. Sobre o tema, Ricardo Lobo Torres é peremptório:

Por muito mais do que mera coincidência, a publicação das duas importantes leis marca 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 falar na busca de inserção no mundo globalizado. O abuso de direito em ambas as áreas jurídicas deve ser interpretado segundo o princípio da unidade do direito e sob a perspectiva de sua abrangência e superioridade epistemológica frente a outras modalidades de combate ao conceptualismo⁶⁶.

Portanto, é imperioso que se perceba que aplicar a teoria do abuso do direito no âmbito tributário é reconhecer a pluralidade de valores que informam o ordenamento constitucional atualmente: não só a legalidade, mas, igualmente, a capacidade contributiva. Daí a compatibilidade nesta aplicação, com total guarida no art. 145, §1º, da Constituição da República de 1988.

3.3. Critérios para identificar uma conduta como abusiva

3.3.1. Fraude à lei

A fraude à lei, também chamada de *in fraudem legis*, é figura conhecida desde o direito romano, embora tenha entrado em ocaso com o advento do pensamento iluminista e individualista do Estado Liberal. Devido a esta ideologia, aliás, o Código Civil de 1916 manteve silente acerca do tema. Nada obstante, o novo Código Civil cuidou de disciplinar expressamente

⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 269-270.

o instituto, e o fez em seu art. 166, inc. VI, cominando ao negócio jurídico realizado com fraude à lei com a nulidade, conforme se verifica:

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:
VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

Interpretando o dispositivo, Orlando Gomes leciona que: “*Há fraude à lei com a realização, por meios lícitos, de fins que ela não permite sejam atingidos diretamente, por contrários à sua disposição*”⁶⁷. Em outros termos, a conduta não viola a literalidade de nenhum dispositivo legal, mas utiliza-se determinada norma de cobertura precisamente para burlar um mandamento proibitivo. Há, portanto, uma *norma de cobertura*, que é utilizada para burlar o fim visado por outra norma, denominada de *norma de contorno*. Nos dizeres de Marco Aurélio Greco:

(...) busca-se uma norma de cobertura para, com isto, contornar norma que prevê certa consequência indesejada pelo agente. (...) Nesta figura, estamos perante duas normas (ou uma norma e uma ausência de previsão expressa) do ordenamento: a) uma norma imperativa de tributação que se considera indesejada à qual o contribuinte não quer se submeter (*a norma contornada*); e b) uma norma ou uma ausência de previsão expressa, que o contribuinte utiliza para evitar a norma contornada (*a norma de contorno*)⁶⁸.

Um exemplo ajuda a bem compreender o instituto. Assim, imagine um determinado indivíduo que, titular de um patrimônio de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), deseje doar todos os seus bens, embora possua herdeiros necessários. Nesta situação, aplicável o art. 549 do CC/02, que dispõe que: “*Art. 549. Nula é também a doação quanto à parte que exceder à que o doador, no momento da liberalidade, poderia dispor em testamento*”. Assim, em havendo herdeiros necessários, o testador só poderá dispor da metade da herança (art. 1789 do CC/02), o que limita o montante passível de doação.

O indivíduo, inconformado com a determinação legal, elabora uma estratégia que o permita doar todo o seu patrimônio: ele irá, em um primeiro momento, doar exatamente a metade do que possui, ou seja, R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). Como a verificação do cumprimento do art. 549 se dá no momento da liberalidade, o dispositivo terá sido cumprido. Após um mês, o indivíduo, agora titular de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), doa R\$

⁶⁷ GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 155. Apud: GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 254.

⁶⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 251.

250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais), que, no momento da liberalidade, correspondia a metade de seu patrimônio. Assim, o negócio jurídico não violou a literalidade da lei. Ele repete este expediente até que o seu patrimônio esteja completamente exaurido.

Percebe-se que houve a utilização de uma conduta albergada pela literalidade da Lei (a alienação de metade do patrimônio no momento da liberalidade) para realizar precisamente o fim vedado por ela (a preservação da herança dos herdeiros necessários). Tem-se, então, a fraude à lei, a qual se comina a nulidade nos termos do art. 166, inc. VI, do CC/02.

No Direito Tributário, o exemplo mais nítido é a incorporação às avessas, que será estudada no item 3.4.3. Desde já, deve ser mencionado que se trata de uma conduta que, apesar de não violar a literalidade da legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), visa a obter precisamente o resultado que a norma proibida quis evitar: a realização de operações de incorporações realizadas com o único objetivo de se valer da compensação dos prejuízos fiscais da sociedade deficitária.

3.3.2. Abuso de forma (descompasso com a substância econômica)

O abuso de forma é, dentre as espécies de abuso de direito, a que primeiro teve aplicação no Direito Tributário. Com efeito, desde a introdução da primeira cláusula antielisiva, ainda no Código Alemão de 1919, previu-se que a economia de tributos não poderia ocorrer com abuso de forma. Segundo a lição do saudoso Amílcar Araújo Falcão, para que haja abuso de forma: “(...) *é necessário que haja uma atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ao intento prático visado*”⁶⁹.

De forma bastante simples, é possível dizer que há abuso de forma quando a forma jurídica escolhida pelo contribuinte não condiz com a substância econômica subjacente. Um exemplo colhido no Direito Alemão é citado por Amílcar de Araújo Falcão:

(...) existe lá um imposto geral sobre vendas (*Umsatzsteuer*). Determinado contribuinte pretendia vender um automóvel à prestação. Para fugir à *Umsatzsteuer*, deliberou, então, fazer um contrato de locação do veículo, cobrando do suposto locatário um aluguel correspondente às prestações do preço de venda. Cercou o negócio das garantias equivalentes às que existiriam no negócio de venda. Por fim, assegurou ao locatário um direito de preferência para a compra do veículo, ao termo do contrato, por um preço determinado. Não há nenhuma lei, ou nenhum princípio do Direito Privado, que impeça a locação de automóveis em condições tais. Todavia, é

⁶⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 45.

patente a inequivalência entre a realidade econômica e a forma jurídica adotada: o único propósito era o de colher uma vantagem fiscal: uma evasão⁷⁰.

Percebe-se que, apesar da forma de contrato de locação, o que houve efetivamente, em termos de substância econômica, foi um contrato de compra e venda. Não se trata de inibir a liberdade contratual do contribuinte, que pode realizar os contratos que desejar. Trata-se, isto sim, de reconhecer qual contrato efetivamente existiu, independentemente da nomenclatura apresentada por ele.

3.3.3. Uso abusivo da personalidade jurídica da empresa

A separação patrimonial entre os patrimônios da pessoa jurídica e de seus instituidores é um dos fundamentos mais importantes de todo o desenvolvimento econômico. Contudo, esta característica é, frequentemente, utilizada de forma abusiva. Para combater este expediente, criou-se a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, utilizada pela primeira vez no Reino Unido, no caso *Solomon*, em 1897. Quase meio século mais tarde, Rolf Serick trabalharia com o conceito no âmbito doutrinário, publicando importante estudo sobre o tema em 1953, cujas ideias encontrariam abrigo na doutrina de Rubens Requião, com o que ficou conhecida no direito brasileiro.

Progressivamente, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica seria positivado em diversos diplomas jurídicos, como a Lei nº 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor), a Lei nº 9.605/96 (Lei de Crimes e Infrações Ambientais) e a Lei nº 12.529/11 (Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência). Os requisitos para a desconsideração variam conforme se trate da teoria menor ou da teoria maior. No primeiro caso, basta que se verifique a impossibilidade de pagamento pela pessoa jurídica para que se permita a desconsideração (é que se adota nos ordenamentos consumerista e ambiental, por exemplo). A regra geral, contudo, é a teoria maior, que encontra previsão no art. 50 do Código Civil de 2002:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

⁷⁰ Loc. cit.

Alguns juristas defendem que a teoria teria encontrado previsão expressa no art. 135 do Código Tributário Nacional, que prevê a responsabilidade pessoal de sócios e administradores em caso de violação da lei, do contrato social ou de excesso de poderes. Contudo, não se trata do mesmo instituto. No caso do CTN, trata-se de responsabilidade pessoal pela prática de ilícito. Será responsabilizado apenas aquele que o praticou. Prova disso é que não é possível atingir um administrador que não tinha poderes de gerência no momento em que ocorreu o ilícito.

Apesar disso, defende-se neste trabalho a possibilidade de aplicação da teoria da desconsideração com base na cláusula genérica prevista no art. 50 do CC/02, aplicável a todos os ramos do Direito. Neste caso, contudo, seria preciso que se verificasse a ocorrência de um dos pressupostos ali elencados: o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial. Um exemplo poderia ocorrer quando despesas da pessoa física são arcadas pela pessoa jurídica apenas para gerar despesas dedutíveis. Tem-se, nitidamente, a confusão patrimonial, que autoriza a desconsideração em juízo.

3.3.4. Ausência de interesse negocial (*business purpose test*)

A preocupação global com a crescente utilização de planejamentos abusivos para economizar tributos fez com que se desenvolvesse, em diversos países (Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, Austrália, Suécia, dentre outros) a doutrina do “propósito mercantil” (*business purpose*), no sentido de que se caracteriza a elisão abusiva quando o contribuinte se realiza determinada operação com o único objetivo de economizar tributos, sem que haja um propósito negocial que motive aquela operação⁷¹.

Diante do sucesso em Países de *common law*, o *business purpose test* ingressaria em países de tradição romano-germânica, podendo ser citado o exemplo de Portugal, diante da previsão do art. 38, n. 2, da Lei Geral Tributária portuguesa, introduzido pela Lei 100/99, que possui a seguinte redação:

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.

⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 237.

Fato é que a jurisprudência do CARF tem adotado iterativamente este pressuposto: o de que o contribuinte não pode realizar operações que tenham como único e exclusivo motivo a economia de tributos. Com a devida vênia, este posicionamento não se sustenta. Defendemos que o contribuinte, diante de duas opções não abusivas e que encontram respaldo legal, tem total liberdade para adotar a forma de menor tributação, ainda que a sua motivação tenha sido a economia de impostos. O que ele não pode é mascarar uma operação utilizando forma diversa com este único propósito.

Explique-se: o contribuinte pode, verificando que realizar atividades-meio diretamente está gerando um custo tributário muito alto, terceirizar essas atividades, ainda que seu objetivo seja apenas reduzir custos. Contudo, ele deve assumir todas as consequências jurídicas dessa escolha, como, por exemplo, a ausência de subordinação direta do pessoal terceirizado. O que ele não pode é fingir a terceirização, mas, na prática, manter-se a relação empregatícia. Em outros termos, o teste do propósito comercial não é, segundo entendemos, suficiente para caracterizar o abuso de direito. Este depende, necessariamente, da caracterização de alguma das figuras estudadas acima. O máximo que o teste pode proporcionar são indícios da presença de alguma delas.

Não se trata de posicionamento isolado na doutrina. Ricardo Lodi Ribeiro, por exemplo, defende precisamente este entendimento intermediário:

Tal critério, de fato, que se mostra bastante útil na análise da vontade do contribuinte, indispensável à configuração do abuso de direito, não pode, no entanto, ser o único indício do caráter abusivo da elisão, pois a mera intenção de praticar ato menos oneroso do ponto de vista tributário, não gera a sua ineficácia perante o Fisco, se não estão presentes os outros requisitos da conduta abusiva, como a inadequação entre o negócio jurídico escolhido e a fórmula jurídica adotada⁷².

Em síntese, deve-se ressaltar que nem a evolução da Filosofia do Direito para a jurisprudência dos valores, e nem a ponderação da capacidade contributiva com a legalidade, tem o condão de restringir a autonomia comercial do contribuinte, que permanece livre para explorar sua atividade econômica da forma que bem entender, ainda que esta tenha sido adotada com base em uma análise dos custos tributários. O que ele não pode é, para economizar tributos, incorrer em fraude à lei, abuso da personalidade jurídica ou abuso de forma. Em síntese: o

⁷² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, p. 296.

business purpose test pode servir como indício do dolo do contribuinte em praticar o abuso de direito, mas jamais pode atuar como critério para determinar a abusividade.

3.4. Exemplos de planejamento tributário abusivo

3.4.1. Operação “casa-e-separa” para evitar o ITBI

Positivado como espécie autônoma pela Constituição da República de 1988 e entregue à competência tributária dos Municípios, o Imposto de Transmissão Onerosa e “*Inter Vivos*” de Imóveis (ITBI) encontra previsão constitucional no art. 156, inc. II, da CRFB/88, com a seguinte redação:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

II – transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

O próprio diploma constitucional que assegura essa competência, também a delimita, ao prever uma hipótese de imunidade tributária (delimitação negativa de competência) no art. 156, §2º, inc. I, conforme se verifica:

Art. 156. §2º O imposto previsto no inciso II:

I – não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

Apresentado este cenário jurídico, imagine que Bruno deseje adquirir determinado imóvel pertencente a Pedro, e avaliado em R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais). Considerando a alíquota de 2% de ITBI prevista na maioria dos Municípios brasileiros, esta operação atrairia a incidência de ITBI no valor de R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais). Inconformados com o montante do imposto, Bruno e Pedro decidem contornar a norma de incidência, valendo-se da norma constitucional como norma de contorno (fraude à lei).

Decidem, então, constituir uma sociedade (que tenha por objeto social uma atividade que não tenha a ver com a exploração de imóveis, para não cair na exceção constitucional à imunidade), tendo apenas os dois como sócios, e subscrevem o capital social

no valor de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais). As quotas de Pedro são integralizadas com o imóvel, e as de Bruno com R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) em dinheiro. Pouco tempo depois, eles deliberam pela dissolução da sociedade (art. 1.033, inc. II, do Código Civil de 2002), e, uma vez dissolvida, iniciam a liquidação dos ativos (art. 1.102 do CC/02). Ocorre que, ao se realizar a partilha entre os sócios, em vez de os bens retornarem a seus titulares originais, atribui-se o imóvel a Bruno, e o dinheiro a Pedro. A operação realizada se enquadra perfeitamente no dispositivo constitucional acerca da imunidade tributária de ITBI e, assim, as partes conseguem a transmissão do imóvel, que visaram inicialmente, sem o pagamento dos R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) que normalmente seriam devidos.

Trata-se, evidentemente, de um negócio jurídico abusivo. Se, por um lado, há o direito de indivíduos constituírem uma sociedade para explorar determinada atividade econômica, não restam dúvidas de que este direito não foi exercido visando o fim para o qual foi previsto no Direito Positivo, mas sim uma finalidade vedada pelo ordenamento (escapar à tributação). Houve assim, tanto fraude à lei (porque se utilizou a norma constitucional como norma de contorno) como abuso de forma (porque a substância econômica foi de compra e venda, nada obstante se tenha dado forma de contrato de sociedade). A operação deve, assim, ser desconsiderada pela Fazenda Municipal para fins tributários.

3.4.2. Utilização de várias sociedades para explorar uma única empresa

Como se sabe, empresa é a atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços e exercida profissionalmente pelo empresário (art. 966 do CC/02). Portanto, a cada vez que se organizam os fatores de capital para explorar uma atividade econômica, tem-se uma empresa. Este empreendimento pode ser explorado individualmente ou por meio de sociedades, que serão consideradas empresárias. Este o expediente normal.

O abuso ocorre, no entanto, quando, para explorar uma única empresa, são criadas diversas sociedades, com o único objetivo de permitir o enquadramento em um regime tributário mais vantajoso. Ressalte-se: não há irregularidade na constituição de mais de uma sociedade pelos mesmos sócios, para explorar mais de um empreendimento, ainda que relacionados. O problema ocorre quando, visivelmente, há um único empreendimento, e, formalmente, criam-se pessoas jurídicas com o único objetivo de economia de tributos.

Trata-se de caso de abuso de forma, uma das modalidades de abuso de direito abordadas no tópico anterior. Imagine que um grupo de pessoas deseje explorar determinado empreendimento, mas, verificando-se que a receita bruta estimada supera o montante estabelecido como limite para determinado regime tributário (o limite de R\$ 3.600.000 anuais, no caso do SIMPLES, por exemplo), opta-se por explorar esta única empresa por diversas sociedades, com os mesmos sócios e constituídas no mesmo dia. Neste caso, há uma única empresa, mas uma pluralidade de pessoas jurídicas, constituídas apenas para que possam optar pelo regime tributário mais vantajoso. O exemplo guarda semelhança com o Caso Grendene, no qual tanto o Conselho de Contribuintes quanto o Judiciário entenderam pela abusividade da conduta. O caso será analisado no capítulo que versa sobre a jurisprudência do CARF.

3.4.3. A incorporação às avessas para aproveitamento do prejuízo fiscal

A possibilidade de compensação de prejuízos fiscais para apuração do lucro real da pessoa jurídica surgiu por previsão do art. 64 do Decreto-lei nº 1.598/77, que possui a seguinte redação:

Art. 64. A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subsequentes.

§1º O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no livro de que trata o item I do artigo 8º, corrigido monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a compensação.

§2º Dentro do prazo previsto neste artigo a compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos-base, à vontade do contribuinte.

§3º A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucro ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo.

§4º O prejuízo compensável transferido de exercício anterior será absorvido pelo valor da reserva de reavaliação utilizada para compensar, na escrituração comercial, prejuízos de exercícios anteriores. (...).

Até então, portanto, havia possibilidade de compensação integral dos prejuízos fiscais, sendo que o direito à compensação deveria ser exercido, em contrapartida, no prazo de quatro anos. Com o advento da Lei nº 8.981/95 e da Lei nº 9.065/95, o direito à compensação ficou limitado a 30% do lucro líquido ajustado, mas deixou de existir o prazo de quatro anos para utilização dos prejuízos fiscais acumulados, consoante se extrai dos dispositivos supracitados:

Lei nº 8.981/95:

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento. Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendários subsequentes.

Art. 58. Para efeito de determinação de base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Lei nº 9.065/95:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Os artigos 509 e 510 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), ao tratar dos prejuízos fiscais acumulados pelas pessoas jurídicas, reuniram as normas mencionadas:

Art. 509. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 64, §1º, e Lei n. 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

§1º A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite previsto no art. 510 (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 64, §2º).

(...)

Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei n. 9.065, de 1995, art. 15).

§1º O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação.

(...)

Sem adentrar no eterno debate sobre a legitimidade da limitação de 30% para compensação dos prejuízos fiscais, deve-se mencionar que, desde 1977, quando foi prevista a possibilidade de compensação dos prejuízos (e na época integral!), surgiu um mercado em que

se vendiam empresas quebradas apenas para que as incorporadoras pudessem absorver os prejuízos fiscais acumulados e compensá-los nos anos subsequentes.

Atento aos efeitos nefastos que isso estava provocando, o Estado editou o art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/97 (correspondente ao art. 514 do RIR/99), prevendo que:

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou visão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

O objetivo na positivação deste dispositivo foi, obviamente, evitar a ocorrência de operações de incorporação que tivessem como único e exclusivo motivo a compensação dos prejuízos fiscais de uma empresa quebrada. É que isso possibilitava que empresas muito bem sucedidas financeiramente se esquivassem do pagamento do imposto, especialmente naquele momento, em que, como se viu, havia possibilidade de compensação integral.

Ocorre que, pela literalidade do dispositivo, tem-se que a sucessora (que era uma empresa lucrativa) não poderia incorporar os prejuízos da incorporada (que era uma empresa *deficitária*), mas não o inverso. Vislumbrando essa brecha no ordenamento jurídico, os contribuintes passaram a realizar a “incorporação às avessas”: a empresa deficitária é que incorporava a superavitária, pois, assim, compensaria o próprio prejuízo. Os efeitos para além da esfera tributária eram idênticos, apenas era preservado o direito à compensação.

A Receita Federal autuou os contribuintes que assim procederam, e o tema foi parar no CARF, que, em um momento inicial, manifestava entendimento para ambos os lados:

IRPJ – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO – Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de “evasão ilícita” (Ac. CSRF/01-01.874/94).

IRPJ – INCORPORAÇÃO ATÍPICA – NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO – SIMULAÇÃO RELATIVA – (...) Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, aí não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo (Ac. Nº 103-21.047).

O debate chegou ao STJ, que se manifestou favoravelmente à tese da Fazenda Pública, entendendo que, se a substância econômica da operação revela a continuidade dos negócios da empresa lucrativa, a “incorporação às avessas” representa simulação e, portanto, deve ser desconsiderada pelo Fisco.

Importante ressaltar que o STJ não afirmou que jamais seria possível a incorporação de uma deficitária por uma superavitária, mas apenas que a adoção formal deve expediente só será adequado quando de fato isto ocorrer. O referido acórdão está redigido da seguinte forma:

PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. MULTA DO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INAPLICABILIDADE. INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS. REDUÇÃO DA CSLL DEVIDA. SIMULAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. INAPLICABILIDADE. SÚMULA 98/STJ.

1. Hipótese em que se discute compensação de prejuízos para fins de redução da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL devida pela contribuinte.
2. A empresa Supremo Industrial e Comercial Ltda. formalmente incorporou Suprarroz S/A (posteriormente incorporada pela recorrente). Aquela acumulava prejuízos (era deficitária, segundo o TRF), enquanto esta era empresa financeiramente saudável.
3. O Tribunal de origem entendeu que houve simulação, pois, em realidade, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo. A distinção é relevante, pois, neste caso (incorporação da Supremo pela Suprarroz), seria impossível a compensação de prejuízos realizada, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987.
4. A solução integral da lide, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa do art. 535 do CPC.
5. Não há controvérsia quanto à legislação federal.
6. A contribuinte concorda que a incorporadora não pode compensar prejuízos acumulados pela incorporada, para reduzir a base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987. Defende que a empresa com prejuízos acumulados (Supremo) é, efetivamente, a incorporadora.
7. O Tribunal de origem, por seu turno, não afasta a possibilidade, em tese, de uma empresa deficitária incorporar entidade financeiramente sólida. Apenas, ao apreciar as peculiaridades do caso concreto, entendeu que isso não ocorreu.
8. Tampouco se discute que, em caso de simulação, “é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma” (art. 167, caput, do CC).
9. A regularidade formal da incorporação também é reconhecida pelo TRF.
10. A controvérsia é estritamente fática: a recorrente defende que houve, efetivamente, a incorporação da Suprarroz (empresa financeiramente sólida) pela Supremo (empresa deficitária); o TRF, entretanto, entendeu que houve simulação, pois, de fato, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo.
11. Para chegar à conclusão de que houve simulação, o Tribunal de origem apreciou cuidadosa e aprofundadamente os balanços e demonstrativos de Supremo e Suprarroz, a configuração societária superveniente, a composição do conselho de administração e as operações comerciais realizadas pela empresa resultante da incorporação. Concluiu, peremptoriamente, pela inviabilidade econômica da operação simulada.

12. Rever esse entendimento exigiria a análise de todo o arcabouço fático apreciado pelo Tribunal de origem e adotado no acórdão recorrido, o que é inviável em Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ.

13. Aclaratórios opostos com o exposto intuito de prequestionamento não dão ensejo à aplicação da multa prevista no art. 538, parágrafo único, do CDC, que deve ser afastada (Súmula 98/STJ).

14. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

(REsp 946.707/RS, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, julgado em 25/08/2009, DJe 31/08/2009).

Atualmente, mesmo na jurisprudência do CARF, percebe-se uma tendência de, assim como o STJ, repugnar a “incorporação às avessas”, ao menos quando a substância econômica discrepar da forma adotada.

Há de se concluir, portanto, que a “incorporação às avessas”, na qual apenas formalmente a incorporada assume o papel de incorporadora, configura abuso de forma, resultando na possibilidade de desconsideração do negócio jurídico abusivo, e na tributação como se a incorporação tivesse ocorrido regularmente.

3.5. As normas antielisivas

Atualmente, assiste-se globalmente um movimento de combate à elisão abusiva nos mais diversos países.

Como exemplo, Ricardo Lobo Torres⁷³ menciona que o Código Tributário alemão de 1977 contém no art. 42 a seguinte norma antielisiva:

(1) 1. A lei tributária não pode ser contornada através do abuso da forma jurídica. 2. Se o fato gerador de uma regra de lei tributária específica servir para evitar a elisão, então deverá determinar as consequências jurídicas daquela prescrição. 3. Se não, surgirá a pretensão tributária pelo abuso no sentido do parágrafo 2º, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.

(2) 1. Há abuso quando for escolhida uma forma jurídica inadequada que resulte, para o contribuinte ou um terceiro, numa vantagem não prevista em lei, em comparação com a forma adequada. 2. Isto não se aplica se o contribuinte comprovar o fundamento não tributário da escolha de forma, significativo de acordo com o quadro geral das circunstâncias.

Em Portugal, o art. 38, n. 2, da Lei Geral Tributária, introduzido pela Lei 100/99, disciplina o tema de forma semelhante, e possui a seguinte redação:

⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 30.

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.

Dispositivos com o mesmo teor estão presentes no art. 24 da *Ley General Tributaria* (LGT) da Espanha⁷⁴; no art. 2º da Lei nº 11.683/68 na Argentina⁷⁵; o item 3 da seção 245 da *Income Tax Act* no Canadá⁷⁶, que prevê o *business test purpose* como critério para caracterizar operações abusivas (chamadas de *avoidance transaction*); e na Itália, com previsão no art. 37 do DPR nº 200, que estabelece não ser oponível à administração financeira os atos, fatos e negócios, destituídos de válida razão econômica, com o objetivo de contornar a obrigação ou a proibição prevista no ordenamento e obter redução de imposto ou restituição de indébito.

No Brasil, a norma geral antielisiva surge tardiamente com a edição da Lei Complementar nº 104/2001, que adotou-se fórmula muito semelhante à francesa, que também menciona em sua redação a possibilidade de descon sideração pela autoridade administrativa quando a real natureza do negócio estiver dissimulada. A referida Lei Complementar acresceu ao art. 116 do CTN um parágrafo único, que possui a seguinte redação:

Art. 116. (...) Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá descon siderar 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.

⁷⁴ Art. 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 en el propósito de eludir el pago del tributo, amparando-se 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 dé audiencia al interesado”. 2. “Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos”. 3. “En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente del fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones”.

⁷⁵ Art. 2º - “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.

⁷⁶ “Avoidance Transaction. An avoidance transaction means any transaction (a) that, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for bona fide purpose other than to obtain the tax benefit; or (b) that is part of a series of transactions, which series, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for bona fide purposes other than to obtain the tax benefit”.

Antes de aprofundar acerca da controvérsia doutrinária sobre a natureza jurídica da norma (antielisão ou antievasão), é importante salientar que, para a maioria da doutrina, o dispositivo não é autoaplicável. Isto é, depende de lei de cada ente federativo disciplinando o procedimento. Tendo sido introduzida por Lei Complementar no Código Tributário Nacional, trata-se claramente de norma geral em direito tributário, razão pela qual a lei que prevê o procedimento pode vir de qualquer dos entes federativos para sua respectiva esfera de competência tributária. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres defende que a sua aplicabilidade:

(...) fica na dependência de normas federais, estaduais ou municipais de caráter procedimental para que possa ser aplicado. Tendo surgido a norma antielisiva por lei complementar federal, a regra procedimento ordinária correspondente não será apenas federal, mas deverá operar no âmbito do processo administrativo fiscal da União, dos Estados e dos Municípios. Se as legislações desses entes da federação já possuírem regras de procedimento administrativo que permitam a aplicação da norma antielisiva, nada obsta a incidência imediata do art. 116, parágrafo único, do CTN⁷⁷.

No âmbito federal, houve tentativa de regulamentação pela MP nº 66/2002. Contudo, os artigos que tratavam deste tema não foram aprovados quando da conversão em lei.

Outra intensa discussão diz respeito à possibilidade de aplicação de multa a quem pratica elisão abusiva. Ricardo Lobo Torres ensina que, na Alemanha e na Espanha, não se aplicam penalidades, mas apenas se desconsidera o ato para fins de tributação⁷⁸. A MP nº 66/2002 trazia uma solução intermediária interessante: a autoridade administrativa, após desconsiderar o negócio jurídico, cientificaria o contribuinte para pagamento, em 30 dias, dos tributos acrescidos apenas dos encargos moratórios, ou seja, sem aplicação da multa de ofício. Apenas se não houvesse o referido pagamento é que a multa seria aplicada. Como esses dispositivos não foram convertidos em lei, não há regra sancionatória prevista e, portanto, não é possível aplicar multa de ofício, salvo enquadramento em lei sancionatória específica (a Receita Federal tem buscado o enquadramento na multa de 150% do imposto de renda).

Finalmente, chega-se ao principal debate sobre a norma: se ela se destina apenas aos casos em que haja simulação (corrente defendida por Alberto Xavier) ou se a sua aplicação nada tem a ver com a simulação, mas sim o abuso de direito (Ricardo Lobo Torres).

⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 259.

⁷⁸ *Ibid.*, p. 262.

Para equacionar corretamente a controvérsia, é importante considerar que o dispositivo foi fortemente inspirado no modelo antielisivo francês: trata-se quase da positivação de uma tradução do francês para o português. Ademais, norma anti-simulação já existia no direito brasileiro (art. 149, inc. VII, do CTN).

O que se quer dizer é que, a utilização da expressão “dissimular” a ocorrência do fato gerador não nos remete ao instituto da simulação do Direito Civil. Trata-se, em verdadeira, de tradução do modelo francês, que utiliza a expressão com o significado ordinário, e não jurídico. Nesse sentido também são as lições de Marco Aurélio Greco⁷⁹:

Não me parece que o dispositivo esteja restrito às hipóteses de simulação. De fato, o uso do termo “dissimular”, ao invés de “simular” é muito significativo.

Em primeiro lugar, porque, no vernáculo, dissimular pode ser sinônimo de simular, mas também pode significar “ocultar ou encobrir com astúcia; disfarçar; não dar a perceber; calar; fingir; atenuar o efeito de; tornar pouco sensível ou notável; proceder com fingimento; hipocrisia; ter reserva; não revelar os seus sentimentos ou desígnio; esconder-se” [Acepções extraídas do *Dicionário Aurélio século XXI*]. Estas últimas acepções do verbo dissimular são muito mais amplas do que a da simulação, máximo no seu sentido jurídico específico.

Além disso, o ordenamento positivo brasileiro utiliza o verbo “dissimular” em sentido que não equivale a simulação. Veja-se, neste ponto, o artigo 1º da Lei federal nº 9.613/98 (Lei sobre Lavagem de Dinheiro) no qual a conduta criminosa é dissimular objetos, locais, origens, etc., e não vontades ou motivos, como uma interpretação civilística do termo poderia apontar. (...)

Em segundo lugar, porque o CTN, em várias oportunidades, contempla a figura da simulação [Vide artigos 149, VII; 150, §4º; 154, parágrafo único; e 155, I], o que indica que, ao prever, no parágrafo único do artigo 116, a hipótese de “dissimulação”, está fazendo-o em sentido diverso daquele.

Em síntese, o parágrafo único do art. 116 não se refere ao instituído civilístico da simulação e, portanto, não é uma norma antievasão, mas uma norma antielisiva, que visa a combater o abuso de direito no exercício do planejamento tributário.

Finalmente, é importante ressaltar que o art. 116, parágrafo único, não é a única norma antielisiva no Direito brasileiro. Há também normas especiais antielisivas, que visam a combater planejamentos abusivos específicos, que o legislador verifica que estão ocorrendo com frequência. Exemplo disso se encontra na Lei nº 9.430/96, nas normas sobre preços de transferência (especialmente o seu art. 18), que visam a combater o *treaty shopping*.

⁷⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p

Considerando a diversidade e especificidade dessas normas, não nos aprofundaremos no estudo de cada uma delas, pois fugiria ao escopo do trabalho. Contudo, é importante que se reconheça a sua existência, até para que se perceba que a existência de normas antielisivas é até mesmo anterior à edição da Lei Complementar nº 104/2001.

4. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO

4.1. Introdução e delimitação do conceito

A expressão “planejamento tributário legítimo” é utilizada com alguma polissemia nas diversas obras que tratam sobre o tema. Não há qualquer inconveniente nisso. Conforme bem lembrado por Marco Aurélio Greco:

(...) não existe nenhuma obrigação, nem erro de raciocínio, ou heresia científica ao utilizar esta ou aquela palavra para designar determinado fenômeno em exame. Qualquer palavra é boa para designar qualquer coisa desde que haja uma convenção prévia quanto ao que está sendo examinado e à palavra que vamos utilizar. Faço esta observação porque, às vezes, encontramos textos ou exposições de autores que procuram defender intransigentemente que o correto é dizer elusão e não elisão, ou então elisão e não evasão lícita, etc. Esta preocupação terminológica é útil, mas é importante que não se transforme em mera discussão com as palavras; o essencial é que, antes de utilizar qualquer uma delas, estejamos de acordo quanto ao objeto à qual se refere e que, para aquele objeto, sempre utilizemos a mesma palavra. Em suma, embora a questão terminológica tenha a sua relevância em determinadas situações, no momento, coloco-a de lado. O mais importante é, antes de discutir a palavra, saber do que estamos tratando.

É importante, então, delimitarmos o conceito que utilizaremos para “planejamento tributário lícito”, ressaltando que, neste estudo, a expressão será utilizada de forma ampla, abrangendo toda e qualquer hipótese de tomada de decisão que, pautada por um estudo analítico dos custos tributários de cada uma das alternativas, opte pela mais adequada. A observação é importante porque diversos juristas, como o próprio Marco Aurélio Greco, excluem do conceito de planejamento tributário as opções fiscais, como, por exemplo, a escolha do regime de tributação de IRPJ e CSLL (lucro presumido, lucro real ou SIMPLES), ou mesmo a opção por algum regime de estimativa de ICMS.

Apesar da argumentação do autor, optamos por incluir as opções fiscais no conceito, até porque, assim, encontra-se caminho mais condizente com as práticas de gestão tributária das empresas na atualidade (geralmente a consultoria sobre planejamento tributário começa estudando precisamente se as opções fiscais estão adequadas). Portanto, em síntese, temos que, para os fins deste trabalho, o conceito de planejamento tributário legítimo abrange qualquer hipótese de conduta lícita e não abusiva do contribuinte adotada com fundamento na análise dos custos tributários das condutas alternativas.

4.2. Exemplos

4.2.1. Política de remuneração dos sócios

Para que se entenda adequadamente esta forma de planejamento fiscal, é essencial que se faça uma breve incursão sobre as formas de remuneração dos investidores. No caso objeto de nossa análise, trata-se de uma companhia optante do regime de tributação pelo lucro real. Assim, afora outras hipóteses mais específicas, o tema da remuneração do investidor de sociedades optantes pelo lucro real passa pela opção entre a distribuição de dividendos ou o pagamento juros sobre o capital próprio (JCP). Cada uma dessas espécies possui especificidades fiscais que, eventualmente, irão gerar economia tributária. Portanto, deve-se estudar o conceito de cada uma dessas formas.

Em primeiro lugar, ressalta-se que a forma de remuneração conhecida por *pró-labore* se refere à remuneração dos sócios, administradores e diretores, pela prestação de serviços à empresa. É, portanto, uma forma de remuneração exclusiva de pessoas físicas e pago somente a quem exerça uma função no empreendimento, excluindo o sócio que tenha caráter exclusivo de investidor. Trata-se, assim, de tema adequado à análise de um problema envolvendo a política de remuneração dos administradores. A sua comparação na análise presente só faria sentido em uma sociedade familiar na qual todos os sócios exercessem funções na empresa. Ainda que assim não fosse, o *pró-labore* não é uma opção interessante do ponto de vista tributário.

De todo modo, no presente trabalho, o caso se adstringirá a verificar se, do ponto de vista tributário, é mais vantajoso o pagamento de juros sobre o capital próprio (JCP) ou a distribuição de dividendos, o que deve ser analisado tanto sob a ótica da Companhia quanto do investidor.

Um empreendimento necessita de recursos, e, para tanto, pode ser financiado, a grosso modo, por dois tipos de fontes: (1) capital próprio; ou (2) capital de terceiros. No primeiro caso, o financiamento se dará basicamente pelo aporte de recursos dos acionistas (capital) ou pelo reinvestimento dos recursos obtidos no exercício da atividade econômica (lucro). No segundo caso, trata-se do endividamento, ou seja, a obrigação de pagar a credores, que irá gerar pagamento de juros. Este endividamento pode ocorrer por diversas formas, desde contratos de mútuo bancário até a emissão de debêntures.

Há tempos a Teoria da Administração de Empresas e a Economia de Empresas estuda a melhor forma de estruturar o capital de uma empresa: se por meio de capital próprio ou de endividamento. Em 1963, retificando posicionamento que haviam adotado cinco anos antes, Modigliani e Miller defenderam que, considerando a tributação, o valor da empresa e o retorno ao acionista seriam maiores com o financiamento por capital de terceiros. Isso ocorre devido à possibilidade de dedução das despesas com juros (despesas financeiras) da base de cálculo do imposto de renda, o que aumenta o lucro da sociedade. Já os dividendos não afetariam a base de cálculo do imposto.

A demonstração desta proposição carece de um exemplo, pelo que nos valem das inestimáveis lições de Alexandre Demetrius Pereira⁸⁰. Imaginemos duas companhias: A e B. Ambas iniciaram com um capital social de R\$ 2.000.000 (dois milhões de reais). A diferença foi que, enquanto a Companhia A possui uma estrutura de capital híbrida: R\$ 1.000.000 (um milhão de reais) de capital próprio e R\$ 1.000.000 (um milhão de reais) de capital de terceiros. A Companhia B foi financiada integralmente por Capital próprio.

Imaginemos então que ambas tenham as mesmas receitas e custos naquele exercício, e que, hipoteticamente, a alíquota de impostos seja de 15%, facilitando o cálculo a ser realizado. Neste contexto, as demonstrações de resultado dessas companhias ficariam da seguinte forma:

Demonstração em R\$	Companhia A	Companhia B
Receita Líquida	1.000.000	1.000.000
(-) Custo das mercadorias vendidas	(500.000)	(500.000)
(=) Lucro bruto	500.000	500.000
(-) Despesas operacionais	(200.000)	(200.000)
(=) Resultado operacional	300.000	300.000
(-) Despesas financeiras	(100.000)	-
(=) Lucro antes dos impostos	200.000	300.000
(-) Impostos (15%)	(30.000)	(45.000)
(=) Lucro líquido	170.000	255.000

Em um primeiro momento, o quadro pode induzir o leitor a considerar que a Companhia B seria um modelo melhor de investimento, devido à obtenção de um maior lucro líquido ao final. Essa diferença no lucro ocorre, primordialmente, devido ao pagamento de juros

⁸⁰ PEREIRA, Alexandre Demetrius. *Juros sobre capital próprio: entenda o que são, quais suas finalidades e suas repercussões*. Disponível em: <<http://www.blogdireitoempresarial.com.br/2011/04/juros-sobre-capital-proprio-entenda-o.html>>. Acesso em: 02 de agosto de 2014.

aos credores (classificados como despesas financeiras no quadro acima) no valor de R\$ 100.000 (cem mil reais). No entanto, esta representa uma visão parcial e equivocada da realidade das empresas. Continuemos a trabalhar no exemplo para elucidar a questão.

Vamos supor, hipoteticamente, que ambas as Companhias possuam uma política de distribuição de 25% dos seus lucros, e vejamos como os acionistas teriam sido remunerados:

Remuneração dos acionistas em R\$	Companhia A	Companhia B
Lucro líquido	170.000	255.000
Porcentagem distribuída (25%)	42.500	63.750

Percebe-se que os acionistas da Companhia A investiram R\$ 1.000.000 (capital próprio) e obtiveram o retorno de R\$ 42.500, o que representa uma rentabilidade de 4,25% sobre o que aportaram. Já os acionistas da Companhia B foram remunerados com R\$ 63.750 por seu investimento de R\$ 2.000.000, o que corresponde a um retorno de 3,19%.

Percebe-se que o uso de capital de terceiros é mais barato do que o uso de capital próprio, devido à menor tributação a que está sujeito, em razão da dedutibilidade das despesas financeiras decorrentes do pagamento de juros aos credores. Confirma-se, portanto, as proposições de Modigliani e Miller citadas anteriormente.

Contudo, no Brasil, surge, em 1995, com a edição da Lei nº 9.249/95, a possibilidade de que parte da remuneração dos acionistas seja feita na forma de Juros Sobre o Capital Próprio (JCP), que, por também serem dedutíveis, alteram um pouco o cenário acima descrito. A Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 913/95, posteriormente convertido na Lei nº 9.249/95 (Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda nº 325/95) afirma que a instituição dos JCP foi um dos mecanismos adotados para a equiparação do tratamento fiscal dispensado aos diversos tipos de rendimentos do capital.

Passa-se então à redação do art. 9º da Lei nº 9.249/95, que disciplina os JCP:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata die*, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

§1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

§2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§3º O imposto retido na fonte será considerado:

I – antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica com base no lucro real;

II – tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no §4º;

§4º (Revogado).

§5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

§6º No caso de beneficiário pessoa jurídica com base no lucro real, o imposto de que trata o §2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no §2º.

§8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

A estrutura e o cálculo dos JCP se baseiam na ideia de *custo de oportunidade*, ou seja, quanto o investidor poderia obter de rentabilidade se, em vez de capitalizar aquele empreendimento, tivesse investido em outro investimento. No caso do JCP, analisam-se os investimentos de baixo risco, ou, mais especificamente, os títulos da dívida pública. Com base nesta análise, o Banco Central do Brasil divulga a Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), que é aplicada sobre o valor do Patrimônio Líquido Ajustado (PLA) para o cálculo do montante de JCP (obedecidos ainda os limites de 50% sobre dos lucros acumulados e das reservas de lucros ou 50% dos lucros do exercício, conforme opção da sociedade).

Considerando não se tratar de um trabalho sobre Direito Societário, não será realizada uma análise mais profunda sobre os JCP, ou os diferentes regimes de tributação a que os juros se sujeitam conforme o beneficiário seja pessoa física/pessoa jurídica não tributada pelo lucro real ou pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

No entanto, é importante mencionar, na esteira de trabalhos comparativos que analisaram o tema⁸¹, a opção pelo pagamento de Juros sobre o Capital Próprio em vez de dividendos, “*se analisada exclusivamente na empresa pagadora, proporcionará economia tributária. Contudo, estendendo a análise aos acionistas recebedores, a economia pode não*

⁸¹ MALAQUIAS, Rodrigo Fernandes; GIACHERO, Osvaldo Sílvio; COSTA, Brenner Elias da; LEMES, Sirlei. “Juros Sobre o Capital Próprio: Uma Análise Envolvendo a Empresa Pagadora e o Acionista Recebedor”. In: *Revista UnB Contábil – UnB, Brasília, vol. 10, nº 2 (Jul/Dez – 2007)*.

ocorrer, e até inverter-se, transformando-se em um maior pagamento de impostos”⁸². O fator que será determinante na vantajosidade desta opção (analisando não apenas sob a ótica de quem está pagando) está na composição acionária da sociedade pagadora. Se os titulares das ações forem exclusivamente pessoas físicas, a opção pelo pagamento de JCP certamente será vantajosa; se forem pessoas jurídicas, os dividendos são mais econômicos; finalmente, se a composição for híbrida, a vantajosidade no pagamento dos JCP dependerá de a maioria do capital ser de titularidade de pessoas físicas⁸³.

Esta variável muito bem demonstra como um planejamento tributário não é algo preconcebido, devendo-se amoldar à estrutura societária de cada empreendimento, em cada caso concreto. Não basta a utilização de modelos prontos: é preciso estudar e analisar a consulta de cada cliente.

4.2.2. A constituição de *holdings* imobiliárias para explorar locação de imóveis

Neste tópico, será analisada a utilização de uma Holding Imobiliária que tenha por objeto social exclusivamente a gestão, inclusive locação, de imóveis próprios (utilizados para integralizar o capital social pelos sócios). Tradicionalmente, utilizava-se sociedades limitadas como tipo societário das Holdings Imobiliárias, transferindo todo o patrimônio familiar. Contudo, atualmente, é perfeitamente possível que se utilize das Empresas Individuais de Responsabilidade Limitada – EIRELI, modelo instituído pela Lei nº 12.441/2011.

Imaginemos que João possua um patrimônio constituído de quatro imóveis, e os deseja explorar economicamente mediante locação. Supondo que consiga alugar cada um desses imóveis por R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), João auferiria um rendimento mensal de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), representando um rendimento anual de R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais). Como se sabe, esses rendimentos estarão sujeitos à aplicação da alíquota de 27,5% em conformidade com a tabela progressiva. Aplicando a variação de faixas, conclui-se que, ainda que João não obtenha rendimentos de nenhuma outra fonte (o que raramente ocorrerá), a alíquota efetiva será de 23,37%, e o valor do imposto de renda será R\$ 4.673,84, ressalvadas eventuais despesas dedutíveis que ele já teria como pessoa física independentemente das locações. Se João possuir rendimentos de outras fontes, a aplicação da

⁸² *Ibid.*, p. 61.

⁸³ *Loc. Cit.*

tabela do imposto de renda produzirá uma alíquota efetiva ainda maior. Normalmente, uma pessoa com quatro imóveis terá uma renda que, sem contar com os imóveis, já alcance a alíquota de 27,5%. Logo, os R\$ 20.000 dos aluguéis seriam tributados com alíquota efetiva de 27,5%, totalizando R\$ 5.500,00.

Em síntese, explorando a atividade como pessoa física, João pagaria de imposto de renda entre R\$ 4.673,84 e R\$ 5.000,00 mensais (estes valores desconsideram as despesas dedutíveis de João, que podem implicar em um montante menor, evidentemente).

Em vez de explorar a atividade de locação de imóveis como pessoa física, João pode constituir uma Holding Imobiliária (sob a forma de EIRELI) para este empreendimento. É importante que se considere que, no momento da integralização desses imóveis, haverá a incidência do ITBI sobre o valor dos imóveis transferidos. Considerando que a alíquota do ITBI na maioria dos municípios brasileiros é de 2%, chega-se à conclusão de que o valor integral pago neste momento pode ser considerável. Se cada um dos imóveis valer R\$ 1.500.000 (um milhão e meio de reais), o montante pago a título de ITBI alcançará a cifra de R\$ 120.000 (cento e vinte mil reais). Ainda assim, esta forma de planejamento tributário vale a pena, tendo em vista que este montante será recuperado em economia fiscal em cerca de quatro anos.

De início, é importante mencionar que a Holding Patrimonial do exemplo não poderá optar pelo SIMPLES NACIONAL, por vedação do art. 17, inc. XV, da LC nº 123/06: *“Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte: XV – que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS”*. Esta regra está prevista também no art. 192, inc. XII, alínea b, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR – Decreto nº 3.000/99), na seção VI, que trata do regime do SIMPLES, conforme se verifica: *“Art. 192. Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoas jurídica: XII – que realize operações relativas a: b) locação ou administração de imóveis”*.

Em outros termos, a Holding Patrimonial será tributada pelo regime do lucro presumido. Assim, conforme o art. 15, inc. III, alínea c, da Lei nº 9.249/95, e do art. 223, inc. III, alínea c, do Decreto nº 3.000/99 (RIR), tem-se que a base de cálculo a ser utilizada no IRPJ e na CSLL será 32% da receita bruta. Apresentado esse quadro, ressalta-se que a Holding estará sujeita a quatro tributos (afora o ITBI no momento da integralização): IRPJ (15% sobre a base de cálculo acima referida, pois não há o adicional, devido ao enquadramento no limite de R\$

240.000 anuais); CSLL (9% também sobre a base de cálculo acima exposta); PIS (0,65% sobre o faturamento) e COFINS (3% sobre o faturamento).

Inicialmente, encontra-se a base de cálculo para o IRPJ e CSLL no montante de R\$ 6.400 (32% de R\$ 20.000), e, aplicando-se as alíquotas dos tributos, ter-se-á as cifras de R\$ 960,00 de IRPJ (15% sobre R\$ 6.400) e R\$ 576 de CSLL (9% sobre R\$ 6.400). Após, utiliza-se a base de cálculo de R\$ 20.000 para o cálculo do PIS e da COFINS, chegando-se aos montantes de R\$ 130 (0,65% sobre R\$ 20.000) e R\$ 600 (3% sobre R\$ 20.000). Somando-se todos esses valores, alcança-se o montante de R\$ 2.266,00 (dois mil, duzentos e sessenta e seis reais), que, em cima dos R\$ 20.000,00, correspondem a uma carga tributária de 11,33%.

Em síntese, como pessoa física, João pagaria entre R\$ 4.673,84 e R\$ 5.500 a título de imposto de renda da pessoa física, o que corresponde a uma alíquota efetiva variável entre 23,37% e 27,5%, a depender de o indivíduo possuir ou não outros rendimentos que não os decorrentes da locação. Já como pessoa jurídica, apesar do montante inicial de R\$ 120.000 a título de ITBI, a carga tributária seria de 11,33%, correspondente a R\$ 2.266 mensais.

Este planejamento faria com que João economizasse, mensalmente, entre R\$ 2.407,84 e R\$ 3.234,00. Anualmente, isso representa uma economia de até R\$ 38.808 (trinta e oito mil, oitocentos e oito reais). Este valor entraria para a Holding e poderia ser distribuído a João como dividendos, que, como se sabe, são isentos de imposto de renda, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249/95 e do art. 39, inc. XXIX, do Decreto nº 3.000/99. Os valores apresentados refletem a importância que um planejamento tributário adequado é essencial não apenas para sociedades de grande porte, mas para o exercício de toda e qualquer atividade econômica.

4.3. Opções por regimes tributários mais vantajosos

Segundo ensinamentos de Marco Aurélio Greco, já abordados no tópico 4.1, o conceito de planejamento tributário não abrange as diversas opções fiscais, *“que são as alternativas criadas pelo ordenamento, propositalmente formuladas e colocadas à disposição do contribuinte para que delas se utilize, conforme a sua conveniência”*⁸⁴. Seriam exemplos de opções fiscais: (i) a opção pelo lucro real ou presumido como regime de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ); a opção pelo regime de estimativa do ICMS; a opção pelo SIMPLES NACIONAL; dentre outros. Sem adentrar no mérito sobre

⁸⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 104.

se essas hipóteses são ou não efetivo planejamento, é importante que seja mencionada a sua existência, até porque é inequívoco que uma detalhada análise de cada alternativa antes de realizar a opção fiscal acarreta economia de tributos.

É, por exemplo, cediço que as pessoas jurídicas têm diversas formas de apuração de sua renda (base de cálculo) para efeitos de pagamento do IRPJ: (i) lucro real, anual ou trimestral; (ii) lucro presumido; (iii) lucro arbitrado; e (iv) SIMPLES. Grande parte das sociedades no Brasil tem a possibilidade de optar pelo lucro real, presumido ou SIMPLES, pois se enquadram nos limites de faturamento, fugindo às exceções e restrições de cada um desses regimes. Contudo, é importante que se perceba que, apesar da tendência em se considerar o SIMPLES como mais vantajoso (e muitas vezes realmente o é), isto nem sempre acontece. A correta determinação do regime mais adequado depende da análise casuística de cada empreendimento e da realização de cálculos por profissionais.

Geralmente, sociedades com despesas administrativas e financeiras representando um baixo percentual do faturamento não possuem interesse na opção pelo lucro real. A opção ficaria, então, entre o SIMPLES e o lucro presumido, sabendo-se que a melhor escolha vai depender da intensidade das despesas com mão de obra (quanto menor a intensidade dessas despesas, mais vantajoso é o SIMPLES; em empreendimentos com altos percentuais dessas despesas, a melhor opção é o lucro presumido) e da faixa de receita bruta auferida pelo empreendimento (quanto maior a receita bruta, mais vantajoso é o lucro presumido frente ao SIMPLES, em razão da progressividade de alíquotas deste).

Segundo tabela divulgada pelo IBPT⁸⁵, vejamos as hipóteses para a tabela prevista para “*serviços advocatícios, construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de empreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração*” (Anexo IV). Em primeiro lugar, imagine-se uma sociedade que possua 15% de sua receita bruta comprometida com mão de obra e 25% de sua receita bruta destinada a despesas administrativas e financeiras. Nesta hipótese, uma sociedade com receita bruta de R\$ 900.000,00 pagaria 12,57% pelo SIMPLES (+ INSS Patronal à parte), e pagaria 16,86% pelo lucro presumido com base de cálculo de 32% (regra nesses casos de prestação de serviços, devendo-se saber que há alguns casos de base de cálculo de 16% mesmo nesses casos). Contudo, se esta mesma sociedade possuir uma receita bruta de R\$ 3.420.000, a carga tributária

⁸⁵ Disponível em: <<http://zip.net/bmpdqC>>. Acesso em: 10 de agosto de 2014.

pelo SIMPLES seria de 20%, enquanto pelo lucro presumido seria de 18,83%. A lógica se inverte, portanto.

O exemplo serve apenas para demonstrar como cada caso precisa ser analisado isoladamente, sem que haja possibilidade de se defini, aprioristicamente, que um ou outro regime é mais vantajoso a todos os empreendimentos. Esta análise é um dos serviços de planejamento tributário (ou, para os partidários da corrente de Marco Aurélio Greco, de mera gestão tributária) mais demandados no mercado, e, por esta razão, mereceu menção neste tópico.

5. ANÁLISE DE CASOS NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

5.1. Caso Grendene: abuso de forma pela utilização de diversas sociedades para exploração de um único empreendimento

O Caso Grendene não é recente. O Acórdão nº 103-07.260, relatado pelo Conselheiro Urgel Pereira Lopes, decorreu de julgamento da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes realizado na sessão do dia 25 de fevereiro de 1986. Apesar do decurso do tempo, entretanto, os tributaristas concordam que o caso é atemporal, tendo em vista ser o *leading case* de reconhecimento de limites à elisão tributária, aplicando-se institutos hoje tão debatidos como simulação, dissimulação, abuso de direito, abuso de forma e propósito negocial. O acórdão está ementado da seguinte forma:

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 realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido).

O planejamento abusivo ocorreu da seguinte forma: os sócios da Grendene fundaram oito sociedades limitadas menores, no mesmo dia e no mesmo endereço (que também era o mesmo da Grendene S.A.). As sociedades não possuíam estrutura, instalações e, das oito, quatro não possuíam sequer um funcionário, e as outras quatro possuíam um único funcionário cada. Eram, por evidente, empresas-fantasma.

A Grendene S.A., devido ao seu porte, era tributada pelo regime do lucro real, e as oito sociedades recém-constituídas eram tributadas pelo lucro presumido. O que a Grendene passou a fazer foi o seguinte: em vez de vender os seus produtos diretamente aos distribuidores, ela os vendia para as sociedades constituídas pelos mesmos sócios, por um valor muito menor que o preço de mercado. Assim, reduzia o lucro tributável da Grendene significativamente. Após essa primeira alienação é que os produtos eram vendidos para os compradores, agora pelo valor normal de mercado. Com esse expediente, transferia-se a receita que era para ter ingressado na contabilidade da Grendene (tributada pelo lucro real), para as sociedades tributadas pelo lucro presumido (e eram tributados pelo lucro presumido). Como os sócios eram os mesmos, a distribuição os beneficiava da mesma forma, com a diferença de que, em decorrência de uma carga tributária menor, o montante dos dividendos era maior.

A Receita Federal não concordou, alegando que, na essência, havia um único empreendimento, e, conforme se verifica do acórdão supracitado, a conclusão foi compartilhada pelo então Conselho de Contribuintes, que considerou que as oito sociedades eram meramente “de fachada” para reduzir o lucro tributável da Grendene S.A.

O caso foi levado ao Judiciário, e o extinto Tribunal Federal de Recursos, ao julgar a Apelação Cível nº 115.478-RS (registro n. 6.643.746), considerou que as oito sociedades seriam, na realidade, “empresas de papel”, conhecidas no Direito Internacional como “*P.O. Box Companies*” ou “*mail box companies*”, isto é, apenas caixas postais, para recebimento de correspondência, via correio, mas que não existiam efetivamente como estruturas organizadas de atividades empresariais. Em síntese: reconheceram que houve a fraude (houve apenas um provimento parcial do recurso em favor da Grendene para reduzir a base de cálculo, considerando as despesas dedutíveis das oito sociedades na apuração dos novos valores de lucro tributável).

O caso é um marco no estudo do tema “planejamento tributário”, pois, pela primeira vez, passou-se a discutir os seus limites legítimos. A segregação de atividade econômica em diversas sociedades voltaria a ser analisada no Caso Kiwi Boats, que teve um desfecho diferenciado pois se considerou que a segregação ocorreu também no plano dos fatos.

5.2. Caso RBS: operação “casa-e-separa”

Assim como no exemplo utilizado no Capítulo 3 sobre a elisão abusiva para evitar o ITBI, tem-se, neste exemplo, uma operação de “casa-e-separa”, embora os objetivos sejam diversos: evitar a tributação do ganho de capital referente à alienação da participação acionária. Como nos ensina Renato Vilela Faria⁸⁶, o conceito de “casa-e-separa” remete à operação por meio da qual duas pessoas, físicas ou jurídicas, se unem de forma efêmera e, após um terminado período, desfazem a união.

No caso presente, as partes envolvidas entram, formalizam ou constituem uma sociedade, sendo que uma das partes entra com as quotas ou ações da empresa que será vendida

⁸⁶ FARIA, Renato Vilela. “Caso RBS: Análise da operação ‘casa-e-separa’”. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). *Planejamento tributário: análise de casos*. 2ª ed. São Paulo: MP Editora, 2014, p. 65.

e a outra parte entra com o dinheiro, eventualmente com ágio. Logo depois, a união é desfeita e cada uma das partes leva consigo o ativo que a outra parte aportou no momento anterior⁸⁷.

In casu, a sociedade NUTEC tinha o seu capital formado por 85% de participação da RBS e 15% de minoritários. Em 15/06/1999, houve um aumento de capital da Nutec pela emissão de 3.323.498 ações, que foram subscritas pela Telefônica Interactiva do Brasil Ltda. (TIB) pelo preço de R\$ 411.847.872,16, passando a esta a deter 16,67% do capital social da Nutec. A operação representou um aumento de 20% (R\$ 930.578,44) no capital social da NUTEC, que passou de R\$ 4.638.764,16 para R\$ 5.569.343,60. Verifica-se, portanto, que o preço de aquisição correspondeu a um ágio de R\$ 410.917.292,72 sobre o valor de emissão.

Como de Direito, o valor do ágio presente no aporte foi destinado a uma conta de Reserva de Capital, aumentando significativamente o valor patrimonial de suas ações.

Importante ressaltar, ainda, que, no mesmo dia do aumento de capital (15/06/1999) foi formalizado um Acordo de Acionista que previa o direito de retirada (resgate de ações) a qualquer momento. Fazendo uso desse direito, a RBS, exatos 46 dias após a operação com a TIB, exerceu o seu direito de retirada e resgatou a sua participação no capital da NUTEC, já com base no novo valor patrimonial de suas ações. Como estes valores já haviam sido registrados pela RBS, no momento da subscrição pela TIB, como ganho não tributável em razão de os investimentos serem avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP), não houve a incidência de imposto de renda da pessoa jurídica por ganho de capital.

A Receita Federal, verificando esta situação, autuou a RBS, entendendo que, por detrás da subscrição com ágio e do posterior direito de retirada, havia, na verdade, uma alienação de participação acionária. Haveria, então, no entender da Fazenda Pública, uma simulação relativa, sendo a operação de aumento de capital e direito de retirada o negócio simulado, e a transação de alienação de participação o negócio dissimulado.

O caso deu origem a um processo administrativo fiscal e, no dia 30/09/2001, por meio do Acórdão nº DRJ/POA/1.522, a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu favoravelmente à RBS. Os argumentos utilizados pelo Conselho foram que não basta o simples indício de fraude ou a prática de um ato atípico, exige-se que o ato negocial tenha sido praticado em sentido contrário à lei, bem como se exige a prova de dolo. Ademais, teria havido um negócio jurídico indireto, e não simulação.

⁸⁷ Loc. cit.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), inconformada com a solução encontrada pelo Conselho, interpôs Recurso Especial da decisão. Contando com o julgamento desse recurso, o processo ainda teria três acórdãos: (i) o Ac. 01-06.015, julgado em 14/10/2008; (ii) o Ac. 9101-00.483, julgado em 25/01/2010; (iii) e o Ac. 9101-00.900, de 28/03/2011. O acórdão 01-06.015, de 2008, foi favorável ao contribuinte, partindo do fundamento de que a Fazenda não teria comprovado a ilicitude ou o dolo do contribuinte, conforme ementa transcrita a seguir:

Processo nº 11080.008088/2001-71 (Acórdão nº 01-06.015)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Exercício: 1998

(...)

SIMULAÇÃO DE ATO JURÍDICO – A simulação relativa de ato ou negócio jurídico se caracteriza pela declaração aparente de um ato jurídico, enquanto o negócio real, verdadeiro, e oculto no negócio aparente é diverso do declarado. A simulação há de ser cabalmente provada pela parte interessada.

PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA – Presunção é a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de um fato desconhecido. Sua validade repousa em três requisitos: o da gravidade, o da previsão e o da concordância, não prosperando a ilação quando os indícios escolhidos autorizem conclusões antípodas, como ocorreu no caso concreto. Incumbe ao Fisco provar que o ato se fez na contra-mão da lei de regência com o propósito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária.

Recurso especial conhecido e negado no mérito.

Posteriormente, no Acórdão nº 9101-00.483, foi provido embargos de declaração com efeitos infringentes para dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Pública, restabelecendo o auto de infração integralmente. O trecho da ementa que abordou o mérito possui o seguinte teor:

IRPJ. SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES COM ÁGIO E SUBSEQUENTE CISÃO – ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA – SIMULAÇÃO. Os negócios jurídicos envolvendo as reorganizações societárias de que tratam os fatos, com subscrição de ações com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetárias referentes ao aumento de capital, precedida de pacto simulatório, e sem vivência dos riscos do negócio jurídico, revelam uma verdadeira alienação de participação societária e caracterizam a simulação, nos termos do art. 102, e seu inciso II, do Código Civil de 1916, uma vez que os atos formais são apenas aparentes e diferem do negócio efetivamente praticado. Tais atos não são oponíveis ao fisco, e nessa situação é devido o tributo incidente sobre o ganho de capital obtido com a alienação do investimento.

MULTA QUALIFICADA – A ocorrência de simulação, tendente a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador ou de aspectos desde autoriza a cominação da multa de ofício qualificada (art. 44, II, da Lei nº 9.430/96).

Embargos acolhidos. Recurso Especial da Fazenda Nacional provido. Crédito Tributário Restabelecido Integralmente.

Esta decisão gerou a oposição de embargos declaratórios, desta vez pela RBS, que resultou no Acórdão nº 9101-00.900. O recurso foi acolhido, e a decisão favorável ao contribuinte foi restabelecida. A argumentação deste último acórdão foi, contudo, unicamente processual, e se baseou no fato de que o acórdão anterior, julgando os embargos declaratórios da Fazenda, teria reconhecido omissão de forma indevida.

Do caso narrado, é possível que sejam retiradas algumas conclusões:

(1) O CARF insiste em apreciar os casos de elisão abusiva à luz da teoria da simulação, de modo que os julgamentos ou resultarão na anulação do auto de infração, ou resultarão na aplicação de multa qualificada (como ficou evidente no julgamento dos aclaratórios da Fazenda).

(2) O tema gera muita controvérsia, tanto assim que, em um mesmo processo, a decisão se reverteu diversas vezes.

(3) É preciso que se perceba que a última decisão que realmente analisou o mérito foi favorável à Fazenda, tendo em vista que o acórdão que prevaleceu tinha como fundamentação questões processuais. Isso indica que, apesar do desfecho do Caso RBS, o CARF não parece ser favorável à operação “casa-e-separa”, o que pode ser comprovado pelo desfecho do Caso KLABIN, em que também ocorreu a operação e que, desta vez, teve decisão desfavorável ao contribuinte.

5.3. Caso DGS Factoring: constituição de sociedade artificial para gerar despesas dedutíveis

Este caso possui algumas características semelhantes ao Caso Grendene, por envolver a utilização de “empresa-fantasma” (*P.O. Box company* ou *mail box company*). Conforme leciona Julio Augusto Alves de Oliveira⁸⁸, em auditoria conduzida em cumprimento ao mandado de procedimento fiscal 0920400.2003.00032, constatou-se que os sócios da DGS Factoring Fomento Comercial Ltda. (“DGS Factoring”), sociedade tributada pelo lucro real, também eram sócios da D&Z Participações Ltda., tributada pelo lucro presumido, e que presta serviços de consultoria e assessoria, administrativa e financeira. Analisando a contabilidade da

⁸⁸ OLIVEIRA, Julio Augusto Alves de. “Caso DGS Factoring: dedutibilidade de despesas com serviços cuja prestação não foi comprovada”. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). *Planejamento tributário: análise de casos*, volume 2. São Paulo: MP Editora, 2014, p. 227.

DGS, os auditores fiscais constataram que grande parte das despesas da sociedade decorriam de contratos com a D&Z, que se localizava no mesmo endereço da DGS, inclusive a sala.

Ademais, a D&Z não continha um corpo de funcionários suficiente para prestar os serviços a que os contratos se referiam. Além disso, os gastos com a D&Z comprometiam em média 80% dos resultados da DGS (deduzidos do lucro tributável no regime de lucro real) e coincidiam com os valores distribuídos como lucro pela D&Z aos seus sócios. Em síntese: em vez de computar aqueles valores como receita da DGS, os resultados eram transferidos à D&Z, e a base de cálculo daquele montante passava a ser apenas 32%, conforme determina a legislação do imposto de renda da pessoa jurídica no que diz respeito ao regime do lucro presumido. Sendo assim, a estruturação retirava da tributação 64% dos resultados da DGS, valendo-se dos contratos com a D&Z para deduzir despesas supostamente necessárias da primeira, sendo que os serviços e os pagamentos jamais ficaram comprovados.

O contexto levou à autuação da DGS Factoring, o que deu origem ao processo administrativo fiscal nº 13971.001597/2003-25.

Em 19 de outubro de 2005, a 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes decidiria a questão, no Acórdão nº 101-95.208, com a ementa no seguinte sentido:

Assunto: IRPJ E OUTROS: EXS: DE 2000 A 2002

(...)

IRPJ – CSL – CONSTITUIÇÃO DE EMPREA COM ARTIFICIALISMO – DESCONSIDERAÇÃO DOS SERVIÇOS PRETENSAMENTE PRESTADOS – MULTA QUALIFICADA – NECESSIDADE DA RECONSTITUIÇÃO DOS EFEITOS VERDADEIROS – Comprovada a impossibilidade fática de prestação de serviços por empresa pertencente aos mesmos sócios, dada a inexistente estrutura operacional, resta caracterizado o artificialismo das operações, cujo objetivo foi reduzir a carga tributária da recorrente mediante a tributação de relevante parcela de seu resultado pelo lucro presumido na pretensa prestadora de serviços. Assim sendo, devem ser desconsideradas as despesas correspondentes. Todavia, se ao engendrar as operações artificiais, a empresa que pretensamente prestou os serviços sofreu tributação, ainda que de tributos diversos, há de se recompor a verdade material, compensando-se todos os tributos já recolhidos. (...)

Houve um provimento parcial do recurso apenas para fins de adequação da base de cálculo, porém o reconhecimento da impropriedade do planejamento foi mantido, sem que houvesse a anulação do auto de infração.

Segundo Julio Augusto Alves de Oliveira, o caso poderia ter sido resolvido de uma maneira muito mais simples: reconhecer que não houve a comprovação da efetivação das despesas que a DGS pretendia deduzir. Com a devida vênia, não concordamos com o referido

autor. É que, neste caso, não houve meramente abuso de formas, mas verdadeira fraude, já que não existia aquela empresa e os serviços nunca foram prestados. Assim, deve-se aplicar a multa qualificada de 150%, o que não ocorreria caso se considerasse apenas a não comprovação das despesas.

5.4. Caso Kiwi Boats: segregação lícita de atividades empresariais

Assim como o Caso Gredene, este caso trata de utilização de mais de uma sociedade para exploração de negócios. Uma peculiaridade do Caso Kiwi Boats o difere contudo, do abuso de direito praticado pela Gredene: neste caso, efetivamente houve a segregação no plano dos fatos, isto é, explorou-se duas atividades econômicas diferenciadas com base em estruturas empresariais diferenciadas, ainda que integrassem uma mesma cadeia produtiva.

Conforme narram Flávio Tudisco e Rafael Gomes Gobbi⁸⁹, a Kiwi Boats foi constituída pelos sócios M.L.S. e A.L.S. em 1994 tendo por objeto social a construção de embarcações. Por sua vez, a Estaleiro Schaefer, constituída em 1999 pelos sócios M.L.S. e R.R.S.S., tinha por objeto social a construção, reforma e a negociação de embarcações e de equipamentos náuticos; a importação e a exportação de materiais, equipamentos náuticos e embarcações; e a elaboração de projetos navais.

A partir de 2000, os sócios originais da Estaleiro Schaefer seriam substituídos por A.L.S. e P.O.P., e o seu objeto social passaria a conter, exclusivamente, a prestação de serviços de montagem, acabamento e manutenção de embarcações náuticas.

Assim, ambas passaram a atuar de forma combinada: a Kiwi Boats construía e comercializaria o casco, e a Estaleiro Schaefer executaria os serviços de montagem e acabamento final. As operações eram faturadas independentemente.

Precisamente pela segregação nas atividades e no faturamento, a Kiwi Boats conseguiu se enquadrar no limite do SIMPLES, sabendo-se que, se as etapas de produção fossem realizadas pela mesma pessoa jurídica, o enquadramento não seria possível.

Em 2004, a autoridade fazendária federal verificou que ambas as empresas possuíam o mesmo endereço, e, por isso, lavrou auto de infração em que considerava como

⁸⁹ TUDISCO, Flávio; GOBBI, Rafael Gomes. “Caso Kiwi Boats: segregação lícita de atividades empresariais”. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). *Planejamento tributário: análise de casos*. 2ª ed. São Paulo: MP Editora, 2014, p. 195.

base de cálculo do IRPJ e dos tributos reflexos a estrutura total do empreendimento, somando-se as receitas auferidas pelas duas sociedades. O auto deu origem ao processo administrativo fiscal nº 11516.002462/2004-18.

Em 23 de janeiro de 2008, o recurso voluntário (após decisão desfavorável na DRJ) da Kiwi Boats foi apreciado e provido por unanimidade pela 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 103-23.357, Rel. Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento, cuja ementa diz o seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2002

Ementa: SIMULAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – A reunião de receitas supostamente omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo à nulidade do lançamento.

Recurso provido.

O ponto chave deste julgamento favorável foram as provas de que havia efetivamente dois empreendimentos, com empregados diversos, contratos diversos e objetos sociais diversos, o que demonstrou não se tratar de mero abuso de forma, como ocorreu com o Caso Grendene.

A principal conclusão na análise deste caso é a demonstração de que o planejamento tributário nem sempre é ilícito, podendo ser admitido desde que a operação ou reestruturação societária que deu origem à economia de tributos não seja mera fachada, mas efetivamente seja assumida em todas as suas consequências no plano dos fatos.

5.5. Caso CPM: amortização do ágio em subscrição de quotas de limitadas

O caso CPM foi selecionado para este trabalho com uma finalidade importante: demonstrar que a superação do positivismo normativista e da tipicidade fechada também pode ser vantajosa para o contribuinte. Em outros termos, defender a jurisprudência dos valores não significa defender os interesses do Fisco, mas sim defender um direito tributário mais justo,

seja em termos de distribuição social de carga tributária, seja na análise de casos concretos, nos quais a solução mais justa nem sempre é representada pela literalidade da lei.

Consoante narrativa de Rodrigo Martone e Jorge Ney Figueirêdo Lopes Junior⁹⁰, a sociedade C.P.M. Comunicações, Processamento e Mecanismos de Automação Ltda. (“CPM”) havia procedido a uma emissão de quotas, que foram subscritas por valor superior ao seu valor nominal. A diferença correspondia ao ágio pago à sociedade nessa subscrição, e a controvérsia era se a CPM, por ser uma sociedade limitada, deveria ou não incluir esses valores na composição da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)⁹¹.

Apresentado este contexto fático, deve-se mencionar que o art. 442 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), com fundamento no art. 38 do Decreto-Lei 1.598/77 (que possui idêntica redação) possui o seguinte teor:

Art. 442. Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte **com a forma de companhia** receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de (Decreto-lei n. 1.598/77, art. 38):

I – ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reserva de capital; (grifos nossos)

A literalidade do dispositivo leva à conclusão de que apenas as sociedades por ações poderiam excluir do lucro tributável os valores referentes ao ágio na emissão de ações. Assim, a CPM, por não ser uma companhia, e por não ser dividida em ações, mas em quotas, jamais poderia realizar tal exclusão. Este entendimento restritivo, conforme informado por Martone e Lopes Junior⁹², foi adotado pelo Fisco Federal na Solução de Consulta n. 195/99:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: ÁGIO NA EMISSÃO DE QUOTAS. Serão computadas na determinação do lucro real as importâncias creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada receber, dos subscritores de quotas de sua emissão, a título de ágio, quando emitidas por preço superior ao valor nominal.

⁹⁰ MARTONE, Rodrigo; LOPES JUNIOR, Jorge Ney de Figueirêdo. “Caso CPM: o tratamento tributário do ágio recebido por sociedades limitadas na subscrição de suas quotas por valor superior ao seu valor nominal”. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). _____. *Planejamento tributário: análise de casos*, volume 3. São Paulo: MP Editora, 2014, pp. 175.

⁹¹ Loc. cit.

⁹² Ibid., p. 177.

No caso CPM, o ágio foi levado à reserva de capital e não integrou os demonstrativos de resultado e, assim, não foi considerado como lucro tributável. Os auditores fiscais, ao se depararem com essa situação, lavraram auto de infração, o que resultou na abertura de processo administrativo fiscal diante da impugnação do contribuinte ao lançamento. Os argumentos da Receita Federal eram basicamente os seguintes: (i) O dispositivo menciona que a exclusão do ágio somente se aplica às sociedades que adotem a forma de companhia; (ii) O art. 111 do CTN determina que as normas sobre isenção sejam interpretadas literalmente; e (iii) o dispositivo foi editado em 1977, um ano após a edição da Lei das Sociedades por Ações e, portanto, integrava a própria positivação de seu regime legal.

Após julgamento desfavorável na DRJ, a 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no Acórdão 1201-00.036, analisou o recurso do contribuinte, dando parcial provimento para, quanto ao tema que nos interessa, excluir da apuração do lucro real os valores referentes ao ágio na emissão quotas da limitada. É importante que se ressalte que a decisão ainda não transitou em julgado, tendo havido Recurso Especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). O recurso foi interposto no final de novembro de 2013, e ainda se encontra pendente de julgamento. Ainda assim, a análise da decisão revela aspectos importantes na evolução da interpretação das normas de direito tributário, conforme será demonstrado.

A ementa do acórdão prescreve o seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.

Ano-calendário: 1999.

Ementa: ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE QUOTAS – ágio na aquisição de quotas de capital das sociedades de responsabilidade limitada não deve compor o resultado comercial do exercício. Como inexistência de disposição que determine sua adição para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, também não deve compor o lucro real.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. CARACTERIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. Despesas financeiras a título de juros calculados sobre o capital integralizado e outras parcelas do Patrimônio Líquido, e creditados em favor dos sócios, caracterizam-se como remuneração do capital próprio, e submetem-se aos requisitos legais fixados para sua dedutibilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a exigência relativa à falta de adição do ágio, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. (...)

Em outros termos, superou-se a estrita legalidade do dispositivo que prevê a exclusão do ágio para encontrar a solução mais justa para o caso concreto, até porque, se os

valores recebidos a título de ágio integram a reserva de capital (solução prevista para as S/A, mas não se imagina forma de se proceder de forma diferente), efetivamente não haveria que se falar em incorporação nos demonstrativos de resultados. Esta conclusão se intensifica se a sociedade limitada tiver, em seu contrato social, cláusula estabelecendo a aplicação supletiva da LSA (art. 1.053, parágrafo único, do CC/02), o que se verifica em grande parte das sociedades limitadas no Brasil. Finalmente, a diferenciação de regimes apenas com base na forma da sociedade, considerando que as operações são substancialmente idênticas, violaria gravemente a capacidade contributiva, que, conforme afirmado diversas vezes neste trabalho, deve ser sempre ponderada com a legalidade na discussão sobre os limites da literalidade dos enunciados normativos.

O caso revela que a jurisprudência dos valores visa a realizar a justiça, e não simplesmente favorecer os interesses arrecadatários, como pretendia a jurisprudência dos interesses e a interpretação econômica do direito tributário. A capacidade contributiva também favorece os contribuintes, sempre que o regime tributário não estiver condizendo com a manifestação de riqueza presente no mundo dos fatos.

5.6. Conclusões acerca do entendimento do CARF

A análise da jurisprudência do CARF (e do Conselho de Contribuintes, que o antecedeu) revela tanto aspectos elogiáveis como também outros criticáveis diante do atual estágio da metodologia jurídica. De positivo, pode-se apontar:

(i) Que o CARF superou a legalidade estrita em que se baseava o positivismo formalista, pautado unicamente na literalidade das normas. Assim, passa a ponderar a legalidade com a capacidade contributiva, visando a realizar a efetiva justiça no caso concreto. E isso vale tanto para desconsiderar atos abusivos dos contribuintes como para tutelar com justiça as suas operações, como revela o Caso CPM, trabalhado no tópico anterior.

(ii) Que o CARF está efetivamente diferenciando os casos em que a substância da operação seja real, daqueles em que seja meramente fictícia (uma mera forma jurídica sem conteúdo algum). Prova disso são os desfechos diametralmente opostos do Caso Kiwi Boats com os casos Grendene e DGS Factoring, apesar de todos eles cuidarem da segregação de atividades em diversas sociedades buscando o enquadramento em regimes tributários mais vantajosos. A diferença básica é quem enquanto na Kiwi Boats, essa segregação realmente

ocorreu, com negócios jurídicos próprios, funcionários próprios e objeto social próprio; nos demais o que se verificou foi a criação de empresas-fantasma, sem estrutura e sem funcionários.

Nada obstante, há também equívocos em sua jurisprudência, que devem ser apontados para que seja buscado um constante aperfeiçoamento no labor de todos aqueles juristas que se dedicam ao Direito Tributário. Com efeito, os aspectos negativos podem ser assim listados:

(i) O CARF ainda não incorporou a Teoria do Abuso de Direito e as formas de elisão abusiva em sua jurisprudência. Assim, continua trabalhando com o conceito civilista de simulação. A perspectiva é ultrapassada e desconsidera que elisão abusiva não é sinônimo de evasão fiscal, e nem deve receber as mesmas consequências jurídico-tributárias.

(ii) Em decorrência do equívoco apontado no item anterior, o CARF tem considerado que, nos casos de abusividade, deve ser aplicada multa qualificada ao contribuinte, que, no caso do IRPJ, chega a 150% do valor do auto de infração, sem prejuízo do principal. A sanção é desproporcional e ilegítima, porque é prevista para os casos de evasão fiscal, que não se confunde com a elisão abusiva. Embora defendamos a positivação de alguma sanção para a elisão abusiva, deve-se reconhecer que, até o momento, ela não existe no ordenamento jurídico, ao menos não no plano federal, e, portanto, não pode haver aplicação de multa ao contribuinte, devendo haver apenas a desconsideração do negócio jurídico (art. 116 do CTN) com aplicação dos encargos moratórios.

(iii) A Receita Federal e o CARF vêm adotando o *business purpose test*, considerando ilegítimas todas as operações realizadas com o único ou predominante fim de economizar tributos. Contudo, como defendemos no tópico 3.3.4 (página 51), o teste do propósito negocial não pode ser utilizado de forma isolada. Ainda que a conduta do contribuinte vise apenas à economia de tributos, se não houver fraude à lei, abuso da personalidade jurídica ou abuso de forma, ela não deve ser recriminada. O *business purpose test* deve ser utilizado apenas como um indício das intenções do contribuinte, que não prescinde, contudo, da verificação, no caso concreto, de uma das espécies de abuso de direito mencionadas.

(iv) A jurisprudência do CARF enfrenta um momento crítico de falta de uniformização. Operações bastante similares, como a amortização de ágio interno, têm recebido soluções diversas (como no Caso Gerda, pela possibilidade; e no Caso JOSAPAR, pela impossibilidade). Isso gera uma grande contradição teórica: se toda a repressão ao abuso de

direito se baseia na ideia de capacidade contributiva e isonomia em sentido material, como operações que revelam a mesma manifestação de riqueza podem receber soluções diversas?

Analisando os aspectos positivos e negativos na jurisprudência do CARF, constata-se que estamos perante o risco de sair de um “tudo é permitido” para um “tudo é proibido”, na linha de consagrada análise de Marco Aurélio Greco⁹³. Não devemos nunca nos esquecer de que toda a fundamentação teórica da repressão ao abuso de direito passa pela ponderação de princípios constitucionais, o que não pode ser confundido com a sobreposição da capacidade contributiva sobre a legalidade ou sobre a autonomia negocial dos contribuintes.

⁹³ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 370.

6. CONCLUSÃO

Ao longo deste estudo, pretendeu-se demonstrar que a justiça não é mera figura retórica, devendo ser incorporada como valor que, junto com a segurança jurídica, alicerça todo o ordenamento jurídico. Esta evolução teórico-filosófica pela qual passa o Direito é extremamente positiva e deve ser incorporada pelo Direito Tributário, o que pode ser realizado, dentre outras formas, pelo reconhecimento da aplicabilidade da teoria do abuso de direito, tanto para evitar condutas abusivas da Fazenda Pública como do contribuinte. No presente caso, analisou-se especificamente como essa aplicação ocorre no tema do planejamento tributário.

Ainda neste contexto, é importante que se perceba que a permissividade com a elisão abusiva leva a que o legislador adote fórmulas de justiça fiscal que, em vez de se pautarem pelo critério da capacidade contributiva, são norteados segundo a sua capacidade de contenção da evasão e da elisão fiscal, como os regimes de estimativa de ICMS vigentes no Estado de São Paulo, tão duramente criticado por professores do escol de Roque Carrazza⁹⁴. Por isso, é importante que se resgate o elo entre ética e Direito também no âmbito tributário, reconhecendo a constitucionalidade e a eficácia das normas antielisivas no Brasil. Conforme síntese de Ricardo Lodi Ribeiro:

(...) a busca da justiça fiscal, em nosso país, exige necessariamente a adoção, pela doutrina e jurisprudência brasileiras, das ideias que, há décadas, vêm sendo defendidas em outras nações, com a devida adaptação à realidade nacional. Só assim, será possível a superação da tendência, atualmente verificada, de o legislador buscar fatos geradores que se notabilizem, não pela capacidade contributiva efetiva, pela generalidade e pela igualdade, mas por melhor se adequarem às práticas administrativas simplificadores, erigidas como fórmulas mágicas para conter a evasão e a elisão fiscal no Brasil⁹⁵.

Vive-se, assim, uma mudança de paradigma no âmbito teórico-filosófico, rumo à consagração de uma sociedade sob o império da justiça fiscal, sem que se descure da legalidade. No âmbito tributário, isso passa pelo reconhecimento do direito do contribuinte de planejar, mas também pelo reconhecimento de o ordenamento jurídico não tutela o exercício abusivo

⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 54-55: “*Firmadas estas ideias, que defluem, mais ou menos tranquilamente do Texto Supremo, é fácil percebermos que o chamado ‘regime de estimativa’ do ICMS é inconstitucional e, por via de consequência, inaplicável entre nós. Vejamos. (...) não é porque a Fazenda Pública não tem, na prática, reais condições de evitar a fraude e a evasão, em matéria de ICMS, que ela pode fazer tábula rasa de princípios constitucionais tributários, especialmente quando isto implica em ruptura de direitos individuais do contribuinte*”.

⁹⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, p. 6.

deste mesmo direito, como, aliás, ocorre com qualquer interesse juridicamente protegido. O reconhecimento desta categoria autônoma de ato antijurídico não é benéfico apenas para a Fazenda Pública, que poderá desconsiderar os atos, mas também para os contribuintes, que não terão sua conduta enquadrada como evasão fiscal.

Apesar desses avanços no plano doutrinário, a análise da jurisprudência do CARF demonstra que, no Brasil, embora tenhamos reconhecido limites ao planejamento tributário, ainda estamos desatrelados dos conceitos trazidos pela teoria do abuso de direito, punindo contribuintes que praticaram elisão abusiva com multas previstas para as hipóteses de evasão. Passou-se de um movimento em que tudo se permitia para algo próximo à criação de um tributo sobre o próprio planejamento tributário, nos dizeres de Eurico Marcos Diniz de Santi⁹⁶.

É preciso que se encontre o meio termo, o ponto justo de equilíbrio. Trata-se de prevenir e reprimir o abuso de direito sem confundi-lo com a evasão fiscal. Após os avanços do princípio da capacidade contributiva e da repressão dos planejamentos abusivos, deve-se dar um passo atrás para reconhecer que não há Direito sem segurança jurídica, assim como não há segurança jurídica sem legalidade.

No Direito Positivo Pátrio, este ponto médio pode ser efetivamente encontrado pela correta aplicação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001. O momento, portanto, é de positivar o procedimento em legislação ordinária para sua aplicação, tanto na esfera federal como no âmbito legislativo de cada ente federativo.

Além disso, devem ser conscientizados todos os julgadores de Conselhos de Contribuintes por todo o Brasil, incluindo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que temas como “fraude à lei” e “abuso de forma” não dizem respeito à simulação ou à evasão fiscal, e, portanto, merecem tratamento diferenciado. Deve-se, ainda, abolir a ideia de ser abusivo o negócio jurídico realizado sem “propósito negocial”, pois o contribuinte possui direito de optar pelo caminho que pague menos tributos, ainda que esta opção decorra de razões exclusivamente tributárias. Basta que a sua conduta não se enquadre nas hipóteses reconhecidas como abuso de direito (fraude à lei, abuso de forma e abuso da personalidade jurídica).

⁹⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *O novo imposto sobre planejamento tributário*. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/4o40/o-novo-imposto-sobre-planejamento-tributario-eurico-marcos-diniz-de-santi>>. Acesso em: 14 de agosto de 2014.

Para a otimização de nossa reflexão, não é ociosa a sistematização das seguintes conclusões:

- (1) O reconhecimento de que vivemos em um contexto filosófico pós-positivista tem implicações também no Direito Tributário, como, por exemplo, a aplicabilidade do abuso de direito no âmbito do planejamento tributário.
- (2) Portanto, reconhece-se que o contribuinte tem direito ao planejamento tributário, mas também que este direito não pode ser exercido de forma abusiva e em contrariedade com a sua função social, como, aliás, ocorre com todos os demais interesses juridicamente tutelados.
- (3) Apesar da constatação anterior, não se deve descurar nunca da distinção entre a evasão tributária e a elisão abusiva. A primeira decorre da prática de ilícitos, comissivos ou omissivos. A segunda decorre da verificação de fraude à lei, abuso de forma e abuso da personalidade jurídica. Embora ambas devam ser reprimidas, apenas a primeira gera consequências criminais. Mais que isso: diante da inexistência de legislação sancionadora, a elisão abusiva poderia gerar a desconsideração dos negócios jurídicos, mas jamais a aplicação de multas tributárias de ofício.
- (4) Os critérios para se considerar a aplicabilidade da teoria do abuso de direito (fraude à lei, abuso de forma e abuso da personalidade jurídica) ainda não foram assimilados pela jurisprudência do CARF. Isto, aliado à tendência de demonização do planejamento tributário, tem levado à desproporcionalidade na repressão dessas condutas, levando à ruína diversos contribuintes que não praticaram evasão fiscal, mas tem recebido tratamento equivalente.
- (5) O momento atual necessita, portanto, de uma conscientização desses conselheiros dessa distinção entre os conceitos, bem como da positivação do procedimento previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN em todas as esferas federativas. Apenas com esta medida poderá efetivada a repressão ao abuso de direito sem confundi-lo com ilícitos comuns, dando a cada contribuinte a aplicação do regime jurídico referente à sua respectiva conduta.

A adoção de todas essas premissas é absolutamente necessária para a realização da justiça fiscal. Os romanos já haviam reconhecido que “*summum jus, summa injuria*”, ou seja, que o excesso de rigor na aplicação do Direito também é uma das principais causas do excesso de injustiça. Quando entendermos esta verdade atemporal sobre o Jurídico é que poderemos, finalmente, nos orgulhar de vivermos em um efetivo Estado Democrático de Direito.

BIBLIOGRAFIA

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

ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of history*. Lanham, New York, London: Madison Books, 1993.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. “Planejamento tributário e evasão”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Incidência jurídica: teoria e crítica*. São Paulo: Noeses, 2011.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. (atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 18ª ed. (atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo). 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

BARCELLOS, Ana Paula de. *A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. “Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro: pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivista”. In: *Revista Diálogo Jurídico*, ano I, vol. I, n. 6 (set/2001).

_____. *Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil*. Disponível em: <<http://www.georgemlima.xpg.com.br/barroso.pdf>>. Acesso em: 01 de agosto de 2014.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. *O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro*. Disponível em: <http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistaproc/revproc2003/arti_histdirbras.pdf>. Acesso em: 01 de agosto de 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2ª ed. São Paulo: LEJUS, 1999.

_____. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BEVILACQUA, Clóvis. *Theoria Geral do Direito Civil*. São Paulo: RED Livros, 1999.

BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: Lições de filosofia do direito* (tradução Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues). São Paulo: Ícone, 1995.

BORGES, Humberto Bonavides. *Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Juízo de ponderação na jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRITO, Edvaldo. “Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 47-74.

BURKE, Peter (Org.). *A escrita da História: novas perspectivas* (tradução de Magda Lopes). São Paulo: Editora UNESP, 1992.

CARPENA, Heloísa. “O abuso do Direito no Código de 2002: Relativização de direitos na ótica civil-constitucional”. In: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). *A parte geral do novo Código Civil: Estudos na perspectiva civil-constitucional*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, pp. 401-420.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivção no Direito Tributário, Volume I*. São Paulo: Noeses, 2011.

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

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Coord.). *Planejamento tributário: análise de casos*. 2ª ed. São Paulo: MP Editora, 2014.

_____. *Planejamento tributário: análise de casos, volume 2*. São Paulo: MP Editora, 2014.

_____. *Planejamento tributário: análise de casos, volume 3*. São Paulo: MP Editora, 2014.

CAVALI, Marcelo Costenaro. *Cláusula gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “Os limites atuais do planejamento tributário (apreciação crítica da Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a ‘interpretação econômica do direito tributário’ ou a chamada ‘norma geral antielisiva’). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, pp.279-304.

_____. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. *Planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de Direito Civil: Parte Geral e LINDB*. 11ª ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2013.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*. São Paulo: Nova Fronteira.

GODOI, Marciano Seabra de. “A figura da ‘fraude à lei tributária’ prevista no art. 116, parágrafo único do CTN”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 68.

GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. “Planejamento fiscal e abuso de direito”. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Estudos sobre o imposto de renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, pp. 91-105.

_____. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. “Planejamento tributário: nem tanto ao mar, nem tanto à terra”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, 10º volume. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 325-335.”

_____. “Crise do formalismo no Direito Tributário Brasileiro”. In: *Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*, ano 1, n. 1. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>>. Acesso em: 03 de agosto de 2014.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

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

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito* (tradução de José Lamego). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. “A norma antielisão e o princípio da legalidade: análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 103-116.

_____. *Introdução ao planejamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014.

MALAGUIAS, Rodrigo Fernandes; GIACHERO, Osvaldo Sílvia; COSTA, Brenner Elias da; LEMES, Sirlei. “Juros Sobre o Capital Próprio: Uma Análise Envolvendo a Empresa Pagadora e o Acionista Recebedor”. In: *Revista UnB Contábil – UnB, Brasília*, vol. 10, nº 2 (Jul/Dez – 2007).

MAMEDE, Glaston; MAMEDE, Eduarda Coota. *Blindagem patrimonial e planejamento jurídico*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

_____. *Holding familiar e suas vantagens: planejamento jurídico e econômico do patrimônio e da sucessão familiar*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002.

MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do fato jurídico: plano da validade*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MUNIZ, Ian de Porto Alegre. *Fusões e Aquisições: aspectos fiscais e societários*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo (tese de doutoramento na Universidade de Coimbra)*. Coimbra: Almedina, 2009.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão”. In: MARTINS, Ives Grandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. “Breves considerações sobre a capacidade contributiva e a isonomia”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 457-523.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PEREIRA, Alexandre Demetrius. *Juros sobre capital próprio: entenda o que são, quais suas finalidades e suas repercussões*. Disponível em: <<http://www.blogdireitoempresarial.com.br/2011/04/juros-sobre-capital-proprio-entenda-o.html>>. Acesso em: 02 de agosto de 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003.

_____. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013.

_____. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009.

ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A, Vol. III*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

_____. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PRADO, Roberta Nioac; PEIXOTO, Daniel Monteiro (Coords.). *Direito societário: estratégias societárias, planejamento tributário e sucessório* (Série GVlaw). 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *O novo imposto sobre planejamento tributário*. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/4o40/o-novo-imposto-sobre-planejamento-tributario-eurico-marcos-diniz-de-santi>>. Acesso em: 14 de agosto de 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “A interpretação econômica no direito tributário, a Lei Complementar n. 104/2001 e os limites do planejamento tributário”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.)

SOARES, Mozart Pereira. *O positivismo no Brasil: 200 anos de Augusto Comte*. Porto Alegre: Editora da Universidade, 1998.

TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin. *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*. 2ª d. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

_____. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. “O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha”. In: *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 65. Rio de Janeiro: Cejur, 2010.

_____. “A Jurisprudência dos Valores”. In: SARMENTO, Daniel (Coord.). *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009.

_____. “Normas gerais antielisivas”. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). *Temas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 261-330.

_____. “O abuso do direito no Código Tributário Nacional e no novo Código Civil”. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 42-60.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.