

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

LAURA PERNOMIAN QUEIROZ

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL - EVOLUÇÃO E
TENDÊNCIAS ATUAIS

São Paulo

2012

LAURA PERNOMIAN QUEIROZ

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL - EVOLUÇÃO E
TENDÊNCIAS ATUAIS**

Trabalho de conclusão do Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, orientada pela Professora Mestre Daniele Souto Rodrigues, como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

ORIENTADORA: PROF Ms. DANIELE SOUTO RODRIGUES

São Paulo

2012

DEDICATÓRIA

Dedico o presente trabalho aos meus pais (José e Luiza) que sempre estiveram ao meu lado dando todo o suporte necessário para o meu crescimento profissional, intelectual e emocional.

RESUMO

O tema do planejamento tributário no Brasil tem sido objeto de muita discussão nos últimos anos, especialmente no que diz respeito à motivação dos agentes quando da realização dos negócios jurídicos.

A jurisprudência administrativa emanada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) passou a rejeitar diversas estruturas cuja motivação era única ou majoritariamente a economia de tributos.

Essa tendência ficou conhecida como “business purpose” e “substance over form”, ou, em português, “propósito comercial” e “substância sobre a forma”, cujo objetivo principal é questionar se a operação teria sido efetuada do mesmo modo se não fossem as vantagens tributárias geradas.

Palavras-chave: Planejamento Tributário no Brasil. Jurisprudência. CARF. Propósito Comercial. Substância sobre a Forma.

ABSTRACT

The expression tax planning in Brazil has been one of the most important issues discussed in the past few years, especially regarding the motivation of the taxpayers to start new business.

The Higher Brazilian Administrative Court called CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) has been rejecting all legal structures that result in tax savings to taxpayers.

This new trend is called as “business purpose” and “substance over form”, or, in Portuguese, “propósito comercial” and “substância sobre a forma”, and aims to analyze if the transaction was carried out only to reduce the tax burden.

Keywords: Tax Planning in Brazil. Administrative Precedents. CARF. Business Purpose. Substance over Form.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	7
1	O POSICIONAMENTO TRADICIONAL ACERCA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL: FORMA SOBRE SUBSTÂNCIA.....	9
1.1	A PERSPECTIVA CLÁSSICA: FASE DA LIBERDADE.....	11
1.2	TENTATIVAS DE COIBIR A PRÁTICA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL	14
2	PLANEJAMENTO TRIUTÁRIO E INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA.....	20
3	DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE COMO CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	25
4	DA PROTEÇÃO À AUTONOMIA PRIVADA.....	31
5	DA LEGITIMIDADE NA ECONOMIA DE TRIBUTOS.....	36
6	CONCLUSÃO.....	39
	REFERÊNCIAS.....	42

INTRODUÇÃO

Por muitos anos, o Direito Brasileiro deu abrigo a todas as formas legais de economia tributária que culminaram nos mais diversos tipos de Planejamento Tributário. Os Tribunais entendiam que, em não havendo ilegalidade no planejamento, este deveria ser aceito independentemente da forma jurídica adotada ou das razões que levaram à realização da operação.

Contudo, atualmente esse entendimento foi radicalmente alterado e as autoridades fiscais passaram a considerar inválido (dissimulado ou juridicamente nulo) todo e qualquer Planejamento Tributário de que resultasse única e exclusivamente na economia de tributos sem qualquer motivação para a realização transação.

Essa mudança deixou de lado a legalidade da operação *per si*, privilegiando sua substância em detrimento da forma jurídica adotada.

O novo paradigma não foi criado pelos tributais brasileiros, mas sim importado por alguns doutrinadores nacionais da teoria da “interpretação econômica do Direito Tributário”, criada na Alemanha, e da teoria da “substância sobre a forma”, consagrada pelos tribunais norte-americanos.

Nessa esteira, nossos Tribunais passaram a recusar Planejamentos Tributários formalmente perfeitos quando, por exemplo, o contribuinte não lograva êxito em comprovar a efetiva existência de propósito comercial para a consecução da operação.

Analisaremos no decorrer do presente trabalho não só os principais aspectos da visão tradicional da doutrina brasileira, como também os principais aspectos da interpretação econômica, de que resultou na transição de um modelo que privilegiava a forma adotada para outro que almeja tão somente a tributação com base no efetivo resultado.

Ao final, analisaremos a questão da legalidade e da autonomia privada frente ao avanço de uma tendência que não foi acolhida pelo ordenamento jurídico brasileiro, e, portanto, não representa uma obrigação tributária propriamente dita.

Traçado o plano de estudo, passemos a iniciá-lo.

1. O POSICIONAMENTO TRADICIONAL SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL: FORMA SOBRE SUBSTÂNCIA

No passado, verificou-se, no Brasil, a utilização de toda a sorte de mecanismos para reduzir ou evitar o pagamento de tributos.

As autoridades fiscais somente buscavam a desconsideração de Planejamentos Tributários que iam de encontro à legalidade das formas adotadas, reconhecendo ao contribuinte o direito de organizar seus negócios do modo que melhor lhe aprouvesse, independentemente dos objetivos pretendidos ou mesmo dos impactos econômicos das operações praticadas.

Nesse contexto, as operações eram analisadas individualmente na tentativa de identificar a existência de ilegalidades ou defeitos nos atos jurídicos, que conduziriam à prática de simulação (simulação entendida com base no conceito de Direito Civil, que adiante analisaremos).

Corroborando o entendimento de início adotado no Brasil, transcrevemos abaixo alguns julgados do antigo Conselho de Contribuintes (atual CARF), *in verbis*:

“GANHO DE CAPITAL – SIMULAÇÃO. Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. **Se não existia impedimento para a realização de aumento de capital, a efetivação de incorporação e de cisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, não há como qualificar-se a**

operação como simulada. Os objetivos visados com a prática de atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como elisão fiscal e não evasão ilícita.” (Ac. No. 106-09.343, 18.09.1997) (Destaques Nossos)

IRPJ – CSLL – SIMULAÇÃO – OPERAÇÃO DE SWAP. Para que se possa caracterizar a simulação relativa é indispensável que o ato praticado, que se pretende dissimular sob o manto do ato ostensivamente praticado, não pudesse ser realizado por vedação legal ou qualquer outra razão. **Se as partes queriam e realizaram negócio sob a estrutura de swap para atingir indiretamente a economia de tributos, não restou caracterizada a declaração enganosa de vontade, essencial na simulação.**” (Ac. No. 101-93.616; 20.09.2001) (Destaques Nossos)

Da análise das jurisprudências acima transcritas, percebe-se que para a existência de simulação, seria indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou qualquer outra razão justificável.

E tanto é assim que, à época, eram aceitos todo e qualquer Planejamento Tributário lícito que tivesse por única finalidade a redução da carga tributária, ainda que estes fossem implementados por meio de negócios atípicos.

Nesse passo, a legalidade da forma jurídica adotada era suficiente para afastar qualquer tipo de suspeita de sonegação fiscal, de tal sorte que os contribuintes passaram anos buscando soluções criativas que lhes garantissem, de forma lícita, a redução da carga tributária.

1.1. A Perspectiva Clássica: Fase da Liberdade

Na concepção tradicional da doutrina, a organização ou reorganização societária foram concretizadas com base na liberdade absoluta do contribuinte para diminuição da carga tributária, independentemente de haver, ou não, uma razão extraordinária que a justificasse.

Nesse primeiro momento, a análise dos Planejamentos Tributários se resumia à análise de sua licitude, ou seja, se a operação levada a cabo pelo contribuinte era lícita ou ilícita.

Essa primeira fase do debate foi denominada por Marco Aurélio Grego como “Liberdade, Salvo Simulação”¹, que significava que, em não sendo identificada nenhum tipo de simulação, o contribuinte tinha direito de organizar seus negócios da maneira como preferisse.

O relacionamento entre Fisco e contribuinte era dotado de uma liberdade quase que irrestrita, na qual o indivíduo podia agir como bem entende para dispor de seus negócios.

É nesse contexto que a expressão Elisão Fiscal – também utilizada como sinônimo de Planejamento Tributário² - tem sua expressividade máxima: respeitados a anterioridade em relação ao fato gerador e a licitude dos atos jurídicos, estaríamos diante de um Planejamento Tributário plenamente aceito

¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 133.

² Evasão ou sonegação fiscal, por outro lado, é resultado de ação ilícita punível com pena restritiva de liberdade e de multa pecuniária

pela doutrina e jurisprudência, que ficava à margem de qualquer tipo de simulação.

A esse respeito, confira-se o que explica Marco Aurélio Greco³ sobre o tema:

“A base teórica desta primeira fase do debate está em certa concepção do relacionamento entre cidadão e Estado pela qual aquele preexistiria a este, do que resultaria ver o tributo como instrumento de agressão ao patrimônio individual. Ora, se o tributo é visto como agressão ao patrimônio individual, o Direito Tributário – como conjunto de normas que regulam o exercício desse poder – passa a ser o escudo para o cidadão defender-se contra uma invasão do Estado.”

Nesse momento, o conceito de simulação previsto no parágrafo 1º, do artigo 167 do Código de Processo Civil, que abaixo transcrevemos, norteava os debates acerca do tema. Confira-se:

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

Parágrafo 1º. Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 133.

Da análise do artigo acima transcrito, verifica-se que a simulação pode ser considerada um vício que macula atos ou negócios jurídicos em razão da divergência ou carência de causa jurídica, acarretando, por conseguinte, uma declaração enganosa da vontade.

No negócio simulado, o defeito pode recair sobre a existência do negócio, sobre a sua natureza, ou sobre as partes e as pessoas contratantes.

Superada a conceituação de simulação que, por muito tempo, representou a distinção entre o que era aceito, ou não, pelas autoridades fiscais, voltemos agora à análise da visão tradicionalista do Planejamento Tributário no Brasil.

Naquela época, o instituto do Planejamento Tributário era visto como um instrumento de defesa para garantia do patrimônio individual, ameaçado pelas investidas do Estado sobre o patrimônio do indivíduo.

A consequência prática da tendência clássica foi a de que a existência da simulação dos atos e negócios praticados levava à conclusão quase que matemática acerca da ratificação, por parte das autoridades fiscais, do modelo de negócio adotado pelo contribuinte.

Nesse momento, verificou-se a proliferação das operações meramente formais que foram, em sua totalidade, aprovadas e ratificadas pela Administração Pública.

Esse direito irrestrito de auto-organizar-se conduziu a um modelo baseado na idéia de que a licitude do meio implicaria necessariamente a aceitação do resultado.

Passado algum tempo, esse cenário começou a gerar um expressivo conflito de interesses entre o Estado e o contribuinte.

O uso indiscriminado do Planejamento Tributário acabou, ao longo dos anos, por mudar a sua significação comum, de modo a indicar algo ilegal e sinônimo de sonegação fiscal.

Passou-se a questionar se o direito do contribuinte de auto-organizar-se poderia ser utilizado sem quaisquer restrições, com base na premissa de que nem todo planejamento deveria ser admissível.

Mas qual seria o critério norteador para a distinção entre um planejamento admissível e outro não admissível do ponto de vista jurídico?

1.2. Tentativas de Coibir a prática do Planejamento Tributário no Brasil

A fase da primazia da legalidade em detrimento da substância das operações, na qual os tribunais consideravam legítimos toda e qualquer forma de Planejamento Tributário estava prestes a acabar.

Foi no ano de 2001 que pudemos observar as primeiras mudanças. Com a edição da Lei Complementar n. 104/01, foi introduzido o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), que determina que as autoridades fiscais estão aptas a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Confira-se o teor do indigitado artigo:

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

(...)

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

Consoante pode ser observado da respectiva exposição de motivos, o referido parágrafo teria por objetivo o seguinte:

“estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.”

Por outros termos, o diploma legal sob análise considerava passível de desconsideração, pela autoridade administrativa, os atos ou negócios jurídicos que tinham como única finalidade a redução de tributos, ainda que lícitos.

Dessa forma, pode-se dizer que o parágrafo único do artigo 116 do CTN inaugurou uma nova etapa no combate à elisão fiscal por tratar-se de uma norma com largo espectro de aplicação, que poderia – e, como de fato o fez – dar azo à

exigência de tributo com base em simples raciocínio aplicado por analogia, sem que os requisitos essenciais dos fatos imponíveis estejam delineados em lei específica.

Estamos diante, portanto, da chamada “norma geral anti-elisiva”, cujo objetivo principal era – e ainda o é – reprimir os planejamentos realizados mediante elisão fiscal.

Se considerarmos que a elisão fiscal é a utilização de meios lícitos para economizar tributos, não podemos deixar de ponderar que não há sentido lógico na criação de uma norma que proíba uma conduta que ela mesmo reconhece como permitida!

Sabendo-se que as normas representam regulação de condutas que podem ser modalizadas deonticamente como permitidas, proibidas ou obrigatórias, é totalmente contraditório afirmar que uma conduta é, ao mesmo tempo, permitida e proibida.

Pois bem. Furtando-nos da questão lógica, vale ressaltar que o mencionado dispositivo legal nunca foi regulamentado, em que pese as inúmeras tentativas ocorridas a partir do ano de 2002.

Vejamos mais.

Em 2002 houve a primeira tentativa de positivar a norma geral anti-elisiva, que se deu por meio da Medida Provisória n. 66, nos seguintes termos:

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo

ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 e subsequentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Parágrafo 1º. Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico, dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I – falta de propósito comercial; ou

II – abuso de forma.

Parágrafo 2º. Considera-se indicativo de falta de propósito comercial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

Parágrafo 3º. Para o efeito do disposto no inciso II do parágrafo primeiro, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Como se percebe, com a MP n. 66/02 pretendeu-se a regulamentação, no ordenamento jurídico brasileiro, de uma norma geral anti-elisão, a qual considerava como passíveis de desconsideração os atos realizados mediante abuso de forma ou falta de propósito negocial.

Ocorre que, a tentativa de regulamentação da MP ora analisada não logrou êxito, sendo seus artigos excluídos quando da conversão da MP na Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Desde então, nenhum outro diploma legal tratou da matéria, **de forma que esta permanece completamente à margem do direito positivo**. Essa questão será objeto de análise em capítulo específico.

Contudo, a despeito da inexistência de regulamentação, atualmente as autoridades fiscais têm examinado as operações realizadas pelos contribuintes em todos os seus aspectos, na tentativa de verificar se o único escopo é a economia tributária, que, restando constata, lavra-se auto de infração para a cobrança dos tributos considerados não pagos na operação entendida pela fiscalização entender por “dissimulada”.

Esse entendimento baseado meramente na interpretação econômica, embora desprovido de base legal, advém de uma construção da Ciência do Direito, inspirada na doutrina alemã de Enno Becker, do início do século XX.

No Brasil, a teoria da interpretação econômica do direito tributário encontrou importantes seguidores como Amílcar de Araújo Falcão.

Vale frisar que esse posicionamento, que transitava somente pelo plano da Ciência do Direito, passou, nos últimos anos, a ser aceito pelos tribunais administrativos. A primeira decisão nesse sentido é datada de 2004 e versa nos seguintes termos:

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO – Devidamente demonstrado nos autos que os atos negociais praticados deram-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN), **cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.**

SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO - **Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para a exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é.**

(...)

MULTA AGRAVADA – Presente o evidente intuito de fraude, cabível o agravamento da multa de ofício prevista no inciso II, art. 44, da Lei No. 9.430/96. (1º. Conselho de Contribuintes; 1ª.

Câmara; Acórdão 101-94.771, em 11.11.2004). (Destques Nossos)

Como pode ser aduzido do acórdão acima transcrito, as autoridades julgadoras claramente fazem uma interpretação econômica da operação realizada, chegando à conclusão de que essa foi estruturada de maneira não condizente com a vontade das partes, unicamente para impedir a tributação.

Essa decisão foi o marco inicial de uma nova era para o Planejamento Tributário no Brasil, na qual as autoridades fiscais deixaram de analisar a legalidade das formas para apreciar a substância econômica das operações.

É o que passamos a tratar.

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

Conforme mencionado anteriormente, a despeito da inexistência de regulamentação, os tribunais administrativos vêm adotando o entendimento de que atos ou negócios jurídicos desprovidos de qualquer fundamentação que não a redução da carga tributária representam simulação ou ato jurídico nulo, motivo pelo qual devem ser desconsiderados de plano.

Essa mudança de paradigma trouxe enorme insegurança jurídica, pois atinge operações que antes eram consideradas válidas pelos mesmos tribunais.

A nova fase é chamada “interpretação econômica” e encontra-se intrinsecamente ligada ao princípio da capacidade contributiva, consagrado pela Constituição Federal em seu artigo 145, que assim dispõe:

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

(...)

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

Com base na teoria da interpretação econômica, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam dotados de licitude, e, conseqüentemente, não padeçam de nenhuma patologia, ou ainda, mesmo que sejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos, estes também deverão ser analisados sob a ótica da capacidade contributiva.

A importância da capacidade contributiva advém da necessidade de realização de uma justiça tributária – os contribuintes devem contribuir com o custeio do Estado na medida de sua capacidade econômica.

A respeito da capacidade contributiva, Edmar Oliveira Andrade Filho assim se manifesta sobre o tema⁴:

⁴ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 222.

“Há outro importante ingrediente nesta discussão que constitui – na verdade – o ponto nevrálgico de toda a problemática do planejamento tributário; a necessidade de dar ao princípio da capacidade contributiva a máxima efetividade. Vejamos, a esse respeito, a lição de Johnson Barbosa Nogueira, um ardoroso defensor da interpretação econômica:

“Erigidos o princípio da igualdade e, implicitamente, o da capacidade contributiva à dignidade constitucional, deixaram de ser fontes valorativas para serem fontes normativas, das quais o intérprete não pode prescindir. Tais princípios são dirigidos ao legislador como também à administração e aos juízes segundo o ensinamento constitucional mais atual, em que pese a opinião do respeitoso tributarista baiano (Amílcar Falcão), bem como a não menos respeitada lição de Alberto Xavier. Com efeito, se a lei ofende o princípio da isonomia, o intérprete não deve considerá-la como não integrante do ordenamento jurídico.”

Pois bem. Para uma melhor compreensão da teoria da interpretação econômica, passemos agora a analisar seus principais aspectos: substância sobre a forma (*substance over form*) e propósito negocial (*business purpose*).

De início, com relação à substância sobre a forma, verifica-se um juízo que incide sobre a validade, eficácia ou existência do ato ou negócio jurídico.

Em termos jurídicos, dizer que a substância deve sobrepujar a forma significa declarar que poderá haver ilicitude encoberta pela forma, ainda que esta tenha sido produzida em atenção a todos os requisitos previstos na legislação de regência.

Por esse motivo, dizer que a forma deve ser desprezada em favor da substância de determinado ato ou negócio jurídico significa afirmar que (i) o negócio não existe ou (ii) o negócio padece de algum vício que infirma a sua validade em algumas circunstâncias.

O tema foi bem delineado pela CVM, em seu Ofício-Circular/CVM/SNC/SPED No. 01, de 25 de fevereiro de 2005, que assim dispõe:

“Primazia da Essência sobre a Forma. Para que a informação represente fielmente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua essência ou substância e a sua realidade econômica, e não meramente sua forma legal.”

Diante disso, podemos observar que o objetivo maior da teoria da substância sobre a forma é descobrir “verdades” que supostamente estariam mascaradas por uma forma juridicamente correta.

Correlacionada a essa teoria se encontra a premissa da necessidade de existência de propósito negocial, segundo a qual se faz necessária a existência de algum objetivo, propósito ou utilidade, de natureza material ou mercantil, que induza a sociedade a praticar determinados atos para a redução da carga tributária.

A rigor, esse instituto corresponde à exigibilidade de uma justificação para certas práticas elisivas, sem o qual o sujeito passivo estaria impossibilitado de obter uma otimização da carga tributária.

Na ótica da jurisprudência recente, todo ato ou negócio jurídico desprovido de propósito negocial restaria fingido e equiparado a uma simulação. Portanto, se há ato ou negócio jurídico seriamente celebrado entre duas partes, sempre haverá de ter uma presunção de que elas quiseram contratar algo.

Conforme mencionado anteriormente, já houve uma tentativa de definir o conceito de propósito negocial por intermédio da Medida Provisória n. 66, de agosto de 2002, que, em seu artigo 14, pretendeu definir os atos e negócios jurídicos suscetíveis de desconsideração por parte do Fisco.

De acordo com o enunciado do parágrafo 2º, do artigo 66, da Medida Provisória n. 66/2002, considerava-se ausência de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa para a prática de determinado ato.

Contudo, a simples referência à complexidade ou onerosidade, sem qualquer critério jurídico para defini-los, não é suficiente para eliminar a livre valoração por parte do julgador tributário.

A ideia do propósito negocial limita-se a identificar a existência ou não de uma finalidade para o negócio em si, não levando em consideração o contexto em que este foi gerado, o que fere totalmente o princípio da iniciativa privada.

A análise dos negócios jurídicos fora dos contextos nos quais foram realizados é, por si só, problemática, na medida em que a busca por novas fórmulas negociais representa não só a necessidade que toda empresa que atua em um mercado competitivo possui, como também expressa obrigação do administrador, nos termos da legislação societária.

No capítulo subsequente demonstraremos que a aplicabilidade dessa teoria no Brasil é – como de fato deveria ser – alvo de diversas críticas, seja pela inexistência de positivação dos institutos, seja pela ofensa à autonomia privada, que acarretam a certeza da legitimidade do direito de economizar tributos.

3. DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE COMO CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Argumento que pesa contrariamente à introdução da teoria da interpretação econômica no ordenamento brasileiro relaciona-se aos princípios da legalidade e tipicidade, que norteiam o direito pátrio.

A Constituição Federal, em seu artigo 5º., inciso II, consagra como um de seus pilares o princípio da legalidade. Confira-se o teor do artigo:

Art. 5º. (...)

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Para que, em matéria tributária, referido princípio restasse inquestionável, o legislador constituinte fez questão de repeti-lo no capítulo em que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional – artigo 159, que abaixo também transcrevemos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Em matéria de tributação no Brasil, vigora o princípio da estrita legalidade, o qual assume contornos mais rigorosos, haja vista que somente lei em sentido estrito pode criar realidades tributárias, não havendo espaço para qualquer discricionariedade por parte da Administração Tributária ou do Poder Executivo, salvo nos casos expressamente excepcionados pela Constituição Federal, tal como discorre o professor Heleno Torres⁵:

“(...) nesta República, nenhum tributo será cobrado sem lei específica (legalidade), e nos limites dos conceitos classificatórios de que adotar (tipicidade), segundo uma efetiva revelação de capacidade contributiva. Esse é o fundamento imponderável da negação plena de qualquer tentativa espúria de se querer cobrar tributo por ato administrativo desprovido de base legal no direito brasileiro.”

No mesmo sentido, Roque Carrazza⁶ assim aduz:

“o princípio da legalidade impõe que o tributo só seja exigido quando se realiza no mundo fenomênico o pressuposto de fato, a cuja ocorrência a lei veicula o nascimento da obrigação tributária. Dito de outra maneira, o tributo só pode ser validamente exigido quando nasceu por vontade da lei. Se não se realiza o ‘fato imponible tributário’ (fato gerador in concreto), isto é, se não se cumprirem integralmente os elementos do ‘suposto do fato legal’ (sempre minucioso, de modo a permitir que o contribuinte calcule antecipadamente a carga tributária que

⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 127.

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998. p. 397 e 398.

terá o dever de suportar), o lançamento e a arrecadação do tributo serão inválidos.”

Ainda, o princípio da legalidade, em matéria tributária, nas palavras de José Eduardo Soares de Mello⁷,

“implica o princípio da tipicidade, que tem como caracteres a observância de *numerus clausus* (vedação à utilização de analogia e à criação de novas situações tributáveis), taxatividade (enumeração exaustiva dos elementos necessários à tributação), exclusivismo (elementos suficientes), determinação (conteúdo da decisão rigorosamente prevista em lei), na temática de Alberto Xavier.

Como se percebe, como corolário da legalidade, vigora no ordenamento jurídico brasileiro o princípio da tipicidade cerrada. A esse respeito, Roque Carrazza⁸ explica que:

“(…) como que fecham a realidade, não podendo ser alargados por meio de presunções, ficções, ou meros indícios. Inadmissível que o agente fiscal abra aquilo que o legislador, atento aos ditames constitucionais, cuidadosamente restringiu. Afinal o afã arrecadador não legitima o arbítrio.”

Com clareza, Alberto Xavier⁹ leciona que:

⁷ MELLO, Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 19.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda: Perfil Constitucional e Temas Específicos**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 442.

⁹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Elisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 17.

“O princípio da tipicidade ou da reserva absoluta de lei tem como corolários o princípios da seleção, o princípio *numerus clausus*, o princípio do exclusivismo e o princípio da determinação ou da tipicidade fechada (...).

O princípio da seleção significa que o legislador não pode descrever o tributo pela utilização de conceito ou cláusula abrangendo todo e qualquer quadro das situações tributáveis (...).

Pelo contrário, os tributos devem constar de uma tipologia, isto é, devem ser descritos em tipos ou modelos que expressem, uma seleção, pelo legislador, das realidades que pretende tributar (...).

O princípio do exclusivismo exprime que a conformação das situações jurídicas aos tipos legais tributários é não só absolutamente necessário, como também suficiente à tributação (...).

O princípio da determinação ou da tipicidade fechada (o *Grundsatz der Bestimmtheit* de que fala Friedrich) exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta.”

Ambos os princípios – da tipicidade cerrada e da estrita legalidade – aplicam-se para garantir o respeito a um sobreprincípio, qual seja, o da segurança jurídica. A segurança jurídica é um dos pilares do nosso ordenamento jurídico, assim como de qualquer Estado Democrático de Direito, que visa garantir aos membros da sociedade a certeza do direito e a conseqüente previsibilidade das situações jurídicas.

Ora, se assim não fosse, o contribuinte estaria lançado à sorte, de modo a que suas operações estariam à margem do princípio da segurança jurídica.

Dito isso, temos que o princípio da legalidade aplica-se de modo a dar guarida ao princípio da segurança jurídica.

Nesse sentido, ensina Luis Eduardo Shoueri¹⁰:

“A segurança jurídica, em matéria de ordem econômica, encontra sua guarida, de um lado, nos objetivos firmados pelo próprio constituinte, e, de outro, nos limites impostos pela lei, para atuação do Executivo.”

Em resumo, a única conclusão que se pode chegar é que somente pode ser tributado um fato jurídico que corresponda perfeitamente ao tipo previamente descrito no antecedente da regra matriz de incidência tributária. A tipicidade é, em última instância, uma garantia da legalidade e da segurança jurídica, pois impede que a administração tributária aja ao seu bel prazer, criando e tributando fatos jurídicos tributários não previstos na legislação.

Pois bem. Em consonância com o princípio da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, que norteia o Direito Tributário, não se pode admitir a aplicação de uma regra que não seja válida, isto é, de uma norma que não foi introduzida no ordenamento pátrio por meio do instrumento competente para tanto.

Até o presente momento, a dita “norma geral antielisão” não foi positivada, logo, não pode servir de parâmetro para a análise de negócios jurídicos.

¹⁰ SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: MP Editora e APET, 2008, p. 127.

Porém, ainda que existisse tal regra, ela ainda seria discutível na medida em que, sendo um determinado comportamento aceito pela lei, não pode a autoridade administrativa pretender desconsiderá-lo.

Dessa forma, não tendo o legislador previsto tal regra, não pode o aplicador do direito simplesmente fazê-lo, pois este não tem liberdade para isso.

Muito pelo contrário, não havendo qualquer norma proibindo, deve ser reconhecido o direito de o contribuinte organizar seus negócios dentro das maneiras que lhe forem mais benéficas.

Adicionalmente, cumpre relembrar que a economia tributária não é somente um direito do contribuinte, mas tem como um dos fundamentos da diligência que, nos termos da própria Lei das Sociedades Anônimas¹¹, é obrigação de todo administrador (em especial os que atuarem em companhias abertas) utilizar os meios lícitos existentes em favor da economia tributária.

Nesse contexto, a maximização dos ganhos financeiros de uma sociedade pode ser considerada legítima desde que não empregue meios ilícitos em sua consecução. Este posicionamento, aliás, é aceito pelas autoridades julgadoras inclusive no exterior.

Nesse passo, cumpre citar as palavras do magistrado alemão Wilhelme Hartz¹², o qual ressalta que *“ninguém está obrigado a administrar seu patrimônio e seus*

¹¹ Lei n. 6404/76: “Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem probo costuma e *l77mpregar na administração de seus negócios*”.

¹² Moraes, Bernardo Ribeiro. Licitude na Economia do Imposto In: **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas n. 17**. São Paulo: Revista dos Tribunais, out/dez 1996.

negócios de tal forma que venha a propiciar, ao Estado, uma maior arrecadação de tributos.”

Desta feita, assim como é inaceitável a imposição de tributos que não tenham sido instituídos por lei, também o é a aplicação, por parte do Fisco e dos Tribunais, de uma doutrina tributária totalmente alheia ao Direito Positivo.

Assim, sob o prisma da legalidade, o contribuinte não pode ser obrigado a arcar com uma carga tributária que não provenha de lei.

Sob qualquer ângulo que se analise a questão, a legalidade não pode ceder espaço às necessidades arrecadatórias do Fisco, muitas vezes disfarçadas em justificativas como isonomia, tributação conforme a capacidade contributiva e garantia de tratamento “igual” aos contribuintes em situação equivalente, pois, por mais nobres que sejam suas finalidades, estar-se-ia colocando em risco pilares do Estado de Direito.

4. DA PROTEÇÃO À AUTONOMIA PRIVADA

Em adição ao todo exposto, não se deve perder de vista o fato de que a Constituição Federal consagrou a autonomia privada como direito fundamental, direito este consistente na aptidão conferida ao cidadão de se auto-regular em suas relações privadas, desde que observados os limites de licitude e interesse coletivo constantes no ordenamento jurídico.

Nessa esteira, tem-se que o Poder Público jamais poderá intervir nas relações particulares dos cidadãos quando não estiver munido de instrumento legal que o

legítima, isto é, quando referidos atos não estiverem maculados por qualquer tipo de ilicitude previamente prevista em lei.

Portanto, é possível afirmar que a intervenção estatal encontra limites não só na legalidade estrita, como também na autonomia privada conferida aos cidadãos pela própria Constituição Federal. É nesse sentido que Heleno Torres¹³ assim se manifesta:

“Nesse desvelamento de princípios e conceitos constitucionais aplicáveis ao direito privado, a autonomia privada descortina-se como princípio do direito constitucional civil que consiste no poder atribuído pela Constituição às pessoas, individual ou coletivamente, para determinar as conseqüências jurídicas como decorrência de comportamentos livremente assumidos. Ou, de um modo mais objetivo, como poder conferido constitucionalmente aos particulares para que estes possam criar normas jurídicas, visando à constituição de situações jurídicas, fundando direitos subjetivos sobre bens disponíveis, sob tutela e garantia do Estado.

(...) não assiste qualquer razão ao Estado ao criar, por lei específica, intervenção nos atos negociais, desconsiderando-os para efeitos fiscais ou equiparando-os a figuras incomparáveis, em termos de regime jurídico (comissão com representação ou contrato de agência), sem uma justificativa motivada pela necessidade de identificação da capacidade contributiva (subjetiva) do contribuinte. Ou seja, somente se pode justificar como medida subsidiária, para fins de fiscalização, caso a caso,

¹³ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. pp. 107, 128/129, 169/170.

mas nunca como regime geral amplo, condicionador de todo o domínio dos negócios jurídicos considerados.

(...) a autonomia privada encontra no negócio jurídico sua melhor expressão, como fonte normativa de direito, decorrente da livre expressão da vontade dos indivíduos e voltado para a consecução de fins e interesses destes em sociedade. (...) Qualquer interferência que se pratique, mormente quanto às condições, procedimentos e limites a serem observados na respectiva constituição de negócios jurídicos entre particulares, mesmo que se faça em nome do interesse coletivo, mas desprovida de tais injunções (materiais, formais ou funcionais), há de ser considerada inconstitucional.

Assim, o aplicador do direito tributário deve seguir a evolução do mundo negocial e não pode querer impor aos contribuintes o uso de formas ou tipos legais, necessariamente, segundo seus propósitos arrecadatórios. Impendem-no as três liberdades negociais: formas, tipos e causas, as quais, se não lhe podem ser oponíveis em plenitude, ao menos garantem que sua desconsideração tem limites bem determinados no sistema constitucional.”

Desse modo, a despeito da previsão contida no artigo 116 do Código Tributário Nacional, o Fisco não está autorizado a desconsiderar qualquer negócio jurídico do contribuinte, como bem lhe aprouver. Deve, antes de tudo, observar os limites estabelecidos pelo próprio ordenamento jurídico, levando em consideração os ditames da autonomia privada, constitucionalmente garantida.

Nesse contexto, relativamente à interpretação do artigo 116 do Código Tributário Nacional, Paulo de Barros Carvalho¹⁴ chama a atenção ao correto método de interpretação da norma, qual seja:

“Convoco a atenção neste momento para a advertência de que a lei, acertadamente, nada diz, em expresso, sobre elisão fiscal, cabendo ao exegeta do direito a árdua tarefa de construção deste conceito normativo a partir da base objetiva do direito posto, orientado pelos ditames dos princípios gerais de direito tributário assentados no texto da Constituição.

(...) a única forma de se entender o fenômeno jurídico, conclusivamente, é analisando-o como um sistema, visualizado no entrelaçamento vertical e horizontal dos inumeráveis preceitos que se congregam e se aglutinam para disciplinar o comportamento do ser humano, no convívio com seus semelhantes. O texto escrito, na singela expressão de seus símbolos, não pode ser mais do que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei, jamais confundida com a intenção do legislador.”

Dessa forma, às autoridades administrativas não cabe a mera desconsideração do negócio jurídico sob o fundamento de que sua forma acarreta conseqüências de cunho arrecadatório. Isto porque, resta autorizado ao contribuinte, no exercício de sua autonomia privada, a escolha da forma pela qual determinado negócio jurídico deverá ocorrer, desde que tal forma não encontre óbice em previsão legal.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 68/71.

A título exemplificativo, podemos citar o Acórdão n. 101-93704, proferido pela Primeira Turma, Primeira Câmara, Primeira Seção de Julgamento do CARF, que assim dispõe o direito do contribuinte de se auto-organizar-se:

“GANHO DE CAPITAL – Acréscimo do custo, antes da alienação do investimento, por subscrição de novas ações com ágio na investida – Se todas as operações que precederam a alienação do investimento estão efetivamente comprovadas, foram operações independentes e possíveis de serem realizadas. Não pode o Fisco ignorá-las para considerar que tivesse ocorrido um único negócio.

(...) O negócio jurídico ocorreu porque as partes queriam e realizaram negócios jurídicos (...) para atingir indiretamente economia de tributos. **O fim típico do aumento de capital na CAMIL Alimentos foi efetivamente querido, só que se limitou a funcionar como condição ulterior de economia de tributos, essencial na determinação volitiva das partes. Não restou caracterizada a declaração enganosa da vontade.**” (Destaques Nossos)

Noutro giro, os negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, como a mais legítima expressão de sua autonomia privada, somente poderão ser desconsiderados se verificada qualquer mácula de ilicitude que o torne ilegítimo ou nulo de pleno direito.

Nesse passo, questiona-se: em que instrumento legal é imposto aos contribuintes que, dentre as várias formas de efetuar seu negócio jurídico, deverá ser adotada a opção que proporcionar um maior vulto arrecadatório?

5. DA LEGITIMIDADE NA ECONOMIA DE TRIBUTOS

De acordo com o todo exposto até aqui, resta claro ser totalmente legítima a economia de tributos, a uma pela inexistência de legislação específica, e, a duas, pela ofensa ao princípio da segurança jurídica que implica, aos contribuintes, a adoção de uma teoria ainda não positivada em nosso ordenamento jurídico.

Conforme mencionado anteriormente, é normal que os administradores busquem, na constituição de seus negócios jurídicos, obter melhor eficiência tributária de modo a otimizar os resultados da sociedade.

Assim como defende Misabel Abreu Machado Derzi¹⁵, a própria economia fiscal deveria ser admitida como um propósito negocial válido, desde que inexistente qualquer ilicitude na constituição dos atos ou negócios jurídicos. Confira abaixo o que diz a autora:

“(...) o direito à economia de imposto deveria ser compreendido como um *business purpose* em si mesmo, assim como a criação de normas antielisivas específicas deriva da necessidade de o Estado defender a arrecadação e coibir a fraude e a evasão.”

Ora, resta claro que economia de tributos deve ser entendida como uma forma de realização eficiente do objeto social da empresa, podendo ser caracterizada, por conseguinte, como um verdadeiro propósito negocial que culmina na realização de negócios jurídicos seguros.

¹⁵ Derzi, Misabel Abreu Machado. O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto In: **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. 10. vol. São Paulo: Dialética, 2006. p. 355.

Contudo, em que pese a legitimidade de os contribuintes organizarem seus negócios de forma que os fins “extratributários” não predominem sobre os motivos tributários – este último representado pela possibilidade de economizar tributos, o antigo Conselho de Contribuintes (atual CARF) vem manifestando entendimento no sentido de que o “propósito comercial” vai muito mais além da redução da carga tributária.

Via de regra, o indigitado Tribunal Administrativo analisa as operações que lhe são apresentadas com base nas seguintes premissas:

(a) A operação apresenta outros motivos que não a tributários, ou seja, existe uma finalidade “extratributária”?

(b) Os fatos apresentados pelos contribuintes de fato ocorreram ou foram praticados somente no papel?

(c) Foram observadas as determinações previstas pelo Banco Central do Brasil e pela CVM?

Os Tribunais Administrativos vêm pautando suas decisões na incessante busca pelos motivos extratributários, o que acarreta imensurável prejuízo à análise dos planejamentos tributários levados a cabo pelas sociedades.

Isso porque, somente a existência dos motivos tributários, como, por exemplo, a economia de tributos, por si só já seria suficiente para justificar a realização dos negócios jurídicos, seja no plano da existência, seja no plano da validade.

Se assim não fosse, como justificar a eficiência do objeto social da sociedade senão restar caracterizada a economia de tributos?

Não há, no ordenamento, nenhum dispositivo que obrigue as pessoas jurídicas a escolherem, dentre duas opções, aquela que for mais onerosa. Via de regra, a economia tributária corrobora a consecução do propósito negocial de todas as sociedades.

A existência *per si* do propósito negocial deve ser analisado à luz da conformidade entre a causa (seja ela tributária ou não) e a declaração da vontade, a partir do que será aplicado o regime jurídico correspondente, que trará em seu bojo todos os efeitos tributários correspondentes.

A mera verificação dos pressupostos acima transcritos não possibilita a identificação de algum vício nos negócios jurídicos, uma vez que a simulação, fraude à lei ou anulabilidade dos atos podem estar mascaradas pela simples existência, por exemplo, de um motivo não tributário.

Desta feita, a simples intenção de economizar tributos não deve ser utilizada como regra para a desconsideração dos planejamentos tributários levados a cabo pelos contribuintes, uma vez que a existência de motivos outros que não pertençam à seara tributária não garante a legitimidade da operação.

Assim, a falta de regulamentação dessa “tendência” da interpretação econômica, que foi importada pelo Direito Brasileiro, pode causar um subjetivismo exacerbado na análise dos planejamentos tributários, na medida em que inexistem parâmetros objetivos previstos em lei para sua aplicação.

Por todo o exposto, resta caracterizado um cenário de extrema insegurança jurídica, no qual os contribuintes não conseguem prever quais serão os critérios que a Fiscalização utilizará para considerar os planejamentos como legítimos ou não.

6. CONCLUSÃO

A tensão entre os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária nas questões de planejamento tributário intensificou-se nos últimos anos.

De um lado, temos o contribuinte buscando reduzir, por meio da adoção de formas lícitas, seu ônus fiscal, e, de outro, temos as autoridades fiscais, enquanto Estado de Direito, buscando aumentar cada vez mais a arrecadação aos cofres públicos.

Desde meados de 2005, com a adoção da teoria da interpretação econômica no Brasil, esse conflito tomou proporções extremas. As pessoas jurídicas se vêem compelidas a fazer verdadeiro exercício de abstração na tentativa de se defender dos mais diversos tipos de auto de infração lavrados pela Receita Federal quando o assunto é planejamento tributário.

Em que pese estarmos diante de uma doutrina relativamente antiga para o Direito, na medida em que se verifica sua aplicação na Alemanha e nos Estados Unidos desde o início do século XIX, não podemos aceitar pacificamente sua introdução e conseqüente aplicação no Direito Brasileiro por uma série de razões.

De início, deve-se ter em mente que, em sendo o direito positivo um sistema – ou seja, um conjunto de elementos que gravitam em torno de um referencial comum chamado Constituição Federal – não há que se questionar a interferência de elementos oriundos de outros subsistemas no plano do ordenamento jurídico.

Outro óbice à aplicação da teoria da interpretação econômica reside na ofensa ao princípio da legalidade, que embasa o ordenamento pátrio.

Não existe, no direito positivo brasileiro, uma norma proibindo a utilização de meios lícitos para a economia tributária. Aliás, como verificamos alhures, a tão alardeada lei anti-elisão é um “sem sentido” lógico que vai de encontro à liberdade e iniciativa privada, uma vez que, se algo é permitido, não pode ser, ao mesmo tempo, proibido.

O ordenamento brasileiro encontra respaldo no princípio da legalidade, consagrado na Constituição Federal, segundo o qual os cidadãos são obrigados a fazer ou deixar de fazer algo somente em virtude de lei.

Ora, em não havendo qualquer lei introduzindo a interpretação econômica ou a substância sobre a forma em nosso ordenamento, tais pressupostos não podem ser arbitrariamente aplicados pelas autoridades fiscais.

Como se percebe, as restrições a tal corrente doutrinária são inumeráveis, motivo pelo qual, a despeito de sua aceitação pelos tribunais administrativos, não se pode simplesmente acatá-la, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade e da livre iniciativa privada, que vigoram em nosso ordenamento pátrio.

Diante disso, temos que, em não existindo ilicitude na forma adotada pelos contribuintes, devem ser acatados os planejamentos levados a cabo tão somente para a economia de tributos.

Face à inexistência de legislação específica para o caso, as autoridades fiscais utilizam-se de um subjetivismo exacerbado na análise das operações levadas a cabo pelas sociedades, o que, por si só, já representa motivo mais que suficiente para impedir a aplicação da teoria da interpretação econômica da forma como foi “importada” pelas autoridades brasileiras.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988, 25. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

BRASIL, **Código Tributário Nacional**, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL, **Código Civil**, 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL, **Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

BRASIL, **Medida Provisória no. 66, de 29 de agosto de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências (convertida na Lei n. 10.637/02).

BRASIL, **Lei no. 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências

(representa a conversão da MP 66/2002).

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda: Perfil Constitucional e Temas Específicos**. 1^a. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto In: **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**, 10^o. vol. São Paulo: Dialética, 2006.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 133.

MELLO, Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 19.

MORAES, Bernardo Ribeiro. Licitude na economia do imposto In: **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas n. 17**. São Paulo: Revista dos Tribunais, out/dez 1996.

SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário e segurança jurídica**. São Paulo: MP Editora e APET, 2008. p. 127.

SHOUERI, Luis Eduardo. **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2010.

TORRES, Heleno Taveira. **Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Elisiva**. 1^a. ed., São Paulo: Dialética, 2002.