

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA**  
**COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E**  
**EXTENSÃO**

**Felipe Rodegheri Manzano**

**PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

São Paulo - SP

2017

**FELIPE RODEGHERI MANZANO**

**PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DO PLANEJAMENTO  
TRIBUTÁRIO**

Monografia de conclusão de curso  
apresentada ao Curso de Pós  
Graduação em Direito Tributário da  
Pontifícia Universidade Católica,  
como requisito à conclusão do curso.

Orientadora: Íris Rosa

**São Paulo**

**2017**

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO E JUSTIFICATIVA	5
2. CONSTITUIÇÃO FEDERAL	6
2.1 Direito de propriedade e legalidade	6
2.2 Evolução histórica nas concepções de Estado	7
3. ABUSO DE DIREITO	9
3.1 O conceito de abuso de direito	9
3.2 Aplicabilidade ao universo tributário	10
4. INTENÇÃO E “BUSINESS PURPOSE”	15
4.1 Intenção e validade do negócio jurídico	15
4.2 Intenção e “business purpose” no universo tributário	16
5. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	17
5.1 Extensão de aplicabilidade do princípio	17
5.2 Crítica à noção de capacidade contributiva	17
6. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA	19
6.1 O aspecto econômico do direito tributário	19
6.2 Crítica à interpretação econômica	22
7. LEI COMPLEMENTAR 116	25
7.1 Natureza jurídica da norma: antielisiva ou antievasiva ?	25
7.2 A polêmica acerca da expressão “dissimular”	25
7.3 Regulamentação da LC 116	28
8. CASOS PRÁTICOS	28
9. CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES PESSOAIS	36
BIBLIOGRAFIA	41

## **RESUMO**

O planejamento tributário constitui assunto polêmico na doutrina jurídica e jurisprudência brasileiras. A análise do tema envolve os conceitos constitucionais de propriedade, legalidade e capacidade contributiva e passa por conceitos que delineiam os limites destes princípios, como o abuso de direito, o propósito negocial e a interpretação econômica. Por fim, verificam-se os critérios decisivos adotados em alguns casos do contencioso administrativo brasileiro.

## **PALAVRAS-CHAVE**

Planejamento tributário. Interpretação econômica. Norma antielisiva. Abuso de direito.

## 1. INTRODUÇÃO E JUSTIFICATIVA

O planejamento tributário é definido, para os fins deste trabalho, como o método de organização jurídica da atividade econômica que tem por objetivo reduzir a carga tributária da pessoa física ou jurídica.

Esta definição é importante porque estabelece como premissa a intenção declarada de pagar um menor valor a título de tributo. Esta intenção é deliberada e não uma consequência indireta. Leonardo Zehuri Tovar explica que “planejamento tributário é o direito de o contribuinte recolher lícitamente menos tributos, atendendo ao propósito negocial e ao fundamento econômico dos negócios firmados.” (2014: 260 ).

O autor exemplifica:

*(...) a busca de uma carga tributária menos onerosa, obviamente, não está atrelada à existência de uma pessoa física, mesmo porque as pessoas físicas, talvez sem saber, levem a efeito um planejamento sempre que, v.g., optam pela declaração simplificada ou completa do imposto de renda. (idem: 261).*

O planejamento tributário é assunto que desperta polêmica na doutrina e jurisprudência. Há autores que propugnam pela denominada “visão liberal”, que prestigiaria a legalidade estrita como limite de atuação do contribuinte, de forma que a incidência da norma tributária deveria observar a tipicidade cerrada, sendo o particular dotado de uma autonomia da vontade irrestrita, nos limites das vedações expressas da lei.

Em sentido contrário, surge a assim chamada “visão solidária”, que prega que a autonomia privada estaria limitada por valores constitucionais como a função social da empresa, o respeito à capacidade contributiva e à isonomia, entre outros.

Desta forma, o presente trabalho se propõe a investigar as principais vertentes doutrinárias que envolvem o tema e discriminar seus pontos de controvérsia.

Algumas questões que serão abordadas neste trabalho:

- a motivação integra a validade do negócio jurídico? Em que circunstâncias?
- o instituto do abuso de direito é aplicável em matéria tributária?
- como aferir a ocorrência de simulação, para fins de desconsiderar a existência de determinada operação, no contexto do planejamento tributário?

– a doutrina do “business purpose” é aplicável no ordenamento jurídico brasileiro?

– A Lei Complementar 104 é constitucional? Ela surte algum efeito no ordenamento jurídico?

– faz algum sentido utilizar a expressão “interpretação econômica do fato gerador”?

– o princípio da capacidade contributiva destina-se apenas ao legislador ou também ao aplicador da lei?

## **2. CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

### **2.1 Direito de propriedade e legalidade**

Nos termos do artigo 5º, “caput”, da Constituição Federal, somente a lei pode criar obrigações. E o inciso XXII do mesmo artigo traz a propriedade como direito fundamental. O artigo 150, inciso I, estabelece a necessidade de lei para instituição ou majoração tributária. Daí fica claro que a lei é o limite à atuação fiscal. Leonardo Zehuri Tovar explica que “o contribuinte possui o direito fundamental de organizar suas atividades e praticar negócios jurídicos da forma que melhor lhe aprouver.” (2004: 264).

No entanto, ponderando os valores constitucionais, autor se posiciona no sentido de que

*(...) a autonomia privada não é absoluta, como, aliás, nenhum direito fundamental o é, o que, entretanto, é bom que se frise. (...) o contribuinte não pode acreditar que pelo simples fato de sua conduta não se encontrar expressamente vedada em lei, sua escolha, no planejar, seria válida, e, portanto, aceita sem ressalvas pelo fisco. (idem: 264).*

O autor entende que a definição do caráter lícito ou ilícito do planejamento tributário só pode ser feita a partir da análise dos fatos:

*“para se considerar um planejamento tributário como abusivo, é importante uma análise do caso concreto, como já inclusive mencionado anteriormente. Equivale dizer: haverá casos em que do mesmo texto normativo serão extraídas normas diferentes, a casos também diferentes que envolvam a seara do planejamento tributário.” (idem: 279)*

Marco Aurélio Greco critica a utilização irrefreada do princípio de legalidade como argumento de bloqueio à ação fiscal (GRECO, 2004: 126). O autor de forma alguma nega a vigência do princípio, mas levanta questionamentos como:

– o quanto de legalidade é necessária? O que deve estar presente na norma geral e abstrata que institui o tributo? Haveria ilegalidade no fato de que as contribuições para a seguridade social relativas ao SAT – Seguro de Acidentes do Trabalho não contam com discriminação legal dos fatores que caracterizam os graus de risco da atividade profissional?

## 2.2 Evolução histórica nas concepções de Estado

Marco Aurélio Greco sustenta a existência de “três fases” do relacionamento entre o indivíduo abstratamente considerado e o Estado. Em seu entendimento,

*(...) na primeira fase, a grande maioria da doutrina e da jurisprudência concebe o relacionamento entre Fisco e contribuinte a partir de uma liberdade absoluta de que está investido o indivíduo e que se manifesta em todos os campos da experiência humana, comercial, civil e assim por diante. Liberdade absoluta (destaco “absoluta”) em função da qual o indivíduo pode agir como bem entender para dispor de seus negócios, salvo (E aí vem a observação feita anteriormente) atos ilícitos, realizados depois do fato gerador ou com simulação. (GRECO, 2004: 115)*

Para o autor, esta primeira fase está relacionada ao contexto daquilo que é descrito como “Estado liberal”. Afirma que

*É um Estado que não aceita qualquer do povo no processo de participação da formação de sua vontade. Exclui os que não têm patrimônio. Por esta razão, a ideia de patrimônio assume, naquela época, o mesmo nível de prestígio que a ideia de liberdade. Por isso concebeu-se o Direito Tributário como primo-irmão do Direito Penal, porque se o Direito Penal atinge a liberdade, o Direito Tributário agride o patrimônio(...). (GRECO, 2004: 117).*

A consequência jurídica desta visão é a adoção de um modelo bastante rígido de legalidade. Marco Aurélio Greco explica que

*Esta concepção leva a uma tipicidade que postula ser indispensável um desenho das hipóteses legais absolutamente fechado no sentido quase literal dos termos utilizados na lei, pois aquele que fez a norma não aceitou ser alcançado por nada que estivesse fora do absoluta e nitidamente previsto na literalidade da lei, a denominada tipicidade fechada. (GRECO, 2004: 117)*

E, do ponto de vista do relacionamento entre Fisco e contribuinte, esta concepção leva ao “jogo de gato e rato” entre autoridades fazendárias e particulares, exemplificado pelo autor:

*O Brasil viveu durante bastante tempo esta situação em que o contribuinte inventa alternativas que o Fisco fecha com uma norma específica antielisão e assim por diante. Este jogo de gato e rato provoca efeitos altamente indesejáveis. (GRECO, 2004: 120).*

Para Marco Aurélio Greco, a Constituição de 1988 se diferencia das anteriores pela incorporação de uma concepção de Estado Social:

*A Constituição de 1988 tem, como uma de suas características marcantes, a de consagrar uma democracia social, tanto assim que, já no seu artigo 1º, o Brasil é concebido como um Estado Democrático de Direito e não apenas como um Estado de Direito, o que põe em pauta a compatibilidade entre os conceitos de Estado de Direito e Estado Social. (GRECO, 2004: 177)*

O autor levanta, assim, o seguinte questionamento:

*A pergunta que surge é se a concepção atual da tributação deve ser formulada exclusivamente a partir do conceito de Estado de Direito ou se a evolução social ocorrida nas últimas décadas conduz à necessidade de incorporar mais algum elemento a esta concepção. (GRECO, 2004: 177).*

É possível argumentar em contrário, no sentido de que a diretriz de Estado Social é direcionada ao legislador, que deve instituir políticas públicas adequadas a esta visão, mas não ao aplicador do direito, que estaria cingido, tanto quanto num “Estado Liberal”, à legalidade. É desta forma que Eurico de Santi sustenta que

*Klaus Tipke, a seu turno, adverte que os tributos são necessários para a construção e manutenção do Estado, seja ele um Estado Social ou um Estado Liberal. Mas isso não altera a dinâmica de funcionamento do sistema jurídico de um Estado Democrático de Direito. Independentemente de um Estado Social ou Liberal, a forma de interpretação e aplicação das normas não muda! O que muda são os valores norteadores da concepção e redação dos textos legislativos. (DINIZ, 2014: 218).*

Neste sentido, a ideia de “Estado Social” seria um pretexto genérico facilmente instrumentalizado por projetos políticos de perfil autoritário e populista, como explica o autor: “ignorar o direito posto, bem como seu sentido estabilizado ao longo do tempo, em

nome da aplicação de princípios ideologizados como forma de mitigar a legalidade é típico de regimes arbitrários” (DINIZ, 2014: 222).

Trazendo este debate para o campo prático: a concepção de Estado Social autoriza o legislador a instituir alíquotas progressivas de imposto de renda tendo em vista a distribuição de riqueza, mas não autoriza que o agente fiscal (ou o juiz), com fulcro em uma interpretação “contra legem”, faça com que determinado contribuinte tenha o seu rendimento encaixado numa faixa de alíquota superior.

Por fim, Marco Aurélio Greco aponta uma terceira fase na evolução da ideologia que envolve o planejamento tributário, caracterizada da seguinte forma:

*(...) mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva. (GRECO, 2004: 281).*

A justificativa moral para esta concepção é a de que

*(...) na medida em que o Estado proporciona serviços públicos à coletividade, todos que aqui vivem e desenvolvem suas atividades deles usufruem e, portanto, devem contribuir para o custeio do Estado. Por outro lado, a ideia de justiça aponta que devem fazê-lo na medida de sua capacidade econômica. (GRECO, 2004: 282).*

### **3. ABUSO DE DIREITO**

#### **3.1 O conceito de abuso de direito**

O instituto do abuso de direito é uma inovação do Código Civil de 2002, e historicamente envolveu divergências doutrinárias acerca de sua existência. Caio Mário da Silva Pereira explica (2015: 562) que

*A controvérsia começava na sustentação da teoria em si mesma, pois se havia autores que defendiam a sua procedência, não faltava quem (Planiol) se insurgisse contra ela, apontando na expressão mesma de sua designação uma *contradictio in adiectio*, pois que a ideia de abuso já é a negação do direito, enquanto o conceito de direito repele a noção de abuso.*

No entanto, o autor explica que, na atualidade, não é mais possível enxergar o ordenamento jurídico em função do código binário lícito/ilícito. Não se admite que o “o

indivíduo conduza a utilização de seu direito até o ponto de transformá-lo em causa de prejuízo alheio.” (PEREIRA, 2015: 563).

César Fiuza se refere ao instituto nos seguintes termos: “na verdade é mesmo ato ilícito, não ato intrinsecamente ilícito, como o homicídio, ou um avanço de sinal de trânsito, mas ato ilícito funcional (...)” (2014: 338)

O autor cita o exemplo do motorista que dirige deliberadamente em baixíssima velocidade, atrapalhando o fluxo do trânsito (idem: 338). Do ponto de vista estritamente formal, não é possível afirmar que se trata de infração; no entanto, do ponto de vista valorativo, o motorista está desrespeitando a boa-fé.

O abuso de direito é explicado a partir de três teorias: objetivista, subjetivista e finalista (FIUZA, 2014: 339). A teoria subjetivista visualiza o abuso do direito como o exercício de uma posição com o fim de prejudicar outrem.

César Fiuza explica que, para a teoria objetivista (2014: 339), “o abuso de direito é consequência do exercício anormal do direito. Não leva em consideração a intenção do agente.”

Por fim, para a teoria finalista, “o abuso de direito é a relação de contrariedade entre a conduta do homem e o fim pretendido pela ordem jurídica.” (FIUZA, 2014: 340).

César Fiuza explica que toda norma jurídica tem um elemento axiológico, que é a sua finalidade social. No exemplo do trânsito, a norma que determina a velocidade máxima tem como fim permitir o fluxo harmônico dos veículos; o motorista que dirige em velocidade excessivamente baixa está prejudicando o fluxo, de forma a violar o elemento axiológico da norma.

### **3.2 Aplicabilidade ao universo tributário**

Daí surge a questão: o abuso de direito é instituto aplicável ao universo tributário?

Leonardo Zehuri Tovar defende que a exigência de propósito negocial e o instituto do abuso de direito são argumentos válidos para descon sideração das formas jurídicas adotadas pelo contribuinte:

*(...) se um planejamento tributário legítimo deve possuir propósito negocial e fundamento econômico, somado à inexistência de abuso de direito, como dito anteriormente, é curial salientar que o contribuinte*

*ao exercer seu direito de planejamento não pode contrariar a finalidade social de sua empresa, porquanto assim agindo estaria contrariando a finalidade social da própria norma. (idem: 281).*

Marco Aurélio Greco se manifesta pela

*(...) possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal. (2004: 187).*

O autor defende que depois do Código Civil de 2002, “abuso de direito não é apenas caso de inoponibilidade perante o Fisco, é hipótese de ato ilícito que destrói um dos requisitos indispensáveis para haver efetivo planejamento tributário.” (2004: 187).

Marco Aurélio Greco entende que há três tipos de situações de abuso de direito que maculam o planejamento tributário (2004: 187):

- quando o ato é ilícito nos termos próprios do direito civil, e portanto não pode gerar qualquer efeito jurídico.
- quando o abuso tem natureza específica tributária.
- quando ocorre abuso no poder de controle de sociedade anônima.

O autor entende que

*O contribuinte tem o direito de se auto-organizar; e dispor a sua vida como melhor lhe aprouver; não está obrigado a optar pela forma fiscalmente mais onerosa. Porém, o que disse acima é que esta reorganização deve ter uma causa real, uma razão de ser, um motivo que não seja predominantemente fiscal (...). Se uma determinada operação ou negócio privado tiver por efeito reduzir carga tributária, mas se apóia num motivo empresarial, o direito de auto-organização terá sido adequadamente utilizado. (GRECO, 2004: 189).*

Neste sentido, o autor explica que a organização da atividade empresarial deve se fundamentar em propósitos de natureza diversa da incidência tributária. Afirma que

*(...) o abuso e a fraude à lei são instrumentos para controlar condutas que normalmente escapariam de um crivo mais rigoroso se olhássemos apenas sob a ótica da legalidade pura. O ordenamento jurídico não se resume à legalidade, ele contempla de mecanismos em última análise de neutralização da esperteza. (GRECO, 2004: 206).*

Ou seja, o abuso de direito e a fraude à lei

*(...) fazem parte daquilo que TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR denomina de regras de calibração do ordenamento. Ou seja, os textos legais dão as peças do sistema jurídico, mas para que funcionem coordenadamente precisam ser calibradas, ajustadas. (GRECO, 2004: 206).*

O autor cita o exemplo da incorporação em que

*(...) o instrumento da incorporação começa a ficar incompatível com a realidade se é sucessivamente utilizado e a realidade mostra que a pessoa jurídica que surgiu como incorporadora não trazia nenhum empreendimento subjacente sendo mera casca que se tornou interessante porque tinha o prejuízo fiscal. (GRECO, 2004: 206).*

O autor não aceita o argumento de que, sendo o objetivo da empresa auferir lucro, a redução da carga tributária seria um fim em si mesmo aceitável. Em seus termos, “a empresa não existe apenas para gerar lucro, a geração de lucro é um dos objetivos relevantes, mas não é o único. Não podemos esquecer a função social da empresa.” (GRECO, 2004: 212).

Em sentido contrário, pode-se apontar que o direito e a moral são universos separados e que a “esperteza” não é necessariamente vedada pelo ordenamento jurídico, bastando citar o exemplo hipotético da pessoa que se casa por interesse no patrimônio da família do cônjuge, situação que não afeta a validade do casamento.

Eurico de Santi critica esta “invasão” do direito pela moral nos seguintes termos:

*(...) substituir a certeza e a racionalidade das leis por esses “valores altamente vagos e abstratos” ou em nome do “interesse público”, por exemplo, é o que afeta a liberdade, implanta a insegurança, a incerteza e corrompe o desenvolvimento, gerando desigualdade e injustiça. É tal falta de critérios normativos, sim, que dá espaço para essa espécie de MORALISMO FISCAL defendida pelo Fisco, em que o bem ou o mal se personificam nas figuras inverossímeis do bom e do mau contribuinte. (DINIZ, 2014: 219).*

O mesmo autor aponta em outra obra que:

*O fisco apenas aceita que a forma é lícita nos casos em que se paga menos tributo, mas não houve a intenção de pagar menos tributo. Logo, verifica-se que a licitude ou ilicitude está na intenção de pagar menos tributo: se reduzo o tributo com a intenção de reduzir tributo, o ato é ilícito; se reduzo o tributo sem a intenção de reduzir tributo, o ato é lícito. (Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade –*

Alfredo Augusto Becker criticava o instituto do abuso de direito nos seguintes termos:

*(...) ainda que se considerasse imoral a prática da evasão fiscal (elusão ou evasão legal), o juiz (ou a autoridade incumbida do lançamento) não poderia desprezar ou abstrair a realidade jurídica e tomar a realidade econômica, sob o fundamento de que aquela estrutura jurídica fora erguida com abuso do direito. E não o pode porque, como o próprio Jean Dabin demonstrou, o único e verdadeiro critério da teoria do abuso do direito é o critério moral. Ora, como já se viu, o juiz deve interpretar o Direito com critérios jurídicos e não morais; caso contrário estará criando regras jurídicas novas. (2007: 159)*

Percebe-se no pensamento do autor uma crítica à adoção de critérios morais na interpretação jurídica. É relevante mencionar que Alfredo Augusto Becker faleceu antes que o abuso do direito fosse positivado no ordenamento brasileiro.

Becker explica que: “O Direito não existe para moralizar o homem, mas para ser o instrumento praticável que promova um bem comum (autêntico ou falso) realizável (não apenas ideal ou utópico)” (2007: 89).

Douglas Yamashita estabelece uma conexão entre o abuso de direito e a ideia do “business purpose”. Em seus termos, “a absoluta falta de propósito negocial pode indicar excesso dos limites impostos pelo fim econômico ou social do direito exercido”. (2005: 133). O autor explica que “o propósito de economia tributária, por ser extrínseco, ou seja, estranho ao fim econômico ou social específico do direito à reorganização societária, não seria um propósito negocial aceitável.”

Douglas Yamashita explica que o conceito de função social do contrato implica o abrandamento da teoria da relatividade dos contratos – pelo qual apenas as partes contratantes têm interesses envolvidos. Em seu entendimento, a função social “legitima a intervenção de terceiros prejudicados, que não são partes do negócio jurídico, tal como o Fisco(...)” (2005: 134).

Diante da crítica de que o “fim econômico ou social” do direito seria algo indeterminável, o autor sustenta (2005: 135) que “o critério da distinção entre abuso e

exercício regular de um direito reside na natureza do direito do qual se abusa (...) Não existe abuso de direito abstrato, desconectado de uma realidade específica”.

Douglas Yamashita menciona (2005: 136) ainda a crítica que Pontes de Miranda fazia à expressão “abuso de direito”, quando o correto seria “abuso do direito”. Isto porque a expressão “abuso de direito” implicaria uma ideia abstrata, universal, do direito exercido, enquanto que “abuso do direito” deixa claro que se trata do direito atribuível ao sujeito naquele caso concreto.

É necessário, aqui, esclarecer um ponto: o autor não defende a aplicação da boa-fé objetiva, nem da “moral”, nem dos “bons costumes” na seara tributária. O princípio da boa-fé objetiva diz respeito às partes contratantes, o que exclui o Estado (a não ser, obviamente, se for o caso de contrato administrativo).

A noção de moral e bons costumes, por sua vez, depende de concepções socialmente dominantes em determinada época e local. No caso do direito tributário brasileiro, inclusive, observa-se um contexto social em que a sonegação é vista como um comportamento aceitável. De acordo com Douglas Yamashita,

*(...) para a concepção sociológica dos bons costumes, se considerada a cultura individualista e imediatista do “jeitinho brasileiro” e da “Lei de Gerson”, muitos diriam que “bom contribuinte” é aquele que sonega (2005: 129).*

Observa-se que as críticas doutrinárias à atuação fiscal frequentemente são fundamentadas na ausência de proibição legal da prática de determinado ato pelo contribuinte. Consoante este raciocínio, com fulcro no princípio da legalidade estrita, qualquer ato que não seja vedado à conduta particular é necessariamente permitido.

Embora tal concepção seja dogmaticamente indiscutível, não parece suficiente para resolver os problemas práticos. No caso hipotético da venda do imóvel por R\$ 1,00, que configura um caso caricatural de simulação (com o fim de não recolher o imposto sobre doação), seria possível contra-argumentar ao Fisco no sentido de que “a lei não proíbe a venda de um imóvel por R\$ 1,00”.

No caso, embora a “venda por um real” não seja vedada, o que se argumenta é que não houve de fato uma venda, porque o valor da transação é manifestamente diverso do valor de mercado do bem.

## 4. INTENÇÃO E “BUSINESS PURPOSE”

### 4.1 Intenção e validade do negócio jurídico

É necessário avaliar em que situações a motivação (ou causa) do agente é relevante para a validade do negócio jurídico. Para Fábio Piovesan Bozza, “a hipótese de incidência apresentará sempre o significado de mero fato jurídico – quer o substrato seja uma situação de fato, quer seja uma situação jurídica – já que os efeitos tributários independem da vontade das partes.” (BOZZA, 2015: 62).

O autor entende, portanto, que o perfazimento do critério material da regra-matriz de incidência tributária independe da intenção dos agentes. Desta forma, não faria sentido a autoridade fiscal avaliar as “intenções” para o fim de determinar qual negócio jurídico será considerado para fins tributários. Ficaria afastada, dessa forma, o critério do “business purpose” como requisito para a validade do planejamento tributário.

Há uma discussão acerca da predominância da vontade (interna) ou da declaração na formação do negócio jurídico, existindo várias teorias a respeito. Fábio Piovesan Bozza explica que a teoria voluntarista dava prevalência à vontade:

*(...) na teoria voluntarista, o fundamento da obrigatoriedade dos contratos encontra-se no consentimento, cuja essência baseia-se na autonomia natural de disposição da própria liberdade e na necessidade de respeitar o direito da contraparte.* (BOZZA, 2015: 102).

A teoria declarativista, por outro lado, “afirma a prevalência da declaração em relação à vontade interna, psicológica e individual. O que constitui o negócio jurídico não é a vontade subjetiva, mas a vontade objetiva, isto é, a declaração.” (idem: 103).

Fábio Piovesan Bozza não se alinha a nenhuma das duas teorias, entendendo que “em essência, o negócio jurídico não é formado por dois elementos independentes, a vontade e a declaração, mas somente por um: a declaração de vontade negocial (ou, simplesmente, declaração negocial), constituída de forma, objeto e circunstâncias negociais.” (idem: 111).

De fato, nos termos do artigo 140 do Código Civil, “O falso motivo só vicia a declaração de vontade quando expresso como razão determinante”.

Gustavo da Silva Amaral expõe que “a busca da intencionalidade da ação no direito está adstrita aos dados objetivados por esta. A “real” intenção (subjéctiva) do autor da ação pertence ao inefável, ao abismo interno de cada um.” (2004: 90).

#### **4.2 Intenção e “business purpose” no universo tributário**

Eurico de Santi expõe que

*(...) o Fisco adota o critério interpretativo do “propósito negocial” ou da “intenção negocial”, segundo o qual planejamentos tributários só são eficazes se, além de utilizarem meios lícitos, houver uma ou mais razões negociais ou econômicas que justifiquem a realização das operações. Disso se depreende que a simples busca por economia tributária, na interpretação do Fisco, não seria permitida pelo direito positivo. (2014: 225).*

A crítica que este autor desenvolve tem fundamento na diferença entre o sistema tributário norte-americano (onde a teoria do “business purpose” surgiu e foi positivada em 2010 por meio da Seção 7701 do “Health Care and Education Reconciliation Act” – conhecido como “Obamacare”) e o brasileiro. Eurico de Santi explica que

*(...) nos Estados Unidos o “propósito negocial” é fato construído conjuntamente pelo diálogo entre Fisco e contribuinte, garantindo segurança jurídica e impossibilitando que critérios posteriores invalidem operações realizadas no passado. (2014: 229).*

O autor explica ainda que o “Internal Revenue Service”, órgão federal norte-americano equivalente à Receita Federal brasileira, expõe de forma clara, mediante exemplos didáticos, que tipo de operação é considerada planejamento tributário abusivo, reforçando a segurança jurídica (2014: 235). Conclui no sentido de que

*(...) só faz sentido o critério do “propósito negocial” no contexto de um país que deixa clara sua interpretação da lei antes da ocorrência dos fatos, prevenindo os contribuintes que querem respeitar a lei e que não querem ser surpreendidos no futuro. (2014: 236).*

A crítica de Eurico de Santi aponta para a falta de sentido em tentar obter informações acerca da “verdadeira intenção” do agente, sendo que é difícil obter provas concretas desta intenção. O autor aponta, assim, que seria impossível efetuar um controle de legalidade de um ato administrativo motivado em análise das intenções do contribuinte:

*(...) se não há lei (que sequer seria plausível) que regule o fato da intenção de menos pagar tributo como ilícito e, além disso, não é possível a prova de intenções ou o encontro da verdade real, não há*

*possível legalidade e, por decorrência, nem possibilidade do controle dos respectivos atos de aplicação da lei de uma hipotética “norma geral antielisiva. (Santi, 2014: 215).*

Contrariando este argumento, Marco Aurélio Greco articula que

*(...) algo bem justificado não é necessariamente um relatório de 100 páginas. Pode ser bem justificado mostrar como estava a Bolsa de Valores há quinze dias e como estava uma semana depois: por isso não dava para ficar parado. Eventualmente, basta um gráfico do preço da commodity que o contribuinte queria exportar uma semana antes e o preço no dia em que montou a pessoa jurídica (...) (GRECO, 2004: 211).*

O que o autor quer dizer é que o “motivo” não é algo tão complexo ou misterioso, mas sim uma indicação concreta da vantagem ou desvantagem de determinada forma jurídica do ponto de vista da estratégia empresarial.

## **5. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

### **5.1 Extensão de aplicabilidade do princípio**

A presença do princípio da capacidade contributiva no ordenamento constitucional é indiscutível, dada a sua previsão expressa. Mas surge a seguinte questão: o princípio é aplicável apenas ao legislador ou também ao aplicador da lei?

Para Marco Aurélio Greco, “o princípio dirige-se também para o aplicador e no processo de interpretação servirá de critério iluminador do alcance concreto que a lei posta apresenta.” (GRECO, 2004: 282).

O autor entende que o princípio pode inclusive alterar a qualificação jurídica da operação:

*(...) da perspectiva da capacidade contributiva, quando a lei estiver se referindo a compra e venda pode ser que ela não esteja se referindo ao nome “compra e venda”, mas ao tipo de manifestação de capacidade contributiva que se dá através da compra e venda. (GRECO, 2004: 302).*

De acordo com Marco Aurélio Greco,

*(...) Na medida em que a lei qualificou uma determinada manifestação de capacidade contributiva como pressuposto de incidência de um tributo, só haverá isonomia tributária se todos aqueles que se encontrarem na mesma condição tiverem de suportar a mesma carga fiscal. (GRECO, 2004: 186).*

Portanto, de acordo com este pensamento, havendo uma categoria de contribuintes que apresentam situações semelhantes do ponto de vista da capacidade contributiva, o princípio da isonomia exige que não haja diferenciação tributária.

Em sentido contrário, Gustavo da Silva Amaral entende que

*(...) se aplicarmos o princípio da capacidade contributiva material como razão para equiparar situações de modo a tributá-las da mesma forma, (...), teremos de admitir, em contrário, a inexistência dela como razão para o não-pagamento do imposto por aquele que estiver em situação econômica desfavorável. (2004: 88).*

Marco Aurélio Greco comenta a Constituição Federal nos seguintes termos:

*Assume relevância a disposição contida no artigo 3º, I, que, ao prever os objetivos gerais de todo o País, consagra a noção de que a liberdade tem como contraponto a solidariedade, para que, da composição de ambas, surja como resultante uma sociedade justa. Isto significa que a própria igualdade geral e a capacidade contributiva no campo tributário devem ser vistas nesse contexto, ambas antes da igualdade tributária. (GRECO, 2004: 201).*

O raciocínio exposto aloca o princípio da capacidade contributiva num patamar superior ao da legalidade tributária, de forma que esta deve ser vista como uma função daquela.

## **5.2 Crítica**

Alfredo Augusto Becker, por sua vez, denomina o princípio da capacidade contributiva de “constitucionalização do equívoco”. O autor reconhece o princípio no ideal de justiça distributiva dos filósofos gregos, mas aponta a falta de critério científico para delinear o significado preciso do termo.

Em suas palavras,

*(...) dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo é incorrer numa tautologia: as palavras “capacidade contributiva”, sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um metro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos (...) (2007: 511).*

O autor aponta os problemas que adviriam da aplicação direta da capacidade contributiva no caso concreto, à margem da legislação (2007: 520)

- a) a perda da certeza e do aspecto prático do direito;
- b) substituição do direito pela moral;
- c) confusão entre justiça e validade da norma jurídica;

Embora, nesta explanação, Alfredo Augusto Becker se refira à atuação do magistrado, é evidente que com muito mais razão, de acordo com a lógica que sustenta, não se poderia admitir a aplicação direta de princípios pelo fiscal tributário.

## **6. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA**

### **6.1 O aspecto econômico do direito tributário**

Um dos temas centrais de discussão no planejamento tributário consiste na atribuição de efeitos jurídicos a fenômenos de ordem econômica que acarretam os mesmos efeitos (sob a ótica econômica) de operações que são tipificadas como tributos, porém sem que haja a mesma configuração jurídica exigida pelo critério material da regra-matriz de incidência tributária.

Fábio Piovesan Bozza explica que

*(...) a constituição da relação jurídica tributária é permeada pela realidade econômica que pode afetar a interpretação do conteúdo do fato gerador (...) Afinal, toda hipótese de incidência tributária busca alcançar manifestações econômicas, relacionadas ou não com uma contraprestação estatal. Como, então, conciliar a consideração civil e a consideração econômica do fato gerador? (BOZZA, 2015: 37)*

O direito tributário está sempre relacionado com eventos sociais de natureza econômica. Fábio Piovesan Bozza explica que “a lei tributária manifesta a sua vontade por meio do fato gerador, que sempre deverá representar um fenômeno de fundo econômico, especialmente nos tributos não vinculados a uma atividade estatal. Afinal, a tributação recai sobre índices de riqueza ou de capacidade contributiva.” (BOZZA, 2015: 81).

O artigo 110 do CTN estabelece a impossibilidade de se definirem hipóteses de incidência tributária com conceitos que não correspondam semanticamente às definições presentes no Direito Civil. Por exemplo, o compromisso de compra e venda, por não configurar transferência de propriedade, não pode ser incluído no critério material da regra-matriz de incidência tributária do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis.

É necessário apontar que as limitações constitucionais ao poder de tributar seriam totalmente inúteis se as definições presentes na legislação tributária pudessem extrapolar os conceitos do direito civil. Douglas Yamashita esclarece a este respeito que “em se tratando de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal para limitar ou definir competências tributárias, inexistente liberdade ao legislador para alterá-los”. (2005: 82).

Alfredo Augusto Becker expõe que

*(...) quando o legislador tributário fala de venda, de mútuo, de empreitada, de locação, de sociedade, de comunhão, e incorporação, de comerciante, de empréstimo, etc., deve-se aceitar que tais expressões têm dentro do Direito Tributário o mesmo significado que possuem no outro ramo do Direito, onde originalmente entraram no mundo jurídico. (2007: 130).*

A ideia de interpretação econômica surgiu na Alemanha, no início século XX, dentro da corrente doutrinária denominada “Jurisprudência dos Interesses”. Douglas Yamashita explica esta corrente nos seguintes termos:

*Influenciada por um positivismo sociológico, ela deslocava o centro gravitacional do Direito da norma jurídica para os interesses que motivaram a produção legislativa, interesses extraídos de seu contexto social. Assim, o conceito de Direito era reduzido ao fato, fosse ele histórico, social ou econômico. Consequentemente, toda interpretação deveria perquirir os interesses causais da lei. (2005: 83).*

José Eduardo Monteiro de Barros aponta que a interpretação econômica do direito tributário foi desenvolvida pelo jurista alemão Enno Becker, tendo sido inserido no Código Tributário Alemão um dispositivo nos seguintes termos: “na interpretação das leis tributárias deve-se ter em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias”. José Eduardo Monteiro de Barros entende que esta concepção do Direito Tributário “realçou a substância econômica das relações jurídicas deste, abandonando, totalmente, aquele exagerado valor que se atribuía ao então conhecido formalismo conceitual do Direito Privado.” (2010: 15).

Neste contexto, surge a noção de que o direito tributário deveria atender ao “conteúdo econômico das relações jurídicas” (2005: 83). Fábio Piovesan Bozza explica a teoria germânica de interpretação econômica nos seguintes termos:

*(...) para a teoria em exame, independentemente de a norma tributária prever como hipótese de incidência uma situação jurídica ou uma situação de fato, o fato jurídico tributário ocorrido no mundo fenomênico deverá ser sempre qualificado de acordo com seu significado econômico. (2015: 85)*

Ou seja, o Direito Tributário utiliza as formas jurídicas apenas como um meio para alcançar a captação de riqueza (idem, ibidem). O aspecto econômico prepondera sobre o jurídico, portanto.

Antes de criticar a interpretação econômica, é necessário fazer a ressalva inicial de que todos os critérios materiais de regras-matrizes tributárias têm algum aspecto econômico. Conforme explica Fábio Piovesan Bozza, “não há dúvida de que, nos tributos não vinculados a determinada atuação estatal – como é o caso dos impostos –, a constituição da relação jurídica tributária é permeada pela realidade econômica.” (2015: 86).

No entanto, o cerne da discussão é a delimitação da fronteira entre a natureza jurídica e a natureza econômica do evento. Por exemplo, se A vendeu um carro a B, e B o vendeu a C, e C o vendeu a D, é possível afirmar que, do ponto de vista jurídico, houve três transações; no entanto, do ponto de vista estritamente econômico, o resultado foi a apropriação por D do veículo que pertencia a A. Não seria razoável, neste contexto (excluindo a hipótese de simulação), equiparar os eventos a uma venda de A para D.

Desta forma, é importante ter em mente que a realidade jurídica é um universo distinto da realidade econômica. Exemplificando: para a economia, uma família pode ser vista como uma unidade; para o direito, cada membro da família tem personalidade jurídica própria e autonomia negocial (ressalvando-se as restrições advindas do regime de bens ou das incapacidades).

Fábio Piovesan Bozza explica que

*Para alcançar essa realidade econômica, que consiste na produção, na distribuição ou na manutenção de riqueza, a lei tributária contempla a descrição abstrata de determinado fato, ato ou negócio jurídico, cuja realização enseja o nascimento da relação jurídica tributária. Trata-se da hipótese de incidência tributária. (2015: 81).*

Neste raciocínio, fica claro que é na elaboração da lei que a realidade econômica é considerada para a definição da hipótese de incidência. Assim, a partir da vigência da

lei é o critério jurídico que será utilizado para a sua análise. Mas é necessário atentar para algumas situações em que, nos termos do próprio CTN (artigo 116, inciso I), a “situação de fato” constitui o critério material do fato gerador.

Isto inclusive gera uma certa confusão, pois, a partir de momento em que qualquer situação “de fato” ingressa no sistema jurídico, ela se torna uma “situação de direito”. Para dissecar o sentido da terminologia “situação de fato”, Hugo de Brito Machado aponta que

*Por situação de fato entende-se a situação (fato ou conjunto de fatos) que não tenha sido objeto de disciplina jurídica específica e por isto não constitua uma categoria ou instituto jurídico (...) A circulação de mercadorias, a aquisição de renda, a realização de uma operação financeira, são exemplos de fatos geradores de impostos integrados por situações de fato. (2002: 106).*

É importante fazer esta distinção: é óbvio que o conceito de “circulação de mercadoria”, inserido em uma declaração de lançamento, já se tornou uma “situação jurídica”. O que importa é que como não há um conceito correspondente no direito civil, a legislação tributária tem uma certa “autonomia” para definir as “circunstâncias materiais necessárias” previstas no CTN. Diferente é o caso da transmissão de propriedade imóvel, que exige o registro, nos termos do direito civil; portanto é vedado à legislação tributária (e o artigo 110 do CTN deixa isso claro) inventar um novo conceito de “transmissão de propriedade” apenas para fins tributários.

O autor afirma que “a questão que se coloca é saber quando a lei tributária faz a escolha pelo critério econômico na estruturação da hipótese de incidência.”

## **6.2 Crítica**

Alfredo Augusto Becker criticava de forma contundente a hermenêutica de viés econômico (2007: 96) por meio de uma análise que chama de “rebelião do fato”. Sustentava que “grande parte da doutrina jurídica assiste impassível ou até coopera ativamente para esta inversão irracional da fenomenologia jurídica: o fato subjungando o jurídico, esquecendo-se que o jurídico existe justamente para dominar o fato.” (2007: 97).

Afirmava que “não há maior equívoco do que pensar que as coisas nuas, em sua verdade natural, seriam mais simples que as estruturas jurídicas que as envolvem e vestem”. (2007: 100).

Entendia que “Querer, no momento da interpretação da lei, libertar o fato econômico ou social da constrição jurídica, que o transfigura, importa em destruir a praticabilidade e a utilidade do direito”. (2007: 104).

Percebe-se que o autor defende uma visão clássica de separação dos poderes, sendo a função do Legislativo (e não do aplicador da lei) adequar o sistema normativo à realidade social e econômica.

Becker desenvolve uma crítica acirrada (2007: 109-115) da denominada “visão funcional” do Direito Tributário, preconizada pelo financista Benvenuto Griziotti, que compreendia a interpretação do Direito Tributário em um contexto de correlação com o universo econômico e político – ideia que parece uma espécie de interpretação teleológica.

Becker conclui (2007: 138) que a hermenêutica de viés econômico destrói a certeza e a praticabilidade do Direito Tributário e inverte a fenomenologia jurídica.

O autor explica que a escolha, pelo legislador, do evento social que constituirá o fato gerador leva em consideração uma presunção de riqueza ou atividade econômica. No entanto, a partir do momento em que esta escolha é cristalizada no universo jurídico, não há um retorno ao universo econômico para buscar novas acepções da incidência. Becker explica:

*A circunstância de o legislador ter escolhido para a composição da hipótese de incidência um fato jurídico, em razão do fato econômico do qual aquele fato jurídico é a causa, signo ou efeito – observa Luigi Vittorio Berliri – não justifica que o intérprete substitua o fato jurídico pelo fato econômico correspondente, para o efeito de considerar realizada a hipótese de incidência. (2007: 536).*

O autor exemplifica (2007: 536) por meio da hipótese de um imposto sobre a propriedade de cães, instituído em função de a propriedade de cães ser um signo presuntivo de riqueza; tal hipótese de incidência não poderia ser estendida a um gato, mesmo que o gato fosse mais caro do que qualquer cão. Isto ocorre porque, a partir do momento em que o fato econômico é transformado em fato jurídico por meio da lei, sua natureza é estritamente jurídica.

É natural que haja uma imprecisão do fato jurídico escolhido, no sentido de que ele não abarque todas as possibilidades de demonstração de riqueza. Esta imprecisão é decorrente da necessidade de se escolher um fato jurídico que seja objetivamente determinável. Uma hipótese de incidência demasiadamente ampla em termos semânticos

(do tipo “demonstrar riqueza”) geraria enormes dificuldades de aplicação prática. Becker afirma que

*Em muitíssimos casos, o legislador deliberadamente escolheu como signo (índice ou presunção) de capacidade contributiva um determinado fato jurídico (ato, fato ou situação de fato) de mais fácil e segura identificação e captação que o fato econômico esquivo que normalmente corresponde àquele fato jurídico. (2007: 537).*

Desta forma, ao escolher uma determinada descrição factual para compor a hipótese de incidência, a atividade legislativa necessariamente abre mão de certo grau de “justiça” em prol da operacionalidade do direito (2007: 537). Isto ocorre porque sempre existirá uma hipótese “parecida” que demonstra riqueza da mesma forma, mas, por não ter sido incluída na lei, não ensejará tributação. É injusto, mas necessário para a definição precisa da hipótese de incidência, que é uma exigência do princípio da legalidade tributária.

O autor conclui nos seguintes termos:

*as valorações dos interesses em conflito num problema prático e o critério de preferência que inspirou a solução legislativa, participam da objetividade da regra jurídica e não podem ser reexaminados pelo seu intérprete sob o pretexto de melhor adequação à realidade econômica, no momento de incidência da regra jurídica. (2007: 538).*

Desta forma, qualquer tentativa de raciocínio que busque, no momento da aplicação da norma, apreender a essência econômica de determinada transação constituiria um grave erro, pois:

– a essência econômica já foi levada em conta na definição da hipótese de incidência.

– as “injustiças” que ocorrem nas situações concretas são uma exigência da necessidade de definir em termos precisos o que é e o que não é o fato gerador. Sem esta precisão, não haveria segurança jurídica.

Gustavo da Silva Amaral aponta que a interpretação econômica equivale ao uso de analogia para tributação (2004: 87). E sustenta (idem, ibidem) que “quanto maior o uso de argumentos analógicos, maior a violência simbólica das decisões e, portanto, maior o grau de insegurança jurídica empreendido dentro da sociedade.”

Em sentido contrário, José Eduardo Monteiro de Barros defende que:

*No caso da interpretação econômica, não se interpretará economicamente a lei, a norma jurídica; o que se interpretará é a operação celebrada pelas partes e buscar – depois de descoberto o conteúdo, a realidade econômica daquela relação jurídica – o*

*dispositivo legal mais próximo regulador daquela operação, sempre tendo em vista o princípio da legalidade em matéria tributária.*  
(2010: 20).

Exemplificando o pensamento do autor: no caso da alienação de ações de pessoa jurídica que resulta em transferência de imóvel, a interpretação econômica não estaria criando nova hipótese de incidência; estaria, sim, levando à conclusão de que o evento ocorrido configura uma hipótese de incidência legalmente prevista, qual seja, a do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis.

Na concepção de José Eduardo Monteiro de Barros, portanto, há duas etapas:

- a análise da transação para verificar, objetivamente, “o que aconteceu”; e aqui há um viés econômico.
- a subsunção do fato que “aconteceu” à norma abstrata; e aqui o critério é exclusivamente jurídico.

## **7. A LEI COMPLEMENTAR 104**

### **7.1 Natureza jurídica da norma: antielisiva ou antievasiva ?**

A Lei Complementar 104 inseriu o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, estabelecendo que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos praticados com a intenção de dissimular a ocorrência do fato gerador ou elementos constitutivos da obrigação tributária. Na Exposição de Motivos desta lei, foi mencionado o combate ao “abuso de forma”.

Há divergência acerca de se tratar de norma antielisiva ou antievasiva. Para tratar desta distinção, inicialmente é necessário entender a terminologia utilizada pela doutrina. Fábio Piovesan Bozza explica (2015: 250) que

*(...) a elisão costuma ser entendida como a não sujeição à incidência da norma tributária, mediante adoção de uma conduta voluntária do contribuinte(...) O contribuinte realiza procedimento lícito, cujo resultado ou não integra os pressupostos para a incidência tributária ou atenua o valor do tributo devido.*

A evasão, por sua vez, seria a “economia ilícita ou fraudulenta de tributos, porque sua realização passa necessariamente pelo descumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes” (2015: 250).

A distinção serve à definição dos limites da aplicação da lei. Conforme expõe Fábio Piovesan Bozza (2015: 251), uma norma antievasiva afasta os negócios realizados

com dolo, fraude ou simulação, enquanto que uma norma antielisiva atacaria o planejamento tributário “abusivo”.

Há quem entenda que a Lei Complementar 104 é inconstitucional. Ives Gandra da Silva Martins afirma que

*(...) com efeito, o referido dispositivo, assim redigido (...), despoja o Congresso Nacional do poder de produzir a lei tributária e transforma o agente fiscal em verdadeiro legislador, para cada caso aplicando, não a lei parlamentar, mas aquela que escolher. Afeta, o artigo 116, uma outra cláusula pétrea (artigo 60, §º, inciso II), que é a separação dos poderes, pois autoriza o representante do Fisco a deixar de aplicar a lei ao fato a que se destina, e a escolher, no arsenal de dispositivos legais, aquele que resulte mais oneroso, a partir da presunção de que o contribuinte pretendeu utilizar-se da “lei” para pagar menos tributos.*

(O Planejamento...2001: 125).

O autor entende, portanto, que a norma atribui à autoridade administrativa poder que seria do Legislativo, o que feriria a separação de poderes.

Cesar A. Guimarães Pereira entende que

*A função do dispositivo também é meramente explicitadora em relação à atribuição de competência para que a Administração pública reconheça a simulação(...) o artigo 149, VII, do CTN já atribuía essa competência à Administração. Essa regra era excepcional em relação ao art. 105 do Código Civil, o que autorizava a Administração a reconhecer a simulação (e a ineficácia dos atos ou negócios simulados) mesmo sem prévia anulação judicial. (O Planejamento...2001: 45)*

Ou seja, o dispositivo apenas reforça o artigo 149, no que diz respeito ao afastamento das figuras jurídicas simuladas. Isto não significa, para o autor, que seja inútil:

*É muito conveniente que o legislador complementar haja dirimido essa dúvida, estipulando claramente que a Administração detém competência para, sem se aplicar o art. 105 do Código Civil, reconhecer e desconsiderar ela própria, para fins tributários, a ocorrência de simulação em atos ou negócios jurídicos. (O Planejamento...2001: 45)*

A questão apontada pelo autor é relevante devido ao fato de que um negócio jurídico entre particulares somente pode ser anulado pelo Judiciário, inclusive porque o Estado nem é parte na transação. Se não houvesse a prerrogativa de desconsideração, seria necessário que o agente fiscal recorresse à procuradoria competente para o ajuizamento da ação judicial para o fim de decretar a nulidade do negócio simulado – para, então, considerá-lo ineficaz para fins tributários.

## 7.2 A polêmica acerca da expressão “dissimular”

Lendo o parágrafo único de forma objetiva, tem-se:

Sujeito: autoridade administrativa.

Objeto: poderá desconsiderar atos (...)

Complemento do objeto: “com a finalidade de dissimular (...)”

Observe-se que não há dissenso em relação aos conceitos de “autoridade administrativa”, “atos” ou “desconsiderar”. A autoridade administrativa é o agente fiscal, os atos são os negócios jurídicos ou deliberações societárias do contribuinte e “desconsiderar” significa não reconhecer a eficácia do ato para fins tributários.

A divergência surge em relação ao termo “dissimular a ocorrência do fato gerador (...)”. O que é dissimular? Seria a mesma coisa que “simular”?

No Dicionário Aurélio, o verbete dissimular tem, entre outros, os significados de: ocultar ou encobrir com astúcia; disfarçar; atenuar o efeito de; proceder com fingimento, hipocrisia; ocultar, esconder-se. Simular, por sua vez, é definido como fingir; representar com semelhança; disfarçar, dissimular.

Assim, pode ser entendido que dissimulação seria o mesmo que simulação. Gustavo da Silva Amaral (2004: 99), comentando a forma como os verbetes “dissimular” e “simular” aparecem em dicionários, observa: “vemos assim que o signo simular, ao menos em seu uso comum, possui ampla coincidência conotativa com o termo dissimular, chegando mesmo a ser apontado como sinonímia”. Conclui, assim, que (2004: 104) “a expressão “dissimular o fato gerador” não nos deixa dúvidas a respeito de seu sentido. Significa mascarar, ocultar, mediante simulação relativa, a realização do fato jurídico tributário por parte do contribuinte.”

Ricardo Lobo Torres entende de forma diversa. Para o autor,

*(...) a “dissimulação” nada tem que ver com a simulação, que elisão não é; dissimular é encobrir, ocultar, disfarçar, atenuar os efeitos de algum fato, e não se confunde com simular, que tem o significado de fingir ou fazer parecer real o que não é (...)(O Planejamento...2001: 243)*

Pelo menos do ponto de vista gramatical, não há qualquer menção, na referida norma, à “interpretação econômica”, à capacidade contributiva, a “sinais de riqueza” ou ao abuso de direito – o que é curioso, tendo em vista que grande parte das críticas

doutrinárias ao dispositivo discorre acerca destes conceitos que, pelo menos numa análise inicial, não fazem parte da norma.

João Francisco Bianco tem uma visão bem pontual da utilidade da norma: “seu objetivo, portanto, foi dar conformação legislativa à construção jurisprudencial que autoriza a desconsideração dos negócios praticados com simulação, nada além disso.” (O Planejamento...2001: 158).

O autor, portanto, afirma que o parágrafo único referido não tem qualquer relação com a ideia do “business purpose”, pelo motivo de que “esses tipos de atos não são dissimulados, não são fingidos, não são encobertos nem ocultos (...) A intenção e o objetivo desses atos são declarados: visam a elidir a incidência do tributo.” (O Planejamento...2001: 158)

### **7.3 Regulamentação da LC 116**

Um outro aspecto levantado pela doutrina é a necessidade (ou não) de regulamentação da LC 116. Gustavo da Silva Amaral entende que

*(...) seja qual for a interpretação que se dê ao referido dispositivo, temos que hoje a referida regra ainda pende de eficácia técnica, já que sua aplicação ficou condicionada aos “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. (2004: 105)*

Seria possível pensar, no entanto, que tais “procedimentos” são simplesmente as normas que regulamentam, em cada ente federativo, a lavratura de auto de infração e o consequente processo administrativo.

## **8. CASOS PRÁTICOS**

Marco Aurélio Greco aponta exemplos de situações que define como “operações preocupantes”.

### **8.1 O negócio jurídico indireto**

De acordo com Marco Aurélio Greco, “ocorre negócio indireto quando o negócio é celebrado para obter um efeito prático equivalente àquele próprio de outro negócio, mas que as partes não desejam celebrar”. (O Planejamento...2001: 253).

Para João Francisco Bianco, “no negócio indireto, portanto, utiliza-se uma figura jurídica diversa daquela típica que seria normalmente adotada na situação concreta” (O Planejamento...2001: 148)

O autor cita como exemplo (idem: 148) a situação em que uma parte deseja transferir recursos financeiros à outra, para recebê-los de volta depois de certo período, com constituição de garantia – o que configura, a princípio, o mútuo. No entanto, por qualquer motivo que seja, as partes preferem operar uma compra e venda de um bem (que é a garantia) com cláusula de retrovenda com preço previamente ajustado para incluir a remuneração do capital. Não haveria simulação porque, neste caso, (idem: 158),

*(...) as partes quando adotam o negócio jurídico indireto submetem-se por inteiro ao seu regime jurídico próprio, para o bem e para o mal, assumindo todas as suas consequências, sejam elas quais forem. Desse modo, nada há de dissimulado, de fingido ou de disfarçado na adoção do negócio indireto. Trata-se de opção claramente assumida de um regime jurídico em detrimento do outro. (O Planejamento...2001: 158).*

## **8.2 Step transactions**

As “step transactions” são “sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso.” (GRECO, 2004: 345).

O autor explica que a análise da oponibilidade ou não de tais operações ao Fisco deve ser feita a partir de seu conjunto, e não da avaliação separada de cada uma das etapas (GRECO, 2004: 345). Para o autor, “a verificação das alterações relevantes deve ser feita não apenas considerando os momentos anterior e posterior a cada etapa mas, principalmente, os momentos anterior e posterior ao conjunto de etapas.” (GRECO, 2004: 346).

Marco Aurélio Greco explica que é impossível determinar um intervalo de tempo preciso entre as operações para determinar se são aceitáveis ou não. Esta consideração depende das circunstâncias do caso concreto. (GRECO, 2004: 347).

Fábio Piovesan Bozza explica que “atos ou negócios sucessivos, realizados em curto espaço de tempo, denotam preordenação e unidade de propósito das partes para a rápida consecução da última etapa do plano” (2015: 236).

Um exemplo de situação em que foi reconhecida a regularidade de negócios jurídicos celebrados em curtíssimo espaço de tempo foi o atentado terrorista de 11/09/2011, segundo o mesmo autor: “não seria de se estranhar, sendo plenamente

justificável, que negócios celebrados naquela fatídica manhã tivessem sido desfeitos na tarde daquele mesmo dia, em razão do atentado” (2015: 236).

### **8.3 Operações invertidas**

A operação invertida é caracterizada quando a controlada adquire a controladora. Nos termos de Marco Aurélio Greco,

*merecem especial atenção as incorporações em que a incorporadora é pessoa jurídica cujo empreendimento tem dimensão manifestamente desproporcional em relação à incorporada (a pequena incorpora a grande). Não conheço impedimento legal a este tipo de incorporação, mas é bizarro que o menor absorva o maior. (GRECO, 2004: 348).*

A legislação que rege a situação é o decreto-lei 2341/87, que estabelece em seu artigo 33 que “A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.”

Diante desta situação, alguns contribuintes optaram por fazer o contrário: a empresa deficitária incorpora a empresa lucrativa para poder compensar. A lei veda isto? Objetivamente, não.

Foi a divergência que surgiu no “Caso Focom”, explicado a seguir.

A conhecida Philco Ltda. (pertencente ao grupo Itaú) vendeu praticamente todos os seus ativos para a Itaotec S.A. Daí a Philco adquiriu a Focom Fomento Comercial Ltda. Então, a Philco mudou sua denominação para Focom Total Factoring Ltda.

O Fisco federal, no entanto, entendeu que a incorporação real teria sido da Focom Factoring pela Focom Fomento, com base na justificativa de que as operações de factoring eram de fato realizadas pela Focom Fomento e os diretores da Focom Factoring eram os mesmos da Focom Fomento.

Desta forma, o Fisco desconsiderou os prejuízos fiscais da Focom Factoring (advindos da Focom Fomento), acarretando multa de 150% das diferenças apuradas no Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ.

A decisão do CARF foi favorável ao afastamento da multa, em razão da ausência de vedação legal às operações realizadas pelo contribuinte.

#### **8.4 Operações entre partes relacionadas**

Marco Aurélio Greco define este tipo de operação como sendo aquela em que “há alterações formais de titularidade patrimonial ou de atribuição de direitos e deveres, mas que, em última análise, por ser o mesmo grupo não ocorreram alterações substanciais.” (GRECO, 2004: 349).

São operações entre uma sociedade e outra sociedade composta pelo mesmo quadro societário, ou operação entre uma sociedade e um fundo de investimento que tem como quotistas os respectivos sócios. Por exemplo: a emissão de debêntures que dão direito a participação nos lucros, com subscrição por um fundo de investimento, de forma que os valores pagos aos debenturistas constituem despesas dedutíveis do imposto de renda. Daí surge o questionamento: isto seria uma distribuição disfarçada de lucros para fins de diminuir o total pago de imposto de renda?

No “Caso Natura”, foi lavrado Auto de Infração com a motivação consistente na anormalidade e desnecessidade de emissão de debêntures. Matheus Bueno de Oliveira explica o caso (2014: 139) nos seguintes termos:

*jamais teria havido circulação monetária para a aquisição das debêntures, mas uma mera transferência de contas, na medida em que os únicos adquirentes das debêntures foram os próprios acionistas, mediante transferência de créditos existentes em suas contas correntes mantidas junto à empresa, os quais eram oriundos de lucros não distribuídos em exercícios anteriores.*

Conforme explica o autor, o acórdão do CARF (2014: 142) apontou que

*além de não ser usual a emissão de debêntures remuneradas exclusivamente com participação nos lucros, não seria admissível que a empresa abrisse mão de 70% de seus lucros para remunerar terceiros debenturistas.*

Desta forma, a empresa teria reduzido em até 70% seu lucro tributável com uma operação “de papel”.

#### **8.5 A utilização de pessoas jurídicas sem empreendimentos correspondentes**

Trata-se das pessoas jurídicas que não são utilizadas para qualquer tipo de atividade econômica real, ou seja, as “empresas de papel”; não produzem nem circulam qualquer tipo de bens ou serviços.

Marco Aurélio Greco explica que “a criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que corresponda à vestimenta jurídica de um determinado empreendimento econômico ou profissional (...)”(GRECO, 2004: 350).

### **8.6 As “conduit companies”**

Trata-se das pessoas jurídicas que são criadas apenas para efetuar o trânsito de patrimônio de uma sociedade para outra para evitar alguma hipótese de tributação.

### **8.7 Sociedades aparentes**

São sociedades em que o “segundo” sócio tem uma parcela ínfima do capital, o que torna claro que, do ponto de vista prático, está presente apenas uma pessoa.

### **8.8 Substituição jurídica ou “negócio jurídico indireto”**

Ocorre quando uma determinada operação jurídica tem uma essência econômica que poderia ter sido atingida por meio de um outro negócio mais simples em termos jurídicos.

O exemplo clássico consiste na integralização de imóvel na pessoa jurídica, com a consequente alienação desta pessoa jurídica, de forma que não há incidência de Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI.

### **8.9 Ingresso de sócio seguido de cisão**

Este tipo de operação é conhecida na doutrina do planejamento tributário como “operação casa e separa”. Ocorre quando o sócio ingressante se retira em período curto de tempo, adquirindo determinado ativo da sociedade como consequência da cisão. A vantagem tributária desta operação é que não há incidência do Imposto de Renda sobre Ganho de Capital.

Marco Aurélio Greco aponta (2004: 359) que é necessário verificar a presença (ou não) de *affectio societatis*; o indivíduo que ingressa como sócio com a intenção de sair em período curto de tempo não tem intenção real de participar da empresa.

É o que ocorreu no “Caso RBS”. A Nutec Informática S.A. era controlada pela RBS Participações, com 85% de participação. A Telefonica Interactiva Brasil Ltda. – TIB subscreveu um aumento de capital na Nutec, tornando-se acionista com 16,67% das

ações, e em seguida a RBS se retirou, de forma que a TIB tornou-se majoritária. Assim foi evitado o IR sobre o ganho de capital que seria devido por uma venda direta da Nutec à Telefonica.

O Fisco questionou a operação, entendendo que teria havido simulação, pois a “verdadeira” operação teria sido a alienação de participação societária, e a subscrição de aumento de capital seria o negócio simulado.

A decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais foi pela improcedência da acusação fiscal. Como explica Renato Vilela Faria,

*(...) no interregno entre os eventos de subscrição e aumento do capital e o resgate de suas ações, a RBS verificou que, pelos fatos ocorridos na Nutec, não mais lhe convinha permanecer como acionista da sociedade. (2014: 73).*

### **8.10 Sociedades fictícias**

Conforme explica Marco Aurélio Greco, “na sociedade fictícia, existem verdadeiramente vários sócios, mas a pessoa jurídica é apenas de papel, não materializa nenhum empreendimento que a lastreie; é mera sociedade de papel”(2004: 353).

O “Caso Grendene”, explicado por Leonardo Freitas de Moraes e Castro (2014: 32) trata exatamente disso. Em 1986, a Grendene S.A. Calçados e Componentes foi autuada pelo Fisco, tendo a primeira instância administrativa se manifestado no sentido de que “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 (...)”. (Acórdão 103-08.260 – Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Foram constituídas oito revendedoras cujos sócios eram os mesmos da Grendene. Foi apurado que a Grendene vendia seus produtos a estas revendedoras por preços muito baixos; daí, como as revendedoras vendiam ao consumidor final pelo preço de mercado, resultava que a Grendene ficava com lucro baixíssimo e as revendedoras tinham margens de lucro razoáveis.

Como a Grendene apurava seus resultados pelo Lucro Real, e as revendedoras seguiam o Lucro Presumido, o total de tributos recolhidos era muito menor do que seria se a Grendene vendesse diretamente ao consumidor final.

Foi observado pela fiscalização que, das 8 empresas, 4 não tinham um único funcionário, e as outras 4 tinham um funcionário cada. Além disso, o endereço de todas era o mesmo da Grendene S.A., de forma que as revendedoras não tinham uma estrutura física própria. O Judiciário manteve a autuação fiscal sob o argumento de que ocorreu simulação, pois as sociedades só existiam formalmente, e ademais teria havido desvirtuamento da finalidade do instituto do lucro presumido.

### **8.11 Sociedades efêmeras**

Conforme explica Marco Aurélio Greco, estas são as sociedades que são formadas com o intuito de serem extintas em algumas horas ou alguns dias, assim que realizem uma determinada operação, como a transferência de patrimônio ou ágio.

### **8.12 Deslocamento da Base Tributável**

Consiste na configuração jurídica que insere a atividade econômica em jurisdição com carga tributária mais favorável do que aquela em que efetivamente ocorreu a produção ou circulação de bens ou serviços.

Um exemplo consiste na definição da sede do estabelecimento prestador de serviços em município com alíquota mais baixa de Imposto Sobre Serviços – ISS.

### **8.13 O ágio de si mesmo**

A aquisição de sociedade que tenha valor econômico avaliado de forma superior ao patrimônio líquido gera o ágio. Assim, a sociedade que adquire outra sociedade contabiliza este ágio em seu patrimônio.

A realização de incorporação às avessas (a controlada compra a controladora) implica que a controlada-incorporadora vai contabilizar o patrimônio da controladora-incorporada em seu patrimônio. Assim, surge uma situação curiosa: a controlada-incorporadora terá em seu patrimônio um ágio que era decorrente da sua aquisição pela ex-controladora. É o “ágio de si mesmo”.

Esta situação foi enfrentada no “Caso Carrefour”, quando o grupo Carrefour adquiriu a rede de supermercados RDC. Celso Araujo Santos (2014: 335) explica que a Brepa Comércio e Participações Ltda., controlada do Carrefour, adquiriu a RDC por um valor que consistia, em mais de 95%, de ágio com base na rentabilidade futura da

adquirida. Em seguida, foi criada a sociedade Rivierepar Participações Ltda. com a transferência da RDC a título de integralização do capital (o valor do ágio incluído). Em seguida, a RDC adquire a Rivierepar, contabilizando o ágio justificado pela futura rentabilidade da própria RDC: ou seja, tinha em seu ativo o “ágio de si mesmo”.

Então, a Brepa aliena a RDC para o Carrefour Comércio e Indústria Ltda, e em seguida o Carrefour comprou os estabelecimentos da RDC, o que geraria ganho de capital para a RDC. Daí surge a divergência: para o agente fiscal, este ganho de capital foi de R\$ 433,6 milhões, mas foram contabilizados somente R\$ 5,8 milhões, por ter sido incluído, no custo da operação, o valor monstruoso que havia sido contabilizado como ágio (o “ágio de si mesmo”).

#### **8.14 Empréstimo com finalidade de investimento**

Consiste na criação de uma controlada com empréstimo substancialmente maior do que o capital investido, com a vantagem de gerar despesas financeiras dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda. Esta operação é conhecida como “thin capitalisation” e é exemplificada pelo “Caso Kolynos-Colgate”, explicado por Rafael Macedo Malheiro (2014: 184).

A K&S Aquisições Ltda. contraiu empréstimo de R\$ 760 milhões junto à sua controladora, a KAC Corp., sediada nos EUA. Este valor foi então emprestado à sociedade Albala, constituída na República do Uruguai. A Albala utilizou o valor para adquirir a sociedade Yonkers. S.A, que detinha as ações da Kolynos. Por fim, a Albala quitou o empréstimo junto à Albala, entregando em pagamento as ações da Kolynos.

Ao fim das contas, a K&S contabilizou os juros e despesas de variação cambial decorrentes do empréstimo, tendo sido esta operação glosada pela fiscalização sob o argumento de que não houve o trânsito de recursos pela conta corrente da K&S, de forma que as operações todas ocorreram apenas no plano contábil e jurídico. Desta forma, como o Código Civil exige a entrega dos valores para a formação do contrato de mútuo, não teria havido contrato e, conseqüentemente, não poderia haver dedução.

A decisão do CARF foi pela improcedência da autuação, sob o argumento de que a legislação brasileira não estabelece limites à dedução de juros decorrentes de financiamento concedido pelo sócio. A decisão ainda afirmou que o fato de os recursos

terem sido transferidos diretamente da KAC Corp. para a Albala não quer dizer que o empréstimo tenha sido feito de fato à Albala.

## **9. Conclusão e Considerações Pessoais**

### **9.1 Terminologia: a expressão “planejamento tributário” não tem conteúdo jurídico**

O ato de planejar não pode ser ilícito; o pensamento não pode ser punido. Exemplificando: um memorando de departamento jurídico que sugira uma reorganização societária para fins de redução da carga tributária não tem qualquer eficácia jurídica; esta se concretizará com algum ato refletido em linguagem jurídica, como uma averbação na junta comercial.

Portanto, a expressão “desconsideração do planejamento tributário” é imprecisa, sendo o correto “desconsideração do negócio jurídico perante a Administração tributária”. Inclusive a norma do parágrafo único do artigo 116 utilizou a nomenclatura correta: “desconsiderar atos ou negócios jurídicos”.

### **9.2 A questão semântica**

A discussão puramente semântica que envolve os termos “evasão”, “elisão” e “elusão” não faz muito sentido, sendo mais prático adotar a terminologia dominante.

O importante não é discutir se “elisão é lícito” ou se “evasão é ilícito”, o importante é definir quais operações empresariais que são lícitas ou ilícitas.

Pode-se destacar, no entanto, que a distinção entre licitude e ilicitude baseada apenas no critério temporal não faz sentido; há práticas ilícitas que podem ser realizadas antes da ocorrência do fato gerador (exemplo: constituição de empresas fantasmas para fins de substituição tributária).

A fronteira entre o lícito e o ilícito é extremamente tênue quando se observam planejamentos tributários que podem ser considerados “agressivos”.

### **9.3 Validade e eficácia na desconsideração**

Em relação à desconsideração do ato jurídico pelo Fisco, é necessário apontar que não há o menor interesse da Administração na declaração de nulidade dos negócios jurídicos de particulares; trata-se apenas de torná-los inoponíveis ao Fisco, ou seja, ineficazes. Desta forma, a atuação fiscal ocorre no plano da eficácia e não no plano da validade do negócio jurídico.

Cabe observar que o texto do parágrafo único do artigo 116 utiliza a expressão “desconsiderar” e não “anular” atos ou negócios jurídicos.

#### **9.4 A norma geral antielisiva**

Independentemente do posicionamento que se tenha acerca da validade, utilidade ou constitucionalidade da LC 104, parece claro que a forma mais eficiente de combate a planejamentos tributários abusivos é a alteração legislativa na lei que institui o tributo em si, ou que estabelece benefícios ou regimes fiscais diferenciados.

Mas isto não afeta o questionamento acerca do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Analisando o texto legal, percebe-se a utilização do termo “dissimular” e não “simular”. Questiona-se se existe de fato alguma diferença entre “simular” e “dissimular”. Alguns autores sustentam que “dissimular” seria especificamente a simulação relativa: ou seja, existe um negócio jurídico, que não é o mesmo que foi declarado.

Desta forma, parece que a inclusão do termo “dissimular” e não “simular” no texto legal deve ser interpretada como uma referência à utilização da ambiguidade linguística do texto legal – enão como alusão à mentira grosseira.

Portanto, é uma norma antielisiva e não antievasiva.

#### **9.5 O legalismo estrito**

Há autores que defendem uma certa “simplicidade” da resolução dos casos a partir da simples análise da legalidade ou da ilegalidade da operação.

Desta forma, bastaria verificar se a operação é vedada ou permitida pela lei para verificar a possibilidade ou não de desconsideração pelo Fisco.

Este tipo de posicionamento parece buscar um ressurgimento da corrente jurídica conhecida como “positivismo exegético”, que valoriza a interpretação literal ou quase literal da lei. Ocorre que a prática jurídica dos últimos três séculos mostra é que a literalidade da lei não é suficiente para a resolução das lides.

E no campo tributário há operações empresariais que ostentam um grau enorme de complexidade, com inúmeras fusões, aquisições, cisões, incorporações, aumentos de capital e resgate de ações, constituição de subsidiárias, não sendo possível emitir, aprioristicamente, um juízo de legalidade ou ilegalidade.

### **9.6 Abuso de forma, abuso de direito, negócio jurídico indireto e simulação**

As situações práticas que envolvem polêmica acerca da validade ou não da operação societária em geral convergem para a seguinte questão: houve ou não simulação?

Assim, a utilização de outros conceitos como “abuso de forma”, “abuso de direito”, “negócio jurídico indireto” é desnecessária.

É possível cingir grande parte da controvérsia a dois posicionamentos:

a) A posição mais “literalista”, que entende que a simulação somente ocorre quando há uma falsidade documental envolvida (ou, nos termos da linguagem construtivista, uma inconsistência intranormativa).

b) A posição mais “finalista” ou “teleológica”, que entende que pode haver simulação em casos em que não há falsidade documental nem vício de consentimento no negócio jurídico. Ou seja, a inconsistência ocorre na relação entre as normas individualmente consideradas e o ordenamento jurídico.

Para o primeiro entendimento, diante de uma operação societária complexa, a abordagem da autoridade fiscal consistiria em observar individualmente cada uma das normas individuais e concretas que constituem os negócios jurídicos para verificar itens como: falsidade de assinaturas, capacidade dos agentes, licitude do objeto, forma prescrita ou não defesa em lei, vícios de consentimento ou a existência de alguma vedação legal expressa para a edição daquela norma individual.

### **9.7 O aspecto processual da desconstituição**

Como já se viu aqui, a desconsideração opera no plano da eficácia e não da validade da norma jurídica.

Assim, a desconsideração se confunde com o próprio fenômeno da incidência. Diante de uma venda por preço irrisório, a autoridade fiscal deve simplesmente lançar de ofício a doação, não havendo sentido em proceder a uma ação judicial para declarar a nulidade da doação e aguardar a sentença para poder lavrar o auto de infração.

É importante deixar claro que a desconsideração não se confunde a infração tributária; a desconsideração é a singela constatação da ocorrência do critério material do fato gerador da obrigação tributária. É comum, nos termos da legislação tributária do ente político, a ausência de pagamento de imposto seja hipótese de infração. Mas, neste caso, temos dois entes distintos:

a) a incidência tributária referente ao imposto – e aqui é que se operou a desconsideração.

b) a incidência da norma que prevê a multa – decorrente da lavratura do auto de infração, tendo como antecedente lógico o ocorrido no item a). Mas esta lavratura não se confunde com a desconsideração e portanto não precisa de um “procedimento” especial.

### **9.8 Os “procedimentos especiais”**

Questiona-se a necessidade de que os “procedimentos especiais a serem estabelecidos em lei ordinária” sejam de fato estabelecidos para que a desconsideração possa ser aplicada.

Supondo que determinada entidade política institua um “procedimento especial” para desconsideração de negócio jurídico, em que este procedimento se distinguiria do processo administrativo comum?

Do ponto de vista do respeito à ampla defesa, ao devido processo legal, faz alguma diferença obedecer ao processo administrativo comum ou ao “procedimento especial”? Há alguma peculiaridade na desconsideração de negócio jurídico que exija um processo diferenciado?

Desta forma, não vejo qualquer prejuízo substancial à ampla defesa ou ao devido processo legal em razão da inexistência de um “procedimento especial”, de forma que o

processo administrativo tributário comum resguarda ao contribuinte o exercício de seus direitos.

#### BIBLIOGRAFIA

AMARAL, Gustavo da Silva. Elisão Fiscal e Norma Geral Antielisiva – Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário – 4ª ed.. São Paulo: Noeses, 2008.

BOZZA, Fabio Piovesan. Planejamento Tributário e Autonomia Privada – Série Doutrina Tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

ESTUDOS EM HOMENAGEM A JOSÉ MONTEIRO DE BARROS: Direito Tributário/ Antonio Augusto Silva Pereira de Carvalho, German Alejandro San Martin Fernandez. – 1ª ed. – São Paulo: MP Editora, 2010.

FIUZA, César. Direito Civil – 17ª ed. – São Paulo: Revista dos Tribunais; Belo Horizonte: Del Rey, 2014.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2004.

O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A LEI COMPLEMENTAR 104 / coordenador Valdir de Oliveira Rocha – São Paulo: Dialética, 2001.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil – volume I /Atual. Maria Celina Bodin de Moraes – 28ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE DE CASOS / Adolpho Bergamini ... [et al.]; coordenação Leonardo Freitas de Moraes e Castro. – 2ª ed. – São Paulo: MP Ed., 2014.

Revista Tributária e de Finanças Públicas – ano 22 – 119 – Novembro-Dezembro 2014 –  
Coordenação: Edvaldo Pereira de Brito.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Kafka: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal / Eurico Marcos Diniz de Santi. – 1ª ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Fiscosoft, 2014.

YAMASHITA, Douglas. Elisão e Evasão de Tributos. Planejamento Tributário: Limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex Editora, 2005.