

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO (PUC-SP)

CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO

LUCAS BARRETO MATA CALMON BRASILEIRO

LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: da desconsideração da forma jurídica adotada pelo contribuinte – dolo, fraude ou simulação (dissimulação) – à luz da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446

São Paulo – SP

2024

LUCAS BARRETO MATA CALMON BRASILEIRO

LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: da desconsideração da forma jurídica adotada pelo contribuinte – dolo, fraude ou simulação (dissimulação) – à luz da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) como parte dos requisitos para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Isabela Bonfa

São Paulo – SP

2024

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é determinar quais são os limites do planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro. A pretensão é delimitar o campo de atuação dos contribuintes. Em outras palavras, a ideia é possibilitar a diferenciação entre um planejamento elisivo e evasivo – lícito e ilícito. Visando possibilitar tal delimitação, se faz necessária a análise em torno das causas que autorizam a autoridade administrativa a desconsiderar a forma jurídica (atos e negócios jurídicos) adotados pelo contribuinte. Assim, após percorrer diversas linhas doutrinárias, visando consubstanciar a investigação, arremata-se consignando o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.446. Trata-se de decisão norteadora que, em teoria, trouxe mais segurança jurídica para os contribuintes. Em tal oportunidade a Suprema Corte julgou constitucional o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, entendendo não se tratar de uma norma geral antielisiva, ressalvando, no entanto, que sua eficácia técnica depende de lei ordinária.

Palavras-chave: ADI nº 2.446; desconsideração da forma jurídica; elisão e evasão; norma geral antielisiva; planejamento tributário.

ABSTRACT

The objective is to define the boundaries of tax planning within Brazilian law. It seeks to outline what taxpayers can and cannot do. In other words, it aims to differentiate between lawful tax avoidance and unlawful tax evasion. To achieve this, it is necessary to analyze the situations that allow tax authorities to ignore the legal structures (acts and transactions) set up by taxpayers. After examining various legal theories to support the investigation, the conclusion will be drawn given the Supreme Federal Court's decision in Direct Action of Unconstitutionality (ADI) No. 2.446. This landmark ruling theoretically provides more legal certainty for taxpayers. The Supreme Court upheld the constitutionality of the sole paragraph of Article 116 of the National Tax Code, clarifying that it is not a general anti-avoidance rule, and noting that its effective implementation depends on ordinary legislation.

Keywords: ADI nº 2.446; disregard of the legal form; tax avoidance and evasion; general anti-avoidance rule; tax planning.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
1 PREMISSAS	6
1.1 VERDADE E LINGUAGEM.....	6
1.2 INTERPRETAÇÃO	9
1.3 INTEGRAÇÃO	14
1.4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	16
1.5 PRINCÍPIOS E REGRAS CONSTITUCIONAIS	19
1.6 REPERCUSSÃO DO CÓDIGO CIVIL NOS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	21
2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO	25
2.2 INTRODUÇÃO AO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	25
2.2 PARAGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN E CLÁSULA GERAL ANTIELISIVA À LUZ DOS LIMITES E GARANTIAS INDIVIDUAIS	28
2.3 REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS	32
2.3.1 Abuso de direito e abuso de forma	33
2.3.2 Propósito comercial	35
2.3.3 Ato anormal de gestão	36
2.3.4 Sonegação fiscal	36
2.4 INEFICÁCIA TÉCNICA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN.....	37
3 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 2.446	39
3.1 VOTO VENCEDOR DA MINISTRA RELATORA CÁRMEN LUCIA.....	40
3.2 VOTOS VENCIDOS DOS MINS. RICARDO LEWANDOWSKI E ALEXANDRE DE MORAES	41
CONCLUSÃO	43
REFERÊNCIAS	45

INTRODUÇÃO

A fim de possibilitar a diferenciação entre um planejamento tributário elisivo e evasivo, assentam-se, de início, algumas premissas basilares.

Na prática, tanto no âmbito judicial como administrativo, ao reconhecer a licitude ou ilicitude de um determinado planejamento tributário o órgão julgador está, para todos os efeitos, reconhecendo como verdadeira a articulação de linguagem proposta por uma das partes – Fisco ou contribuinte.

Baseando-se nas provas contidas nos autos, se chegará a uma verdade lógica. Ao aplicar o Direito visando subsumir fato e norma e, assim, determinar qual verdade prevalecerá, os órgãos julgadores fazem uso da interpretação e da integração. Deveras, a forma que se dará a interpretação e o tratamento dado às lacunas são de vital importância. Trata-se da tinta e da caneta que será utilizada para desenhar a linha entre o planejamento tributário lícito e ilícito.

Nesse passo, analisa-se a competência tributária, fator primordial, uma das primeiras linhas de defesa do contribuinte. Ato contínuo, serão abordados os princípios e regras constitucionais, esclarecendo o peso que cada um possui no processo interpretativo.

Quanto às premissas, por fim, discorre-se sobre o trânsito entre o Direito Tributário e o Direito Civil, sobre a necessidade de observar o critério aplicado para soluções de antinomias.

Consolidados tais pilares de sustentação, o presente trabalho se volta para as diferenças entre o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN) e sua exposição de motivos, bem como sobre a possibilidade de uma norma geral antielisiva no Direito brasileiro.

O raciocínio desenvolvido observa o ordenamento jurídico como um todo, partindo dos direitos e garantias individuais (cláusula pétrea e signo constitucional) e, gradualmente, percorre, sem a intenção de esgotar a matéria, a sucessividade de círculos concêntricos, delimitadores da tributação.

Nesse sentido, será proposta uma conclusão, à luz da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446, que julgou constitucional o dispositivo que dá tratamento específico à simulação relativa (dissimulação), qual seja, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

1 PREMISSAS

O Direito é um objeto cultural que, necessariamente, manifesta-se através de linguagem. Como sabido, a relação entre “verdade” e “linguagem” atormenta boa parte da doutrina. Visando iniciar uma reflexão, serão tratadas quatro teorias sobre a verdade no direito.

1.1 VERDADE E LINGUAGEM

Em suma, a verdade de uma afirmação pode ser compreendida como uma verdade (i) por correspondência; (ii) consensual; (iii) por coerência; e (iv) pragmática.

Primeiramente, a verdade por correspondência. Sobre o assunto, esclarece, com lucidez, João Maurício Adeodato:

A questão central de toda gnoseologia, então, é investigar este processo de exteriorização, este relacionamento entre percepções de dados que nos parecem ocorrer em nosso corpo (mente, cérebro) e percepções de dados que nos parecem ocorrer fora dele (mundo). Diante dessa questão podemos dividir os diversos argumentos que tentam solucioná-la em dois grandes grupos, ressalvadas a dose de arbitrariedade e as limitações propriamente epistemológicas de todo modelo didático: por um lado, os que partem do postulado de que a linguagem humana constitui um meio para expressar uma realidade objetiva, coisas (res) e termos equivalentes; por outro, os argumentos que se baseiam no que podemos denominar princípio da autonomia do discurso: a linguagem não tem outro fundamento além de si mesma, não há elementos externos a linguagem (fatos, objetos, coisas, relações) que possam legitimá-la. Daí chamarmos as teorias que argumentam na primeira direção de ontológicas, na segunda, de retóricas.¹

De início, cumpre esclarecer que foram afastadas as teorias essencialistas ou ontológicas, as quais entendem que a linguagem é uma forma de expressão de uma realidade concreta. Parte-se da premissa de que a linguagem não possui outro fundamento se não si mesma.

Trata-se da autorreferência do discurso, seguindo o viés das teorias retóricas. De fato, não há necessariamente uma correspondência entre proposições e a realidade de que tratam. A título exemplificativo, até alguns anos atrás, prevalecia o

¹ ADEODATO, João Maurício. **Filosofia do direito**: uma crítica à verdade na ética e na ciência. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 195 e ss.

entendimento entre os astrônomos de que Plutão era um planeta. No entanto, com o passar tempo, os cientistas começaram a negar tal patamar para Plutão. Observa-se, pois, a ausência de correspondência, afinal, nada de fato mudou sobre a realidade de Plutão.

No direito, a verdade, necessariamente pragmática, é construída por meio do consenso e da coerência. Por óbvio, a verdade pressupõe, ao menos em parte, aceitação dos circunstantes – consenso. Além disso, a verdade precisa ser científica, coerente com o ordenamento jurídico e com a boa doutrina. Sobre o assunto, leciona Michelle Taruffo, “a verdade que se consegue no processo não pode ser mais do que relativa, ou seja, depende do contexto processual e dos dados probatórios em que se funda”².

Prima facie, não é tão evidente a relação entre planejamento tributário e a relação entre verdade e linguagem. No entanto, ao discutir sobre a ocorrência do fato “X” (menor ônus tributário), do fato “Y” (maior ônus tributário), ou, até mesmo, sobre a não ocorrência de um fato tributável, o contribuinte e o Fisco estão, invariavelmente, utilizando duas articulações de linguagem, ao passo que, reconhecer a verdade de uma, implicaria reconhecer a falsidade da outra. Com propriedade, Paulo de Barros Carvalho esclarece sobre o tema que “normas diferentes podem incidir sobre um mesmo suporte fático, engendrando também fatos juridicamente diversos”³.

Nesse passo, a decisão administrativa ou a judicial que reconhecer a ocorrência do fato “X”, do fato “Y” ou a não ocorrência de um fato tributável, estará, para todos os efeitos, produzindo uma verdade lógica.

Ao tratar sobre a verdade no direito, especialmente no âmbito tributário, é inevitável abordar a verdade material e a verdade formal. Normalmente, a verdade material é associada ao processo administrativo e a verdade formal associada ao processo judicial. Vale citar, nesse sentido, a lição de Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari:

O significado deste princípio (da verdade material) pode ser melhor compreendido por comparação: no processo judicial normalmente tem-se entendido aquilo que não consta dos autos não pode ser considerado pelo juiz, cuja decisão fica adstrita às provas produzidas nos autos; no processo administrativo o julgador deve sempre buscar

² TARUFFO, Michelle. *Poderes probatórios de las partes y del juez em Europa*. Tradução Diana María Ramírez Carvajal. **Revista de la Maestría em Derecho Procesal**. Pontificia Universidad Católica del Perú, v. 3, n. 3, 2009, nota de rodapé 101.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 1059.

a verdade, ainda que para isso tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados. A autoridade administrativa competente para decidir não fica na dependência da iniciativa da parte ou das partes interessadas, nem fica obrigada a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelas partes, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento.⁴

Como se vê, na perspectiva de alguns doutrinadores, a verdade material consiste na correspondência entre uma proposição e a realidade do mundo fenomênico. Por sua vez, a verdade formal consiste na verdade construída a partir da observância de regras, formalidades, independentemente da real correspondência.

Caso seja adotada a concepção de verdade material e verdade formal discorrida acima, resta caracterizada inevitavelmente uma dualidade. No entanto, tal concepção de verdade material possui como pilar de sustentação a teoria essencialista que, como esclarecido acima, não procede. Portanto, a verdade material se trata de uma verdade lógica, que não corresponde necessariamente aos eventos ocorridos no mundo fenomênico.

Adota-se o viés doutrinário, segundo o qual o princípio da verdade material deveria ser denominado, conforme proposto por Paulo de Barros Carvalho, de “princípio do informalismo em favor do interessado”⁵. Afinal, trata-se de uma prerrogativa do administrado, favorecendo-o e beneficiando-o, a fim de que participe no processo em igualdade de condições, com paridade de armas em relação ao Fisco.

Por fim, cumpre transcrever o comentário cirúrgico de Paulo Ayres Barreto, ao tratar da verdade material no processo administrativo fiscal:

A oposição de aspectos formais por parte da autoridade administrativa, no bojo de processo administrativo, com o propósito de impedir a consideração de prova que ateste a não ocorrência do fato jurídico tributário (prova essa que seria normalmente acatada no processo judicial), a ninguém aproveita. Perde o contribuinte, que só desconstituirá a pretensão fazendária no curso de processo judicial, sofrendo as consequências adversas decorrentes de uma execução fiscal. Perde o fisco que, além de não ver reconhecido o seu direito de receber o crédito, corre o risco de ser condenado ao pagamento das verbas estabelecidas a título de sucumbência.⁶

⁴ FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo administrativo**. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, pp. 86-87.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Segurança jurídica no novo CARF. *In*: ROSTAGNO, Alessandro. **Contencioso administrativo tributário**: questões polêmicas. São Paulo: Noeses, 2011, p. 16.

⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. Prefácio de Paulo Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016, p. 18.

Fato é que, estabelecido no processo o contraditório, dentre as articulações de linguagem propostas pelo Fisco e pelo contribuinte, prevalecerá a que estiver em consonância com o conjunto probatório, de modo que cabe ao órgão julgador determinar qual verdade logicamente se extrai dos autos. Por conseguinte, para desconsiderar um planejamento tributário, ao Fisco incumbe refutar a verdade proposta pelo contribuinte, utilizando-se de provas para consubstanciar uma articulação de linguagem, por meio da qual se comprova a ocorrência de fraude, dolo, simulação ou dissimulação.

1.2 INTERPRETAÇÃO

Os órgãos julgadores, por óbvio, precisam interpretar o Direito para que possam decidir se estão diante de um planejamento elisivo ou evasivo. Com efeito, as normas jurídicas são unidades mínimas de manifestação do deôntico que, em conjunto, compõem o ordenamento jurídico. Sendo assim, norma jurídica não se confunde com o texto da lei, trata-se, na realidade, da significação construída a partir do Direito positivo. Esta significação não está expressa na lei, e, desse modo, cabe ao intérprete delimitá-la.

Ao tratar sobre a interpretação jurídica, Norberto Bobbio, referência no assunto, leciona o seguinte:

Baseia-se na relação entre dois termos, o signo e o significado do próprio signo, e assim, assume sombreamentos diversos, segundo os quais tende a gravitar para um ou para outro desses dois polos: a interpretação pode ser ligada principalmente ao signo enquanto tal e tender a fazê-lo prevalecer sobre a coisa significada; ou ainda pode ser mais sensível à coisa significada e tender a fazê-la prevalecer sobre o signo puro; fala-se, neste sentido respectivamente de interpretação segundo a letra e de interpretação segundo o espírito.⁷

Como sabido, o Direito é uno. A divisão do Direito em ramos possui a função de facilitar o tratamento das matérias. Destarte, os métodos de interpretação normalmente abordados pela doutrina, como a interpretação (i) literal ou gramatical; (ii) lógica; (iii) histórica; (iv) sistêmica; e (v) teleológica, aplicam-se todas ao âmbito tributário. Faz-se, por oportuno, uma breve digressão, visando recordar em que consiste cada um desses métodos de interpretação.

⁷ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito. Compiladas por Nello Morra; tradução e notas por Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. Coleção elementos de Direito. São Paulo: Editora Ícone, 1996, p. 213.

A interpretação literal advém do latim *littera*, que significa “letra”. O intérprete, nesse caso, não pode se afastar do sentido geral e amplo contido no texto da lei. Esclarece Mário Pimentel Albuquerque:

A interpretação literal não excede em muita essa atividade preliminar. Limita-se a fixar o sentido do texto legal, inquinado de obscuridade, mediante a indagação do significado literal das palavras, tomadas não só isoladamente, mas em sua recíproca conexão. Atende à forma exterior do texto; preocupa-se com as acepções várias dos vocábulos; graças ao manejo relativamente perfeito e ao conhecimento integral das leis e usos da linguagem procura descobrir qual deve ou pode ser o sentido de uma frase, dispositivo ou norma.⁸

Como se vê, o método de interpretação literal tem certa relevância, porém serve tão somente para um primeiro momento, afinal, dele não se extrai todo o sentido da norma.

Em contrapartida, na interpretação lógica, busca-se um raciocínio analítico, inferindo-se premissas necessárias para se chegar a conclusões igualmente necessárias. Nas palavras de Carlos Maximiliano, “pretende do simples estudo das normas em si, ou em conjunto, por meio do raciocínio dedutivo, obter a interpretação correta”⁹. Em suma, o método lógico visa analisar a norma por meio do sentido intrínseco do texto.

Por sua vez, na interpretação histórica, o intérprete leva em consideração fatores exteriores que induziram o legislador a criar a lei. A utilização desse método de interpretação implica em reconhecer que o Direito é dinâmico, não podendo a norma permanecer estática no tempo. Dessa forma, busca-se a vontade atual da lei, considerando o novo contexto em que se insere.

A seu turno, ao adotar o método de interpretação sistêmico, o intérprete procura conciliar as normas em um todo harmônico. Nas palavras de Carlos Maximiliano,

consiste o Processo Sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto. (...). Confronta-se a prescrição positiva com outra de que proveio, ou que da mesma dimanaram, verifica-se o nexa entre a regra e a exceção, entre o geral e o particular, e deste

⁸ ALBUQUERQUE, Mário Pimentel. **O órgão jurisdicional e a sua função**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 150.

⁹ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 20 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 100.

modo se obtém esclarecimentos precisos. O preceito, assim submetido a exame, longe de perder a própria individualidade, adquire realce maior, talvez inesperado. Com esse trabalho de síntese é mais bem-compreendido.¹⁰

Por fim, na interpretação teleológica, o intérprete atribui maior relevância a finalidade e propósito da norma. Precisamente nesse sentido, dispõe o art. 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), *in verbis*:

Art. 5º. Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.¹¹

Como se observa, o intérprete deve considerar o juízo de valor consignado na norma, de modo a possibilitar a realização do seu objetivo. Logo, a atenção volta-se ao bem jurídico tutelado.

Em linha com os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, o Direito apresenta-se como um sistema de linguagem. Este sistema é composto por um plano de expressão e um plano de conteúdo. Como o próprio nome indica, no plano de conteúdo reside as significações contidas no plano de expressão. Nas palavras do professor:

O subsistema (S1) é composto por um conjunto de enunciados, considerados no plano da expressão. A partir das formulações literais existentes, o intérprete iniciará o processo de construção de significação dos enunciados prescritivos. Um segundo subsistema (S2) será o resultante do conjunto de significações de manifestações prescritivas. As normas jurídicas, como unidades de manifestação do deôntico, expressas em estruturas hipotético-condicionais, conformam o terceiro subsistema (S3). O quarto subsistema (S4), de sua parte, é formado pelas normas jurídicas em relações de coordenação com as normas de mesma estatura e subordinação com as normas de superior hierarquia.

Vale dizer, cada norma é parte de um todo e, portanto, não se pode conhecer a norma sem conhecer o sistema.

Nesse passo, é vital ao operador do Direito ter em mente que, embora o Direito seja um sistema que somente considera relevantes as informações criadas

¹⁰ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 20 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 104.

¹¹ BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm>. Acesso em: 20 abr. 2024.

dentro de si mesmo, essas informações devem ser interpretadas em sintonia com o sistema social. Nesse sentido, leciona Paulo Ayres Barreto:

Conforme ensina Niklas Luhmann, a estrutura do sistema do direito é composta por uma codificação binária, por meio da qual o sistema atribui um dos valores opostos “lícito” ou “ilícito” às suas próprias operações. Com isso, o sistema de direito positivo diferencia-se do sistema social, por meio do chamado fechamento operativo. Desse modo, funcionando como subsistema do sistema social, o sistema jurídico alcança o fechamento operativo por meio da codificação que lhe é única (lícito/ilícito). Outros sistemas terão códigos binários próprios.

Embora operativamente fechado, o sistema jurídico é cognoscitivamente aberto. Isso significa que, conquanto o sistema seja operativamente fechado, isto é, somente as informações criadas dentro do Direito são relevantes para o Direito (autorreferência), essas informações devem ser interpretadas consoante o sistema social.¹²

Do ponto de vista técnico-científico, não é correto tratar a matéria propriamente jurídica e a matéria objeto de outras ciências (p.ex. das finanças) sem o devido corte metodológico. Entretanto, não é correto ignorar a totalidade das prescrições de outras ciências, como também das mudanças na vida social. Sobre o assunto, Miguel Reale afirma:

(...) imersa no mundo da vida, ou seja, na nossa vivência cotidiana, no nosso ordinário modo de ver e apreciar as coisas. Ora, o mundo da vida muda. Então acontece uma coisa que é muito importante e surpreendente: uma norma jurídica, sem sofrer qualquer mudança gráfica, uma norma do Código Civil ou do Código Comercial, sem ter alteração alguma de uma vírgula, passa a significar outra coisa.¹³

Assim, para uma adequada valoração do fato jurídico, se faz necessária uma investigação interdisciplinar e social. Sobre o assunto, leciona o Professor Luiz Sérgio Fernandes de Souza:

A formulação do direito como sistema bastante em si mesmo, uma caixa hermeticamente fechada, sem pontos de contato com a realidade social, dentro da qual existem normas derivadas da mesma fonte (norma-origem) permitiria, desta perspectiva, contornar o problema da ‘contradição entre enunciados normativos’. Sob outro aspecto, esse mesmo modelo, em que as normas são reguladas por uma estrutura infensa às injunções sociais (o sistema jurídico não teria contato com o sistema social), dá a ideia de completude, porquanto todas as demandas jurídicas seriam supostamente reguladas no interior daquela caixa fechada. Porém, os fatos, em bem pouco tempo,

¹² BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. Prefácio de Paulo Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016, p. 31.

¹³ REALE, Miguel. **Teoria tridimensional do direito**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 124.

desautorizam aquele tipo de formulação, demonstrando que o direito não pode renunciar ao contato com o sistema social, e mais, permitindo entender que se, de um lado, a relação entre o jurídico e o social põe nu as inconsistências e déficits de regulação do direito, de outro, é precisamente essa aproximação que permite conciliar os conflitos normativos e preencher as lacunas do direito.¹⁴

Conforme os ensinamentos do professor, o sistema jurídico não é completo nem incompleto. A sua insuficiência emana apenas quando da aplicação da norma. Contudo, paradoxalmente, somente a partir do diálogo entre o sistema jurídico e o sistema social, torna-se possível o saneamento.

Não pairam dúvidas, nesse passo, quanto a importância na verificação da natureza do fato praticado e sua subsunção ou não à determinada hipótese de incidência. É imprescindível a incursão pelo sistema social, por outras ciências, pelo Direito Constitucional, Civil, Comercial, Trabalhista, Previdenciário etc.

No entanto, é importante recordar que tal incursão não implica o embaralhamento dos princípios que regem cada ramo. Dessa maneira, se a norma em análise é tributária, devem ser aplicados os princípios tributários.

Justamente nesse sentido, prevê o art. 109 do CCTN: “Os princípios gerais de Direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.¹⁵

Em que pese parecer evidente tal conclusão, com o advento do Código Civil de 2002, tornou-se comum no meio acadêmico propor soluções para problemas tributários à luz dos princípios que inspiraram o diploma civilista.

Sobre a problemática, leciona Ruy Barbosa Nogueira,

a interpretação da norma material tributária deve, pois, ser estrita: não ampliar nem restringir (...) se houver omissão da lei, deve ser sentenciada a inexistência da obrigação. Se a obrigação estiver

¹⁴ SOUZA, Luiz Sérgio Fernandes de. Lacunas no direito. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/159/edicao-1/lacunas-no-direito>>. Acesso em 20 abr. 2024.

¹⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 20 abr. 2024.

prevista não deverá ser restringida: a aplicação deve ser estrita, tal qual disponha a lei tributária.¹⁶

1.3 INTEGRAÇÃO

Não obstante, por vezes, após o árduo trabalho de interpretação, não se encontra o significado ou o alcance do comando normativo por conta de uma omissão no ordenamento jurídico. Constata-se a existência de lacuna, que, para ser superada, exige, por parte do intérprete, a utilização das técnicas de integração. Trata-se da segunda fase do processo interpretativo.

Inicialmente, no entanto, cumpre ressaltar a existência de construções doutrinárias em sentido diverso, pugnano veementemente a impossibilidade de integração, sob a alegação de inexistência de lacunas no Direito. Afinal, há de se considerar que tal omissão traz consigo um juízo de valor acerca da relevância deste fato para o direito.

Hans Kelsen, por exemplo, afirma: “pois, funda-se na ignorância do facto de que, quando a ordem jurídica não estatui qualquer dever de um indivíduo de realizar determinada conduta, permite esta conduta”.¹⁷

Com efeito, a lacuna é um espaço incompleto no ordenamento jurídico que contraria o plano desse mesmo ordenamento. Chega-se, por conseguinte, à conclusão inevitável de que, somente por meio do processo de valoração é possível afirmar que uma omissão é contrária ou não ao sistema jurídico.

Por ora, vejam-se as espécies de lacuna normalmente abordadas pela doutrina, quais sejam, (i) normativa; (ii) axiológica; (iii) de reconhecimento; e (iv) de conhecimento, para, em seguida, analisar o tratamento da matéria pelo Código Tributário Nacional.

A lacuna normativa caracteriza-se pela ausência de lei ao caso concreto. Quando, diante de uma hipótese normativa, não há uma consequência jurídica. Na lacuna axiológica, embora haja uma lei para o caso concreto, a sua aplicação é injusta ou insatisfatória. A bem da verdade, as lacunas axiológicas não são literalmente lacunas. O ordenamento propõe uma solução, conquanto o intérprete a considere injusta. Por sua vez, as lacunas de reconhecimento caracterizam-se pela ausência de

¹⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 116.

¹⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.338-339.

determinação semântica da hipótese abstrata prevista em lei, impossibilitando a subsunção. E por fim, nas lacunas de conhecimento, não é possível verificar o fenômeno da subsunção devido à ausência de informações quanto aos fatos.

Como é de se esperar, a conduta elisiva está intimamente relacionada com todas essas espécies de lacunas, de modo que a integração do Direito Tributário está umbilicalmente ligada a noção de planejamento tributário. Afirma categoricamente, nesse sentido, James Marins, “por fim, compõe o plexo de providências de planejamento buscar o aproveitamento dos campos de não incidência tributária, raros mas existentes, e a identificação das possíveis lacunas do sistema que possibilitem economia fiscal”¹⁸.

O Código Tributário Nacional dispõe o seguinte sobre a integração em matéria tributária:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I – a analogia;

II – os princípios gerais de direito tributário;

III – os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.¹⁹

A analogia consiste em estender a uma hipótese não prevista em lei o que o legislador previu para uma outra hipótese semelhante. A analogia possui aplicação extremamente restrita em matéria tributária. Justamente por isso, o CTN foi expresso no sentido de que a aplicação da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

No que toca a aplicação dos princípios gerais de Direito Tributário e de Direito Público, estes estão previstos constitucionalmente. A título exemplificativo, pode-se citar os princípios da legalidade, reserva legal, capacidade contributiva, isonomia, irretroatividade, dentre outros.

¹⁸ MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 34.

¹⁹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 20 abr. 2024.

Por fim, quanto à equidade, o CTN, embora pregue por uma decisão que almeje a realização dos ideais de bem comum, é enfático no sentido de que esta não poderá resultar na dispensa do pagamento do tributo devido. Nas palavras de Hugo de Brito Machado: “equidade é a justiça no caso concreto. Por ela corrige-se a insuficiência decorrente da generalidade da norma”²⁰.

1.4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Competência tributária consiste na aptidão, facultada aos entes federativos, de criar tributos. Na esfera constitucional, prevê o art. 145:

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

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.²¹

A Constituição Federal confere aos entes federativos a capacidade de criar tributos, delimitando o espaço de atuação, bem como as limitações desse poder. A discriminação de competência tributária é um dos pilares da Federação brasileira. Somente por meio da tributação os entes conseguem os recursos para atuarem de forma desvinculada e independente.

Leciona Paulo de Barros Carvalho:

Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. (...). A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.²²

Por sua vez, Roque Antonio Carrazza entende que a competência consiste na “possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 93

²¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 20 abr. 2024.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 105.

hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”.²³

A partir de uma leitura dinâmica da Constituição Cidadã é possível observar uma nítida preocupação do constituinte na discriminação de competência.

Nesse diapasão, é importante ressaltar que a perspectiva sobre a qual se analisa os signos constitucionais permite uma maior ou menor liberdade de atuação do legislador infraconstitucional, no que se refere ao embate entre tipos e conceitos constitucionais.

A professora Misabel Abreu Machado Derzi consegue distinguir com maestria a diferença entre tipos e conceitos. Leciona, nesse sentido, que o tipo é composto por uma “ordem rica de notas referenciais ao objeto, porém renunciáveis, que se articulam em uma estrutura aberta à realidade, flexível, gradual, cujo sentido decorre dessa totalidade.” Em contrapartida, os conceitos caracterizam-se por “denotar o objeto através de notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, determinantes de uma forma de pensar seccionadora da realidade, para a qual é básica a relação de exclusão ou...ou”.²⁴

A repartição de competência impositiva no ordenamento jurídico pátrio possui, por certo, um caráter conceitual. Os tipos, abertos e flexíveis, não se adaptam a rigidez constitucional de discriminação da competência tributária.

Sobre o assunto, posiciona-se Humberto Ávila,

a instituição de um sistema rígido inserto numa República Federativa conduz a uma repartição de competências marcada exatamente por conceitos mínimos, na medida em que os mesmos fatos não poderão ser tributados por mais de uma pessoa política de direito interno.²⁵

Em harmonia com tal entendimento, Paulo Ayres Barreto complementa: “Com efeito, afirmar que é o legislador infraconstitucional quem vai definir as referências sígnicas constitucionais, implica esvaziar, por completo, o esforço do constituinte de 1988 na repartição das competências impositivas”.²⁶

²³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 449.

²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a completabilidade do direito civil e a vedação da completude no direito tributário. *In*: FERREIRA, E. P.; TORRES, H. T.; PALMA, C. C. (org.). **Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier**: economia, finanças públicas e direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2013, v. 2, p. 409.

²⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 203.

²⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. Prefácio de Paulo Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016, p. 56.

Em suma, ao discriminar competência tributária, a Constituição de 1988 previu diversas regras que, por meio de conceitos, delimitou o campo de atuação legislativas dos entes políticos quanto a instituição de tributos.

Ao analisar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é nítida a tendência dos ministros em reconhecer que o constituinte, de fato, repartiu competência mediante a utilização de conceitos. A título exemplificativo, é possível mencionar o (i) RE 116.121-3/SP; (ii) RE 185.789/SP; (iii) RE 253.394/SP.

Em sede de voto-vista no RE nº 346.084-6/PR, o Ministro Cezar Peluso esclarece o seguinte:

Como já exposto, não há, na Constituição, prescrição de significado do termo faturamento. Se se escusou a Constituição de o definir, tem o intérprete de verificar, primeiro, se, no próprio ordenamento, havia então algum valor semântico a que se pudesse filiar-se o uso constitucional do vocábulo, sem explicitação do sentido particular, nem necessidade de futura regulamentação por lei inferior. É que, se há correspondente semântico na ordem jurídica, a presunção é de que a ele se refere o uso constitucional. Quando uma mesma palavra, usada pela Constituição sem definição expressa nem contextual, guarde dois ou mais sentidos, um dos quais já incorporado ao ordenamento jurídico, será esse, não outro, seu conteúdo semântico, porque seria despropositado supor que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico.²⁷

Certamente, a lei não pode chamar de faturamento o que não é faturamento, de importação o que não é importação, de renda o que não é renda, caso contrário, ruiria todo o sistema constitucional.

No que pese sua maior rigidez, observado os requisitos legalmente previstos, os conceitos são passíveis de mudança. Um dos mais marcantes precedentes nesse sentido foi a alteração que se deu quanto a competência para instituição de contribuições, que originalmente deveriam incidir somente sobre o faturamento. Após a Emenda Constitucional nº 20/98 expandiu-se a competência tributária, passando-se a admitir a criação de contribuição para o custeio da seguridade social incidente sobre receita ou faturamento.

Leciona Paulo Ayres Barreto:

A repartição das competências tributárias deu-se mediante a prescrição de um conjunto de regras que, fazendo uso de conceitos, delimitou a atuação legislativa dos entes políticos para a criação de

²⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Recurso Extraordinário 346.084PR. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2023191>>. Acesso em 20 abr. 2024.

tributos. O conteúdo semântico desses conceitos haverá de ser identificado em decorrência de esforço interpretativo que concluirá (i) por sua recepção, em face da novel ordem estabelecida, com base em sua acepção jurídica preexistente; ou (ii) por sua transformação (positivação de conceito autônomo), que haverá de ser demonstrada a partir dos comandos normativos inseridos nessa nova ordem constitucional instalada.²⁸

Os conceitos qualificadores da competência impositiva são, indubitavelmente, a primeira linha de defesa dos contribuintes. Existem, contudo, diversas outras garantias asseguradas constitucionalmente, uma série de limitações ao poder de tributar. Diante da tensão natural entre Fisco e contribuinte, é nítida a preocupação da Constituição Cidadã em dar garantias ao contribuinte frente aos entes tributantes. Nesse sentido, as prescrições não se limitam a tão somente prevê valores, mas propriamente prescrever regras visando conter o poder de tributar.

Vê-se, pois, a peculiaridade do sistema pátrio, motivo pelo qual é necessária extrema cautela quando da importação de teorias erigidas em face de Direito alienígena. Como está posta, a Constituição de 1988, prescrevendo, expressamente, regras sobre as limitações ao poder de tributar, não abre margem para teorias lastreadas exclusivamente sob pilares principiológico e abstratos.

1.5 PRINCÍPIOS E REGRAS CONSTITUCIONAIS

Não se coloca em xeque a relevante função estruturante dos princípios para o sistema normativo. Pugna-se, na realidade, tão somente que os princípios não sejam utilizados para suprimir a eficácia normativa das regras constitucionais.

Conforme ensinamentos de Humberto Ávila²⁹, as normas possuem um caráter, ao menos aprioristicamente, forte e de superabilidade rígida e os princípios, por sua vez, como normas de complementariedade, possuem, *prima facie*, um caráter fraco e de superabilidade mais flexível.

Pode ocorrer, potencialmente, uma tensão decorrente da contraposição de princípios, princípios e regras ou apenas de regras. Por ora, será tratada tão somente a forma como deve ser interpretado o ordenamento quando se está diante de um conflito entre princípios constitucionais e regras da mesma hierarquia.

²⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. Prefácio de Paulo Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016, p. 250.

²⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 84.

A depender da perspectiva adotada é possível se chegar a conclusões diametralmente opostas. Sobre o assunto, Paulo Ayres Barreto tese os seguintes comentários:

Deveras, a consideração do conteúdo de significação de um princípio, com a mitigação decorrente das circunstâncias levadas a efeito por regras que nele se fundamentam, produziram resultados diversos daqueles advindos da interpretação da regra, tida como uma delimitação da abrangência do princípio.³⁰

Com efeito, quem confere *status* de princípio a um determinado comando normativo é a doutrina e jurisprudência, a dogmática jurídica. Tanto é assim que a base constitucional utilizada para estudo de diversos princípios tributários é o art. 150 da Constituição Cidadã, que em momento algum utiliza a expressão “princípio”. Cabe, todavia, ressaltar, no que toca ao art. 37 da Constituição Federal, *in verbis*: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)”³¹.

Ao analisar o embate entre princípios e regras, alerta Eros Roberto Grau que há inegavelmente um limite a ser respeitado. Em suas palavras, corre-se o

risco da substituição da racionalidade formal do direito (com sacrifício da legalidade e do procedimento legal) por uma racionalidade de conteúdo construída a partir da ética (qual ética?!), à margem do direito (...) os juízes aplicam o direito, os juízes não fazem justiça! Vamos à Faculdade de Direito aprender direito, não justiça. Justiça é com a religião, a filosofia, a história.³²

Seguindo esse viés, arremata Eurico Marcos Diniz de Santi: “as regras objetivam valores como diretivos de conduta. Subjetivar a regra em atendimento ao valor que lhe informa é ‘ressignificar’: é legislar interpretando”.³³

Como se vê, os princípios exercem papel fundamental em iluminar a compreensão das regras. A regra, por sua vez, representa uma decisão positivada

³⁰ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. Prefácio de Paulo Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016, p. 75.

³¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 20 abr. 2024.

³² GRAU, Eros Roberto. **Porque tenho medo dos juízes** (a interpretação/aplicação de direito e os princípios). 6. Ed. Refundida do “ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 17.

³³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imunidade tributária como limite objetivo e as diferenças entre “livro” e “livro eletrônico”. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. São Paulo: IOB, 1998, p. 60.

pelo legislador, uma manifestação expressa de como determinada matéria deve ser tratada. Desse modo, os princípios constitucionais estão submetidos às regras previstas no mesmo diploma. Afinal, estas últimas possuem feição mais específica.

Propõe-se, efetivamente, que os princípios sejam ser considerados tão somente em conjunto com as demais disposições contidas no ordenamento pátrio.

1.6 REPERCUSSÃO DO CÓDIGO CIVIL NOS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Será analisado o trânsito entre o Direito Civil e o Direito Tributário, bem como os reflexos do novo Código Civil em matéria fiscal, em específico, os conceitos de simulação, dissimulação, dolo e fraude à lei.

Com efeito, no trânsito entre o Direito Tributário e o Direito Civil devem ser adotados, respectivamente, os seguintes critérios: (i) hierárquico; cronológico; e (iii) especialidade. Trata-se dos critérios aplicado às soluções de antinomias.

Humberto Ávila tece os seguintes comentários quanto a possibilidade de aplicação do Código Civil em matéria tributária: "(...) não havendo reserva constitucional ou de lei complementar, tivermos matéria de lei federal sem lei específica tributária. (...) novo Código Civil tem uma repercussão tributária, portanto, muito restrita".³⁴

Rigorosamente, somente depois de descartadas por completo as antinomias é que se pode iniciar uma discussão em torno da aplicação de disposições contidas no Código Civil.

Sobre o assunto, leciona Paulo Ayres Barreto:

Presente a antinomia entre disposição da codificação civil e aquela veiculada por lei complementar tributária, haverá de prevalecer, uma vez mais, a dicção que deflui das normas tributárias, em razão da predominância do critério hierárquico. Há hierarquia ontológico-formal entre a legislação federal que regula o Direito Civil, em relação à lei complementar veiculadora de matérias para as quais a Constituição Federal requer esse veículo indutor de normas jurídicas.

Havendo antinomia entre as regras de Direito Civil e a norma tributária, ambas veiculadas por lei federal, prevalecerá esta última por força dos critérios da especialidade. Mesmo que a lei federal civil seja posterior

³⁴ ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, B. T. (coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 73.

à lei tributária, há que ser aplicada a regra especial de natureza tributária.³⁵

Tão somente após o filtro elucidado acima, qual seja, o afastamento das possibilidades de antinomias, é que se aplica o Código Civil (CC).

Nesse diapasão, vejam-se as alterações do novo diploma civilista no que toca às causas legitimadoras de requalificação dos fatos por parte da autoridade administrativa: (i) simulação e dissimulação; (ii) dolo; e (iii) fraude.

O Código Civil de 2002 trata da simulação no art. 167, *in verbis*:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoa 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.³⁶

Segundo Silvio Rodrigues: “negócio simulado é aquele que aparenta uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que não pretendem”.³⁷

A simulação pode ser absoluta ou relativa. A simulação absoluta caracteriza-se quando o indivíduo declara a vontade de realizar um determinado negócio, mas, na realidade, não possui a intenção de realizar negócio algum.

Em contrapartida, na simulação relativa – dissimulação, há dois negócios jurídicos. Na esteira dos ensinamentos de Silvio Rodrigues: “um, simulado, ostensivo, aparente, que não representa o íntimo querer das partes; e outro dissimulado, oculto, que justamente constitui a relação jurídica verdadeira”³⁸.

Como se observa do art. 167 do CC, o legislador estabeleceu que, nos casos de dissimulação, subsiste o negócio jurídico dissimulado, se válido for a sua substância e forma. Assim, é condição *sine qua non* para que se caracterize a

³⁵ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. Prefácio de Paulo Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016, p.159.

³⁶ BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em 20 abr. 2024.

³⁷ RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil: parte geral**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, v. 1, p. 294.

³⁸ Idem, p. 255.

dissimulação, comprovar, além da inocorrência do negócio jurídico meramente aparente, o negócio que se pretendeu ocultar.

Quanto ao tratamento do dolo, dispõe no art. 145:

São os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa.

O dolo, conforme leciona Pontes de Miranda, consiste no “ato, positivo, ou negativo, com que, conscientemente, se induz, se mantém, se confirma outrem em representação errônea”.³⁹

Semelhantemente, segundo Clóvis Bevilacqua o dolo consiste no “artifício ou expediente astucioso empregado para induzir alguém à prática de um ato, que o prejudica, e aproveita ao autor do dolo ou a terceiro”.⁴⁰

Por outro lado, no que diz respeito a fraude à lei, prevê o inciso VI do art. 166 do CC:

É nulo o negócio jurídico quando:

(...)

IV – tiver por objetivo fraudar lei imperativa.

Trata-se de uma violação indireta. Embora o ato seja aparentemente lícito, na realidade, ofende ao espírito da lei. É patente a ambiguidade. O ato praticado possui respaldo legal, no entanto, quando considerado o ordenamento jurídico como um todo, a licitude não se sustenta.

Em tom conclusivo, tendo em vista a relevância nos debates em torno de planejamentos tributários, convém abordar também o negócio jurídico indireto. Este ocorre, em suma, quando há uma incompatibilidade entre os fins e os meios utilizados.

Esclarece Moreira Alves, “as partes recorrem a um negócio jurídico típico, sujeitando-se a sua disciplina formal e substancial, para alcançar um fim prático ulterior que não é normalmente atingido por meio desse negócio”.⁴¹

³⁹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. 3 ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, t. IV, p.326.

⁴⁰ BEVILÁQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado**. 12 ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1959, p. 363.

⁴¹ ALVES, José Carlos Moreira. **A retrovenda**. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1987, p. 17.

Nesse diapasão, cabe consignar a ressalva feita por Marco Aurélio Greco, no que toca a licitude do negócio indireto, “só há espaço para celebrar negócio indireto se com ele não se visar fraudar a lei”.⁴²

⁴² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 255.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO

Ao tratar sobre planejamento tributário é inevitável abordar as diferentes acepções da expressão “elisão fiscal”. Há, sem sombra de dúvida, um problema semântico. A palavra “elisão” remete à ideia de excluir ou retirar; enquanto, em contrapartida, a palavra “elusão” remete à ideia de evitar (com destreza ou de forma astuta).

Trata-se de um problema semântico, pois, a “elisão fiscal” não está atrelada a uma visão negativa. Na realidade, a expressão é utilizada pela maior parte da doutrina como uma conduta prévia a subsunção tributária, de modo a evitar a surgimento da obrigação, reduzir o montante devido ou postergar a sua incidência por meio de atos lícitos.

Sobre o assunto, Paulo Ayres Barreto afirma que

a doutrina brasileira atribui à expressão ‘elisão tributária’ distintas conotações, que, em geral, estão no campo da licitude dos atos praticados, havendo, contudo, manifestações de relevo que identificam a possibilidade de práticas elisivas que se qualifiquem como ilícitas (elisão ineficaz), ou, ainda, que se situem em um patamar intermediário entre a licitude e a ilicitude, refutando aplicação de uma lógica bivalente.⁴³

Para os fins do presente trabalho, adota-se, em sintonia com a doutrina dominante, o termo “elisão” quando diante de uma conduta lícita e “evasão” quando diante de uma conduta ilícita.,

2.2 INTRODUÇÃO AO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Antes de iniciar os estudos em torno do parágrafo único do art. 116 do CTN, faz-se pertinente uma breve digressão em torno do contexto legislativo em que este foi inserido. Veja-se o que dispõe (i) o inciso VII do 149 e o art. 118 do CTN; bem como (ii) o art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985.

⁴³ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. Prefácio de Paulo Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016, p.159.

Código Tributário Nacional

Art. 149, inciso VII: o lançamento tributário será efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove que o sujeito passivo, ou, terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.⁴⁴

Lei nº 7.450/1985

Art. 51. Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos previstos na norma específica de incidência do imposto de renda.⁴⁵

No que diz respeito ao inciso VII do art. 149 do CTN, em que pese a existência de interpretações alternativas, trata-se tão somente de um limite objetivo à estrutura dos negócios jurídicos. Logo, embora tal prescrição esteja inegavelmente relacionada aos limites entre evasão e elisão fiscal, não se justifica, por si só, a desconsideração de fatos por parte da autoridade administrativa.

Em contrapartida, o art. 118 do CTN em nada se relaciona com planejamento tributário. A presente alusão a tal dispositivo visa tão somente esclarecer a sua irrelevância. Esse entendimento, inclusive, está em sintonia com a boa doutrina, conforme reitera Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Com ele, ao tempo em que se fez o CTN, pretendeu-se dar escoras à chamada 'interpretação econômica do fato gerador.' A evolução doutrinária e jurisprudencial, contudo, estiolou quase por completo o seu conteúdo. Ficou solto dentro do sistema do Código. Deve

⁴⁴ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 20 abr. 2024.

⁴⁵ BRASIL. **Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7450.htm>. Acesso em: 20 abr. 2024.

desaparecer na primeira revisão sistemática do CTN, já que em estado de desuetude.⁴⁶

Como se verifica, cabe à autoridade administrativa apenas verificar se o fato ocorrido se subsume ou não à determinada hipótese de incidência, e, sendo o caso, proceder o lançamento.

Quanto ao art. 51 da Lei nº 7.450/1985, na perspectiva de uma parcela minoritária da doutrina, esta contém a raiz de uma cláusula anti-elisiva. Ocorre que, como se verá adiante, uma cláusula desse jaz há de ser categórica e, para além disso, não se amolda aos ditames da Constituição Cidadã.

Ao cogitar a possibilidade de tal dispositivo configurar uma norma geral antielisiva, Gerd Willi Rothmann e Gaetano Paciello tecem as seguintes críticas: “manifesta inconstitucionalidade por violar o princípio da estrita legalidade tributária, que exige uma ‘lex certa’ e a conformidade da tributação com o fato gerador descrito pela lei em todos os seus elementos constitutivos da obrigação tributária”⁴⁷.

Por oportuno, compre mencionar também a proposta original do *caput* do art. 43 da Lei Complementar 104/2001. O referido artigo previa que o fato gerador do Imposto de Renda passaria a ser a obtenção de receita.

À época foram tecidas inúmeras críticas ao dispositivo. Ives Gandra da Silva Martins, por exemplo, afirmava se tratar de um princípio programático inútil, permeado de nítida inconstitucionalidade. No entanto, tendo em vista que tal absurdo não prevaleceu, para os fins ora propostos, tais colocações são suficientes.

Feita a digressão acima acerca do contexto legislativo, tratemos do parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001⁴⁸, bem como sua exposição de motivos, berço do caos interpretativo que atormenta as discussões em torno dos planejamentos tributários, *in verbis*:

Art. 116, parágrafo único. “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócio jurídicos praticados com a finalidade de **dissimular** a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza

⁴⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 707.

⁴⁷ ROTHMANN, Gerd Willi, PACIELLO, Gaetano. Elisão e evasão fiscal. *In*: MARTINS, Ives Gandra (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias: elisão e evasão fiscal. **Resenha Tributária**. São Paulo, v. 13, 1988, p. 419.

⁴⁸ BRASIL. **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm>. Acesso em 20 abr. 2024.

dos elementos constitutivos da obrigação tributária, **observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.**”

Exposição de Motivos: A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileiro, norma que permite à autoridade tributária **desconsiderar atos ou negócios jurídicos 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**. (negrito nosso)

Ao comparar-se o texto do parágrafo único com a exposição de motivos é gritante a diferença entre o que se pretendia para o que de fato restou consignado em lei. Nesse passo, é necessário delimitar com precisão a influência interpretativa que a justificativa contida na exposição de motivos possui.

O desacordo entre o texto aprovado e a sua exposição de motivos normalmente decorre de uma linguagem informal, leia-se menos técnica, utilizada pelo legislador em comparação com o texto votado na casa legislativa.

Com efeito, o parágrafo único determina que poderão ser desconsiderados atos praticados visando dissimular a ocorrência do fato gerador. Dissimulação encontra-se no campo da ilicitude e a elisão, como explanado acima, na licitude. Não há malabarismo interpretativo que consiga ignorar a diferença de significado entre dissimulação e abuso de forma e de direito. No entanto, ainda assim, há uma parte da doutrina que atribui ao parágrafo único um caráter de norma antielisiva.

A fim de se proceder com uma interpretação adequada, aborda-se inicialmente o parágrafo único à luz dos limites e garantias individuais dos contribuintes, bem como da possibilidade de previsão de uma cláusula geral antielisiva no ordenamento jurídico pátrio. Ato contínuo, trata-se sobre a dissimulação como requisito para requalificação do fato jurídico, discorrendo, para alcançar os fins almejados, a teoria do (i) abuso de direito e abuso de forma; (ii) propósito negocial; (iii) ato anormal de gestão; e (iv) sonegação fiscal. Por fim, arremata-se esclarecendo os porquês da ineficácia técnica do parágrafo único do art. 116 do CTN.

2.2 PARAGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN E CLÁUSULA GERAL ANTELISIVA À LUZ DOS LIMITES E GARANTIAS INDIVIDUAIS

Os limites e garantias individuais são imutáveis, consoante o disposto no art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

(...)

IV – os direitos e garantias individuais.⁴⁹

Observa-se, portanto, que, dentre os valores mais estimados pelo constituinte, atribuiu-se a imutabilidade aos direitos e garantias individuais. Sobre o assunto, Regina Helena Costa, Ministra do Superior Tribunal de Justiça, afirma o seguinte: “Ainda, os direitos e garantias individuais constituem barreiras intransponíveis à introdução de inovações no sistema tributário, uma vez que limitam a própria ação estatal de exigir tributos”⁵⁰.

Não pairam dúvidas, nesse passo, quanto a preocupação do constituinte em proteger os indivíduos em face do apetite estatal. Deveras, não se está pugnando uma supereficácia ou subeficácia a determinado princípio ou norma. Na realidade, defende-se tão somente o respeito ao conjunto de prescrições tidos como um todo harmônico. Ocorre que, no sistema pátrio, há claramente um núcleo imodificável, o qual se sobressai, onde se encontram os direitos e garantias individuais.

O grande desafio do operador do Direito ao interpretar a Constituição Federal de 1988 é justamente harmonizar o ordenamento de modo a atribuir a devida relevância a determinados preceitos sem esvaziar os demais. Nesse sentido, Paulo Ayres Barreto afirma o seguinte:

Com efeito, com base nos princípios da supremacia do interesse público sobre o privado, considerado de forma isolada, qualquer arbitrariedade fiscal se legitima. Se a ele conjugarmos o princípio da solidariedade social, será possível até reduzir a odiosidade do arbítrio cometido. Em contrapartida, a consideração, de forma isolada, do direito de propriedade, da livre-iniciativa, do livre exercício da atividade econômica ou da liberdade de contratar conduzirá a outros excessos, igualmente desarrazoados e, fundamentalmente, descompassados com o contexto constitucional.⁵¹

⁴⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 20 abr. 2024

⁵⁰ COSTA, Regina Helena. Tributação e direitos fundamentais. *In*: Superior Tribunal de Justiça. **Doutrina**: edição comemorativa, 25 anos. Brasília: STJ, 2014, p. 563.

⁵¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. Prefácio de Paulo Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016, p.183.

À vista disso, a título exemplificativo, cumpre examinar o tratamento dado, por vezes, ao princípio da capacidade contributiva. Embora trate-se de uma garantia individual, há quem utilize tal princípio, erroneamente, como fundamento para requalificação dos fatos jurídicos.

Ocorre que, como sabido, no ordenamento pátrio não é porque um fato exprime capacidade contributiva que pode ocorrer a tributação. É condição *sine qua non* que o fato que se subsuma à norma. A capacidade contributiva é um direito subjetivo do contribuinte e não o contrário.

Trata-se do direito subjetivo do contribuinte que não pode ser alcançado por tributo que não revele capacidade contributiva e não esteja previsto no antecedente da regra-matriz de incidência.

Por óbvio, o legislador não esgota todas as possibilidades reveladoras de capacidade contributiva e, inquestionavelmente, por bem ou por mal, acaba atribuindo tratamento diferenciado para situações que podem manifestar capacidade contributiva similar.

Ao tributar ou deixar de tributar um determinado fato os representantes do povo estão consignados, conscientemente, um juízo de valor que não pode ser ignorado quando conveniente à autoridade administrativa. A fiscalização cabe tão somente verificar a subsunção do fato à norma, não devendo promover a sua equiparação.

Observa-se, por conseguinte, a importância em conjugar os direitos e garantias individuais ao proceder com a atividade interpretativa, de modo a delimitar o campo de incidência tributária.

Trate-se, por certo, sobre as construções de significação dos signos constitucionais, que determinam o espectro de atuação da tributação no Brasil. São as características e elementos essenciais, definidores de um sistema constitucional. Os signos constitucionais são os pilares de sustentação do ordenamento jurídico e do Estado Democrático de Direito.

Ao interpretar o parágrafo único do art. 116, é fundamental ter em mente a relevância dos signos constitucionais – direitos e garantias constitucionais, competência etc., afinal, são as primeiras linhas de defesa do contribuinte.

A fim de dar à matéria tratamento adequado, sem sombra de dúvida, se faz necessário transcrever na íntegra o raciocínio explanado pelo Professor Paulo Ayres Barreto:

Toda atribuição de competência é, sob certa perspectiva, limitadora. Há o espectro positivo, que se encerra no âmbito da própria competência outorgada, e o negativo, consistente no reconhecimento de que fora daquele círculo não há autorização para agir. De certa forma, **é possível identificar, na Constituição Federal, uma série de prescrições que conformam círculos concêntricos, definidores do último e efetivo limite, nesse plano, para instituição e cobrança de tributos.**

De um grande círculo, passível de ser construído a partir da dicção ‘tudo aquilo que estiver previsto em lei pode ser objeto de tributação’, formar-se-iam sucessivos círculos concêntricos, em contínuas reduções, até a efetiva definição do espectro possível de atuação. Logo, não basta haver a previsão em lei de uma hipótese fática qualquer para dar ensejo à incidência tributária.

Se estivermos cogitando de imposto, o fato a ser hipoteticamente previsto haverá de ser revelador de capacidade contributiva. O tratamento tributário estabelecido haverá de ser isonômico. Não poderá haver confisco, nem previsão de incidência em caráter retroativo. A segurança jurídica será prestigiada. Devem ser respeitadas, ainda, a livre-iniciativa e a liberdade de contratar.

Há assim, que se construir a significação dos vários signos constitucionais que atinam com a tributação, para se alcançar o último e definitivos espectro de atuação dos entes tributantes. Conceitos como de ‘tributo’, ‘imposto’, ‘taxa’, ‘contribuição’, ‘renda’, ‘propriedade’, ‘serviço’, tem que ser construído no bojo de interpretação constitucional.

Só então, após percorrer esse longo trajeto – descrito aqui sem qualquer pretensão de exaurir o tema – é que se pode encontrar o círculo derradeiro e, por consequência, de menor diâmetro, qualificador dos efetivos limites para criação de tributos no plano legal.⁵² (negrito nosso)

Continua o raciocínio ao tratar sobre conteúdos normativos infraconstitucionais:

Por sua vez, o legislador ordinário, ao exercitar a sua competência impositiva, promoverá novo corte, definindo, com precisão, os critérios que compõem a regra matriz de incidência tributária, que não poderá extravasar os limites do último círculo (espaço restante para atuação) referido. Se, ao legislador, não esgotar esse limite, surgirá uma nova (e menor) esfera para que se dê a incidência tributária. **É essa norma geral abstrata, produzida pelo legislador ordinário com todas as circunscrições, restrições, limitações e balizamentos antes referidos, decorrentes de regras e princípios postos em diferentes níveis hierárquicos, que respaldará o ato de aplicação do direito.⁵³**

⁵² BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. Prefácio de Paulo Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016, p.183.

⁵³ Idem, p. 184.

Inevitavelmente, há de se concluir que uma cláusula geral antielisiva, capaz de ignorar toda a sucessividade de círculos concêntricos, não poderia nem mesmo ser objeto de deliberação nas casas legislativas, pois, caso aprovada, desmantelaria todo ordenamento tributário brasileiro.

Como visto acima, a elisão tributária remete a uma conduta lícita. Assim, ao pugnar pela aplicação de uma cláusula geral antielisiva há invariavelmente uma nítida contradição, afinal, seria uma norma voltada a desconsiderar atos lícitos.

Visando chegar a uma análise conclusiva acerca da possibilidade ou não de uma norma desse gênero no ordenamento pátrio, é interessante verificar o tratamento da matéria em Portugal, tendo em vista que a previsão contida no art. 32-A do Código de Processo Tributário e no art. 38 da Lei Geral Tributária é um excelente exemplo de uma cláusula geral antielisiva, *in verbis*:

São ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado econômico equivalente caso em que a tributação recaia sobre estes últimos.

De início, cumpre ressaltar que a comparação com Direito alienígena possui como objetivo apenas exemplificar o que seria uma norma geral antielisiva bem redigida. São incontáveis as diferenças entre o sistema português e o brasileiro, e, portanto, ao proceder com comparações, devem ser feitas inúmeras ressalvas.

Ocorre que, no Brasil, uma norma desse gênero não se amolda à estrutura constitucional tributária. Uma norma antielisiva no Direito brasileiro seria de flagrante inconstitucionalidade, pois, em última análise, violaria os direitos e garantias individuais dos contribuintes (cláusula pétrea e signo constitucional), bem como toda a sucessividade de círculos concêntricos.

2.3 REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS

No ordenamento jurídico brasileiro não existe nenhuma prescrição, nem mesmo referência, ao abuso de direito, ao abuso de forma e nem à teoria do propósito negocial. No entanto, diversas vezes, tais conceitos são mencionados quando do debate em torno da licitude de um planejamento tributário.

Existem alguns motivos para explicar por que tais equívocos são tão frequentes. Cita-se, apenas a título exemplificativo, (i) a posituação de tais conceitos

em diplomas de Direito privado; (ii) a adoção das teorias em Direito alienígena; e (iii) a exposição de motivos da Lei Complementar 104/2001.

Veja-se porquê tais alegações não se sustentam:

- (i) Sem sombra de dúvidas, o abuso de direito e ato anormal de gestão encontram previsão no ordenamento jurídico brasileiro, especificamente no Código Civil (art. 187) e na Lei das Sociedades Anônimas. Como vimos, contudo, embora o Direito seja uno, isso, por si só, não autoriza o pretendido trânsito entre o Direito Privado e o Direito Tributário.
- (ii) Não é possível comparar o Direito alienígena com o Direito brasileiro de modo a justificar a aplicação de uma teoria erigida sob o enfoque legal complementarmente diferente, principalmente quando visto do ponto de vista constitucional.
- (iii) A previsão contida na exposição de motivos do art. 116 não foi positivada e, por conseguinte, não possui força de lei.

A bem da verdade, no que toca a requalificação dos fatos jurídicos, o Código Tributário Nacional fez menção apenas aos casos de dolo, fraude ou simulação (dissimulação). Assim, somente quando se encontrar diante de uma dessas hipóteses, a autoridade administrativa pode proceder à requalificação.

Visando defender tal posição, trata-se a seguir das teorias normalmente mencionadas na discussão em torno de um planejamento tributário, quais sejam, a teoria do (i) abuso de direito e abuso de forma; (ii) propósito negocial; (iii) ato anormal de gestão; e (iv) sonegação fiscal.

2.3.1 Abuso de direito e abuso de forma

O abuso de forma jurídica consiste na utilização inadequada das formas/procedimentos previstos a fim de alcançar um resultado alternativo, que ordinariamente não se daria desse modo.

O abuso de forma jurídica não possui uma clara definição no Direito pátrio. Tal teoria começou a ser abordada, no campo tributário, na Alemanha, onde, ocorrido o abuso, se desconsidera a forma aparente e se considera a forma que deveria ter sido utilizada, por meio de uma interpretação analógica.

Ocorre que, no Brasil, o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. Nesse passo, no ordenamento pátrio, o abuso de forma deve ser considerado tão somente como um indício de dissimulação.

Por sua vez, o abuso de direito consiste em um ato lastreado em lei que, por extrapolar a razoabilidade e a proporcionalidade, é a ela contrária. A qualificação do abuso de direito como ato ilícito encontra-se no art. 187 do CC: “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”⁵⁴.

Alguns doutrinadores, como Octavio Campos Fischer⁵⁵, afirmam existir um princípio de proibição do abuso de direito implícito no Direito pátrio, funcionando como uma regra de calibração, devendo, contudo, ser utilizada de maneira excepcional, de forma cautelosa.

Por outro lado, segundo Jorge Americano, existem alguns requisitos básicos para configurar o abuso de direito, quais sejam:

- (i) deve existir um direito cujo exercício é de alguma maneira limitado;
- (ii) o exercício do direito não pode ter uma utilidade para o seu titular quando intenção é tão somente prejudicar outrem; e
- (iii) deve restar configurada uma lesão a terceiro que não decorra do exercício natural do direito.⁵⁶

Quanto à aplicação das teorias de Octavio Campos Fischer e de Jorge Americano no âmbito tributário, Paulo Ayres Barreto tece as seguintes críticas, com as quais concordamos veementemente:

Em matéria tributária, a estruturação de um negócio jurídico que, com fundamento na legislação vigente, reduza ou mesmo limite a incidência tributária agrega sempre uma utilidade ao exercente do direito. Não há como negar a utilidade que a diminuição ou supressão da carga tributária gera ao contribuinte. O intuito não é prejudicar outrem, mas beneficiar a si próprio.⁵⁷

Prossegue o Professor quanto a possibilidade de aplicação do abuso de formas e de direito em matéria tributária:

No Direito Tributário, em que há um esforço manifesto de se reduzir vaguidades, eliminar incertezas, fugir do campo dos tipos abertos e

⁵⁴ BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em 20 abr. 2024

⁵⁵ FISCHER, Octavio Campos. *Abuso de direito: o ilícito atípico no direito tributário*. In: GRUPENMACHER, B. T. (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 461.

⁵⁶ AMERICANO, Jorge. **Do abuso do direito no exercício da demanda**. 2. ed. São Paulo: Saraiva and Comp., 1932, p. 35.

⁵⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. Prefácio de Paulo Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016, p.201.

dos conceitos indeterminados as noções de abuso de direito e abuso de formas jurídicas promovem um desajuste sistêmico.⁵⁸

Deveras, é cientificamente incorreta a constatação de que onde há abuso de direito ou abuso de forma há simulação ou dissimulação. São conceitos inconfundíveis. É patente que deve prevalecer a norma especial prevista na lei tributária em detrimento das disposições genéricas de direito privado.

O parágrafo único do art. 116 do CTN não faz qualquer referência ao abuso de forma e de direito. O que restou consignado na exposição de motivos sem a respectiva inserção no direito brasileiro não autoriza a referência a essas teorias de modo a autorizar a requalificação dos fatos jurídicos.

2.3.2 Propósito comercial

Em suma, a teoria do propósito comercial defende a necessidade de motivação do ato. Ou seja, além da redução da carga tributária, à luz dessa teoria, o planejamento precisa possuir algum sentido econômico substancial.

Trata-se, portanto, de uma análise subjetiva acerca da intenção do contribuinte para prática de determinados atos comerciais, de modo a se verificar se os atos possuem uma motivação não-tributária, sob pena de ilegitimidade.

Ao garimpar os textos legais, verifica-se que não há nenhum dispositivo vedando atos comerciais que possuam como única finalidade diminuir a carga tributária.

Em que pese a ausência de fundamento legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) utiliza, por vezes, o propósito comercial como fundamento para suas decisões. *Data vênia*, em face do elevado grau de subjetividade, a aplicação da teoria do propósito comercial traz grande margem de atuação para o agente fiscal, indo de encontro com a necessidade de vinculação do ato administrativo.

Entretanto, cumpre a ressalva de que a teoria do propósito comercial pode, sem sombra de dúvidas, ser utilizada como um indício, chamando a atenção do Fisco para operações que podem (ou não) estar eivadas de ilegalidade.

Nesse sentido, leciona Paulo Ayres Barreto:

A comprovada ausência de viabilidade econômica de uma operação é também exemplo de indício de uma conduta voltada tão somente a promover a economia de tributos, o que, saliente-se, é ainda

⁵⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. Prefácio de Paulo Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016, p.204.

insuficiente para caracteriza-se a ilegalidade da atuação do contribuinte. Caso esse indício venha a corroborar a existência de dissimulação ou fraude, a atuação será legal, não por ausência de propósito negocial, mas sim por indicar um desvio de licitude da conduta à luz de normas positivadas do sistema.⁵⁹

Conclui-se, por conseguinte, que a mera ausência de propósito negocial não é suficiente para justificar a requalificação. É condição *sine qua non* comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (dissimulação).

2.3.3 Ato anormal de gestão

O ato anormal de gestão surge em face de conflito de interesse existente entre a empresa e seus dirigentes. Como sabido, a atividade da empresa precisa estar em sintonia com os seus próprios interesses e não com o interesse de seus dirigentes.

Ao tratar sobre a aplicabilidade desta teoria em matéria tributária, Marco Aurélio Greco leciona que “para caracterizar o ato anormal de gestão basta a inadequação entre o padrão de conduta geralmente aceito como adequado aquela determinada situação”⁶⁰.

Similarmente à teoria do propósito negocial, são necessárias diversas ressalvas para considerar o ato anormal de gestão em matéria tributária, afinal, ambas as teorias não possuem lastro legal – não foram positivadas.

Assim sendo, o ato anormal de gestão só pode ser considerado como indício e não como fundamento de uma eventual atuação. Anormal seria, na realidade, um dirigente que não buscasse minimizar a carga tributária, aí sim, caracterizando uma inadequação com o padrão de conduta geralmente aceito como adequado.

Deveras, a verificação do ato anormal de gestão só é relevante para requalificação quando se está diante de ato ou negócio jurídico praticado com dolo, fraude ou simulação (dissimulação).

2.3.4 Sonegação fiscal

O debate em torno da sonegação fiscal traz a seguinte problemática: a simulação enquadra-se ou não no conceito de sonegação?

⁵⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. Prefácio de Paulo Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016, p. 217.

⁶⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 358.

Como sabido, em matéria tributária, um ato ilícito pode ser um ilícito administrativo ou um ilícito penal. Assim, é possível distinguir a ilicitude no campo da evasão fiscal.

Os crimes contra a ordem tributária são denominados de sonegação *lato sensu*, ou seja, ato ilícito que visa o não recolhimento ou o recolhimento a menor de quantias aos cofres públicos. Por sua vez, o art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964⁶¹, ao conceituar a sonegação *stricto sensu*, afirma tratar-se da subtração por meio de ocultação de informações.

Consoante a boa doutrina, o dolo do art. 71 da mesma Lei deve ser entendido como o dolo do direito penal, ou seja, a vontade do agente em cometer o ato delituoso – impedir o conhecimento das autoridades de informações sobre fato tributável, situação em que é inerente a existência de má-fé.

Ocorre que a simulação não é um crime contra a ordem tributária. Sua previsão encontra-se no art. 167, §1º, do Código Civil, não havendo tipificação penal.

Leciona, precisamente nesse sentido, Paulo Ayres Barreto:

(...) enquanto na sonegação por falsa declaração ocorre uma divergência entre a declaração informativa e o objeto da informação, na simulação não há tal divergência, pois, o contribuinte declara a existência do ato aparente. Nesse caso, a divergência é interna 'entre a vontade real e a vontade declarada, a qual não afeta a exatidão da informação sobre a existência e características do ato jurídico em si mesmo considerado.⁶²

Conclui-se, nesse passo, que a simulação, ilícito civil, não se encontra dentro do conceito de sonegação fiscal, ilícito penal. Com efeito, o parágrafo único do art. 116 do CTN, na realidade, inseriu no ordenamento jurídico tratamento específico para os casos de simulação relativa.

2.4 INEFICÁCIA TÉCNICA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN

Arremata-se, portanto, tratando-se do consolidado entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca da ineficácia técnica do parágrafo único do art. 116 do CTN. Como se observa do trecho final do referido dispositivo: “observados os

⁶¹ BRASIL. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm>. Acesso em 20 abr. 2024.

⁶² BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. Prefácio de Paulo Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016, p. 221.

procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, este remete a disciplina à lei ordinária que, até o presente momento, não foi aprovada.

Esclarece, nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho, “pode acontecer que uma norma válida assuma inteiro teor de sua vigência, mas por falta de outras regras regulamentadoras, de igual ou inferior hierarquia, não possa juridicizar o fato, inibindo-se assim a propagação de seus efeitos”⁶³.

Sendo assim, somente com o advento de uma lei ordinária capaz de disciplinar o procedimento relativo à desconsideração dos negócios jurídicos dissimulados o parágrafo único do art. 116 do CTN propagará os seus efeitos.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 57.

3 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 2.446

Em 11 de abril de 2022, o Supremo Tribunal Federal (STF), por maioria de votos, manteve a validade do parágrafo único no art. 116 do CTN. A referida decisão foi tomada em sede do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446⁶⁴. Será analisado o voto vencedor da Ministra Relatora Cármen Lúcia e os votos vencidos dos Ministros Ricardo Lewandowski e Alexandre de Moraes.

A Ministra Relatora entendeu, em suma, que o parágrafo único do art. 116 do CTN não se trata de uma norma geral antielisiva, pois o dispositivo combate a evasão, instituto diferente da elisão. Acertadamente, quanto à regulação, afirmou que a eficácia plena da norma depende de lei posterior, reconhecendo, por conseguinte, a sua ineficácia técnica.

Por outro lado, os Ministros Ricardo Lewandowski e Alexandre de Moraes defenderam a posição segundo a qual nulidade, desconsideração ou requalificação cabem tão somente ao Poder Judiciário e não à autoridade administrativa, votando, portanto, pela inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Feitas tais considerações, veja-se como restou consignada a ementa da ADI nº 2.446, *in verbis*:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N. 104/2001. INCLUSÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO AO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: NORMA GERAL ANTIELISIVA. ALEGAÇÕES DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA LEGALIDADE ESTRITA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E DA SEPARAÇÃO DOS PODERES NÃO CONFIGURADAS. AÇÃO DIRETA JULGADA IMPROCEDENTE.

(STF - ADI: 2446 DF 0001237-49.2001.1.00.0000, Relator: CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 11/04/2022, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 27/04/2022)

Deveras, o ajuizamento da ação ocorreu por parte da Confederação Nacional do Comércio, em face da previsão contida no art. 1º da Lei Complementar nº 104/2001, em específico, no incremento do parágrafo único ao art. 116 do CTN.

⁶⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446.**

Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1930159>>. Acesso em: 20 abr. 2024.

Foi arguida a inconstitucionalidade do referido dispositivo, sob violação aos arts. 2º; 5º, II; 37; e 150, I, da Constituição Federal.

Por oportuno, cumpre mencionar as seguintes manifestações: (i) o então Presidente da República defendeu a constitucionalidade da norma; (ii) o então Presidente do Senado defendeu o não conhecimento da ação e, no mérito, a constitucionalidade da norma; e (iii) a Advocacia Geral da União, bem como a Procuradoria Geral da República defenderam a improcedência da ação.

3.1 VOTO VENCEDOR DA MINISTRA RELATORA CÁRMEN LUCIA

A Ministra inicia seu voto esclarecendo, de antemão, que a plena eficácia da norma (parágrafo único do art. 116 do CTN) depende de lei ordinária para estabelecer os procedimentos a serem seguidos, *in verbis*:

A Medida Provisória n. 66/2002 regulamentaria, em seus arts. 13 a 19, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, tendo sido, entretanto, excluídos quando da conversão na Lei n. 10.637/2002.

Em 2015 o tema voltou a ser tratado nos arts. 1º a 12 da Medida Provisória n. 685, dispositivos suprimidos quando da conversão da medida na Lei n. 13.202/2015.

Assim, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional pende, ainda hoje, de regulamentação.

Em seguida, a Relatora passou a analisar os argumentos suscitados pela parte autora, quais sejam: (i) ofensa ao princípio da legalidade; e (ii) ofensa ao princípio da separação dos poderes.

No que toca à ofensa ao princípio da legalidade, segundo o seu entendimento, por usar a expressão “dissimular a ocorrência do **fato gerador**”, o parágrafo único do art. 116 do CTN, arrola como requisito da desconsideração, por óbvio, a configuração de um fato gerador que, para assim ser, precisa estar previsto em lei e materializado, fazendo surgir a obrigação tributária.

Quanto à ofensa ao princípio da separação dos poderes – sob a alegação de que autoridade fiscal entraria na seara legislativa, preenchendo as lacunas legais por meio de interpretação analógica, veja-se o que decidiu a Ministra Cármen Lucia:

O emprego da analogia no direito tributário está autorizado pelo art. 108 do Código Tributário Nacional, desde que não resulte em exigência de tributo não previsto em lei:

(...).

O art. 108 do Código Tributário Nacional não foi alterado pela Lei Complementar n. 104/2001, não estando autorizado o agente fiscal a valer-se de analogia para definir fato gerador e, tornando-se legislador, aplicar tributo sem previsão legal.

Nada há na norma questionada a autorizar tal interpretação, inteiramente criada pelo intérprete e sem qualquer respaldo normativo ou fático.

A norma do parágrafo único do art. 116 não dispõe, ao contrário do pretendido pela autora, de espaço autorizado de interpretação econômica.

Por fim, a Ministra esclarece que, em que pese a exposição de motivos do parágrafo único do art. 116, o termo “norma antielisão” é inapropriado, pois o dispositivo em questão visa combater a evasão fiscal.

Assim, vota pela improcedência do pedido.

3.2 VOTOS VENCIDOS DOS MINS. RICARDO LEWANDOWSKI E ALEXANDRE DE MORAES

Consoante entendimento esposado no voto vencedor, os ministros Ricardo Lewandowski e Alexandre de Moraes votaram pela ineficácia técnica do parágrafo único do art. 116 do CTN. Além disso, entenderam que não resta configurada ofensa à legalidade tributária.

No entanto, quanto à ofensa ao princípio da separação de poderes, abriram divergência. Na perspectiva dos Ministros, apenas o Poder Judiciário poderia declarar a nulidade de ato ou negócio jurídico supostamente simulado. Seguindo esse viés argumentativo, tal prescrição estaria contida no parágrafo único do art. 168 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 168.(...)

Parágrafo único. As nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes.⁶⁵

Nesse sentido, leciona Alberto Xavier quanto à separação entre sonegação, que é crime, e simulação:

⁶⁵ BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em 20 abr. 2024.

A sonegação por falsa declaração, incriminada, distingue-se da simulação, pois enquanto na falsa declaração ocorre uma divergência entre a declaração informativa e o objeto da informação, na simulação essa divergência não ocorre, pois o contribuinte declara a existência do ato aparente (...). A divergência que existe é interna ao próprio ato informado, entre a vontade real e a vontade declarada, a qual não afeta a exatidão da informação sobre a existência e características do ato jurídico em si mesmo considerado.⁶⁶

Ressalta-se que os direitos de caráter fundamental, como a propriedade, gozam de proteção constitucional e, portanto, reserva-se tão somente ao Judiciário a competência para limitar ou impedir a sua fruição, principalmente em caráter definitivo.

Assim, considerando o princípio da reserva de jurisdição, os Ministros votaram no sentido de declarar a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar nº 104/2001, na parte em que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN.

⁶⁶ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 82 e 83.

CONCLUSÃO

Após minuciosa análise, é possível, enfim, determinar com precisão qual é o limite de um planejamento tributário no ordenamento jurídico pátrio. Relembre-se, por oportuno, as premissas das quais partimos.

- (i) Ao discutir sobre a ocorrência do fato “x” (menor ônus tributário), do fato “y” (maior ônus tributário) ou sobre a inoocorrência de um fato tributável, o contribuinte e o Fisco estão invariavelmente utilizando-se de duas articulações de linguagem, ao passo que reconhecer a verdade de uma implica reconhecer a falsidade da outra.
- (ii) A decisão administrativa ou judicial que reconhecer a ocorrência do fato “x”, do fato “y” ou a não ocorrência de um fato tributário estará produzindo uma verdade lógica, independentemente de sua correspondência com os fatos efetivamente ocorridos no mundo fenomênico. Prevalecerá a articulação de linguagem que estiver em consonância com o conjunto probatório, de modo que cabe ao órgão julgador determinar qual verdade logicamente se extrai dos autos.
- (iii) Para desconsiderar um planejamento tributário, ao Fisco incumbe refutar a verdade proposta pelo contribuinte, utilizando-se de provas para consubstanciar uma articulação de linguagem, por meio da qual se comprova a ocorrência de fraude, dolo, simulação ou dissimulação.
- (iv) A fim de determinar se um planejamento tributário é elisivo ou evasivo, os órgãos julgadores precisam interpretar o Direito. Ocorre que, por vezes, após o árduo trabalho de interpretação, não se encontra o significado ou o alcance do comando normativo devido a uma omissão do sistema. Constata-se, assim, a existência de uma lacuna, que, para ser superada, exige, por parte do intérprete, a utilização das técnicas de integração.
- (v) A lacuna é um espaço incompleto no ordenamento jurídico que contraria o plano desse mesmo ordenamento, de modo que, somente por meio de um processo de valoração é possível concluir se uma omissão é contraria ou não ao sistema jurídico.
- (vi) As regras não podem ser subjetivadas a fim de atender o valor que lhe informa, pois, caso contrário, o aplicador do direito estaria ressignificando o seu conteúdo, legislando interpretando.

(vii) Os princípios exercem papel fundamental em iluminar a compreensão das regras, no entanto, estes devem ser considerados tão somente em conjunto com as demais disposições contidas no ordenamento pátrio.

(viii) O trânsito entre o Direito Tributário e o Direito Civil deve observar os critérios aplicado às soluções de antinomias.

Ao comparar o texto do parágrafo único do art. 116 do CTN com sua exposição de motivos é nítida a dissonância entre o que o legislador pretendia e o que foi positivado.

O parágrafo único determina que poderão ser desconsiderados atos praticados visando dissimular a ocorrência do fato gerador. Este dispositivo visa tão somente dar tratamento específico à simulação relativa. Afinal, quando diante de simulação absoluta, por exemplo, aplicar-se-á disposição contida no art. 149, VII, do CTN. Não há malabarismo teórico que justifique a utilização do dispositivo como uma cláusula geral antielisiva. A dissimulação encontra-se no campo da ilicitude e a elisão no campo da licitude.

Deveras, uma norma capaz de ignorar toda a sucessividade de círculos concêntricos, não se amolda com os ditames da Constituição Cidadã. Uma cláusula antielisiva no Direito brasileiro seria de flagrante inconstitucionalidade, pois, em última análise, violaria os direitos e garantias individuais dos contribuintes (cláusula pétrea e signo constitucional).

Consoante entendimento consolidado na ADI nº 2.446, somente com o advento de uma lei ordinária, capaz de disciplinar o procedimento relativo à desconsideração dos negócios jurídicos dissimulados, o parágrafo único do art. 116 do CTN propagará os seus efeitos.

Quando da discussão em torno de planejamentos tributários, prevalecerá a norma especial de direito tributário em detrimento das normas gerais de direito privado. Assim, a forma adotada pelos contribuintes somente poderá ser desconsiderada quando restar comprovado a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (dissimulação), defeitos estes previstos na legislação tributária.

REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício. **Filosofia do direito**: uma crítica à verdade na ética e na ciência. São Paulo: Saraiva, 1996.

ALBUQUERQUE, Mário Pimentel. **O órgão jurisdicional e a sua função**. São Paulo. Malheiros, 1997.

ALVES, José Carlos Moreira. **A retrovenda**. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1987.

AMERICANO, Jorge. **Do abuso do direito no exercício da demanda**. 2. ed. São Paulo: Saraiva and Comp., 1932.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário**: limites normativos. Prefácio de Paulo Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2016.

BEVILÁQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado**. 12 ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1959.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito. Compiladas por Nello Morra; tradução e notas por Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. Coleção elementos de Direito. São Paulo: Editora Ícone, 1996.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 20 abr. 2024.

_____. **Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm>. Acesso em: 20 abr. 2024.

_____. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm>. Acesso em 20 abr. 2024.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 20 abr. 2024.

_____. **Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7450.htm>. Acesso em: 20 abr. 2024.

_____. **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.** Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm>. Acesso em 20 abr. 2024.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em 20 abr. 2024.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método.** São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Curso de direito tributário.** 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo administrativo.** São Paulo. Malheiros Editores, 2001.

FERREIRA, E. P.; TORRES, H. T.; PALMA, C. C. (org.). **Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier: economia, finanças públicas e direito fiscal.** Coimbra: Almedina, 2013, v. 2.

GRAU, Eros Roberto. **Porque tenho medo dos juízes** (a interpretação/aplicação de direito e os princípios). 6. Ed. Refundida do “ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”. São Paulo: Malheiros, 2014.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 255.

GRUPENMACHER, B. T. (coord.). **Direito tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Tradução João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. São Paulo: IOB, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 93

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p.34.

MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias: elisão e evasão fiscal**. Resenha Tributária. São Paulo, v. 13, 1988.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 20 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. 3 ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, t. IV.

REALE, Miguel. **Teoria tridimensional do direito**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil: parte geral**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, v. 1.

ROSTAGNO, Alessandro. **Contencioso administrativo tributário: questões polêmicas**. São Paulo: Noeses, 2011.

SOUZA, Luiz Sérgio Fernandes de. Lacunas no direito. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/159/edicao-1/lacunas-no-direito>>. Acesso em 20 abr. 2024.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). **Doutrina**: edição comemorativa, 25 anos. Brasília: STJ, 2014, p. 563.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1930159>>. Acesso em: 20 abr. 2024.

_____. **Recurso Extraordinário 346.084PR**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2023191>>. Acesso em 20 abr. 2024.

TARUFFO, Michelle. *Poderes probatórios de las partes y del juez em Europa*. Tradução Diana María Ramírez Carvajal. **Revista de la Maestría em Derecho Procesal**. Pontificia Universidad Católica del Perú, v. 3, n. 3, 2009, nota de rodapé 101.

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