

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC SP

Daniel Gadelha Dos Santos
RA00310027

CRITÉRIOS QUE AUTORIZAM A (DES)QUALIFICAÇÃO DO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO SOB A PERSPECTIVA DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-
SEMÂNTICO: ANÁLISE DO ART. 116 CTN

Mestrado em Direito Tributário

São Paulo
2024

Daniel Gadelha Dos Santos
RA00310027

CRITÉRIOS QUE AUTORIZAM A (DES)QUALIFICAÇÃO DO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO SOB A PERSPECTIVA DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-
SEMÂNTICO: ANÁLISE DO ART. 116 CTN

Dissertação apresentada à banca
examinadora da Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo, como exigência
parcial para obtenção do título de MESTRE
em

Direito Tributário, sob a orientação da
Prof^a. **Dr^a. Fabiana Del Padre Tomé**.

São Paulo
2024

- Santos, Daniel Gadelha dos
- S237i Critérios que autorizam a (des)qualificação do planejamento tributário sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: análise do art. 116 CTN. / Daniel Gadelha dos Santos. -- São Paulo: [s.n.], 2024.
- 233p; 15 cm.
- Orientador: Fabiana Del Padre Tomé.
- Dissertação (Mestrado)-- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-graduação em Direito.
1. Planejamento tributário. 2. Elisão fiscal. 3. Evasão fiscal. 4. Interpretação. 5. Constructivismo Lógico Semântico. I. Tomé, Fabiana Del Padre. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito. III. Título.

CDD

Presidente da banca:

Prof^a. Dr^a. Fabiana Del Padre Tomé.

Banca Examinadora

Titulares:

Prof. Dr. Adriano Luiz Batista Messias

Prof. Dr. Lucas Galvão de Britto

Suplente

Prof^a. Dr^a. Clarice von Oertzen de Araújo

Prof. Dr^a. Marina Vieira de Figueiredo

Aprovada em:

Dedicatória

Aos meus pais

Júlio Gadelha dos Santos Filho e

Rosa Giannotti Gadelha dos Santos,

que sempre estiveram comigo em todas as etapas da vida,

boas ou não tão boas,

À minha filha,

Estela Ferraz Gadelha,

que é o motivo de toda minha busca, vontade de vencer e lutar
pela equidade na sociedade.

Muito obrigado! Te amo!

Agradecimentos

Agradeço a todos que, de alguma forma, contribuíram para a concretização desta etapa significativa em minha trajetória acadêmica no âmbito do mestrado em Direito Tributário na PUC São Paulo. Expresso minha profunda gratidão a todos que cruzaram meu caminho, deixando marcas valiosas e compartilhando conhecimentos essenciais.

Em especial, estendo meus agradecimentos à Professora Dr^a Fabiana Del Padre Tomé, cuja orientação foi crucial para o desenvolvimento desta pesquisa. Sua paciência, dedicação e brilhantismo guiaram-me com maestria ao longo desta jornada desafiadora, e por isso, sou imensamente grato.

À Professora Dr^a Valéria Furlan, que acompanha minha trajetória desde a graduação, expresso meu reconhecimento pela constante inspiração e orientação no vasto mundo do Direito Tributário. Agradeço também a Rosa Magaly Campelo Borba de Moraes, cujo apoio na reta final desta jornada foi fundamental para equilibrar minha vida acadêmica, pessoal e profissional.

Aos renomados professores Dr. Tácio Lacerda Gama, Dr. Roque Antônio Carrazza, Dra. Elizabeth Nazar Carrazza, Dr. Carlos Augusto Daniel Neto, Dr. Paulo de Barros Carvalho, Dr. Adriano Luiz Batista Messias, Dr. Lucas Galvão de Britto, Dra. Silvia Zomer e Dra. Celia Murphy, Dra. Clarice von Oertzen de Araújo e Dra. Marina Vieira de Figueiredo, expresso minha profunda gratidão. Suas brilhantes conduções nas disciplinas cursadas e sugestões a esta pesquisa, enriqueceram meu entendimento no campo do Direito Tributário, proporcionando uma base sólida para esta pesquisa.

Agradeço, também, a mim mesmo, reconhecendo a persistência, superação, dedicação e disciplina que foram essenciais para enfrentar os desafios que a vida me apresentou, onde desta maneira consegui alcançar esta etapa significativa em minha jornada acadêmica. Cada esforço pessoal reflete o comprometimento com o estudo do Direito Tributário, e é com humildade que reconheço a importância da resiliência

ao superar obstáculos. Este agradecimento é uma expressão de gratidão pelas lições aprendidas e pela jornada de autoconhecimento ao longo deste processo

Este é um momento de celebração e, mais uma vez, agradeço a todos que, direta ou indiretamente, foram parte integrante deste percurso acadêmico. Que este trabalho contribua para o enriquecimento do debate sobre o abuso no planejamento tributário sob a perspectiva do construtivismo lógico-semântico.

Muito obrigado a todos que tornaram possível este capítulo em minha jornada acadêmica.

"Como todo discurso tem uma dupla relação, com a totalidade da linguagem e com o pensar geral de seu autor: assim também toda compreensão consiste em dois momentos, compreender o discurso enquanto extraído da linguagem e compreendê-lo enquanto fato naquele que pensa."

(Schleiermacher, 2005, p. 95)

RESUMO

O Direito Tributário desempenha a complexa tarefa de equilibrar a necessidade de arrecadação estatal para o desenvolvimento social com a preservação da autonomia privada dos contribuintes. Nesse cenário, emerge o debate sobre o planejamento tributário, um instrumento legítimo que permite aos contribuintes organizarem seus negócios visando otimizar o pagamento de tributos dentro dos limites legais. Contudo, a distinção entre otimização legítima e abuso de direito requer análise crítica e reflexão contínua. O presente estudo investiga o abuso no planejamento tributário sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico, onde busca-se verificar quais os critérios que permitem identificar o abuso no planejamento tributário? Em que situações o planejamento tributário pode ser considerado abusivo? De que forma o Poder Judiciário tem aplicado o conceito de abuso de direito no planejamento tributário? O método interpretativo do constructivismo lógico-semântico pode auxiliar na caracterização ou não do abuso do planejamento tributário? Para o desenvolvimento do presente estudo utilizou-se o método qualitativo, baseado em pesquisa bibliográfica, documental e análise da jurisprudência. O objetivo é contribuir para o debate sobre o abuso no planejamento tributário, oferecendo uma análise crítica sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico, visando a construção de uma jurisprudência mais consistente e a identificação de critérios mais precisos para a caracterização do abuso, considerando os princípios jurídicos e as particularidades de cada caso concreto.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Elisão fiscal. Evasão fiscal. Interpretação.

ABSTRACT

Tax Law plays the complex task of balancing the need for state revenue collection for social development with the preservation of private autonomy for taxpayers. In this scenario, the debate on tax planning emerges as a legitimate instrument that allows taxpayers to organize their businesses aiming to optimize tax payments within legal limits. However, distinguishing between legitimate optimization and abuse of law requires critical analysis and ongoing reflection. This study investigates abuse in tax planning from the perspective of Logical-Semantic Constructivism, seeking to verify the criteria that allow identifying abuse in tax planning. It explores situations in which tax planning can be considered abusive and how the Judiciary has applied the concept of abuse of law in tax planning. The interpretative method of logical-semantic constructivism may assist in characterizing whether or not there is abuse in tax planning. The study employed a qualitative method based on bibliographical and documentary research and analysis of jurisprudence. The aim is to contribute to the debate on abuse in tax planning by offering a critical analysis from the perspective of logical-semantic constructivism, aiming to build a more consistent jurisprudence and identify more precise criteria for characterizing abuse, considering legal principles and the particularities of each case.

Keywords: Tax planning, Tax avoidance, Tax evasion, Interpretation.

Lista de tabelas

Tabela 1 - Definições dos termos estudados nas fontes do direito	24
Tabela 2 - Comparativo entre as abordagens de Paulo de Barros Carvalho, Aurora Tomazini de Carvalho e Lourival Vilanova sobre Lógica e Linguagem no Direito	32
Tabela 3 - Distinção entre Competência Tributária e Capacidade Tributária Ativa. ..	87
Tabela 4 - Comparativo de definições sobre Planejamento Tributário entre diferentes autores.....	121
Tabela 5 - Quadro Comparativo dos Instrumentos de Desqualificação do Planejamento Tributário.....	184
Tabela 6 - Proposta de modelo para (des)qualificação do planejamento tributário.	202

Lista de abreviaturas e siglas

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC – Código Civil
CF – Constituição Federal
CLS – Constructivismo Lógico Semântico
CREA -Conselhos Regionais de Engenharia e Agronomia
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN – Código Tributário Nacional
FAP - Fator Acidentário de Prevenção
GAAR – General Anti-Avoidance Rule (Regra Geral Antielisiva)
IE – Imposto de Exportação
II – Imposto de Importação
IN SRF – Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal
IOF – Imposto sobre Operações Financeiras
IPI – Imposto sobre Produto Industrializado
IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
LC – Lei Complementar
MP – Medida Provisória
OCDE - Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIB - Produto Interno Bruto
PT – Planejamento Tributário
RFB – República Federativa do Brasil
RMIT – Regra Matriz de Incidência Tributária
RPS – Regulamento da Previdência Social
SAAR – Special Anti-Avoidance Rule (Regra Específica Antielisiva)
SJ – Sistema Jurídico

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TRF4 – Tribunal Regional Federal da 4ª Região

Sumário

RESUMO	ix
ABSTRACT	x
Lista de tabelas	xi
Lista de abreviaturas e siglas	xii
1. Introdução.....	1
2. Bases conceituais para o estudo	5
2.1. A interpretação e sua importante contribuição para a aplicação do direito positivo..	5
2.2. Língua como meio de interação na sociedade.....	13
2.3. Linguagem como elemento da percepção da realidade	15
2.4. Fontes do Direito	17
2.5. Lógica e sua participação no processo de interpretação	27
2.6. Construtivismo como instrumento de interpretação normativo	34
2.7. Sistema jurídico pela perspectiva do CLS.....	40
2.8. A interpretação da norma jurídica	46
2.9. Tributo, o objeto de discussão entre Estado e particular	65
2.9.1. A Regra Matriz de Incidência Tributária	73
2.10. Limitações constitucionais na instituição do tributo como garantia do contribuinte.	76
3. Planejamento Tributário.....	113
3.1. A busca do conceito de planejamento tributário para uniformizar sua utilização..	115
3.2. A evasão e elisão fiscal como estratégias de um planejamento tributário	123
3.2.1. Elisão fiscal	125
3.2.2. Evasão fiscal	134
3.3. A (des)qualificação dos atos praticados pelo contribuinte	140
3.3.1. A interpretação econômica do direito tributário como instrumento de avaliação dos atos praticados pelo contribuinte.....	146
3.3.2. O posicionamento dos julgadores sobre a (des)qualificação dos atos	151

3.4.	Abuso de direito, fraude à lei, simulação e propósito negocial: instrumentos de desqualificação dos atos do contribuinte	154
4.	Norma geral antielisão	185
4.1.	Considerações sobre o art. 116, parágrafo único, do CTN	192
4.2.	Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446 (ADI 2.446)	194
5.	Considerações finais.....	197
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	206

1. Introdução

O Direito Tributário, ostenta a complexa tarefa de conciliar duas forças antagônicas: a necessidade de arrecadação estatal para o desenvolvimento social e a preservação da autonomia privada dos contribuintes. Essa dialética se manifesta na relação entre o fisco e o contribuinte, permeada por tensões e desafios constantes.

De um lado, o Estado, munido do poder de tributar, busca garantir recursos para o custeio de suas atividades e políticas públicas, essenciais para o bem-estar da sociedade. Do outro lado, o contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, busca exercer sua liberdade de iniciativa e autonomia na gestão de seus negócios, buscando minimizar o impacto da carga fiscal.

Nesse contexto, surge o debate sobre o planejamento tributário, instrumento legítimo que permite ao contribuinte organizar seus negócios de forma a otimizar o pagamento de tributos, dentro dos limites legais. No entanto, a tênue linha que separa a otimização legítima do abuso de direito exige constante reflexão e análise crítica.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 1º, inciso IV, consagra a livre iniciativa como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil. Essa liberdade se traduz na autonomia do contribuinte para organizar e desenvolver suas atividades econômicas, incluindo a escolha da forma mais adequada de estruturar seus negócios.

No âmbito tributário, essa liberdade se manifesta no direito à planejamento tributário lícito, previsto no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988. Esse direito, consubstanciado na capacidade de minimizar a carga fiscal, encontra fundamento nos princípios da legalidade, tipicidade e capacidade contributiva.

A análise do abuso no planejamento tributário exige uma hermenêutica jurídica sensível às nuances do sistema jurídico. Nesse contexto, o construtivismo lógico-semântico surge como um método interpretativo para a compreensão do fenômeno.

Essa corrente de pensamento propõe uma análise crítica do direito, levando em consideração os princípios e valores que o fundamentam, bem como as finalidades sociais das normas jurídicas. A partir dessa perspectiva, o abuso de direito

no planejamento tributário não se configura apenas como a violação de uma norma legal específica, mas como a utilização de mecanismos lícitos para fins antijurídicos, contrariando a teleologia do sistema tributário.

Diante da complexa temática do abuso no planejamento tributário, este estudo busca responder às seguintes perguntas:

Quais os critérios que permitem identificar o abuso no planejamento tributário?

Em que situações o planejamento tributário pode ser considerado abusivo, à luz dos princípios e valores constitucionalmente tutelados?

De que forma o Poder Judiciário tem aplicado o conceito de abuso no planejamento tributário

O método interpretativo do constructivismo lógico-semântico pode auxiliar na caracterização ou não do abuso do planejamento tributário?

Para responder às perguntas, será utilizada uma abordagem qualitativa, com a utilização de métodos de pesquisa bibliográfica e documental, além da análise crítica da literatura doutrinária, da legislação e da jurisprudência, o que permitirá a construção de um referencial teórico sólido sobre o tema.

Este estudo se propõe a contribuir para o debate sobre os critérios que autorizam ou não a qualificação do planejamento tributário, oferecendo uma análise crítica sob a luz do constructivismo lógico-semântico. A pesquisa busca fornecer subsídios para a construção de uma jurisprudência mais consistente e identificar critérios mais precisos para a caracterização do abuso no planejamento tributário, considerando os princípios jurídicos e as particularidades de cada caso concreto.

O presente trabalho está estruturado de forma didática onde iremos traçar premissas iniciais no capítulo 2, "Bases Conceituais para o Estudo", o qual busca estabelecer as premissas fundamentais para a análise dos critérios que autorizam ou não a qualificação do planejamento tributário sob a ótica do construtivismo lógico-semântico. Iniciaremos com uma breve exploração dos conceitos de interpretação, língua, linguagem e lógica, demonstrando sua relevância para a compreensão do Direito Tributário.

A interpretação jurídica assume um papel crucial na seara tributária, pois é através dela que se atribui significado às normas e princípios que regem a matéria. A

linguagem, por sua vez, é a ferramenta fundamental utilizada na construção e comunicação do Direito, sendo essencial para a compreensão das normas e seus efeitos.

Nesse contexto, a análise dos elementos linguísticos e lógicos presentes nas normas tributárias torna-se imprescindível para uma interpretação adequada e coerente. Com isso, iremos tecer breves considerações sobre o método interpretativo construtivismo lógico-semântico, método eleito para o presente estudo.

Após a análise dos elementos interpretativos, dedicaremos atenção ao estudo do conceito de tributo, desvendando sua natureza jurídica e seus elementos essenciais. A compreensão do tributo como um instrumento de política fiscal e sua relação com o Estado Democrático de Direito será fundamental para o desenvolvimento da pesquisa. Analisaremos também os princípios constitucionais que regem a tributação, tais como os princípios da legalidade e tipicidade.

Em seguida, o capítulo abordará os critérios para a instituição do tributo, previstos na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional. Será examinada a Regra Matriz de Incidência e os elementos que delimitam o poder de tributar do Estado.

O terceiro capítulo, “Planejamento tributário”, abordará o planejamento tributário como um direito do contribuinte e ferramenta de gestão empresarial. Exploraremos seus objetivos e quais são as limitações constitucionais na instituição do tributo.

Teceremos consideração sobre pontos relevantes no planejamento tributário no que tange a licitude ou ilicitude, para isso abordaremos a distinção entre elisão, evasão, fraude à lei e proposta negocial, esclarecendo suas nuances e implicações legais.

Será dada atenção especial a figura do abuso, identificando critérios que o definem e as fronteiras éticas e legais da otimização fiscal.

Ao final, esperamos fornecer uma visão abrangente e fundamentada sobre o planejamento tributário, suas sutilezas jurídicas e implicações, contribuindo para a compreensão aprofundada do tema no contexto deste trabalho.

Em continuidade, no capítulo 4, “Normas gerais antielisivas”, examinaremos as normas gerais antielisivas, instrumentos jurídicos para coibir práticas abusivas no âmbito tributário.

Passaremos pela análise do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que trata da interpretação da legislação tributária, e a Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446, destacando seus impactos na avaliação e desconsideração do planejamento tributário.

Daremos foco no papel do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que estabelece critérios para verificar a validade de práticas elisivas, e como essa norma influencia a avaliação do julgador sobre a legalidade do planejamento tributário.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade 2446 também será abordada, destacando seu papel como instrumento normativo no controle de normas consideradas inconstitucionais e como essa ação pode impactar as práticas de planejamento tributário.

A principal questão a ser investigada é: quais são os critérios para desconsiderar ou não o planejamento tributário? Responder a essa pergunta é crucial para compreender como as normas gerais antielisivas podem influenciar a validade e a eficácia das práticas adotadas pelos contribuintes.

Ao final do capítulo, esperamos fornecer uma análise aprofundada dessas normas, esclarecendo seus impactos na condução do planejamento tributário e contribuindo para a construção de um entendimento mais preciso sobre os limites e critérios que orientam a avaliação do julgador nesse contexto específico do direito tributário.

2. Bases conceituais para o estudo

Para desenvolver nosso objeto de estudo de forma aprofundada - critérios que autorizam ou não a qualificação do planejamento tributário sob a perspectiva do construtivismo lógico-semântico, é imprescindível uma exploração preliminar de conceitos fundamentais como interpretação, língua, linguagem e lógica. A compreensão dessas bases conceituais não apenas fornece o alicerce teórico necessário para nossa análise, mas também estabelece um quadro de referência essencial para compreender como esses elementos interagem e influenciam o entendimento do direito tributário. Este capítulo visa, portanto, estabelecer as premissas desses conceitos-chave, ilustrando sua relevância direta e indispensável para a abordagem do construtivismo lógico-semântico, o método interpretativo eleito para ser aplicado ao estudo do planejamento tributário.

Inicialmente, faremos breves reflexões sobre o método interpretativo, uma abordagem que nos orientará na interpretação da norma jurídica. A seguir, discutiremos brevemente os conceitos de língua, linguagem, conhecimento e lógica, que serão relevantes para a análise do abuso do planejamento tributário sob a perspectiva do construtivismo lógico-semântico.

2.1. A interpretação e sua importante contribuição para a aplicação do direito positivo

Para aprofundar nossa análise sobre as considerações do abuso do planejamento tributário sob a perspectiva do construtivismo lógico-semântico, é essencial, neste momento, explorar o conceito de interpretação jurídica. Compreender o que significa interpretar no âmbito jurídico é de suma importância para identificar e qualificar posteriormente, o que caracteriza o "abuso" em sua ampla acepção, o que irá nos propiciar uma forma de diferenciar práticas de planejamento tributário que são aceitáveis legalmente daquelas que ultrapassam os limites da lei, proporcionando uma base sólida para o estudo.

Como nos ensina Carlos Maximiliano,¹ as leis positivas são formuladas em termos gerais; apresentam um regramento de forma geral, consolidam princípios e normas, onde geralmente é empregada uma linguagem clara e precisa, porém, ampla.

Cabe então ao aplicador do direito a tarefa de pesquisa da relação entre o texto abstrato e o caso concreto, entre a norma jurídica e o fato social, para conseguir realizar esta tarefa é preciso descobrir e fixar o sentido verdadeiro da regra positiva; assim como seu respectivo alcance. Ao extrair da norma tudo o que nela está contido, temos o que Maximiliano chama de interpretar, isto é, determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito.

Interpretar é explicar, esclarecer; dar o significado de vocábulo, atitude ou gesto; reproduzir por outras palavras um pensamento exteriorizado; mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão; extrair, de frase, sentença ou norma, tudo o que na mesma se contém.²

O mesmo autor nos traz que a interpretação jurídica é uma técnica refinada, fundamentada em uma série de princípios e regras que se desenvolveram e se aprimoraram em consonância com a evolução da sociedade e do pensamento jurídico.

No campo da jurisprudência, o que se aceita como verdade, quando examinado de um modo geral, também se verifica no caso especial, porém é importante diferenciar Interpretação no sentido amplo e a que se toma na acepção restrita. Nesta construção, Maximiliano nos traz que interpretação em seu sentido restrito, é o objeto da Hermenêutica; já interpretação em seu sentido amplo abrange a ciência do Direito.

Em sua obra, Maximiliano nos apresenta que o Direito teve seu desenvolvimento progressivo atrelado aos postulados da Sociologia e a Hermenêutica, a qual, aproveitando-se das conclusões da Filosofia Jurídica, estabelece novos processos de interpretação.

Devemos ressaltar que Hermenêutica e Interpretação não se confundem, sendo a primeira aplicação da segunda, onde Hermenêutica fornece os princípios e métodos que devem ser utilizados para interpretar, e a interpretação é o processo de

¹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p.14.

² Ibidem. p.21.

aplicação desses princípios e métodos. Carlos Maximiliano nos traz que hermenêutica é a teoria científica da arte de interpretar.³

Maximiliano nos apresenta em sua obra que "quanto mais pródiga em minúcias a lei, quanto mais particularista, maior o número de interrogações que levanta, de litígios que sugere".⁴ Essa afirmação destaca um paradoxo importante no direito: leis altamente detalhadas e específicas, embora destinadas a proporcionar clareza, muitas vezes podem resultar em um aumento de incertezas e disputas legais.

Isso ocorre porque, ao tentar abordar cada eventualidade específica, a lei pode se tornar excessivamente complexa. Essa complexidade pode dificultar a compreensão da lei por parte dos cidadãos e dos profissionais do direito, o que pode levar a interpretações divergentes. Além disso, a complexidade da lei pode abrir brechas para que os litigantes argumentem que a lei não é clara ou que não se aplica ao caso concreto.

Um exemplo desse paradoxo pode ser observado na legislação tributária, a qual é extremamente complexa e detalhada, o que dificulta a compreensão e a aplicação da lei por parte dos contribuintes. Porém essa complexidade também apresenta lacunas, casos não previstos onde os contribuintes busquem interpretações favoráveis à redução ou à eliminação de seus tributos.

Ainda na obra de Carlos Maximiliano, encontramos como este autor classifica a interpretação jurídica, o fazendo em duas categorias principais: interpretação gramatical e interpretação lógica.

Nas palavras do autor, a interpretação gramatical é a interpretação que se baseia no significado literal das palavras e expressões do texto. É a interpretação mais simples e direta, e consiste em atribuir ao texto o sentido que as palavras e expressões têm em seu uso comum.

Já a interpretação lógica, para o mesmo autor, é a interpretação que se baseia no raciocínio lógico, sendo uma interpretação mais complexa e desafiadora, e consiste

³ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p.15.

⁴ Ibidem. p.65.

em atribuir ao texto um sentido que seja coerente com o sistema jurídico como um todo.

Além dessa classificação principal, Maximiliano também classifica a interpretação jurídica em outras categorias, como:

Interpretação literal: interpretação que se limita ao sentido literal das palavras e expressões do texto.

Interpretação extensiva: interpretação que atribui ao texto um sentido mais amplo do que o sentido literal.

Interpretação restritiva: interpretação que atribui ao texto um sentido mais restrito do que o sentido literal.

Interpretação teleológica: interpretação que atribui ao texto um sentido que seja adequado ao seu objetivo ou fim.

Interpretação sistemática: interpretação que considera o texto em relação a outros textos do mesmo sistema jurídico.

Maximiliano⁵ defende que a interpretação jurídica deve ser realizada de forma sistemática, considerando o texto em relação a outros textos do mesmo sistema jurídico. Isso porque, segundo o autor, o direito é um sistema integrado, e as normas jurídicas devem ser interpretadas de forma a serem coerentes entre si.

Defende ainda o autor que a interpretação jurídica deve ser realizada de forma teleológica, atribuindo ao texto um sentido que seja adequado ao seu objetivo ou fim. Isso porque as normas jurídicas são criadas para atingir determinados objetivos, e a interpretação deve levar esses objetivos em consideração.

No que tange a hermenêutica, Maximiliano nos traz a definição de ser a teoria científica da “arte de interpretar”, isto é, de determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito, que “tem por objeto o estudo e a sistematização dos processos aplicáveis para determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito”,⁶ o que segundo o autor, torna mais fácil e eficiente o trabalho do exegeta.

⁵ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p.46-8.

⁶ Ibidem. p.1.

No âmbito da hermenêutica jurídica, a interpretação pode ser classificada em duas grandes correntes: a hermenêutica tradicional e a hermenêutica filosófica.

A hermenêutica tradicional, também conhecida como hermenêutica literal, concentra-se na aplicação de regras e princípios hermenêuticos para determinar o sentido da norma tributária. Essa corrente defende que o intérprete deve buscar o significado literal das palavras e expressões utilizadas na lei, sem se preocupar com o contexto social e histórico em que ela foi promulgada.⁷

Segundo Luís Roberto Barroso⁸, a hermenêutica tradicional é "um exercício de compreensão e aplicação do direito a um caso concreto, que envolve a análise do texto da norma, o contexto social e histórico em que ela foi promulgada, os princípios gerais do direito e os valores constitucionais".

A hermenêutica filosófica, por sua vez, defende que a interpretação deve ser realizada de forma mais ampla e abrangente, levando em consideração não apenas o texto da lei, mas também o contexto social e histórico em que ela foi promulgada,⁹ os princípios gerais do direito e os valores constitucionais. Essa corrente entende que o intérprete deve buscar o sentido da norma, que é o seu significado real, que se encontra na intenção do legislador.

José Afonso da Silva,¹⁰ afirma que a hermenêutica filosófica "não se limita a verificar o significado literal das palavras, mas deve buscar apreender o sentido da norma, que é o seu significado real, que se encontra na intenção do legislador". Ainda neste sentido, complementa Luiz Guilherme Marinoni o qual afirma que "a hermenêutica filosófica entende que a lei deve ser interpretada de acordo com os valores e objetivos da sociedade".¹¹

⁷ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p.11.

⁸ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p.21.

⁹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p.63.

¹⁰ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p.244.

¹¹ MARINONI, Luiz Guilherme. Interpretação e aplicação do direito: uma perspectiva hermenêutica. In: *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, vol. 27, n. 81, 2009. p. 19.

No direito brasileiro, a hermenêutica filosófica tem ganhado cada vez mais espaço, em razão da sua capacidade de proporcionar uma interpretação mais justa e equitativa das leis tributárias. Essa tendência é refletida no Código Tributário Nacional (CTN), que prevê, em seu artigo 111, que a interpretação da legislação tributária deve ser feita conforme o disposto neste código, observando-se a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito tributário.

Sobre interpretação, temos ainda uma outra abordagem do tema feita por Marinoni, Arenhart e Mitidiero.¹²

Estes autores apresentam uma crítica às teorias tradicionais da interpretação e aplicação do direito, o cognitivismo e o logicismo.¹³ Marinoni, Arenhart e Mitidiero refutam a visão de que a interpretação é um mero ato de conhecimento de uma norma pré-existente e que a aplicação do direito se resume à lógica dedutiva. Para os autores, a norma não existe antes da interpretação e que o processo interpretativo é criativo, envolvendo escolhas e valorações.¹⁴

Desta forma, o direito é marcado por uma dupla indeterminação: a equivocidade dos textos legais e a vagueza¹⁵ das normas. A equivocidade surge da ambiguidade¹⁶ e complexidade dos textos, exigindo que o intérprete escolha entre

¹² MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. Curso de processo civil: teoria do processo civil, volume 1. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. [livro eletrônico].

¹³ Na perspectiva cognitivista, a interpretação consubstancia-se em um ato de puro conhecimento. A interpretação teria como resultado a declaração da única, exata, objetiva e correta interpretação da lei.

No contexto teórico do positivismo clássico, supunha-se que a lógica dedutiva seria suficiente para ligar a norma ao fato para daí se retirar uma decisão. Depois de interpretada a norma, essa deveria ser aplicada ao caso concreto mediante um silogismo judiciário, em que figurava como premissa maior a norma, premissa menor o fato e como conclusão a decisão da causa. MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. Curso de processo civil: teoria do processo civil, volume 1. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. [livro eletrônico]. posição 79-80.

¹⁴ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. Curso de processo civil: teoria do processo civil, volume 1. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. [livro eletrônico]. posição 79.

¹⁵ A vaguidade é o estado de indeterminação da palavra, é sua condição de imprecisão. É a incapacidade de determinarmos se a linguagem da realidade social está abrangida pelo conceito de uma palavra. Por outro giro: é a impossibilidade de aplicarmos determinada palavra à linguagem da realidade social. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*, 2ª, Editora Noeses, 2006, E-book (259 p.), ISBN: 9000000053663. posição 34. Disponível em: <https://ebooks.editoranoeses.com.br/ebooks/fontes-do-direito-tributario-43>

¹⁶ Ambiguidade é o uso da palavra com mais de um significado. Ocorre quando a palavra é usada com dois ou mais sentidos. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*, 2ª, Editora Noeses,

diferentes significados possíveis. A vagueza refere-se à incerteza sobre o alcance das normas, demandando uma interpretação extensiva ou restritiva.¹⁷

A interpretação, para estes autores, não é uma mera descrição de um significado preexistente, mas sim uma atribuição de sentido aos textos e elementos não textuais da ordem jurídica. Essa atribuição envolve a análise dos sentidos das palavras, a valoração de argumentos e a escolha entre diferentes interpretações possíveis.

A interpretação é adscritiva de sentido a textos e a elementos não textuais da ordem jurídica – essa outorga sentido. O seu objeto, portanto, não é a norma. O seu objeto é o texto, o dispositivo constitucional ou legal, ou elementos não textuais presentes na ordem jurídica, como os usos e costumes. Interpretar significa adscrever sentido a um texto ou a elementos não textuais da ordem jurídica, o que implica necessariamente o reconhecimento de sentidos mínimos com que as palavras são utilizadas, a valoração das razões que militam a favor e contra a adoção de determinados sentidos e a efetiva decisão entre os significados concorrentes. A norma jurídica é o resultado da interpretação, não o seu objeto. Isso quer dizer que o empreendimento normativo é um empreendimento interpretativo que depende de reconstrução de significados a partir do trabalho do legislador, do juiz e da doutrina.¹⁸

A aplicação do direito não se limita à lógica dedutiva, mas também envolve a lógica indutiva e abdutiva,¹⁹ bem como a analogia. A aplicação do direito exige a

2006, E-book (259 p.), ISBN: 9000000053663. posição 32. Disponível em: <https://ebooks.editoranoeses.com.br/ebooks/fontes-do-direito-tributario-43>

¹⁷ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. Curso de processo civil: teoria do processo civil, volume 1. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. [livro eletrônico]. posição 81.

¹⁸ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. Curso de processo civil: teoria do processo civil, volume 1. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. [livro eletrônico]. posição 81.

¹⁹ Charles Sanders Peirce apresentou três tipos de lógica: abdutiva, dedutiva e indutiva, cada uma com suas características distintas.

A lógica abdutiva é uma inferência hipotética que cria hipóteses explicativas a partir de observações. Ela sugere que algo pode ser verdadeiro, mesmo sem estar explicitamente contido nas premissas. Por isso, a lógica abdutiva é considerada a lógica da descoberta e da invenção, pois permite a criação de novas ideias e teorias.

A lógica dedutiva, por outro lado, é a mais simples e confiável dos três tipos de inferência. Ela parte de uma premissa geral para chegar a uma conclusão específica. A dedução não adiciona novos conhecimentos, mas é essencial para aplicar regras gerais a casos particulares de forma consistente e precisa.

Já o raciocínio indutivo, ou sintético, vai do específico ao geral. Segundo Peirce (1975), a indução envolve a inferência de uma regra a partir da observação de múltiplos casos específicos. Em outras palavras, ao observar que algo é verdadeiro em vários casos, inferimos que a mesma coisa será verdadeira para todos os casos dessa classe. A indução é crucial para a formação de generalizações e teorias baseadas em evidências empíricas.

consideração das particularidades do caso concreto e a busca por soluções justas e adequadas.

Quanto a jurisdição, os autores afirmam que esta não se limita a declarar o direito preexistente, mas desempenha um papel ativo na construção do direito, contribuindo para a sua evolução e adaptação às necessidades sociais, não é apenas um meio de resolver conflitos, mas também de promover a justiça e a segurança jurídica.

Para Marinoni, Arenhart e Mitidiero, os conceitos tradicionais de jurisdição, baseados no positivismo clássico, são inadequados para descrever a complexidade da atividade jurisdicional no Estado Constitucional. A jurisdição não é apenas declaratória, mas também constitutiva do direito, e deve ser compreendida em sua dimensão política e social.

Em suma, Marinoni, Arenhart e Mitidiero propõem uma visão mais dinâmica e complexa da interpretação e aplicação do direito, superando as limitações do cognitivismo e do logicismo. A interpretação é vista como um processo criativo e argumentativo, e a jurisdição como um espaço de construção do direito, em diálogo com a sociedade e seus valores.

Acreditamos que, apesar de uma breve apresentação sobre o tema interpretação baseada nos autores Carlos Maximiliano, Marinoni, Arenhart e Mitidiero, a interpretação sistemática e teleológica são duas abordagens complementares que podem contribuir para uma interpretação mais coerente e justa das normas jurídicas.

Para fins deste estudo, nos filiamos ao entendimento dos autores Marinoni, Arenhart e Mitidiero, onde concordamos que a interpretação, não é apenas uma descrição de um significado preexistente, mas sim uma atribuição de sentido aos textos e elementos não textuais da ordem jurídica. Esse processo envolve a análise dos sentidos das palavras, a valoração de argumentos e a escolha entre diferentes interpretações possíveis. Além disso, a aplicação do direito requer a consideração das

Assim, enquanto a dedução aplica regras conhecidas a situações específicas, a indução e a abdução são fundamentais para a descoberta de novas regras e hipóteses a partir de observações. RODRIGUES, Cassiano Terra. Peirce, Charles Sanders. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (coord.). *Enciclopédia jurídica da PUC-SP*. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/58/edicao-1/peirce.-charles-sanders>. Acesso em: 21 maio 2024.

particularidades do caso concreto e a busca por soluções justas e adequadas, integrando a interpretação ao contexto específico de cada situação.

Vimos até o momento que a interpretação jurídica é uma atividade complexa e desafiadora, que envolve a consideração de diversos fatores, como o texto da lei, o contexto social e histórico em que ela foi promulgada, os princípios gerais do direito e os valores constitucionais, onde adotamos que a interpretação deve ser realizada com base na conjunção da interpretação sistemática e a teleológica.

A seguir, trataremos brevemente de alguns elementos que são essenciais para compreender o processo de interpretação, o qual é uma atividade complexa que envolve a compreensão do significado de um texto ou discurso; isso nos possibilitará realizarmos uma interpretação precisa e eficaz da norma positivada.

2.2. Língua como meio de interação na sociedade

A língua pode ser definida como um sistema de signos, ou conjunto de estruturas idiomáticas que tem a finalidade de servir como meio de interação entre os seres humanos^{20,21} e que vigora em uma determinada comunidade social servindo como mecanismo de interação entre seus membros²², desta maneira, temos que língua é um dos sistemas sýgnicos que se presta a fins comunicacionais.²³

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p. 31.

²¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Linguagem no direito*. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/68/edicao-1/linguagem-no-direito>. Acesso em 05/12/2021.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.p. 75.

²³ Ibidem, p. 31.

Segundo Ferdinand de Saussure,²⁴ a língua é uma autêntica instituição social, sendo uma das suas utilizações feita por meio da fala, que consiste no processo dialético que coloca em uso aquele sistema sógnico.

O mesmo autor nos traz que da conjugação de língua e fala, temos o que chamamos de linguagem,²⁵ a união indissociável entre o conjunto sistematizado de signos (língua) e a capacidade humana de comunicar-se (fala).

Aurora Tomazini de Carvalho, nos traz a relação entre língua e fala, as quais estão diretamente relacionadas em um processo dialético, não existindo uma sem a outra.²⁶ Neste contexto temos então que fala é um ato individual de seleção e atualização.²⁷

A fala é, ao contrário, um ato individual de vontade e inteligência, no qual convém distinguir:

- 1- As combinações pelas quais o falante realiza o código da língua no propósito de exprimir seu pensamento pessoal;
- 2- O mecanismo psicofísico que lhe permite exteriorizar essas combinações.²⁸

Desta maneira adotaremos a língua como um sistema sógnico que se presta a fins comunicacionais, sendo um conjunto de estruturas idiomáticas que tem a finalidade de servir como meio de interação entre os seres humanos que vigora em uma determinada comunidade social, onde língua e fala estão diretamente relacionadas em um processo dialético, não existindo uma sem a outra.

Outro componente que iremos tratar brevemente é a linguagem, onde seu conceito apresenta uma relação direta com língua e fala, o que torna pertinente teceremos breves comentários de seus conceitos para posteriormente traçarmos sua relação com a lógica.

²⁴ DE SAUSSURE, Ferdinand. *Curso de linguística geral*. São Paulo: Cultrix, 2008. p. 17.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros; CARVALHO, Aurora Tomazini (Orgs.). *Constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 178.

²⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 129.

²⁷ BARTHES, Roland. *Elementos de semiologia*. São Paulo: Cultrix, 2012. p. 17.

²⁸ DE SAUSSURE, Ferdinand. *Curso de linguística geral*. São Paulo: Cultrix, 2008. p. 22.

2.3. Linguagem como elemento da percepção da realidade

Da conjunção entre a fala e a língua, resulta a linguagem. Nas palavras de Saussure, linguagem é “o conjunto dos hábitos linguísticos que permitem a uma pessoa compreender e fazer-se compreender”,²⁹ onde o mesmo autor ainda nos traz que língua é o resultado da linguagem menos a fala.

Flusser³⁰ defende que a nossa compreensão do mundo está intrinsecamente ligada à linguagem que usamos para descrevê-lo. Para ele, a realidade só existe dentro dos limites da expressão linguística. Ele vê a língua não apenas como um instrumento de expressão, mas como a plataforma essencial que se molda a média de nossa percepção da realidade. Desta maneira, a realidade é sempre uma interpretação mediada pela linguagem. Nesta linha de pensamento, Flusser afirma que tudo aquilo que não pode ser capturado ou traduzido por meio da linguagem é visto como um vazio, sendo justamente esse vazio que serve de base para que uma nova realidade possa surgir através de um processo autêntico de criação.

A linguagem, produto da utilização da língua por um sujeito, pode ser estudada a partir de diferentes perspectivas, a depender da relação que se estabelece entre ela e os seus diversos interlocutores.

Aurora Tomazini, em sua abordagem, descreve a relação da linguagem com o mundo como sendo o único meio de compreender a realidade, uma vez que os signos se autossustentam e mantêm independência em face dos objetos que eles representam. Ela argumenta que o conhecimento produzido pelo homem fica condicionado ao meio social do tempo histórico e até da vivência do sujeito cognoscente. Essa perspectiva ressalta a influência da linguagem e do contexto social na construção do conhecimento e na compreensão da realidade.³¹

²⁹ BARTHES, Roland. *Elementos de semiologia*. São Paulo: Cultrix, 2012. p. 91.

³⁰ FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. Annablume, 2007. p. 14.

³¹ Ibidem. p. 178.

Na mesma direção nos ensina Paulo de Barros Carvalho,³² o qual afirma que linguagem é uma palavra abrangente, significando a capacidade do ser humano para comunicar-se por intermédio de signos cujo conjunto sistematizado é a língua.

Nessa perspectiva, afirma o mesmo autor, a análise da linguagem se estende por variadas esferas, dependendo das relações que estabelece: na relação com o indivíduo, insere-se no campo da psicolinguística; em seu vínculo com a sociedade, enquadra-se na sociolinguística; e em relação à própria língua como um sistema organizado de signos, abarca os diversos domínios cobertos pela Linguística, que tem como objetivo principal o estudo científico da linguagem. Quanto a sua classificação, essa irá variar de acordo com as funções que cumprem no processo comunicacional.

Na temática da linguagem, quanto a sua função pragmática³³ do discurso, temos o que alguns autores chamam de “lógica jurídica”, expressão utilizada para mencionar a linguagem prescritiva do direito posto, a qual também se refere à linguagem da Ciência do Direito.³⁴

Assim, consolidaremos a noção de linguagem como um conjunto de práticas linguísticas que capacitam um indivíduo a entender e a ser entendido. Nesta abordagem, entende-se que nossa compreensão da realidade está profundamente atrelada à linguagem utilizada para descrevê-la. Isso implica que a forma como expressamos nossos pensamentos, seja por meio da fala ou da escrita, exerce influência direta sobre como interpretamos os acontecimentos e os objetos em nosso entorno.

Seguindo a perspectiva de Paulo de Barros Carvalho, para quem a linguagem do direito positivo é intrinsecamente prescritiva e orientada para a regulamentação das condutas humanas, a lógica emerge como um elemento indispensável na interpretação dos textos normativos. Dessa forma, é crucial explorar as inter-relações

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p.75.

³³ Para Peirce, o pragmatismo é fundamentalmente um método de esclarecimento de conceitos; em outras palavras, trata-se de uma teoria da significação e situa-se nos caminhos da lógica. Em James, o pragmatismo é muito mais amplo e transformou-se a tal ponto que os dois filósofos romperiam e Peirce passaria a designar suas teorias pela expressão “pragmaticismo”. William James entende o pragmatismo não apenas como um método de determinação de significados, mas também como uma teoria da verdade, que supunha estivesse implícita nas ideias de Peirce. MARICONDA, Paulo Roberto. *William James*. São Paulo: Abril Cultural, 1979. p. XI.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); BRITTO, Lucas Galvão (Org.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 175.

entre linguagem, interpretação e lógica, tendo isso em vista, também se faz necessário abordar as fontes do direito, que são os pilares na formação e aplicação das normas jurídicas

2.4. Fontes do Direito

Não é o objetivo do presente estudo uma reflexão profunda sobre fontes do direito, porém é essencial abordarmos o tema para a compreensão de como as normas jurídicas que regulam o planejamento tributário são criadas e aplicadas, a expressão “fonte do direito”, nas acepções correntes entre os juristas, costuma designar a origem, fontes materiais ou os documentos normativos que servem de substrato imediato para a interpretação do direito. A temática é de grande relevância, uma vez que a análise das fontes do direito permite avaliar a legitimidade dos órgãos incumbidos da produção das normas tributárias e os procedimentos por eles empregados.

Verificamos que em um primeiro momento, que os estudiosos do direito buscam estabelecer as significações dos termos fontes e direito, para então poder conceituar e classificar as fontes do direito.

Luciano Amaro³⁵ ao tratar do tema, apresenta as fontes do direito como modos de expressão jurídica. O autor explica que, em sistemas de direito escrito, como o nosso, a fonte primária do direito é a lei, em sentido amplo. Nesse contexto, a doutrina e a jurisprudência desempenham um papel construtivo, exercendo suas funções em outros setores da ciência jurídica, devido ao princípio da estrita legalidade dos tributos. Além disso, Amaro ressalta a importância dos costumes, definidos como “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”, que compõem as “normas complementares” das leis tributárias, conforme designado pelo artigo 100 do Código Tributário Nacional.

³⁵ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 235.

No mesmo sentido temos os dizeres de Paulo de Barros Carvalho³⁶ o qual afirma:

Por fontes do direito havemos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por esses entes, tendo em vista a criação de normas. Significa dizer, por outros torneios, que não basta a existência do órgão, devidamente constituído, tornando-se necessária sua atividade segundo as regras aqui previstas no ordenamento.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo,³⁷ se "direito" é compreendido como o conjunto de normas em vigor, então suas fontes são os fatores que levam à elaboração dessas normas.

Para o autor, este conceito se refere às "fontes materiais" ou fontes do direito objetivo, que envolvem fatores econômicos, sociológicos, históricos, morais ou políticos que influenciam a criação das normas jurídicas. Continua o estudioso quando nos apresenta que se "direito" é entendido como a faculdade de um indivíduo comportar-se de determinada maneira em um caso concreto, então estamos falando de "direito subjetivo".

Com isso, o direito subjetivo resulta da incidência de uma norma sobre um fato específico, nesse contexto, as fontes do direito são as normas jurídicas que, ao incidir sobre fatos previstos, desencadeiam direitos subjetivos.

O autor destaca a relação entre fontes materiais e formais, explicando que existe um mecanismo que regula como as primeiras se transformam nas segundas, onde a Constituição atua como um filtro que estabelece como os fatores materiais (econômicos, sociológicos, históricos, morais ou políticos) podem penetrar no sistema jurídico e originar normas jurídicas, tem-se com isso que a Constituição define os mecanismos e os limites pelos quais esses aspectos podem influenciar a criação das norma, e também dispõe sobre os processos legislativos e outros mecanismos que permitem a transformação dos fatores materiais em normas jurídicas, garantindo que

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2019. p. 87.

³⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 62-3.

apenas aqueles aspectos compatíveis com os princípios constitucionais se tornem parte do ordenamento jurídico.

Numa abordagem aprofundada, encontramos os estudos de Tárek Moysés Moussallem,³⁸ o autor aborda o conceito de fontes do direito onde descreve sua origem, proveniência e foco criador. Para Tárek, a palavra "fonte" é um símbolo da linguagem comum, empregado pela Ciência do Direito para indicar essas ideias. Ele ressalta que o conceito de fontes está intrinsecamente ligado ao conceito de direito, entendido como o conjunto de normas jurídicas válidas em um dado tempo e espaço.

O autor critica a visão simplista que reduz o estudo das fontes do direito apenas à lei, ao costume, à doutrina e à jurisprudência. Segundo ele, essa abordagem limitada obscurece a complexidade do fenômeno da produção normativa e da aplicação do direito, mascarando a própria gênese normativa e os critérios para que um fato extrajurídico ingresse no ordenamento jurídico por meio do antecedente de uma norma concreta sintaticamente válida.

Tárek identifica quatro espécies de fontes do direito:³⁹

- a) Fonte Legal: Resultante do poder estatal de legislar;
- b) Fonte Consuetudinária: Expressão do poder social revelada pelas formas de comportamento humano;
- c) Fonte Jurisdicional: Oriunda do Poder Judiciário;
- d) Fonte Negocial: Ligada ao poder da vontade humana de instaurar vínculos reguladores pactuados com outrem (autonomia privada);

Essa classificação amplia a compreensão das fontes do direito, integrando diferentes formas de produção normativa e reconhecendo a complexidade do sistema jurídico, completa ainda o autor que estudar as fontes do direito implica investigar sua atividade de enunciação dentro do esquema autorreferencial do sistema do direito positivo. Trata-se de examinar o jogo linguístico do direito em sua estrutura de autoprodução, tendo como ponto central o ato de aplicação das normas.

³⁸ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*, 2ª, Editora Noeses, 2006, E-book (259 p.), ISBN: 9000000053663. posição 126. Disponível em: <https://ebooks.editoranoeses.com.br/ebooks/fontes-do-direito-tributario-43>

³⁹ Ibidem. posição 135.

Tárek⁴⁰ em seu trabalho, realiza um apanhado histórico sobre a evolução das fontes do direito e cita o italiano Riccardo Gustini o qual assenta por fonte do direito um ato ou um fato normativo, isto é, aquele ato ou fato capaz de produzir normas

Por ato normativo, relata o italiano, que se entende todo comportamento que conscientemente e intencionalmente produza norma jurídica; e por fato normativo todo comportamento produtor de norma, mas que não tenha por intenção a produção de normas.

Tárek⁴¹ apresenta a visão de Riccardo Gustini o qual afirma todo ato normativo é um ato linguístico e que o produto desse ato é o direito formulado, ou seja, o direito escrito, exemplificado pela atividade legislativa. Por outro lado, um fato normativo gera uma norma jurídica sem necessariamente expressar uma disposição de forma explícita, caracterizando-se como direito não formulado ou não escrito, como no caso do costume.

Ele ressalta a polissemia do termo "ato normativo", que pode ser entendido tanto como a atividade de produção de normas quanto como o próprio produto dessa atividade. Na primeira acepção, a confusão entre um ato singular e um conjunto de atos leva o autor a preferir o termo "procedimento normativo" para se referir à atividade geradora de normas, evitando a denominação de ato normativo para um conjunto de atos. Assim, a criação de normas é sempre um procedimento normativo, não um ato singular.

O mesmo problema ocorre ao denominar "ato normativo" o produto da atividade normativa. O resultado do procedimento normativo não é propriamente uma norma ou um conjunto de normas em sentido estrito, mas sim um texto que ele denomina "documento normativo".

Para Paulo de Barros Carvalho,⁴² o estudo das fontes do direito concentra-se principalmente no exame dos fatos enquanto enunciação, que dão origem às regras jurídicas introdutoras. Esses eventos só adquirem tal condição por estarem previstos

⁴⁰ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*, 2ª, Editora Noeses, 2006, E-book (259 p.), ISBN: 9000000053663. posição 116. Disponível em: <https://ebooks.editoranoeses.com.br/ebooks/fontes-do-direito-tributario-43>

⁴¹ Ibidem.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2019. p. 91.

em outras normas jurídicas, dentro de uma composição dialética. Essa perspectiva decorre de uma atitude cognoscente que considera o direito positivo como um sistema de normas, buscando responder às indagações de onde provêm as regras do ordenamento? Como nascem? De que modo ingressam no sistema?

Neste ponto, é importante elucidar o termo enunciação, ou ato de produção de enunciados,^{43,44} visto a sua importância, uma vez que segundo Paulo,⁴⁵ o exame dos fatos enquanto enunciação, que dão origem às regras jurídicas introdutoras, temos que enunciação é uma das acepções possível do ato de fala.

De acordo com Cristiano Carvalho,⁴⁶ a teoria dos atos de fala considera o ato de fala como núcleo da linguagem:

Toda comunicação linguística envolve atos linguísticos. Portanto, a unidade da comunicação linguística não é, como tem sido normalmente pressuposto, o símbolo, a palavra ou a frase, ou mesmo o proferimento do símbolo, da palavra ou da sentença, mas sim a produção ou enunciação do símbolo, palavra ou frase através da performance do ato de falar.

Para Cristiano, a expressão “ato de fala” é plurívoca, podendo ser utilizada em três acepções: (i) enunciado ou proferimento; (ii) ação realizada por emitir o proferimento – e (iii) ato de produção de enunciados (enunciação).

Cristiano Carvalho esclarece que, ao utilizarmos a expressão "ato de fala" sem especificar o sentido, deve-se entender como "enunciado". No entanto, o termo "enunciado" sofre da ambiguidade entre processo e produto, tornando necessário definir claramente seu conceito.

Para Cristiano Carvalho, o enunciado pode ser compreendido de duas maneiras: como texto escrito (suporte físico) antes de qualquer análise linguística, e como texto escrito dotado de sentido. O sentido obtido a partir da interpretação do enunciado é denominado proposição.

⁴³ TOMÉ, Fabiana Del Padre *A prova no direito tributário*: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. ed., rev., atual. -São Paulo: Noeses, 2016. p. 94.

⁴⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 145.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2019. p. 90.

⁴⁶ CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2017. p. 46.

No mesmo sentido, para Tárek,⁴⁷ o vocábulo enunciado corresponde ao suporte físico, ou seja, é a expressão material de um signo, pode ser a palavra escrita ou falada, já a significação do suporte físico criado em nossas mentes, isto é, a proposição é a construção mental do sentido do enunciado.

Para que um enunciado exista, é necessária a execução de um ato que o produza, denominado enunciação. Trata-se de um acontecimento – uma ação humana – que se esgota no tempo e no espaço. Contudo, são projetados no enunciado os chamados fatos enunciativos (atores, espaço e tempo da enunciação), permitindo-nos assim constituir o evento da enunciação.⁴⁸

Conforme Lucas Galvão de Brito⁴⁹ e Aurora Tomazini de Carvalho,⁵⁰ dentre os enunciados que integram os textos jurídicos, é possível observar dois grupos: (i) a enunciação-enunciada e (ii) os enunciados-enunciados.

Enunciação-enunciada são os enunciados (frases, sentenças), presentes no documento normativo que informam sobre o processo, o motivo, o local, as datas e os agentes participantes da atividade enunciativa.⁵¹ São as marcas do processo (enunciação) que ficam no produto, tais marcas são chamadas por Mayara Arruda Martins, de dêiticos.⁵²

Aurora ainda afirma que é a enunciação-enunciada que permite distinguir o texto jurídico do não-jurídico. Ao reconstituir o fato da enunciação em linguagem jurídica, a enunciação-enunciada torna jurídica a fonte de produção do direito,

⁴⁷ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*, 2ª, Editora Noeses, 2006, E-book (259 p.), ISBN: 9000000053663. posição 59. Disponível em: <https://ebooks.editoranoeses.com.br/ebooks/fontes-do-direito-tributario-43>

⁴⁸ Ibidem. posição 82.

⁴⁹ BRITTO, Lucas Galvão de. *A regra-matriz de incidência tributária e as definições produzidas pelas agências reguladoras*. O princípio da legalidade tributária e o uso de definições técnicas expedidas pelas agências reguladoras na construção da regra-matriz de incidência tributária. 2016. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 50.

⁵⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 675.

⁵¹ Ibidem.

⁵² Os elementos linguísticos usados para ligar o enunciado à situação em que este é produzido são os marcadores dêiticos, os quais traçam relações do enunciado com o enunciador, no local e no momento da enunciação. BANDEIRA DE MELLO SANTOS, B.; NUNES CORREIA, C. Uma análise dos marcadores dêiticos na construção de sentidos da crônica A vaguidão específica. *Entretextos*, Londrina, v. 23, n. 4, p. 23–44, 2023. DOI: 10.5433/1519-5392.2023v23n4p23-44. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/entretextos/article/view/48212>. Acesso em: 24 maio. 2024. p. 6.

outorgando juridicidade ao documento normativo. Continua a autora a qual afirma que sem ela, não há lei, decreto, ato administrativo, ou sentença, nem qualquer outro tipo de documento jurídico, apenas um aglomerado de enunciados sem identificação.⁵³

Com o intuito de exemplificar, podemos citar que a enunciação-enunciada de uma lei é composta por: (i) o nome Lei n. xxx, que indica a realização de determinado procedimento produtor de normas; (ii) as datas da promulgação e da publicação; (iii) a referência às pessoas que participaram do processo legislativo; (iv) o local onde foi produzida; e (v) outras eventuais informações que nos remeta à atividade enunciativa.

Aurora Tomazini de Carvalho e Tárek Moysés Moussallem.⁵⁴ apresentam a enunciação-enunciada como uma forma de controle jurídico, onde o direito prescreve sua própria enunciação, disciplinando a produção dos enunciados. A atividade enunciativa manifesta-se na enunciação-enunciada, permitindo verificar se a enunciação ocorreu conforme os moldes prescritos juridicamente. A autora esclarece ainda que a enunciação-enunciada, juntamente com o enunciado-enunciado, não constitui uma fonte do direito, mas sim um produto da enunciação, que é a verdadeira fonte de normas jurídicas.⁵⁵

Quanto ao enunciado-enunciado, tem-se que o enunciado-enunciado de um documento normativo é composto por todos os demais enunciados que não nos remete à instância da enunciação.^{56,57} São preceitos gerais e abstratos, individuais ou concretos, dos quais construímos as normas jurídicas que, efetivamente, regulam as condutas intersubjetivas valoradas pelo legislador.⁵⁸

⁵³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 676.

⁵⁴ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*, 2ª, Editora Noeses, 2006, E-book (259 p.), ISBN: 9000000053663. posição 63. Disponível em: <https://ebooks.editoranoeses.com.br/ebooks/fontes-do-direito-tributario-43>

⁵⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 676-7.

⁵⁶ Ibidem. p. 679.

⁵⁷ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*, 2ª, Editora Noeses, 2006, E-book (259 p.), ISBN: 9000000053663. posição 62. Disponível em: <https://ebooks.editoranoeses.com.br/ebooks/fontes-do-direito-tributario-43>

⁵⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 679.

Abaixo está a tabela T1 a qual demonstra de maneira sucinta, as definições dos termos estudados nas fontes do direito.

Termo	Definição
Proposição	O sentido obtido a partir da interpretação do enunciado.
Enunciação	Ato de produção de enunciados; um acontecimento humano que se esgota no tempo e no espaço.
Enunciado	Suporte físico da linguagem (escrito ou falado); expressão material de um signo.
Enunciação-enunciada	Enunciados presentes no documento normativo que informam sobre o processo, motivo, local, datas e agentes participantes da atividade enunciativa; marcas do processo que ficam no produto.
Enunciado-enunciado	Enunciados no documento normativo que não remetem à instância da enunciação; preceitos gerais e abstratos, individuais ou concretos, que regulam condutas intersubjetivas.

Tabela 1 - Definições dos termos estudados nas fontes do direito

Pelo exposto pudemos verificar como as fontes do direito são essenciais para a criação e aplicação das normas jurídicas que regulam diversos aspectos da vida social, incluindo o planejamento tributário, porém é importante também relacionarmos como estas normas são comunicadas, interpretadas e operacionalizadas, para isso abordaremos brevemente, a teoria dos atos de fala.

Segundo Manfredo Araujo de Oliveira,⁵⁹ a teoria dos atos de fala visa esclarecer a tese de Wittgenstein,⁶⁰ que postula que a significação das expressões linguísticas reside em seu uso. Em sua análise, Oliveira cita Austin, para quem um ato

⁵⁹ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea*. 3. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2006. p.157.

⁶⁰ Ludwig Wittgenstein foi um filósofo austríaco-britânico cuja obra teve um impacto significativo na filosofia do século XX, especialmente nas áreas de filosofia da linguagem, filosofia da mente e epistemologia. Ele é amplamente conhecido por suas duas principais obras: "Tractatus Logico-Philosophicus" e "Investigações Filosóficas".

No "Tractatus Logico-Philosophicus", Wittgenstein explorou a relação entre linguagem e realidade, propondo que a linguagem espelha a estrutura lógica do mundo. Essa obra é frequentemente associada ao positivismo lógico, que busca uma linguagem perfeita e precisa para descrever o mundo.

Posteriormente, em "Investigações Filosóficas", Wittgenstein mudou sua perspectiva, criticando suas próprias ideias anteriores. Ele argumentou que o significado das palavras é determinado pelo seu uso no contexto das práticas sociais, introduzindo a noção de "jogos de linguagem". Essa mudança refletiu uma abordagem mais pragmática e menos formalista em relação à linguagem.

Wittgenstein também contribuiu para a filosofia da ciência e a filosofia da educação, desafiando a ideia de que a pesquisa em ciências sociais deve seguir os mesmos métodos das ciências naturais. Ele destacou a importância de entender os fenômenos sociais em seu próprio contexto, valorizando a complexidade e a nuance da interação humana. SMITH, Richard. Wittgenstein, Pesquisa Educacional e a Captura da Ciência. *Educação & Realidade*, Porto Alegre, v. 45, n. 3, e106764, 2020. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/2175-6236106764>. Acesso em: 29 maio 2024.

de fala, mesmo o mais simples, é uma realidade complexa que abrange múltiplas dimensões.⁶¹ Afirmar ainda o autor, que para compreender plenamente a ação linguística, é essencial, primeiramente, analisar essas diferentes dimensões de forma detalhada.

Fabiana Del Padre Tomé⁶² e Manfredo Araújo de Oliveira,⁶³ ao tratar do tema ato de fala, aplica em seus estudos os ensinamentos de John Austin para quem, qualquer ato de fala, mesmo o mais simples, é uma realidade complexa, com muitas dimensões.

Estes autores relatam que, para Austin, a primeira dimensão da linguagem é o agir. Ao utilizar a linguagem, estamos efetivamente agindo, e isso pode ocorrer de várias formas, produzindo diferentes tipos de atos com funções distintas:

- (i) ato fonético: consiste simplesmente na execução de certos ruídos;
- (ii) ato fático: expressão de vocábulos, palavras, ruídos com uma forma determinada, que pertencem a um vocabulário e seguem regras de uma gramática;
- (iii) ato rético: uso de palavras para falar sobre algo;

Ao considerar o próprio ato locucionário, uma segunda dimensão do ato de fala é relatada por Austin, o chamado ato ilocucionário.⁶⁴

- (iv) ato locucionário: ato de dizer algo; e
- (v) ato ilocucionário: ato de dizer algo, mediante o qual também se faz algo.

Austin denomina ato "ilocucionário" à totalidade da ação linguística em todas as suas dimensões, e a teoria que trata desses atos sob essa perspectiva de

⁶¹ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea*. 3. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2006. p.157.

⁶² TOMÉ, Fabiana Del Padre *A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015*. 4. ed., rev., atual. -São Paulo: Noeses, 2016. p. 310.

⁶³ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea*. 3. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2006. p.157.

⁶⁴ Ibidem. p.158.

"pesquisa das locuções": cada procedimento linguístico é, pois, um tipo de ação humana, isto é, um ato locucionário.⁶⁵

Cristiano Carvalho⁶⁶ esclarece que os atos locucionários são as frases enunciadas sem levar em conta a intenção e o uso que o falante quer lhe impor, enquanto os atos ilocucionários denotam a intenção do falante ao utilizar a linguagem: afirmar, perguntar, ordenar etc.

Executando atos locucionários e ilocucionários podemos realizar ainda a terceira dimensão do ato de fala, que Austin denomina ato "perlocucionário", isto é, provocar, por meio de expressões linguísticas, certos efeitos nos sentimentos, pensamentos e ações de outras pessoas.⁶⁷

Tárek Moysés Moussallem,⁶⁸ nos apresenta que normas jurídicas em sentido amplo são atos de fala,⁶⁹ são produzidas com palavras que habilitam determinados sujeitos a expedirem outros atos de fala - normas - que alteram o ordenamento jurídico, como é o caso das normas de competência legislativa tributária. Sendo atos de fala, os enunciados constitucionais que outorgam competência legislativa tributária possuem, sem dúvida, força ilocucionária. Esta força, traduz-se na intenção do falante ao comunicar algo a alguém, ou seja, no uso que o falante emprega no ato de fala.

Tárek Moysés Moussallem,⁷⁰ apresenta o seguinte exemplo:

Ato locucionário: "S' diz a S": "Se auferir renda, estará obrigado a pagar IR".

Ato ilocucionário: "S' ordena a S".

⁶⁵ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea*. 3. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2006. p.157.

⁶⁶ CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses. p. 48.

⁶⁷ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea*. 3. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2006. p.160.

⁶⁸ MOUSSALLEM, Tárek. *Revogação em Matéria Tributária*, 2ª, Editora Noeses, 2011, E-book (324 p.), ISBN: 9000000053410. Disponível em: <https://ebooks.editoranoeses.com.br/ebooks/revogao-em-materia-tributaria-123>.

⁶⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre; FREIRE, Marcos Egg. Competência legislativa tributária e o seu não-exercício ou exercício tardio: uma análise à luz da teoria dos atos de fala e da lógica jurídica. *REVISTA QUAESTIO IURIS*, [S. l.], v. 14, n. 02, p. 779–796, 2021. p. 786. DOI: 10.12957/rqi.2021.47547. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/quaestioiuris/article/view/47547>. Acesso em: 3 jun. 2024.

⁷⁰ MOUSSALLEM, Tárek. *Revogação em Matéria Tributária*, 2ª, Editora Noeses, 2011, E-book (324 p.), p. 74. ISBN: 9000000053410. Disponível em: <https://ebooks.editoranoeses.com.br/ebooks/revogao-em-materia-tributaria-123>.

Ato perlocucionário: "S" persuade S' a pagar".

Ao analisar sob a perspectiva do ato proposicional (função da ação) e do ato ilocucionário (ação), no exemplo acima, a ação é "ordenar, legislar ou executar". O ato proposicional, por sua vez, é "a obrigação de pagar imposto sobre a renda".

Sendo um ato proposicional, a função da ação será regulada por uma das modalidades: obrigatório (O), proibido (Ph ou V) ou permitido (P). O ato ilocucionário, por sua vez, terá como sincategorema⁷¹ incidente o "dever-ser" em sua forma neutra.

O aspecto perlocucionário de um ato de fala deôntico só produz efeitos e adquire relevância se for captado por um ato locucionário. Portanto, para que se proceda à criação, transformação e extinção de normas no direito positivo, é imprescindível a expedição de um ato de fala. A sucessão temporal das normas jurídicas pressupõe a sucessão temporal dos atos de fala, evidenciando a interdependência entre a dinâmica normativa e a comunicação jurídica.

2.5. Lógica e sua participação no processo de interpretação

Do grego *logiké*, lógica é um ponto de vista sobre o conhecimento,⁷² onde o termo "lógica" pode ser utilizado como: (i) Ciência; e (ii) sistema linguístico.

Enquanto Ciência, a lógica estuda a estruturação e métodos do raciocínio humano.⁷³ Nas palavras de Cezar Mortari, lógica é a ciência que estuda princípios e

⁷¹ Sincategoremas são elementos constantes dentro de uma linguagem formalizada, especificamente na lógica. Eles desempenham o papel de funtores, que são operadores ou conectores lógicos que não têm significado isolado, mas que ganham sentido quando combinados com outros termos ou estruturas linguísticas. Em outras palavras, enquanto os categoremas são as variáveis ou termos que podem representar objetos, entidades ou conceitos, os sincategoremas são as constantes que ajudam a estruturar e formalizar as relações entre esses termos, garantindo a coerência e a validade lógica das expressões. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p.300.

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); BRITTO, Lucas Galvão (Org.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 175.

⁷³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 144.

métodos de inferência, tendo o objetivo principal de determinar em que condições certas coisas são consequência, ou não, de outras.⁷⁴

Relacionando a linguagem com a lógica, observa-se que a lógica se configura como um sistema de significação caracterizado por uma estrutura sintática rigorosa. Dentro deste sistema, os signos possuem significados unívocos, destinados exclusivamente à reprodução das relações existentes entre termos, proposições e argumentos em outra linguagem. Esta característica singular da lógica, onde cada signo tem um sentido preciso e inalterável, é fundamental para assegurar a clareza e a precisão na comunicação e análise de estruturas linguísticas complexas, especialmente no âmbito do discurso jurídico.⁷⁵

Devemos ressaltar que a lógica existirá exclusivamente onde houver linguagem. Suas variações estarão ligadas às funções que a linguagem cumpre no contexto comunicacional, de forma que as alterações do uso linguístico irão determinar modificações relevantes nos padrões lógicos a serem empregados.⁷⁶

Lógica e conhecimento estão diretamente interligados, ambos apresentam uma relação muito estreita com o mundo da experiência:

A Lógica e a Teoria do Conhecimento (Gnosiologia) foram também consideradas como pertencentes ao campo da Filosofia. Entretanto estas últimas disciplinas parecem guardar uma certa relação com o mundo da experiência, da experiência de pensar corretamente, das práticas da justificação ou das relações de validade material do conhecimento, enquanto possibilidade, origem, limites e natureza da cognição.⁷⁷

⁷⁴ MORTARI, Cezar A. *Introdução à lógica*. São Paulo: Unesp, 2001. p. 2.

⁷⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 144.

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); BRITTO, Lucas Galvão (Org.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 175.

⁷⁷ ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica: pensamento formal e argumentação*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 24.

Além disso, no âmbito da lógica, o enunciado,⁷⁸ desempenha um papel crucial na transmissão de informações, sendo essencial para a comunicação e a expressão de ideias.⁷⁹

As palavras podem ser combinadas para formar diversas expressões linguísticas, enunciados e textos, mas nem toda sequência de vocábulos é um enunciado. O que determina quais sequências de palavras de uma língua constituem enunciados é a sua gramática – conjunto de regras que prescrevem a forma como se pode combinar os termos de uma língua.⁸⁰

Paulo de Barros Carvalho em sua obra aborda a importância da lógica no estudo do direito e destaca a necessidade de analisar a estrutura e as relações entre as unidades da linguagem jurídica. Segundo o autor, a lógica é um ponto de vista sobre o conhecimento que se expressa pela dimensão formal de toda e qualquer linguagem, representada pelo conjunto das regras morfológicas e sintáticas que presidem à composição dos signos, bem como o grupamento dos modos possíveis de associação entre tais unidades, tendo em vista a geração de estruturas cada vez mais complexas.⁸¹

Ainda nos ensina Paulo de Barros Carvalho,⁸² que dentro desse espectro, a lógica jurídica, frequentemente referida como deôntico-jurídica, se dedica ao estudo da linguagem dos enunciados prescritivos. Estes enunciados são os blocos construtivos fundamentais das normas e leis, e compreender sua lógica é crucial para a interpretação e aplicação eficaz do Direito.

Adicionalmente, a Ciência do Direito se beneficia imensamente da lógica ao se debruçar sobre os enunciados crítico-descritivos, típicos dos discursos jurídicos. Estes enunciados, proferidos pelos juristas, são essenciais para a análise crítica e a descrição precisa dos fenômenos jurídicos.

⁷⁸ Aqui é importante diferenciar enunciado de proposição, onde alguns autores descrevem enunciado como uma expressão linguística, produto da atividade psicofísica de enunciação, sendo por exemplo sentenças (frases) formadas pelo conjunto de fonemas e grafemas devidamente estruturados que tem por finalidade transmitir um conteúdo completo, num contexto comunicacional. CARVALHO, Aurora Tomazini de et al. *Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2009. p. 145.

⁷⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 144.

⁸⁰ Ibidem.

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Lógica e Direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p.171.

⁸² Ibidem.p.174.

Por fim, a lógica retórica, uma faceta frequentemente subestimada, mas de igual importância, concentra-se na potência e eficácia das combinações argumentativas. No contexto do Direito Tributário, onde argumentos robustos são essenciais para a persuasão e a defesa de posições, a habilidade de utilizar a lógica retórica de forma eficiente não pode ser subestimada.

Ao explorar essas três dimensões da lógica – deôntico-jurídica, crítico-descritiva e retórica – o estudioso do Direito Tributário adquire uma compreensão mais rica e matizada da linguagem jurídica, uma ferramenta indispensável para a prática jurídica contemporânea.⁸³

Importante destacar que o estudo proporcionado com emprego da Lógica dirige-se apenas a um aspecto da linguagem, ficando os outros planos semântico e pragmático prejudicados.⁸⁴ Desta forma a lógica é um ponto de vista sobre o conhecimento, que não contempla o direito na sua totalidade. O que está ao alcance da lógica é a verificação da estrutura da linguagem jurídica.⁸⁵

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Lógica e Direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p.173.

⁸⁴ Para Aurora Tomazini de Carvalho, na linguagem jurídica, a linguagem não apenas reflete, mas constitui a realidade em si. Este paradigma é particularmente pertinente no contexto do Direito Tributário, onde cada ação humana voltada à criação de uma mensagem jurídica é inextricavelmente moldada pela linguagem, conferindo-lhe forma e compreensibilidade. Sob esta ótica, afirma a autora que a incidência tributária é concebida como um fenômeno linguístico, um elo que entrelaça o mundo do Direito, com sua linguagem técnica e precisa, e o universo da realidade social, permeado por uma linguagem mais ampla e diversificada. Este ponto de interseção se revela também como um campo fértil onde a teoria e a prática, as linguagens científica e dos casos concretos, respectivamente, convergem e dialogam.

Nesta perspectiva, Aurora ressalta que a semiótica emerge como uma ferramenta analítica de extraordinária valia, permitindo-nos dissecar a incidência tributária sob três prismas distintos: sintático, semântico e pragmático, o que oferece uma compreensão multifacetada e profundamente enriquecedora do fenômeno:

Aspecto Sintático: Aqui, a incidência é decomposta em duas operações lógicas fundamentais: a subsunção, que envolve a classificação e inclusão de fatos e relações; e a imputação, que atribui ao fato as consequências jurídicas pertinentes.

Dimensão Semântica: Sob este ângulo, a incidência implica a definição do conteúdo de enunciados normativos gerais e abstratos. É, portanto, uma operação de denotação, atribuindo significado específico e aplicável ao texto legal.

Perspectiva Pragmática: Finalmente, a incidência se desdobra em duas operações adicionais: a interpretação, que abrange tanto os fatos quanto o direito aplicável; e a constituição de uma nova linguagem jurídica, resultante desse processo interpretativo.

⁸⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 154.

Quanto a análise do direito positivo utilizando-se da lógica, temos o ponto de vista de Lourival Vilanova, para o qual o direito positivo, a Ciência-do-Direito e a lógica jurídica são planos diferentes, os quais tem por base a experiência do direito.⁸⁶

Estes três graus considerados por Vilanova, tem em comum a linguagem, por onde este autor analisa os planos: do direito, da ciência e da lógica. Isso posto, o autor descreve ainda um procedimento onde é feito um corte metodológico retirando-se o ser total do dado, para enfatizar e observar a linguagem e seu aspecto lógico. Mas a linguagem que interessa à análise lógica são as estruturas de linguagem que transmitem proposições.

O direito positivo é linguagem e não somente linguagem: é fato do mundo da cultura, fato valioso (o desvaloroso ao domínio do valor). A Ciência-do-Direito, que é a ciência em que trabalham os juristas, como juristas – a ciência dogmática – é conhecimento do direito positivo, mas verte esse conhecimento em linguagem e a Lógica é uma linguagem formal e simbólica, sobre estas duas linguagens.⁸⁷

Quanto as proposições⁸⁸ da linguagem, estas são suscetíveis de valores de verdade e falsidade, onde dizemos se tratar do discurso apofântico, contudo quando as proposições carecem de valores de verdade ou falsidade, são chamadas de discurso deôntico, estruturas que descrevem as regras técnicas, regras dos usos-e-costumes, regras morais e jurídicas.⁸⁹

Para se chegar ao plano da linguagem, é feita a abstração lógica ou reflexão lógica, isola-se tematicamente a forma, num procedimento chamado de formalização, posteriormente parte-se da proposição enquanto envolta em uma linguagem

⁸⁶ Lourival Vilanova afirma que a lógica jurídica é uma ferramenta importante para a análise do direito positivo, mas que ela não deve ser confundida com o direito positivo ou com a Ciência-do-Direito. Vilanova, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. 2. ed. São Paulo: Axis Mundi e Ibet, 2003. p. 71.

⁸⁷ VILANOVA, Lourival. *Lógica, ciência do Direito e Direito*. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v. 9, n. 36, 1972. p. 336.

⁸⁸ Proposição é um conceito distinto do enunciado, enquanto o enunciado é a manifestação física da linguagem, a proposição é o conteúdo que lhe é atribuído, o sentido que lhe é dado. O enunciado refere-se a algo do mundo exterior, real ou imaginário, atual ou passado. Esse algo é o significado do enunciado. O enunciado também suscita em nossa mente uma noção, ideia ou conceito, que é a significação. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 145.

⁸⁹ SOUZA, Luiz Alberto de. *Introdução à Lógica*. 2. ed. São Paulo: Editora Unesp, 2004. p. 142.

específica, carregada de contexto e significado. Esta formalização irá isolar as estruturas do objeto, onde estas serão reduzidas a variáveis e constantes lógicas.

Quanto a lógica jurídica, temos que esta é uma metodologia do conhecimento jurídico, é lógica especial, porém está só será considerada uma lógica jurídica se estiver inserida em uma estrutura própria na linguagem jurídica.

Na proposição normativa ou deôntica, o dever-ser (que se triparte nas modalidades O, P, V, obrigatório, permitido, proibido) é constitutivo da estrutura formal, é o operador específico que conduz à proposição deôntica. Faltando, desfaz-se a estrutura, como se desfaz aquela outra estrutura se suprimimos o conectivo apofântico é. Reduzir o modo deôntico ao modo alético [apofântico] é, por exemplo, dizer que o direito é uma previsão (fundada em probabilidade) de como os juízes decidirão os litígios. A previsão pode ser uma proposição verdadeira ou falsa, qualidades que não têm as normas mesmas. Importa isso numa confusão lógica de planos, como se vê.⁹⁰

Sem o objetivo de nos aprofundarmos sobre o tema, porém buscando elucidar o ponto de vista dos autores aqui apresentados, temos a seguir a tabela T2 a qual a apresenta as diferentes perspectivas de cada autor sobre o estudo do Direito positivo utilizando-se da lógica:

Aspecto	Paulo de Barros Carvalho e Aurora Tomazini de Carvalho	Lourival Vilanova
Foco	Interpretação e aplicação do Direito, análise das inferências e argumentações jurídicas.	Análise linguística do Direito, foco na concepção de Direito e Ciência do Direito.
Abordagem	Constructivismo Lógico-Semântico, baseado na inter-relação entre linguagem jurídica, ciência do direito e realidade social.	Focaliza na análise lógica do Direito, buscando compreender a concepção de Direito e de Ciência do Direito que permeiam a produção teórica.
Lógica	Utiliza a lógica para a análise de sua estrutura, forma e inter-relações entre suas unidades.	Reconhece a importância da lógica jurídica para a compreensão e análise crítica dos fenômenos jurídicos, contribuindo para a construção de argumentos lógicos e a descrição precisa dos enunciados prescritivos e crítico-descriptivos.

Tabela 2 - Comparativo entre as abordagens de Paulo de Barros Carvalho, Aurora Tomazini de Carvalho e Lourival Vilanova sobre Lógica e Linguagem no Direito

Em relação ao constructivismo lógico-semântico, Paulo de Barros Carvalho afirma que se trata de um método de estudo do direito que se baseia na análise do fenômeno jurídico a partir da linguagem, buscando promover uma maior nitidez à mensagem jurídica através do discurso científico, de cunho descritivo, realizando o processo comunicacional de forma atenta às exigências formais da semântica e da sintaxe. Esse método busca, dentro do jogo da linguagem científica, e com o rigor que lhe é próprio, conferir maior precisão à linguagem jurídica, promovendo uma análise lógica das estruturas de linguagem que transmitem proposições.⁹¹

Neste contexto, adotaremos a perspectiva de lógica proposta por Paulo de Barros Carvalho e Aurora Tomazini de Carvalho como alicerce teórico para a presente investigação. Para estes autores, a abordagem deôntico-jurídica de Carvalho, com seu enfoque na linguagem prescritiva e na análise crítico-descritiva dos enunciados jurídicos, oferece uma base sólida para explorar as nuances do Direito Tributário. Essa escolha metodológica é essencial para estabelecer um diálogo coerente com o constructivismo lógico-semântico, que forma o núcleo de nosso trabalho. A integração destes dois pilares teóricos permite uma abordagem mais profunda e estruturada da temática, favorecendo a compreensão dos mecanismos pelos quais o planejamento tributário pode ser interpretado e avaliado sob uma ótica que combina lógica, linguagem e semântica, elementos centrais tanto na teoria de Paulo de Barros Carvalho quanto no constructivismo lógico-semântico.

Desta forma teceremos consideração sobre constructivismo lógico-semântico, método de estudo do direito escolhido para nosso estudo.

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Lógica e Direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 175.

2.6. Construtivismo como instrumento de interpretação normativo

A linguagem científica possui regras próprias que garantem a validade e a confiabilidade das pesquisas realizadas dentre essas regras, destaca-se a primazia do método, que constitui um requisito essencial para a validação epistemológica de qualquer investigação científica.⁹²

A escolha e a aplicação adequada de um método asseguraram a conformidade dos procedimentos do pesquisador com o domínio de objetos estudados, onde tem-se que quando as técnicas e práticas são corretamente aplicadas, as proposições resultantes dos experimentos são aceitas no sistema científico, contribuindo para o avanço do conhecimento rigoroso e confiável, evidenciando a importância do método como um filtro que valida as proposições descritivas, garantindo que apenas aquelas que seguem as regras estabelecidas sejam incorporadas ao corpo de conhecimento científico.

Nesse contexto, destaca-se o Constructivismo Lógico-Semântico, uma abordagem analítico-hermenêutica, cujo modelo metodológico tem sido aplicado na contemporaneidade, particularmente por estudiosos da escola jurídico-filosófica de mesmo nome, focando em temas de Direito Tributário e Teoria Geral do Direito.⁹³

O Constructivismo Lógico-Semântico enfatiza a necessidade de uma análise criteriosa e sistemática dos fenômenos jurídicos, contribuindo significativamente para a compreensão e interpretação das normas tributárias sob uma perspectiva científica rigorosa. Esse método epistemológico proposto pelos nobres professores Paulo De Barros Carvalho e Lourival Vilanova, ensina como nos comportamos quando conhecemos as coisas, podendo ser empregado no conhecimento de qualquer objeto. Por essa metodologia, o sujeito cognoscente não descreve o objeto, mas sim realiza a construção mental por meio de referências que justificam e fundamentam as

⁹² ROCHA, Pedro Felipe De Oliveira, Constructivismo lógico-semântico como método científico aplicado ao estudo do Direito, *Perspectiva Filosófica*, v. 50, n. 1, p. 306-328, 2023. p. 306.

⁹³ Ibidem.

proposições construídas, atribuindo sentido ao objeto, além de realizada a estruturação lógica e semântica dos conceitos.⁹⁴

De acordo com Fabiana Del Padre Tomé,⁹⁵ “o termo constructivismo é para denominar teorias que defendem a ideia de que há sempre a intervenção do sujeito na formação do objeto. É palavra ligada ao contexto epistemológico”.

Continua a autora e nos traz que ao adotado esse método, o cientista do direito não se limita a contemplar o texto de lei, mas efetivamente constrói os sentidos normativos, procurando amarrar as ideias no plano lógico e no plano semântico, definindo os termos importantes, para conferir firmeza ao discurso.⁹⁶

O “Construtivismo Lógico-Semântico” é expressão que pode ter dois sentidos: (i) designação da Escola Epistemológica do Direito; e (ii) método utilizado pela aludida Escola para conhecimento do objeto.⁹⁷

Nota-se que é por meio do Constructivismo Lógico-Semântico que o mundo faz sentido para nós, porque os objetos são construídos em nosso intelecto por meio da amarração lógica e semântica de conceitos, proposições e argumentos, nos limites da nossa linguagem, garantindo uniformidade e coerência na construção e credibilidade do discurso.

Uma ferramenta essencial para o constructivismo lógico-semântico é a semiótica,⁹⁸ uma vez que esta estuda as unidades representativas do discurso, que são os signos.⁹⁹

⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros; VILANOVA, Lourival (Org.). *O Constructivismo Lógico-Semântico: Homenagem aos 35 anos do Grupo de Estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2022. p. 15.

⁹⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico*. Vilém Flusser e Juristas. Coord.: Florence Haret e Jerson Carneiro. São Paulo: Noeses, 2009.

⁹⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Teoria da prova e o processo: análise pela perspectiva do constructivismo lógico-semântico*. [s.l.: s.n.], 2019. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/03/Fabiana-Del-Padre-Tome.pdf>>. Acesso em: 23 maio 2024.

⁹⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Construtivismo Lógico Semântico*. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014. p. 22.

⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros; VILANOVA, Lourival. (Org.). *O Constructivismo lógico-semântico: Homenagem aos 35 anos do Grupo de Estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2022. p. 17.

⁹⁹ Os signos são as unidades básicas do conhecimento. Eles são os elementos que permitem ao sujeito cognoscente construir o mundo mentalmente. O constructivismo lógico-semântico, por sua vez, é uma

A semiótica, chamada também de a Teoria Geral dos Signos, é responsável pelo estudo das unidades representativas do discurso, caracterizando-se como uma teoria do pensamento como signo, uma vez que não é possível conceber que há pensamento sem signos, bem como pelo fato de uma teoria de conhecimento somente se dá em signos, ou seja, tudo é linguagem.¹⁰⁰

O processo semiótico é dividido em três planos: sintático, semântico e pragmático. Segundo Paulo de Barros Carvalho, os três planos de investigação dos signos se distinguem.

No plano sintático, estudam-se as relações dos signos entre si, ou seja, os vínculos que se estabelecem entre eles quando estruturados num discurso. No plano semântico, são examinadas as relações do signo com a realidade que ele exprime (suporte físico e significado). E no plano pragmático, a atenção se volta às relações dos signos com seus utentes de linguagem, isto é, ao modo como os emissores e os destinatários lidam com o signo no contexto comunicacional.¹⁰¹

O estudo do plano sintático, fortemente fundamentado na Lógica, permite compreender as relações estruturais do sistema jurídico e sua unidade, a norma jurídica. O ingresso no plano semântico, por sua vez, possibilita a análise dos conteúdos significativos atribuídos aos símbolos positivados, um conceito fundamental na teoria jurídica de Paulo de Barros Carvalho. Ele afirma que a lógica jurídica é uma ciência formal que estuda a estrutura do raciocínio jurídico, onde o plano sintático revela as relações estruturais do sistema jurídico, enquanto o plano semântico analisa os significados das normas jurídicas.

Além disso, investigações de ordem pragmática observam como os sujeitos utilizam a linguagem jurídica para implantar valores sociais desejados. É nesse contexto que se examina o manuseio dos textos pelos tribunais, bem como a criação e aplicação das normas jurídicas.^{102,103}

metodologia de interpretação do conhecimento que ensina como o sujeito cognoscente constrói o mundo mentalmente.

¹⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros; VILANOVA, Lourival. (Org.). *O Constructivismo lógico-semântico: Homenagem aos 35 anos do Grupo de Estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2022. p. 17.

¹⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p. 36.

¹⁰² Ibidem. p. 98.

¹⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria geral do direito*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 112.

Assim, depreende-se que a Lógica, a Semiótica e a Linguística estão inter-relacionadas. Do ponto de vista sintático, a análise estrutural é viabilizada pela Lógica, que revela as relações estruturais e a unidade do sistema. No aspecto semântico, há uma análise conceitual que permite examinar os significados atribuídos aos símbolos positivados. Finalmente, o plano pragmático possibilita a análise do uso da linguagem jurídica e a relação dos signos com os seus usuários.

Conclui-se, portanto, que é o Constructivismo Lógico-Semântico se trata de um método por meio do qual o conhecimento é processado, ensinando como devemos nos comportar quando conhecemos os objetos, possibilitando, assim, construir em nosso intelecto mediante um processo de amarração lógica e semântica dos conceitos, proposições e argumentos, dentro no nosso contexto cultural, histórico e social, garantir uniformidade, coerência e credibilidade na construção do nosso discurso.¹⁰⁴

a relação da linguagem com o mundo, é que aquela é o único meio de compreender a realidade, uma vez, que os signos se autossustentam, mantendo uma independência em face dos objetos que eles representam. Sendo o conhecimento produzido pelo homem, está condicionado ao contexto em que se opera, ou seja, depende do meio social do tempo histórico e até da vivência do sujeito cognoscente.¹⁰⁵

Vislumbra-se, assim, a nítida relação como método do Constructivismo Lógico-Semântico, como um instrumento que visa ajustar a precisão da forma à nitidez do pensamento humano, uma vez que se trata de um método que busca a construção de um rigoroso discurso, propondo-se a amarrar os termos da linguagem por meio de esquemas lógicos que possibilitem sustentação à mensagem - plano sintático, e, ainda, mediante a seleção de significações adequadas à enunciação - plano do conteúdo - e a pragmática.

Considerando que o Direito é uma das formas sociais que se manifesta por meio da linguagem, o texto positivado, sendo o veículo pelo qual se comunica e disciplina os comportamentos ao homem para regular a vida em sociedade, regulando condutas; possui caráter de signo simbólico, o qual pode ser descrito como “aquele

¹⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros e VILANOVA, Lourival. *Constructivismo lógico-semântico* - Vol. I. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2004. p. 10.

¹⁰⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 178.

que se relaciona com o objeto que denota em razão de uma regra convencionada pela comunidade de usuários”.¹⁰⁶

Desta forma, o objeto das leis é a conduta humana em sociedade, demonstrando que a própria positivação do Direito é uma semiose, o que, por via de consequência, faz com que a semiótica jurídica, dividido em três planos (sintático, semântico e pragmático) conceber o processo de positivação normativa como fenômeno do discurso, como fato da linguagem. Logo, “por ser materializado em linguagem, cuja unidade elementar é o signo, a Semiótica aparece como uma das técnicas mediante a qual o direito positivo pode ser investigado”.¹⁰⁷

Depreende-se, portanto, que o Construtivismo Lógico-Semântico possui ampla relação¹⁰⁸ com a Teoria Comunicacional do Direito, porquanto em ambas as teorias a linguagem é tomada para constituir a realidade e tudo aquilo que pode ser interpretado é texto, sendo o modo que por excelência permite a compreensão do mundo.

Charles William McNaughton,¹⁰⁹ em seu estudo emprega o construtivismo lógico-semântico e o descrevendo como uma ferramenta que proporciona uma perspectiva analítico-hermenêutica do direito, e ao mesmo tempo, esse enfoque nos

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo lógico-semântico*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2020.

¹⁰⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Noeses, 2019, p. 185.

¹⁰⁸ O Construtivismo Lógico-Semântico e a Teoria Comunicacional do Direito são duas teorias que compartilham a mesma visão da linguagem. Ambas as teorias entendem que a linguagem não é apenas um meio de representar a realidade, mas que ela também é capaz de constituir a realidade.

Para o Construtivismo Lógico-Semântico, a linguagem é o único meio pelo qual o conhecimento é possível. A realidade é construída por meio da linguagem, que é uma atividade social e histórica.

Para a Teoria Comunicacional do Direito, o direito também é uma construção social. O direito é constituído por meio da linguagem, que é usada para criar normas, interpretar o direito e aplicar o direito.

As duas teorias também compartilham a visão de que tudo aquilo que pode ser interpretado é texto. O texto é uma forma de linguagem que pode ser interpretada de diferentes maneiras. A interpretação é um processo de construção de significado, que é realizado por meio da linguagem.

Essa visão da linguagem tem importantes implicações para o estudo do direito. O Construtivismo Lógico-Semântico e a Teoria Comunicacional do Direito nos ajudam a compreender que o direito é uma construção social e histórica, que é constituída por meio da linguagem.

¹⁰⁹ McNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário*. 2013. 459 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 15. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/6253>. Acesso em: 25 fev. 2024.

demonstra que nossas posições são apenas relativamente verdadeiras, ou seja, que existem diferentes pontos de vista que merecem ser respeitados em sua plena dignidade.

as características do construtivismo lógico semântico que me encantam gostaria de pontuar as seguintes: uma busca pela precisão do discurso, determinando-se sentido de conceitos utilizados a partir de definições adequadamente elaboradas; uma análise rigorosa da lógica do direito, investigando diferentes aspectos de sua estrutura e de seu domínio sintático; uma visão filosófica que embasa O discurso científico, especialmente, a partir de recursos da filosofia da linguagem, particularmente o positivismo lógico-semântico, a semiótica e o giro linguístico; o abandono da crença ingênua na verdade absoluta; e uma busca pela compreensão do dado jurídico em sua dimensão axiológica.¹¹⁰

Verificamos brevemente aqui o Construtivismo Lógico-Semântico como um método interpretativo epistemológico, proposto por Paulo De Barros Carvalho e Lourival Vilanova, o qual propõe a construção mental dos objetos através da amarração lógica e semântica de conceitos. Esse método destaca a importância da semiótica na análise dos signos que compõem o discurso jurídico, dividindo o processo semiótico em três planos: sintático, semântico e pragmático. Esta abordagem enfatiza a precisão do discurso e a análise rigorosa da lógica do direito, contribuindo para uma compreensão mais profunda do sistema jurídico e sua função reguladora na sociedade.

Isso posto, vamos a seguir fazer breves considerações sobre o sistema jurídico sob a perspectiva do construtivismo lógico-semântico, examinando como essa metodologia influencia a interpretação e aplicação do direito.

¹¹⁰ McNAUGHTON, Charles William. Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário. 2013. 459 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 15. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/6253>. Acesso em: 25 fev. 2024.

2.7. Sistema jurídico pela perspectiva do CLS

Sobre sistema, encontramos na literatura a definição que nos traz sistema como sendo “um conjunto de elementos (repertório) que se relacionam (estrutura), compondo um todo coerente e unitário (ordenação e unidade),¹¹¹ seus elementos formadores devem relacionar-se de maneira a constituir um todo coerente e unitário.¹¹²

Neste sentido temos os ensinamentos de Roque Antônio Carraza:

a união ordenada de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se princípios, e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam.¹¹³

No âmbito jurídico, o próprio repertório é que estrutura o sistema, garantindo-lhe unidade e coerência.

A peculiaridade (que torna o ordenamento jurídico um sistema único e inconfundível) é que a estrutura dele é fornecida e organizada através, também, de normas jurídicas – que, pelo simples fato de o serem, também estão compreendidas no repertório do sistema. Ou seja, é o próprio repertório que determina a estrutura do sistema jurídico. Enquanto em outros sistemas pode-se distinguir, com uma nitidez, repertório e estrutura, no Direito isso é muito difícil. O repertório do sistema jurídico é integrado por dois tipos diversos e inconfundíveis de elementos: as normas que regulam a conduta (elementos exclusivamente do repertório) e as normas que regulam a estrutura do próprio sistema. Vê-se então que a estrutura do sistema é regulada por normas que também integram o repertório do mesmo sistema, caracterizando-se o fenômeno da auto-referibilidade.”¹¹⁴

¹¹¹ VIEIRA, José Roberto. A Noção de sistema no direito. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná*, Curitiba, n. 33, 2000. p. 55.

¹¹² Segundo José Roberto VIEIRA, no plano da positividade, a unidade do Direito é conferida pela Constituição, e no plano epistemológico, pela norma hipotética fundamental – VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no direito. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná*, Curitiba, n. 33, 2000. p. 62.

¹¹³ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 30.

¹¹⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre serviços na constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 23.

Ainda sobre sistemas temos que o sistema é a forma mais aprimorada das associações linguísticas.¹¹⁵

No que tange ao ordenamento jurídico, temos que ordenamento jurídico é um sistema complexo de normas jurídicas que, para ter sua eficácia e validade garantidas, necessita tanto de normas que regulem a conduta dos indivíduos como de normas que disponham sobre os métodos e procedimentos necessários para estabelecer aqueles preceitos,¹¹⁶ há autores que tomam as expressões “ordenamento jurídico” e “sistema jurídico” como sinônimos.¹¹⁷

Para alguns autores, só existiria sistema se os elementos conectados e estruturados em razão de um princípio comum fossem absolutamente harmônicos entre si, isto é, caso não se contradissem, deste ponto de vista somente a Ciência do Direito se caracterizaria como sistema,¹¹⁸ porém temos autores que classificam tanto Direito positivo e Ciência do Direito como sistemas, onde direito positivo diferencia-se funcionalmente dos demais sistemas sociais por ter a finalidade de garantir a manutenção de expectativas normativas, onde para executar sua função o sistema utiliza-se de um código binário próprio ou sendo lícito ou ilícito.¹¹⁹

A Ciência do Direito volta-se a um conjunto de elementos materializados na forma de textos, inseridos num processo comunicacional (social) – o direito positivo,¹²⁰ Já com relação ao direito positivo, ele se caracteriza como sistema prescritivo, é um conjunto de proposições voltadas a disciplinar condutas intersubjetivas.¹²¹ com isso podemos afirmar que não há de se falar em Ciência do Direito sem direito positivo,

¹¹⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 102.

¹¹⁶ MÂNICA, Fernando Borges. *Normas de estrutura e normas de conduta: fundamentos da dicotomia*. Acesso em 07/09/2021. Disponível em http://fernandomanica.com.br/site/wp-content/uploads/2015/10/normas_de_estrutura_e_de_comportamento.pdf.

¹¹⁷ GAMA, Tácio Lacerda. Sistema jurídico - *Perspectiva dialógica*. 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). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/100/edicao-1/sistema-juridico---perspectiva-dialogica>

¹¹⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 104.

¹¹⁹ *ibidem*. p. 116.

¹²⁰ *ibidem*. p. 108.

¹²¹ *ibidem*. p. 109.

sendo o direito positivo o objeto de estudo da Ciência do Direito, se este não existir não haverá o objeto a ser estudado pela Ciência do direito.

Do ponto de vista do Constructivismo Lógico Semântico, o direito é sintaticamente homogêneo porque sua estrutura lógica é invariável. Este é um limite ontológico-sintático (formal) do ordenamento jurídico, que se soma a outro semântico (material), sob o qual os conteúdos normativos devem estar factualmente no campo do possível e do não-necessário. É o ordenamento jurídico que prescreve a criação, transformação e extinção de suas normas, determinando como suas estruturas devem ser movimentadas e os requisitos a serem observados para a transformação de sua linguagem.¹²²

Nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, o sistema jurídico é constituído de quatro subsistemas: S1; S2; S3; S4, onde o termo “norma jurídica” pode ser utilizado (em acepção ampla) para designar unidades de qualquer um destes planos, mas em cada um deles diferem-se os elementos e, conseqüentemente, numa operação classificatória, a extensão da classe gênero. Se o jurista se assenta nos planos S1 e S2, não classifica normas jurídicas em sentido estrito, mas sim enunciados e proposições isoladas.¹²³

Para Paulo de Barros Carvalho, o sistema jurídico é integrante (subsistema) da heterogeneidade social, porém abstrai, para fins científicos, o direito como fato social, político ou psicológico, para estudá-lo enquanto conjunto de normas jurídicas válidas num dado país. Diferencia, assim, dois planos: (i) o do direito positivo, formado exclusivamente por normas jurídicas e materializado em linguagem prescritiva; e (ii) o da realidade social, onde as relações intersubjetivas se concretizam no espaço e no tempo.

Entretanto, é crucial destacar que o sistema normativo não alcança plenitude, não é autossuficiente ao regular as interações entre os sujeitos, uma vez que prever todas as possibilidades de situações entre os sujeitos é algo inatingível. Com isso surgem as chamadas “lacunas da lei”.

¹²² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 589.p. 104.

¹²³ Ibidem. p. 589.

Aurora Tomazine de Carvalho¹²⁴ nos apresenta que o intérprete, ao se imergir na abstração de seus conceitos ou na valoração destes, enfrenta dificuldades quando não encontra enunciados (suporte físico) que justifiquem suas escolhas o que irá resultar na incapacidade de elaborar a norma aplicável ao caso. Surge aqui o conceito tradicional de "lacuna", caracterizado como a ausência de uma norma na ordem jurídica que regule uma situação específica. Nesse contexto, o intérprete se vê compelido a recorrer a valores para atingir uma complementação efetiva do direito.

A mesma autora nos apresenta que, na doutrina jurídica, existe divergência quanto a existência ou não de lacunas, existindo duas principais correntes: (i) a que afirma a inexistência de lacunas e sustenta haver no ordenamento jurídico regulação para todos os comportamentos humanos; e (ii) a que sustenta a existência de lacunas no sistema, sob o argumento de este não poder prever todas as situações de fato que se concretizam no âmbito social.

Nós nos alinhamos com a corrente que defende a existência de lacunas no sistema, uma vez que é altamente intangível prever todas as situações que se concretizam no âmbito social, especialmente diante das constantes e aceleradas mudanças sociais. Sem aprofundar muito nesse tema, queremos destacar os avanços tecnológicos que, muitas vezes, não são totalmente previsíveis e, ao contrário, se apresentam como desafios contínuos. Um exemplo disso no âmbito tributário é verificado quanto as adequações para a prestação de serviços e comércio de forma eletrônica, mudanças sociais e tecnológicas frequentemente geram desafios que nem sempre podem ser previstos ou adequadamente abordados pelo sistema jurídico existente, o que pode dificultar a concretização dos critérios da hipótese de incidência tributária.

Ainda sobre o tema, Aurora Tomazini apresenta em seus ensinamentos que para a hermenêutica jurídica tradicional, que trabalha com a existência de lacunas, a interpretação do direito divide-se em dois estágios: (i) um declaratório, onde se diz qual o sentido do texto; e (ii) outro integrativo, no qual o intérprete soluciona as lacunas.¹²⁵

¹²⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 509.

¹²⁵ Ibidem. p. 510.

O conceito de lacuna está relacionado à ideia de completude do ordenamento jurídico, onde, segundo Aurora Tomazini de Carvalho,¹²⁶ existem duas acepções possíveis: (i) completude no sentido de que o sistema sempre oferece uma solução; e (ii) completude no sentido em que o sistema do direito positivo disciplina todas as condutas intersubjetivas possíveis.

Segundo Charles William McNaughton,¹²⁷ a completude "expressa uma necessidade do ponto de vista sintático, uma contingência no aspecto semântico e um valor, sendo o objeto de um 'deve-ser atingido' na perspectiva da pragmática".

Para Charles, o princípio da completude em sentido sintático, implica uma regra decorrente da aceitação do primado da quarta possibilidade excluída, ou seja, a conduta intersubjetiva ou é obrigatória, ou é permitida, ou é proibida. Do ponto de vista que privilegia a lógica, a existência da completude implica que dada duas normas N e -N, uma delas seria válida no ordenamento jurídico. Afirma ainda o autor que a combinação dos elementos de classes (classe modal deôntico x classe conduta intersubjetiva) indica uma manifestação de completude no direito pela impossibilidade, segundo o autor sintática, de que certa conduta não seja modalizada deonticamente e consequentemente regida pelo direito positivo,¹²⁸ ou seja, toda ação ou omissão de um indivíduo em relação a outro está necessariamente sujeita a uma norma jurídica que a classifica como obrigatória, permitida ou proibida.

Sobre a completude em sentido semântico, Charles William McNaughton¹²⁹ aponta não ser um sistema conclusivo, só pode ser cogitada quando certas condutas intersubjetivas são tomadas como referência e comparadas aos enunciados inseridos no sistema S2, já que a lacuna semântica revela uma relação entre o plano S2 e S3, no percurso gerador de sentido.

¹²⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 511.

¹²⁷ MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário*. 2013. 459 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 18. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/6253>. Acesso em: 25 fev. 2024.

¹²⁸ Ibidem. p. 24.

¹²⁹ Ibidem. p. 25.

Quanto a pragmática, Charles William McNaughton¹³⁰ nos apresenta que a ideia de que a terceiridade, ou seja, a interação entre as partes envolvidas em um contexto jurídico, é fundamental para a busca de certeza no direito. Nesse sentido, a pragmática se concentra em como a linguagem do direito é usada na prática para converter lacunas semânticas

Em seus estudos, Charles William McNaughton¹³¹ destaca que, embora o direito possa apresentar lacunas tanto do ponto de vista semântico quanto pragmático, o sistema jurídico mantém uma característica marcante: a completabilidade. Essa propriedade assegura que o sistema possa ser complementado ou interpretado de maneira a preencher essas lacunas, garantindo a sua aplicabilidade e eficácia.

O autor define completabilidade como “o processo pelo qual as diversas lacunas na legislação são preenchidas, permitindo a concretização das normas em relação às condutas”.¹³² Destaca ainda o autor que juristas como Antônio Roberto Sampaio Dória, Alberto Pinheiro Xavier e Paulo Ayres Barreto, associam o conceito de elisão fiscal à ideia de lacuna na lei. Por outro lado, Diva Prestes Marcondes Malerbi interpreta elisão como um espaço vazio na legislação. Marco Aurélio Greco também estabelece uma ligação entre elisão e lacunas legais.

haverá "lacuna na lei", isto é, uma lacuna semântica do direito, sempre que, para cada membro da classe condutas intersubjetivas, não existir, pelo menos, uma previsão legislativa que trate sobre sua obrigatoriedade, permissibilidade ou proibição.¹³³

Essa abordagem destaca a necessidade de considerar não apenas a estrutura normativa, mas também os valores subjacentes para assegurar uma aplicação mais abrangente e justa do direito tributário.

¹³⁰ MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário*. 2013. 459 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 44. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/6253>. Acesso em: 25 fev. 2024.

¹³¹ Ibidem. p. 13.

¹³² Ibidem.

¹³³ Ibidem. p. 22.

Após esta breve análise do sistema jurídico sob a perspectiva do Construtivismo Lógico-Semântico, destacando a complexidade e a dinâmica das normas que compõem o ordenamento jurídico. Pudemos verificar a inter-relação entre os elementos do sistema, a auto-referibilidade das normas e a importância da estrutura lógica e semântica na constituição de um sistema jurídico coerente e unitário. A discussão sobre a completude e as lacunas do sistema revela a necessidade de uma interpretação cuidadosa e adaptável para garantir a aplicabilidade efetiva das normas em situações diversas e em constante evolução.

Os três planos – sintático, semântico e pragmático – oferecem uma visão abrangente da estrutura normativa, permitindo uma compreensão mais profunda dos mecanismos de regulação da conduta humana e dos procedimentos necessários para a efetivação das normas jurídicas.

Em nosso sentir, o ponto crucial que permeia o presente estudo reside nos critérios que autorizam ou não a qualificação do planejamento tributário sob a ótica do construtivismo lógico-semântico. Tais critérios se relacionam à completude do sistema jurídico.

Assegurar que o sistema possa ser complementado ou interpretado de maneira a preencher lacunas, garantindo sua aplicabilidade e eficácia, afigura-se como tarefa complexa. Sem a previsão jurídica de critérios mínimos de interpretação da norma, corre-se o risco de que o legislador atribua diferentes sentidos à lacuna existente, perpetuando um cenário de insegurança jurídica tanto para o contribuinte quanto para o fisco.

Tendo em vista este referencial, passaremos a verificar a interpretação jurídica no planejamento tributário

2.8. A interpretação da norma jurídica

No âmbito do planejamento tributário, a interpretação da norma jurídica desempenha um papel central e estratégico. A eficácia do planejamento tributário

depende diretamente da compreensão precisa e aplicação adequada das normas fiscais, considerando não apenas seus aspectos textuais, mas também os princípios subjacentes e as nuances interpretativas. Para que possamos falar em interpretação de normas tributárias, precisamos entender o que é uma norma e o que é norma tributária.

As normas são ordens emanadas de forma a direcionar a ação dos indivíduos aos moldes pretendidos.¹³⁴ Nesse contexto, destacam-se as normas sociais, delineando as ações aceitáveis (ou esperadas) pelos membros de uma comunidade específica. As normas morais e religiosas, por sua vez, orientam nossos comportamentos, guiados pelo que é considerado apropriado ou censurável de acordo com nossas convicções. Já as normas jurídicas estabelecem imperativos que nos compelem a adotar comportamentos específicos.

Nos sistemas normativos mencionados, há algum tipo de sanção para repreender o não cumprimento das condutas estabelecidas, evidenciando um caráter coercitivo, uma vez que quando as normas sociais são infringidas, surgem reações de desaprovação por parte dos demais membros. Embora o caráter coercitivo associado ao descumprimento das normas esteja presente em todos os sistemas mencionados, é importante ressaltar que apenas o Direito detém a legitimidade para empregar a força como meio de impor suas sanções, indo até mesmo ao extremo de impor penalidades que privam os indivíduos de sua liberdade, conforme estipulado nas normas penais. Assim, o que distingue o Direito, enquanto sistema composto por normas jurídicas, dos demais sistemas é a capacidade de aplicar sanções por meio da força.¹³⁵

Para que uma norma seja considerada jurídica, é essencial que ela seja integrada ao sistema do Direito Positivo por meio de uma autoridade competente, a qual, seguindo os procedimentos determinados, insere o comando nos textos legais.

¹³⁴ Versando sobre as normas, o professor Gregorio Robles Morchón adverte que estas têm por objetivo dirigir a ação humana: “Ahora bien, la norma a su vez constituye una modalidad de un género más amplio, que llamaremos el género de las *directivas*. Dentro de las *directivas* caben múltiples modalidades: consejos, órdenes, advertencias, amenazas, admoniciones, ruegos, promesas...”

Directiva es toda expresión lingüística cuyo sentido (o función inmanente) es ‘dirigir’ la acción humana”. MORCHÓN, Gregorio Robles. *Teoría del derecho* fundamentos de teoría comunicacional del derecho. vol. 2. 2ª ed. Thomson Civitas, 2006. p. 157.

¹³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 33.

Nossa abordagem enfatiza a relação de pertinência da norma com o sistema jurídico como critério essencial de validade, o que significa que uma norma que não faça parte do Direito Positivo não pode ser caracterizada como jurídica.

Essa perspectiva é compartilhada pelo professor Paulo de Barros Carvalho, que destaca que, "antes de sua admissibilidade pelo ordenamento, falemos de outra entidade, porque norma jurídica ainda não será".¹³⁶ De maneira resumida, como menciona Aurora Tomazini de Carvalho,¹³⁷ para identificarmos se uma regra pertence ou não ao ordenamento, recorremos a dois critérios fundamentais: (i) a autoridade competente; e (ii) o procedimento apropriado. Essa análise crítica destaca a importância de considerar não apenas o conteúdo normativo, mas também o processo formal que a integra ao sistema jurídico, aspecto crucial em nossa discussão sobre normas no contexto do Direito Tributário.

Contudo, mesmo ao enfrentarmos essa questão, nos deparamos com a complexidade da ambiguidade. Essa complexidade emerge quando a expressão é utilizada para denotar distintos significados, referindo-se a: (i) enunciados do direito positivo; (ii) significados construídos pelo intérprete com base nesses enunciados; e (iii) significados estruturados pelo intérprete na forma do dever-ser, de maneira hipotético-condicional.

Quanto ao primeiro sentido, ao considerarmos o enunciado¹³⁸ como qualquer forma linguística acabada,¹³⁹ como uma frase, a norma passa a designar as frases presentes nos textos normativos, tais como os artigos, parágrafos e incisos de uma lei, decreto ou instrução normativa. Essa abordagem destaca a importância de compreender não apenas o texto literal, mas também a estrutura normativa que

¹³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 59.

¹³⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico semântico*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 707-8.

¹³⁸ Segundo Paulo de Barros Carvalho, o enunciado é "o produto da atividade psicofísica da enunciação. Apresenta-se como um conjunto de fonemas ou de grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação". CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012. Epub. posição. 22.

¹³⁹ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p.25.

compõe o sistema jurídico, evidenciando a riqueza e a complexidade inerentes à interpretação das normas tributárias.

Em sua segunda acepção, a norma jurídica não se refere mais ao enunciado em si, mas à construção mental realizada pelo intérprete ao entrar em contato com o referido enunciado. Nessa perspectiva, ao se deparar com um artigo de lei, por exemplo, o indivíduo formula o comando subjacente à norma, uma interpretação que vai além do simples teor literal do texto normativo.

Já na terceira acepção, além de formular o comando com base no enunciado, o intérprete o constrói seguindo uma lógica hipotético-condicional. Isso implica que o intérprete percebe que, na eventualidade de (se) adotar um determinado comportamento, deverá ocorrer (deve-se) a consequência prevista pelo ordenamento. Essa abordagem destaca a capacidade do intérprete de ir além da mera compreensão literal, incorporando uma lógica condicional que considera as hipóteses e as consequências decorrentes da aplicação da norma.

Paulo de Barros Carvalho, destaca que uma coisa são os enunciados prescritos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outras, as normas jurídicas, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritas.¹⁴⁰

Entre os significados apresentados anteriormente para as normas jurídicas, optaremos por utilizar a expressão "usualmente" ao nos referirmos à interpretação que envolve a construção hipotético-condicional do dever-ser. Esse enfoque é elaborado pelo próprio intérprete, a partir do texto legal, evidenciando a dinâmica e a criatividade inerentes ao processo interpretativo. Nessa perspectiva, o intérprete desenvolve uma lógica condicional, considerando as condições que precisam ser atendidas para a aplicação da norma e as consequências decorrentes dessa aplicação. Essa escolha conceitual busca destacar a complexidade e a individualidade do ato de interpretar, particularmente relevante no âmbito do direito tributário, no qual a compreensão detalhada das normas é crucial para o desenvolvimento de estratégias eficazes de planejamento tributário.

¹⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012. Epub. posição. 12.9.

Paulo De Barros Carvalho¹⁴¹ classifica “norma jurídica” em “sentido amplo” e “sentido estrito” para atribuir os seguintes significados:

“Normas jurídicas em sentido amplo”: enunciados prescritivos dotados de significação pelo intérprete dos textos jurídicos; e

“Normas jurídicas em sentido estrito”: refere-se à composição articulada das significações, construída a partir dos enunciados do direito positivo, na forma hipotético-condicional ($H \rightarrow C$), de tal sorte que produza mensagens com sentido deôntico-jurídico completo.

No contexto do direito positivo, as normas jurídicas mantêm uma estrutura lógica constante, caracterizada pela “homogeneidade sintática”. O que efetivamente se altera, são os conteúdos semântico-normativos, evidenciando a “heterogeneidade semântica”. Nesse cenário, Paulo de Barros Carvalho¹⁴² argumenta que os critérios presentes na hipótese (material, espacial e temporal) e no conseqüente (pessoal e quantitativo) da norma jurídica em sentido estrito compõem o “mínimo irreduzível de manifestação do deôntico”.¹⁴³ Essa abordagem destaca que a remoção de qualquer um desses critérios comprometeria a eficácia da comunicação jurídica.

Na hipótese, há a descrição de um evento, de possível ocorrência e passível de ser verificado no tempo e no espaço, que uma vez relatado em linguagem, torna-se um fato jurídico; ao passo que, no conseqüente, ocorre a instauração de uma relação jurídica entre sujeito ativo, dotado do direito subjetivo de exigir uma prestação, e sujeito passivo, detentor do dever jurídico de cumprir a obrigação. É, no conseqüente, onde se encontram os modais deônticos, que regulam as condutas (obrigatória, permitida ou proibida) entre determinados sujeitos. Dessa forma, a mensagem deôntica consiste em “*Se ocorrer o fato F, instalar-se-á a relação deôntica R entre os sujeitos S’ e S”*”.¹⁴⁴

¹⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012. Epub. posição. 12.9.

¹⁴² Ibidem. posição 12.53.

¹⁴³ O conceito de “mínimo irreduzível de manifestação do deôntico” foi cunhado por Paulo de Barros Carvalho, designa a estrutura fundamental e irreduzível de uma norma jurídica. Em outras palavras, trata-se dos elementos essenciais que compõem uma norma e que a distinguem de outras espécies de normas.

¹⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012. Epub. posição 12.53.

Quanto a classificação das normas jurídicas, seguindo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho,¹⁴⁵ estas podem ser classificadas quanto ao objeto que pretendam regular, em normas de estrutura (competência) e normas de conduta (comportamento): as primeiras regulam a criação, modificação e extinção das normas jurídicas, ao passo que as segundas regulam diretamente a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade.

Ao aprofundarmos a análise das estruturas normativas, de acordo com as contribuições do renomado jurista Paulo de Barros Carvalho, identificamos unidades normativas cujo propósito central é moldar de maneira decisiva os comportamentos interpessoais, impondo uma modalização deontica que os classifica como obrigatórios (O), proibidos (V) ou permitidos (P). Essas normas, ao satisfazerem o direito subjetivo do titular por elas indicado, atuam como terminativas de cadeias normativas. Elas surgem como condição sintática para a elaboração de outras regras, embora veiculem comandos disciplinadores que impactam diretamente nos comportamentos intersubjetivos.

Importante ressaltar que as normas de conduta, ao tipificarem deonticamente as relações interpessoais, não dispensam a complementação de outras normas de hierarquia inferior para efetivamente alcançar o campo material dos comportamentos sociais.

Paulo de Barros Carvalho¹⁴⁶ define o suporte físico do enunciado prescritivo como a sua forma material, seja ela digital ou impressa, limitando-se ao texto em si, à base material gravada no documento legislativo.

Continua o ilustre professor ao afirmar que as normas jurídicas são o resultado da interpretação lógica e semântica dos enunciados normativos, quando analisados em conjunto. As significações, nesse contexto, são o reflexo das normas, sem considerar o seu valor axiológico em sentido amplo, onde as significações se

¹⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária*. 24 jun. 2019. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-de-paulo-de-barros-carvalho/>. Acesso em: 24 fev. 2024.

¹⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p. 57.

configuram como juízos hipotético-condicionais, definindo a referência de certos comportamentos e as relações que se estabelecem entre os indivíduos envolvidos.

Já o significado do enunciado, segundo o autor, é o resultado da interação entre o plano de expressão (material e conteúdo) e o plano de conteúdo (texto prescritivo de estrutura gramatical e morfológica). É nesse plano que o intérprete inicia o processo de construção dos conteúdos significativos dos enunciados e frases, a fim de estruturá-los como normas jurídicas.

Sobre a interpretação da norma jurídica, encontramos Gregorio Robles¹⁴⁷ o qual considera o Direito como um texto aberto, ou seja, este autor defende que o Direito não é um conjunto de normas rígidas e prontas, mas sim um texto em constante construção, que se modifica a partir da interpretação dos operadores do Direito, não sendo esse produto pronto e acabado.

No sentido diverso encontramos Eros Roberto Grau¹⁴⁸ o qual não reconhece a abertura do texto de Direito como absoluta, mas apenas suficiente para que o Direito permaneça a serviço da realidade, sob pena de ocorrer um comprometimento do intérprete com o próprio texto.

Para o autor, o texto jurídico possui um significado objetivo, que se encontra na própria linguagem utilizada pelo legislador, onde o intérprete deve buscar o significado objetivo do texto, utilizando-se de métodos de interpretação adequados, porém não pode se afastar completamente do significado objetivo do texto, sob pena de criar um direito, o que não é sua função.

Para Grau, a interpretação jurídica não é ilimitada, o intérprete deve levar em consideração os seguintes limites: o texto da lei; os princípios jurídicos e a realidade social.

A Interpretação da Norma Tributária, tendo como ponto de partida uma teoria formal-silogística sobre a interpretação do texto normativo tributário, a ideologia do intérprete teria pouca relevância diante da pretensão de objetividade hermenêutica.¹⁴⁹

¹⁴⁷ ROBLES, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos da teoria comunicacional do direito*. Barueri: Manole, 2005, p. 29.

¹⁴⁸ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 56.

¹⁴⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 43.

Alberto Xavier, descreve o processo de aplicação de uma norma tributária a um caso concreto como um raciocínio lógico subsuntivo, também conhecido como raciocínio silogístico. Esse tipo de raciocínio é uma forma de dedução lógica que parte de premissas para chegar a uma conclusão. Para Xavier, o raciocínio é estruturado da seguinte maneira:

Premissa Maior: A norma tributária geral e abstrata, que estabelece os princípios e regras gerais do tributo em questão.

Premissa Menor: A situação fática da vida apresentada ao órgão de aplicação do Direito, ou seja, o caso concreto que está sendo analisado e que precisa ser enquadrado nas disposições da norma tributária.

a aplicação da norma tributária a um caso concreto traduz-se num raciocínio lógico subsuntivo que tem como premissa maior a norma tributária geral e abstrata, como premissa menor a situação fática da vida apresentada ao órgão de aplicação do Direito e como conclusão um juízo afirmativo ou negativo acerca da correspondência da referida situação fática à hipótese normativa.¹⁵⁰

Marco Aurélio Greco nos traz que na atividade de interpretação descrevemos o que pensamos ou o que somos, não alguma coisa alheia a nós mesmos.¹⁵¹ Aponta o mesmo autor que a questão central nos debates sobre o planejamento tributário não é de interpretação dos textos normativos, mas, sim, de qualificação fática.¹⁵²

Considerando o exposto, adotamos a interpretação da norma jurídica como um processo limitado, que deve considerar tanto o texto da lei quanto a realidade fática. O intérprete busca, assim, o significado objetivo do texto, utilizando métodos de interpretação adequados, a fim de evitar a criação de um novo direito.

Veremos a seguir, à análise de algumas decisões judiciais pertinentes ao planejamento tributário, com o objetivo de compreender como foram interpretadas à luz da legislação tributária vigente e dos princípios jurídicos aplicáveis.

Número do processo: 16682.720568/2018-96

Data da sessão: 25/Mai/2021

Data da publicação: 05/Jul/ 2021

¹⁵⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 34.

¹⁵¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 44.

¹⁵² Ibidem. p. 52.

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2013 PIS MONOFÁSICO. COSMÉTICOS. PARTE RELACIONADAS. INEXISTÊNCIA DE NORMA ANTIELISIVA Para as operações entre estabelecimento industrial submetido à tributação monofásica das contribuições e estabelecimentos atacadistas do mesmo grupo econômico, não há norma antielisiva nos moldes que existe para o IPI, de acordo com a aplicação do valor tributário mínimo (VTM). Não há critérios legais para a equalização dos preços praticados entre partes relacionadas para ajustados a preços de mercado no caso de PIS e COFINS monofásico. **O arbitramento e desconsideração do negócio jurídico em razão de subfaturamento derivado de um planejamento tributário abusivo, depende da comprovação da existência de fraude, dolo ou simulação nas operações, como a inexistência de substância econômica nas atacadistas, criadas apenas para simular operações e fraudar o Fisco.** ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2013 a 31/07/2013 COFINS MONOFÁSICO. COSMÉTICOS. PARTE RELACIONADAS. INEXISTÊNCIA DE NORMA ANTIELISIVA

Para as operações entre estabelecimento industrial submetido à tributação monofásica das contribuições e estabelecimentos atacadistas do mesmo grupo econômico, não há norma antielisiva nos moldes que existe para o IPI, de acordo com a aplicação do valor tributário mínimo (VTM). Não há critérios legais para a equalização dos preços praticados entre partes relacionadas para ajustados a preços de mercado no caso de PIS e COFINS monofásico. O arbitramento e desconsideração do negócio jurídico em razão de subfaturamento derivado de um planejamento tributário abusivo, depende da comprovação da existência de fraude, dolo ou simulação nas operações, como a inexistência de substância econômica nas atacadistas, criadas apenas para simular operações e fraudar o Fisco.

Número da decisão: 3301-010.236

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer do recurso voluntário para dar provimento. Vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes e Liziane Angelotti Meira, que votaram por negar provimento ao recurso voluntário. (documento assinado digitalmente) Liziane Angelotti Meira - Presidente (documento assinado digitalmente) Salvador Cândido Brandão Junior - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (presidente da turma), Semíramis de Oliveira Duro, Jucileia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente), Marco Antônio Marinho Nunes, José Adão Vitorino de Moraes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

Nome do relator: SALVADOR CANDIDO BRANDAO JUNIOR

O caso em questão não foi entendido como planejamento tributário abusivo, tendo como fundamento os seguintes pontos:

Inexistência de legislação que vede determinados comportamentos pela indústria e pelo atacadista. O uso de analogia para adotar ao PIS e COFINS o VTM (valor tributário mínimo) existente no IPI não possui validade jurídica. No mais, o uso de normas legislativas antielisivas não desconfigura ou invalida os atos jurídicos, mas sim neutraliza o planejamento tributário.

Não há subfaturamento na venda dos produtos da indústria para o atacadista, pois o subfaturamento se qualifica através da impossibilidade de o preço de venda cobrir o custo de produção.

Inexiste relação de consumo entre a indústria e o consumidor, pois o custo de marketing, venda e demais esforços para circulação do produto são do atacadista. Os gastos operacionais com estes atos não são suportados pela indústria, mas sim pelo atacadista.

As operações triangulares são comuns no mercado de circulação de mercadoria. No mais, inexiste legislação que obrigue a existência de produto em estoque para sua venda, podendo-se adequar ao mercado através da necessidade e disponibilidade.

O faturamento bruto trazido pela autoridade fiscal não é critério suficiente para demonstrar que há abuso no planejamento tributário, pois o valor elevado do atacadista em relação à indústria não é critério suficiente. O atacadista pode explorar e auferir lucro de outras fontes, não apenas da comercialização dos produtos vendidos pela indústria.

Não há abuso de direito, pois o planejamento tributário utilizado não fere a capacidade contributiva. A redução tributária legalmente suportada pode vir a ser desconsiderada quando ferir a capacidade contributiva real, fazendo-se com que haja mitigação tributária, mesmo havendo capacidade contributiva para arcar com o tributo.

O planejamento tributário não pode ser visto apenas como a redução de tributos, como preleciona Greco.¹⁵³ Para a existência do planejamento tributário se deve existir motivos externos a redução da carga tributária, como facilidade de comercialização do produto, logística de transporte, armazenamento etc. O simples uso da legislação para redução tributária, para o autor, enquadra-se como abuso de direito. A decisão fundamenta que a indústria e o atacadista possuem motivos extratributários, envolvendo logística, contabilidade, publicidade e afins, não tendo como fim precípuo a redução da carga tributária.

Número do processo: 10920.723414/2014-96

¹⁵³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: 07/Dez/2021

Data da publicação: 06/Jan/2021

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2001 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ILEGITIMIDADE. Cabe à pessoa física indicada no Termo de Sujeição Passiva a apresentação, em seu nome, dos argumentos de defesa, sendo a pessoa jurídica ilegítima para contestar a imputação de responsabilidade tributária a um de seus sócios. Entendimento pacificado com a publicação da súmula CARF número 172. ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2011 MULTA QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VÍCIO DE CAUSA. Sendo caracterizado o vício da causa e fixado o entendimento de que houve a prática de um planejamento tributário não oponível ao fisco, não deve prevalecer a qualificação da multa de ofício aplicada pela fiscalização. JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO Nos termos da súmula CARF nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Número da decisão: 1302-006.048

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da alegação relativa à responsabilidade tributária, e, quanto à parte do recurso voluntário devolvida à apreciação do Colegiado e conhecida, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para afastar a qualificação da multa de ofício, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Andréia Lucia Machado Mourão, Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento ao recurso voluntário. (documento assinado digitalmente) Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente (documento assinado digitalmente) Flávio Machado Vilhena Dias - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Andreia Lucia Machado Mourao, Flavio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Nome do relator: FLAVIO MACHADO VILHENA DIAS

No caso em tela, o planejamento tributário foi afastado, tendo como fundamentação vício de causa, ou seja, o planejamento apresenta uma ilicitude. Entretanto, não se foi majorado multa, tendo em vista a inexistência de ato ilícito, fraudulento ou simulatório, pelos seguintes motivos:

Inexiste comprovação de que o valor adquirido através da cota social retornou da pessoa física à jurídica;

A fraude, simulação ou ato ilícito devem ser comprovadas. No caso em análise inexistente, por parte do CARF, qualquer destes critérios, pois o contribuinte agiu dentro da legalidade prevista pelo Art. 22 da lei 9.429/95. Não houve simulação da

transferência ou fraude dada a não comprovação de que os valores recebidos pelo Alberto (contribuinte) retornaram para a DIPIL (pessoa jurídica).

Quanto a alienação, não há comprovação de que foi feita pela pessoa jurídica, com intuito de simular ou fraudar o ato negocial. A fundamentação da autoridade fiscal se respalda na inexistência de propósito negocial na operação societária. Por esta razão, entende-se existir um vício de causa, ou seja, o intuito final de se economizar tributo não caracteriza a hipótese de se aplicar multa qualificada.

Número do processo: 16643.720031/2011-16

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: 21/Out/2021

Data da publicação: 01/Dez/2021

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2006 CONSOLIDAÇÃO DE RESULTADOS DECORRENTES DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADAS INDIRETAS. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS ENTRE SOCIEDADES DIFERENTES. Para fins de apuração do lucro real de grupos transnacionais, não é possível deixar de considerar o resultado positivo ou negativo dos balanços de companhias estrangeiras controladas por empresas brasileiras, demonstrando-se indevida e ilegal a pretensão fazendária de tributar o resultado operacional de controladas indiretas que não possuam vínculo societário imediato com o sujeito passivo no Brasil. O lucro auferido por companhia estrangeira não controlada diretamente por empresa brasileira não se sujeita à composição do lucro real no Brasil, salvo após sua consolidação na demonstração de resultado do balanço de pessoa jurídica intermediária que a controle, admitida a compensação anual de resultados positivos e negativos. A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, depende de relação jurídica societária direta, para fins de registro para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil. A tributação com bases universais é técnica legislativa válida e reconhecidamente útil ao ordenamento jurídico nacional, porém, sua existência não autoriza a administração pública a pretender transfigurar a relação tributária e desfigurar os limites da legalidade para alcançar fato econômico indireto, não vinculado ao sujeito passivo situado em território nacional que não seja beneficiário direto de resultados econômicos havidos por terceiros indiretamente relacionados. Por expressa previsão do art. 1º, § 6º, da IN SRF 213/2002, os resultados auferidos no exterior, por intermédio de outra pessoa jurídica que seja controlada indiretamente por companhia brasileira, serão consolidados no balanço da controlada direta também situada no exterior, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil, razão pela qual a consolidação dos balanços das companhias estrangeiras, nela incluídas os resultados econômicos positivos e negativos decorrentes de suas atividades, regularmente registrados em sua contabilidade, será o elemento adequado para transferir ao sujeito passivo no Brasil a parcela remanescente de lucro a ser adicionado na apuração do lucro real. DEVER LEGAL DE PAGAR (LICITAMENTE) TRIBUTOS. DEVER DE

SOLIDARIEDADE SOCIAL. IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSTITUIÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO. INEXISTÊNCIA DE ABUSIVIDADE DE DIREITO, ARTIFICIALIDADE DE FORMAS, FRAUDE, DOLO, CONLUÍO OU QUALQUER PATOLOGIA DO ATO JURÍDICO PRATICADO. Nas circunstâncias em que, lícitamente, o contribuinte realizar ato jurídico que importe em economia tributária válida, sem mácula ou vício previsto no ordenamento jurídico, ou seja, sem patologia de forma, de vontade, de intenção ou ocultação, torna-se ilegítima a autuação que dele decorra, inexistindo dever fundamental de pagar ilicitamente tributos. A inexistência de norma jurídica específica que discipline a desconstituição de negócios jurídicos válidos não autoriza a administração tributária a se valer de critérios gerais, claramente subjetivos, para atribuir a pecha de planejamento tributário abusivo ao exercício regular de direitos de cunho empresarial e societário, de forma que a norma geral antielisiva do art. 116 do CTN possui mero comando autorizador do exercício secundário de competência legislativa ordinária. Admite-se combate ao abuso, à fraude, à simulação, ao dolo e ao conluio, não sob o prisma da norma geral antielisiva, mas pela prática de ato antijurídico a que o ordenamento jurídico preveja tipo infracional específico.

Número da decisão: 1201-005.382

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior, Wilson Kazumi Nakayama, Sérgio Magalhães Lima e Neudson Cavalcante Albuquerque acompanharam o relator pelas conclusões. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1201-005.381, de 21 de outubro de 2021, prolatado no julgamento do processo 16561.720155/2012-92, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado. (documento assinado digitalmente) Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente Redator Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada), Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Nome do relator: Fredy José Gomes de Albuquerque

No caso relatado, foi auferido lucro no exterior pela MIC (britânica) e repassados a MAPLA (argentina). Desta forma, as autoridades fiscais entenderam que seria caso de lucro auferido no exterior por controladora brasileira (Marcopolo). Chegou-se ao entendimento de que não há capacidade contributiva da empresa Marcopolo, tampouco relação jurídica e fática para haver tributação brasileira pelos seguintes motivos:

A tributação ocorreu em solo argentino, pois os lucros auferidos decorrem de empresa britânica que faz parte do mesmo grupo.

Os lucros obtidos pela empresa britânica foram repassados para a argentina, inexistindo nexos causal com a Marcopolo, empresa brasileira.

Para haver tributação em solo brasileiro o lucro auferido deveria ser percebido pela empresa argentina, o que não ocorreu.

A empresa argentina já suportava prejuízos anteriores ao fato gerador do tributo. O mesmo ocorre com sua constituição, as três empresas já existiam anos antes do fato gerador, não sendo possível cogitar abuso de direito ou ilicitude para evasão fiscal. Tributar a empresa brasileira viria a ferir o desenho societário formado.

Assim sendo, não existe capacidade contributiva a empresa brasileira, pois o repasse econômico existente da MIC para a MAPAL foi para que se faça a cobertura de prejuízos apresentadas pela empresa argentina, inexistindo repasse de lucros para a empresa brasileira, tampouco sendo percebido lucros pela MAPAL.

Número do processo: 15586.720635/2013-93

Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: 09 de março de 2023

Data da publicação:

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Ano-calendário: 2008, 2009. MULTA QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. CRIAÇÃO SIMULADA. FRAUDE E SONEGAÇÃO CARACTERIZADA. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. Diante do quadro fático descrito pela autoridade fiscal revela-se clara a artificialidade na criação das Sociedades em Conta de Participação - SCP na estrutura empresarial denotando o único objetivo de redução dos tributos devidos sem que estas tivessem qualquer existência real ou substância, na medida em que todas as operações tendentes à obtenção das receitas de intermediação, indevidamente reconhecida nas SCPs, eram efetivamente realizadas pela própria sócia ostensiva desta. Não se trata, no caso, de desmembramento efetivo de uma atividade que seria realizada por outra sociedade constituída especificamente para tal fim, mas mero deslocamento da base tributável para uma sociedade fictícia com o intuito de modificar a base tributável efetivamente devida pela contribuinte de fato e de direito. É evidente o intuito doloso e fraudulento na conduta da contribuinte no sentido de modificar elementos essenciais do fato gerador com vistas a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária de sua ocorrência no montante efetivamente devido, justificando-se a qualificação da multa de ofício.

Número da decisão: 1302-005.827

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano. (documento assinado digitalmente) Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente (documento assinado digitalmente) Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos

Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Nome do relator: FLAVIO MACHADO VILHENA DIAS

Em novo julgamento, o relator Luiz Tadeu, manteve o entendimento firmado anteriormente para a fixação da multa em 150%. Entretanto, a relatora Livia de Carli Germano traz pontos que merecem destaque:

A relatora trouxe o entendimento de que a multa não deve ser fixada em 150%, mas sim em 75%, pois o ato praticado pelo contribuinte não se enquadraria em ilícito tributário.

Seu entendimento teve como fundamento a tese de que o ato praticado pelo sujeito passivo não pode ser entendido como dolo. Para que haja a configuração de dolo, deve-se cometer um ato ilícito como meio para alcançar os efeitos tributários pretendidos. Em sentido oposto, caso o ato praticado seja lícito, mas traga vantagem tributária ilícita, não se configura o dolo.

Com este entendimento firmado pela relatora, apontou-se o não enquadramento dos arts. 71 a 73 da lei 4.502/64 (sonegação, fraude e conluio), pois para a qualificação da multa deve ser comprovado o dolo.

Logo, como inexistiu prova que viesse a demonstrar que o contribuinte possuía certeza de que estava cometendo um ato ilícito ou materialmente falso, não se pode haver, para a relatora, a tipificação do dolo, com a prática de um ato lícito que se alcança um resultado ilícito, deverá ser requalificado o ato.

Número do processo: 15586.720754/2013-46

Data da sessão: 08/Set/2021

Data da publicação: 28/Out/2021

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2009, 2010 MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. FRAUDE. SONEGAÇÃO. CRIAÇÃO DE SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SCP. EMPREGO DE ARDIL E ESTRUTURA CONTRATUAL/SOCIETÁRIA FRAUDULENTA VISANDO À REDUÇÃO E SUPRESSÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS. CORRETA A DUPLICAÇÃO LEGAL DA SANÇÃO. O Planejamento Tributário é intrínseca e conceitualmente lícito, abarcado pelo instituto da elisão fiscal, não se confundindo com a evasão fiscal, que pressupõe a prática dolosa de ilícitos, como a fraude, a simulação e a sonegação, para a obtenção indevida de vantagem tributária. Está legalmente amparada a aplicação da multa qualificada quando fundamentada na demonstração e comprovação da prática de tais ilícitos. A Sociedade em

Conta de Participação é figura muito antiga e tradicional, sendo instrumento da maior relevância empresarial na captação de investimentos, desenvolvimento de parcerias e na ampliação de financiamento e dos resultados. Porém, se demonstrado e comprovado pela Fiscalização que o contribuinte valeu-se de estrutura contratual/societária fraudulenta, criando diversas SCP ilegítimas, fora de sua natureza e limites legais estabelecidos, visando apenas reduzir ou suprimir a carga tributária incidente nas operações praticadas pelo sócio ostensivo, está configurada a hipótese de qualificação da multa de ofício, prevista no §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, na monta de 150%.

Número da decisão: 9101-005.762

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora) e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. (documento assinado digitalmente) Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício. (documento assinado digitalmente) Livia De Carli Germano – Relatora. (documento assinado digitalmente) Caio Cesar Nader Quintella - Redator Designado. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pelo conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Nome do relator: LIVIA DE CARLI GERMANO

Podemos verificar aqui, que a aplicação de multa de 150% foi mantida. O voto vencedor entendeu que o desmembramento da sociedade em 08 SCPs configura fraude. O voto vencido entende que não se há o que entender como sonegação e fraude, mas sim que houve entendimento por parte da contribuinte de que o uso da forma jurídica utilizada seria lícita. Seguem os pontos de destaque:

O voto vencido trouxe a distinção entre dolo e culpa, demonstrando que o ato exercido pela SCP não seria, por sua vez, fraudulento, mas sim abuso de direito. Pois há o entendimento de que a forma adotada não teria como finalidade a fraude tributária, tampouco a sonegação ou o intuito finalístico de advir vantagem ilícita, mas sim a busca de economia tributária.

Ainda quanto ao voto vencido, foi entendido que a contribuinte utilizou da SCP dentro da esfera da facultatividade, não sendo cabível o entendimento de ilicitude ante a ausência de provas. Não há indícios de que a contribuinte exercia o uso deste direito de maneira mascarada, pois deixava em evidência os meios utilizados para a redução da carga tributária. Entendeu-se que houve simulação, o que ensejaria apenas a desconsideração do ato e a revisão do lançamento, sendo incabível a multa de 150%.

O voto vencedor, por fim, teve entendimento parcialmente oposto. Não há discordância quanto a inexistência de ilicitude na constituição de SCP, mas o que houve foi um abuso de sua forma para haver a mitigação tributária.

Desta forma, foi firmado o entendimento que a constituição da SCP não seria efetiva em casos distintos, tendo sido seu uso desproporcional à normalidade e regularidade da sociedade em questão. A fraude se caracterizou pelo abuso de forma jurídica, dada a existência de 08 sociedades para a mesma finalidade, dissecar os atos realizados para redução da carga tributária. Para o conselheiro a fraude existiu pela tentativa de manipulação do quadro fático, visando não ocultar o que era feito, mas sim subverter a realidade para alcançar outros meios.

Número do processo: 11065.723031/2011-65

Turma: Primeira Turma

Data da sessão: 16 de outubro de 2020

Ementa: ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL. Data do Fato Gerador: 01/07/2007. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. INTERPOSTAS PESSOAS. SIMULAÇÃO. A constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas impõe a exclusão de ofício da pessoa jurídica do Simples Nacional, nos termos do artigo 29, inciso IV da Lei Complementar nº 123/2006. In casu, não há que se falar em planejamento tributário tolerável, mas sim na efetiva ocorrência de prática evasiva. Na simulação, o contribuinte se vale da aparente exteriorização formal de atos e negócios jurídicos lícitos, mas artificialmente deforma o efeito real sob o resultado produzido. Prática evasiva claramente combatida pelo Código Tributário Nacional, nos termos do artigo 149, do CTN e hipótese legal de exclusão do Simples Nacional.

Número do Acórdão: 1201-004.330

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Nome do relator: Gisele Barra Bossa

O julgamento negou provimento ao recurso, mantendo a pena de exclusão do Simples. O caso em tela apresenta a utilização do Simples Nacional para redução da carga tributária relativa à contribuição previdenciária patronal. Através do uso de duas empresas, A) Fazenda e (B) Skippi, como se pode demonstrar:

A empresa “A” possuía 83 funcionários empregados utilizados como mão de obra para o desenvolvimento da sua atividade financeira. Após a constituição da empresa “B”, optante pelo simples nacional, houve a migração da mão de obra de A para B.

Com a migração da mão de obra de “A” para “B”, o ônus tributário existente em relação a contribuição previdenciária é reduzido, tendo em vista o regime tributário do SIMPLES. Desta forma, a empresa “A”, que está no regime não-cumulativo do PIS e COFINS, contrata a prestação de serviços da empresa “B”, gerando-se, desta forma, créditos tributários.

Assim, com o contrato de industrialização paga-se os custos advindos da folha de salários da empresa “B”, havendo beneficiamento da empresa “A” em relação ao regime tributário da empresa “B”.

No mais, a contabilidade das empresas possui confusão patrimonial. Pois os gastos advindos da atividade exercida pela empresa “B” são suportados pela empresa “A”. Não bastando, houve o aumento do faturamento da empresa “A”, mesmo sem mão de obra, em 134%.

A decisão foi mantida sob a inexistência de demonstração fática de que os atos praticados não eram simulatórios com finalidade exclusiva de redução da carga tributária. Inexistiu apresentação de provas materiais por parte da contribuinte para demonstrar a veracidade dos atos praticados.

Número do processo: 10380.730581/2013-67

Turma: Segunda Turma

Câmara: 3ª Câmara

Seção: 1ª Seção de Julgamento

Data da sessão: 19 de outubro de 2021

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008. MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. NÃO CABIMENTO. É incabível a aplicação de multa qualificada, no percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual havia, ao tempo dos fatos, divergência na doutrina e na jurisprudência. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não sendo configurados dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial se conta a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Número da decisão: 1302-005.827

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a qualificação da multa de ofício e reconhecer a decadência do direito de se constituir créditos tributários relativos ao ano-calendário de 2007, nos termos do relatório e voto do relator,

vencido o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo que votou por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Nome do relator: Flávio Machado Vilhena Dias

No caso em tela foi dado provimento parcial ao recurso apresentado pela contribuinte intentando o afastamento da multa qualificada e a decadência do direito de se constituir crédito relativo ao exercício de 2007, tendo em vista a intimação pelo auto de infração ter ocorrido, somente em 29/11/2013. Alguns pontos devem ser aprofundados:

Entendeu o relator que para a incidência da multa qualificada há a necessidade de existência de conduta fraudulenta por parte do contribuinte, visando a redução da carga tributária através de planejamento tributário.

Para o relator em questão, deve-se partir da premissa de que o contribuinte agiu em boa-fé, tendo sido seus atos constituídos com o intuito de se alcançar fim diverso, senão apenas o planejamento tributário, principalmente tendo visto que a operação realizada havia sido validada pelo CARF.

No mais, quanto a decadência do crédito referente à 2007, o art. 150, § 4º e 173, I, ambos do CTN, o entendimento é de que o prazo se conta do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso em tela, a data em questão para ocorrência do fato gerador da IRPJ e da CSLL seria em 31/12/2007.

Como apresentado nos julgamentos acima, a discussão em torno do planejamento tributário é fundamentalmente orientada pela busca por estratégias legais que permitam a redução da carga tributária. No cerne desta questão, encontra-se o tributo, o elemento central e indispensável para a compreensão e aplicação eficaz do planejamento tributário. A seguir, faremos considerações sobre o conceito de tributo, explorando suas características, classificações e implicações no contexto do planejamento tributário.

2.9. Tributo, o objeto de discussão entre Estado e particular

Na esfera de investigação deste estudo, o enfoque recai sobre a problemática do abuso, em sentido amplo, do planejamento tributário, em que o tributo assume um papel central nas disputas entre o Estado e o sujeito passivo. A apreensão conceitual do tributo, sua função primordial e a análise dos critérios basilares para sua instituição tornam-se imperativos. Tais considerações são essenciais para uma apreciação aprofundada do emprego estratégico do planejamento tributário que visa à atenuação da carga tributária imposta ao contribuinte.

A relação fisco-contribuinte é marcada desde sempre por um confronto de vontades e ideias. Tem-se de um lado o contribuinte o qual vê o tributo como uma interferência estatal em seu patrimônio; e de outro o tributo como um pilar fundamental para o funcionamento e funções do Estado, utilizando-se do direito como instrumento para abastecer o Estado de direito.¹⁵⁴

A definição do conceito de tributo delimita o campo do direito tributário brasileiro onde se estrutura todo o sistema tributário, a importância da definição do conceito vai além do campo da doutrina, uma vez que a subsunção de uma prestação ao conceito de tributo importa a aplicabilidade de todo o regime jurídico tributário à obrigação.¹⁵⁵ Com isso a definição do conceito de tributo pode ser empreendida mediante enunciação de critérios necessários para que um elemento se enquadre na definição(conotativo) ou mediante enumeração de elementos que se enquadram na definição (denotativa).¹⁵⁶

¹⁵⁴ Ataliba, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p.28.

¹⁵⁵ BARRETO, Paulo Ayres. Tributos. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/276/edicao-1/tributos>.

¹⁵⁶ Ibidem.

Tributo é palavra polissêmica, sendo empregada como sinônimo de: quantia de dinheiro, dever jurídico do sujeito passivo, direito subjetivo do sujeito ativo, norma jurídica tributária, relação jurídica tributária, norma, fato e relação jurídica.^{157,158}

No contexto do Direito Tributário, o ato de tributar, derivado etimologicamente do termo latino "*tribuere*," que remete à ideia de dividir por tribos, repartir, distribuir e atribuir, representa a expressão designativa da ação estatal. Nas palavras elucidativas de Luciano Amaro, o Estado realiza a tributação, sendo o tributo (*tributum*) o desdobramento concreto dessa atividade estatal. A contrapartida desse processo se materializa no ato de efetuar o pagamento do tributo ao Estado, caracterizando, assim, a ação de ser tributário, contributário ou contribuinte. Este último termo designa aquele que cumpre com a obrigação de pagar o tributo, contribuindo para os cofres estatais. Essa perspectiva linguística e conceitual, delineada por Amaro, fornece um arcabouço teórico essencial para a compreensão das dinâmicas subjacentes ao fenômeno tributário.¹⁵⁹

Não é o objetivo principal do presente trabalho nos aprofundarmos na temática tributo, porém a busca por uma definição se torna relevante, vez que não cabe a lei definir conceitos, e sim estabelecer normas de conduta.

Para Geraldo Ataliba, “o conceito de tributo é constitucional, nenhuma lei poderá alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo”.¹⁶⁰ Continua o autor afirmando que “só é possível obter um conceito jurídico de tributo e por consequência direito tributário, por meio do estudo do direito constitucional positivo, onde o objeto do direito tributário é o estudo do direito tributário positivo ou objetivo, sendo o instituto nuclear do direito tributário como obrigação”.¹⁶¹

Evidentemente, não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º do C.T.N. é mero *precepto didactico*, como o qualificaria o eminente mestre espanhol Sainz de Bujanda. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É ele conceito-chave para a demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário”, conjunto de princípios e regras constitucionais de

¹⁵⁷ FURLAN, Valéria. *Apontamentos de direito tributário* - 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 27.

¹⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 19.

¹⁵⁹ AMARO, LUCIANO. *Direito tributário Brasileiro*. 23ª edição. 2019. São Paulo. Editora Saraiva. p. 46.

¹⁶⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 31.

¹⁶¹ *Ibidem*.

proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competência, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa definição legal, cuja admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes.

Direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos, não podem ser “redefinidos” por lei. Admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida.¹⁶²

Em sua obra, Geraldo Ataliba apresenta sua definição de tributo como obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública, e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).¹⁶³ Em outras palavras, o tributo é a obrigação unilateral e coativa de entregar dinheiro aos entes federativos, o qual não é uma sanção ou reparação patrimonial.

No mesmo sentido esta Paulo de Barros Carvalho:

Em vista disto, tributo na sua configuração estática, é a endonorma que apresenta como hipótese um conjunto de critérios para identificação de fatos da realidade física que não acordo de vontade considerados, em si mesmos, e, como consequência, um conjunto de critérios que nos permite identificar uma relação jurídica que se instaura entre o Estado (por via de regra), na qualidade de sujeito ativo e alguma pessoa física ou jurídica na condição de sujeito passivo, mediante a qual haverá o primeiro o direito subjetivo público de exigir da segunda o cumprimento de dever jurídico consubstanciado numa prestação pecuniária.¹⁶⁴

Paulo de Barros Carvalho,¹⁶⁵ ainda nos traz que o vocábulo “tributo”, quando utilizado nos textos do direito positivo, experimenta pelo menos seis significações diversas, são elas:

- a) “tributo” como quantia em dinheiro;
- b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;

¹⁶² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 33.

¹⁶³ Ibidem. p. 34.

¹⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma jurídica tributária*. 5. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2009. p. 99.

¹⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 60.

- c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) “tributo” como norma jurídica tributária;
- f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica.

Alfredo Augusto Becker endossa tal entendimento, ao asseverar:

A regra jurídica especificamente tributária é a que, incidindo sobre fato lícito, irradia relação jurídica em cujo pólo negativo situa-se, na posição de sujeito passivo, uma pessoa qualquer e em cujo pólo positivo, situa-se, na posição de sujeito ativo, um Órgão estatal de função executiva e com personalidade jurídica.

A relação jurídica tributária (como, aliás, qualquer outra relação jurídica) vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo ao sujeito passivo o dever de efetuar uma predeterminada prestação e atribuindo ao sujeito ativo o direito de obter a prestação.

O tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever.¹⁶⁶

Ainda ressalta Becker¹⁶⁷ que tributo é objeto da prestação jurídica, onde, uma vez efetuada a prestação, a relação jurídico tributária se extingue com a quitação do tributo. Contudo, é importante destacar que o destino do bem que conferia materialidade ao tributo, ou seja, o fato gerador, desenrola-se em uma fase posterior, inserida em uma outra relação jurídica denominada administrativa. Esta última desempenha um papel significativo na compreensão da interconexão entre a relação jurídica tributária e a relação jurídica administrativa. Enquanto a relação jurídica tributária engendra a obrigação de efetuar o pagamento tributário, a relação jurídica administrativa regula a condução da atividade administrativa estatal, abrangendo, assim, o processo de arrecadação do tributo.¹⁶⁸

Os renomados juristas Paulo de Barros Carvalho, Geraldo Ataliba e Alfredo Augusto Becker compartilham uma perspectiva semelhante no que tange ao conceito

¹⁶⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 278.

¹⁶⁷ Becker explica que o tributo é um objeto da prestação jurídica, ou seja, é o que o contribuinte deve pagar ao Estado. O autor afirma que a relação jurídica tributária se extingue com o pagamento do tributo. O que acontece depois com o bem que dava consistência material ao tributo, ou seja, o dinheiro que o contribuinte pagou, é uma questão que diz respeito a uma outra relação jurídica, que é a relação jurídica administrativa. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 121.

¹⁶⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 252.

de tributo, delineando fundamentos que convergem em suas análises no campo do Direito Tributário, ancoram o entendimento sobre o tributo como uma obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, cujos contornos fundamentais são delineados pela Constituição, evidenciando a importância do enfoque constitucional na compreensão do Direito Tributário.

Outros autores como Luciano Amaro e Roque Carrazza complementam o entendimento de tributo. Segundo Luciano Amaro, os tributos se configuram como fontes de receitas arrecadadas pelo Estado com o propósito primordial de subsidiar as diversas áreas da despesa pública. Essa destinação abrange desde a financiamento de atividades relacionadas à guerra e à defesa contra ameaças externas, até a promoção da segurança interna e o zelo pelo bem-estar dos cidadãos. Nesse contexto, Amaro destaca o caráter multifacetado da função dos tributos, que não se limita à mera obtenção de recursos financeiros, mas se estende à efetivação de políticas públicas fundamentais para a estabilidade e prosperidade da sociedade. Essa concepção oferece uma valiosa perspectiva para a compreensão do papel estratégico desempenhado pelos tributos no contexto do financiamento das atividades estatais.¹⁶⁹

Roque Carrazza nos apresenta que a Constituição brasileira não criou tributos, mas, apenas, discriminou competências para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, por meio de lei, venham a fazê-lo¹⁷⁰. É possível visualizarmos que a Constituição cuidou da tributação, descrevendo a norma-padrão de incidência de cada uma das exações que poderão ser criadas pelos entes quer seja a União, os Estados, os Municípios e pelo Distrito Federal. Contudo o tributo só nasce, nas palavras de Roque Carrazza,¹⁷¹ a partir do átimo em que uma pessoa pode ser compelida a pagá-lo, por haver acontecido, no mundo fenomênico, o fato hipotetizado na norma jurídica tributária.

Ainda nos mostra o autor que isto só ocorrerá com a edição, pela pessoa política competente, da lei veiculadora desta mesma norma, sendo que com base apenas na Constituição, ninguém poderá ser compelido a desembolsar, a título de

¹⁶⁹ AMARO, LUCIANO. *Direito tributário Brasileiro*. 23ª edição. 2019. São Paulo. Editora Saraiva. p. 49.

¹⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 584.

¹⁷¹ Ibidem. p. 584.

tributo, somas de dinheiro, em favor do Fisco ou seu representante.¹⁷² Demonstra o autor com isso que a Constituição não criou tributos, mas autorizou o legislador nacional a criar, nos termos do art. 22, I da Constituição Federal.

No cenário jurídico brasileiro, destaca-se o conceito de tributo delineado no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), que se revela como o mais adotado pela doutrina e jurisprudência nacionais. Este conceito fundamenta-se em elementos específicos, a saber:

1. Pressuposto Fático: O tributo é devido sempre que ocorre um fato determinado pela legislação, conhecido como fato gerador.
2. Obrigação: Configura-se como uma obrigação tributária, estabelecendo um vínculo jurídico entre o Estado e o contribuinte.
3. Caráter Compulsório: O tributo é uma obrigação compulsória, implicando que o contribuinte não possui a opção de não cumprir com o pagamento.
4. Caráter Pecuniário: Consiste em uma prestação pecuniária, demandando o pagamento em moeda corrente.
5. Caráter Público: Assume a forma de uma prestação pública, destinada ao financiamento das atividades estatais.

Nos termos do art. 3º do CTN, tributo é o vínculo jurídico constituído, quer seja por meio de uma venda de mercadoria, ou mesmo, uma hipótese de aplicação de penalidade pecuniária em virtude do não cumprimento do dever instrumental de emitir nota fiscal.¹⁷³

Art.3º CTN: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Ao nos debruçarmos em uma breve análise do art. 3º do CTN, verificamos a ênfase dado ao caráter de prestação pecuniária compulsória, onde se trata de uma

¹⁷² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 584.

¹⁷³ CHIESA, Clélio. Instituição de tributo. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/303/edicao-1/instituicao-de-tributo>

relação jurídica onde o sujeito ativo, o Fisco, pode exigir do sujeito passivo ou contribuinte, uma prestação em dinheiro, o que não se confunde com uma sanção, o que o distingue da multa.

Em outro olhar, trata-se de uma conduta de dever-ser em sua modalidade obrigatório, aqui de dar dinheiro, que nasce automática e infalivelmente¹⁷⁴ ao se concretizar o fato previsto na norma jurídica.¹⁷⁵

Voltamos nossa atenção ao trecho do art. 3º CTN, o qual nos traz que tributo é “instituído em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Trata-se de uma obrigação *ex lege*, nasce pela realização do fato descrito há hipótese de incidência prevista em lei, portanto compulsória.¹⁷⁶

Como veremos a seguir, em face do princípio da legalidade, tributo é obrigatoriamente veiculado em ato normativo editado pelo Poder Legislativo, dentro do processo determinado pela Constituição para essa finalidade, isso faz com que o Poder Executivo não possa exigir tributo conforme sua vontade, é necessário a existência de normas prévias por parte de um órgão, diverso, e independente daquele encarregado da cobrança do tributo.¹⁷⁷

Sua exigência se dá mediante atividade administrativa plenamente vinculada, é um conceito essencial ao direito tributário, pois determina a atuação da administração pública na cobrança de tributos. De acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), atividade vinculada é aquela que não permite ao administrador público qualquer margem de discricionariedade na sua realização. Ou seja, a autoridade administrativa está obrigada a realizar a atividade, sem que possa avaliar ou ponderar as circunstâncias do caso concreto.

¹⁷⁴ Paulo de Barros Carvalho afirma que a obrigação tributária surge de forma automática e infalível. A expressão "automática" significa que a obrigação tributária não depende de qualquer ação ou manifestação do sujeito passivo. Basta que o fato previsto na norma tributária se concretize para que a obrigação surja. Já a expressão "infalível" significa que a obrigação tributária não pode ser evitada. Ela decorre diretamente da lei, que é a fonte suprema do direito. Mesmo que o sujeito passivo não queira pagar o tributo, ele é obrigado a fazê-lo.

¹⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 28.

¹⁷⁶ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e código tributário nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 156.

¹⁷⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 73.

O CTN considera crédito tributário tanto o crédito oriundo de evento lícito como o decorrente da aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigações tributárias.

Temos com isso que as sanções pecuniárias aplicadas aos contribuintes pelo não pagamento de tributo ou pelo descumprimento de deveres instrumentais são obrigações que se enquadram nas chamadas obrigações principais, na sistemática do CTN.¹⁷⁸

Já obrigações acessórias, são aquelas que se encontram na seara tributária, mas que o seu objeto não compreende o dever de entregar certa quantia em dinheiro ao fisco, sendo chamadas também de deveres instrumentos, tais como o dever de manter livros fiscais, emitir notas fiscais, prestar informações e outros. Todos, notem, não possuem cunho pecuniário.¹⁷⁹

Além disso, o CTN estabelece que o tributo não pode constituir uma sanção por ato ilícito. Essa disposição implica que o tributo não pode ser cobrado como penalização por comportamentos ilícitos do contribuinte.

Após verificarmos o conceito de tributo sob a perspectivas de conceituados autores, tomaremos a definição de tributo como obrigação unilateral e coativa de entregar dinheiro aos entes federativos, que não se constitui em sanção de ato ilícito, onde o sujeito ativo é uma pessoa pública, e o sujeito passivo é aquele que pratica o fato previsto em lei.

Devemos destacar que no direito brasileiro, o cidadão somente pode ser compelido a recolher certo valor em dinheiro aos cofres públicos a título de tributo se houver lei instituidora de tal exigência, sendo que toda e qualquer pretensão neste sentido está sujeita ao princípio da estrita legalidade, ou seja, não pode existir tributo sem lei que o tenha criado.¹⁸⁰

¹⁷⁸ CHIESA, Clélio. Instituição de tributo. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/303/edicao-1/instituicao-de-tributo>.

¹⁷⁹ Ibidem.

¹⁸⁰ Ibidem.

Desta forma, instituir tributo significa a criação de uma lei que veicula a norma do tributo, onde esta contemplará em seu antecedente a descrição de uma situação que e se e quando ocorrida, ensejará o início de vínculo jurídico que podemos qualificá-lo de tributário, tendo em consideração a definição de tributo.¹⁸¹

Ao compreendermos a essência da obrigação tributária e a função dos tributos no sistema jurídico, é fundamental avançarmos para a análise da regra-matriz de incidência tributária. Este conceito, estabelece os critérios necessários para a concretização do fato gerador e a consequente obrigação de pagar o tributo. A regra-matriz de incidência tributária serve como uma ferramenta analítica que permite identificar os elementos essenciais da hipótese de incidência, definindo assim os contornos da relação jurídico-tributária. Neste contexto, aprofundar-se nesse tema é imprescindível para uma compreensão abrangente do direito tributário e de sua aplicação prática."

2.9.1. A Regra Matriz de Incidência Tributária

A regra-matriz de incidência tributária (RMIT) ou norma jurídica tributária é uma norma de conduta geral e abstrata,¹⁸² norma de conduta porque prescreve uma conduta que deverá ser praticada por quem incorra no fato jurídico tributário; e geral por se dirigir a um universo de sujeitos indeterminados; já no que toca ao termo abstrata, por prever um conjunto de fatos passíveis de ocorrência.

¹⁸¹ CHIESA, Clélio. Instituição de tributo. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/303/edicao-1/instituicao-de-tributo>.

¹⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 260.

O termo Regra-Matriz de Incidência Tributária, desenvolvido por Paulo de Barros Carvalho,¹⁸³ é um instrumento metódico de organização lógica do texto bruto do direito positivo, ou nas palavras deste estudioso, é a estrutura sintática mínima que se esconde em um juízo hipotético condicional e que permite que ele seja aceito pelo intérprete que o arquitetou como sendo uma mensagem jurídica com sentido completo.

Esse instrumento metódico, cuja finalidade é a compreensão da mensagem legislada no contexto comunicacional do direito, oferece ao sujeito um ponto de partida sob o ângulo formal - sintático, que possibilita o ingresso nos planos semântico e pragmático da mensagem legislada.¹⁸⁴ Ainda nesta toada, Paulo de Barros Carvalho nos traz que a construção da regra matriz de incidência é um subproduto da teoria da norma jurídica, o que significa tratar-se de contribuição efetiva da Teoria Geral e da Filosofia do Direito, expandindo as fronteiras do território científico.¹⁸⁵

o esquema da regra-matriz é um desdobramento aplicativo do “constructivismo lógico-semântico” sugerido com tanta precisão na obra e no pensamento de Lourival Vilanova. E sua repercussão no direito tributário vem acontecendo com surpreendente intensidade.¹⁸⁶

Portanto, a ‘regra-matriz de incidência’ (RMI), é expressão criada e utilizada pela Ciência do Direito para se referir exclusivamente à norma jurídica em sentido estrito quando estiver ela afastada do contexto empírico-existencial em que estava inserida e tiver sido completamente destituída de todo seu conteúdo semântico,¹⁸⁷ sendo composta por um antecedente, ou hipótese, ou ainda descritor, e por um consequente, ou prescritor, ligados por um conectivo: “dever-ser”.

¹⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 308.

¹⁸⁴ SILVA, Ricardo. Pragmatismo: uma introdução. *Revista Eletrônica de Filosofia*, São Paulo, v. 8, n. 2, p. 106-119, jul./dez. 2011. Disponível em: <https://www.pucsp.br/pragmatismo>. Acesso em: 05 nov. 2023.

¹⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária*. Direito e Experiência—Um estudo em Homenagem a Eros Roberto Grau. São Paulo, Malheiros, v. 1, 2013. p. 22.

¹⁸⁶ Ibidem. p. 23.

¹⁸⁷ SILVA, Ricardo. Pragmatismo: uma introdução. *Revista Eletrônica de Filosofia*, São Paulo, v. 8, n. 2, p. 109, jul./dez. 2011. Disponível em: <<https://www.pucsp.br/pragmatismo>>. Acesso em: 05 nov. 2023.

Em outras palavras dizer que, ocorrida a hipótese de incidência, deve-ser a consequência. Isso se dará tanto no antecedente, como no consequente, onde poderão ser identificados aspectos, ou critérios, que integram e compõem a regra-matriz de incidência tributária.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho,¹⁸⁸ tais critérios são os seguintes: (i) critério material; (ii) critério espacial; (iii) critério temporal; (iv) critério pessoal; e, por fim, (v) critério quantitativo.

O antecedente de toda regra-matriz de incidência tributária irá descrever um evento do mundo social que, uma vez ocorrido, dá ensejo à consequência prevista no prescritor da mesma regra-matriz. É no antecedente da regra-matriz de incidência tributária que se encontram os critérios material, espacial e temporal.¹⁸⁹

a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o dever-ser modalizado.¹⁹⁰

A norma tributária em sentido estrito, é aquela que define a incidência fiscal, sendo sua construção obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais.

Para Paulo de Barros Carvalho, haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, sempre que se verificar um mandamento, uma consequência ou estatuição, onde para se obter a forma abstrata da regra- -matriz, é importante isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; assim como suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (fatos e comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma. Com isso, a hipótese trará a previsão de um fato, enquanto a consequência prescreverá a obrigação tributária que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto. O mesmo autor ainda nos traz que a hipótese

¹⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 314.

¹⁸⁹ Ibidem. p. 378.

¹⁹⁰ Ibidem. p. 379.

alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.¹⁹¹

A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico normativa.

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato, por exemplo: se alguém prestar um serviço, enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto. Para Paulo de Barros Carvalho, a hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, sendo que o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.¹⁹²

A criação de uma lei que institui tributos deve estar em conformidade com os princípios e normas estabelecidos pela Constituição Federal Brasileira, os quais buscam garantir a ordem, a justiça e o respeito aos direitos fundamentais na esfera tributária. Considerando que o tributo é, senão o elemento central, um dos principais componentes do planejamento tributário, torna-se essencial realizar uma análise mais aprofundada das diretrizes constitucionais que orientam sua elaboração e das restrições impostas ao Estado para a sua criação e cobrança, assim como se dão as limitações Constitucionais na instituição de tributos, o que passaremos a estudar.

2.10. Limitações constitucionais na instituição do tributo como garantia do contribuinte

Como apontado anteriormente, o tributo é um elemento essencial do Estado moderno, constituindo-se na principal fonte de arrecadação de recursos para o

¹⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 264.

¹⁹² Ibidem.

financiamento das atividades governamentais. No entanto, sua instituição e cobrança não são atividades ilimitadas, estando sujeitas a uma série de limitações legais e constitucionais.

A Constituição Federal (CF), como norma suprema do ordenamento jurídico brasileiro, estabelece limitações ao poder de tributar. Essas limitações visam a proteger os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, bem como garantir a justiça tributária e a segurança jurídica tributária.

A característica de rigidez atribuída à nossa Constituição desempenha um papel crucial nesse processo de limitação do poder tributário. A complexidade e a dificuldade inerentes ao processo de alteração constitucional contribuem para assegurar a estabilidade da Constituição, prevenindo alterações precipitadas ou inadvertidas. Esse aspecto ressalta a importância de um mecanismo robusto que preserve a integridade do sistema normativo.

Devemos lembrar também, como explica Livia de Carli Germano¹⁹³ que o Direito Tributário não se constitui em espécie normativa distinta dos outros ramos, a lei tributária se vale de conceitos de Direito Privado, os quais delimitam os fatos econômicos constitutivos do objeto da norma tributária.

Nesta toada, como explica Misabel Abreu Machado Derzi¹⁹⁴ e Heleno Torres,¹⁹⁵ o artigo 109 da Constituição Federal, concede ao legislador tributário a prerrogativa de conferir efeitos fiscais específicos a institutos do Direito Privado. Essa autorização, no entanto, não é ilimitada, pois se encontra vinculada aos parâmetros e limites traçados pela Carta Magna. Para que a aplicação do Direito Privado no âmbito tributário seja legítima, é fundamental que o legislador observe requisitos como:

Expressividade: A atribuição de efeitos fiscais a institutos do Direito Privado deve ser realizada de forma clara e inequívoca, não admitindo interpretações dúbias ou subjetivas.

¹⁹³ GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502183247. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502183247/>. Acesso em: 14 fev. 2024. posição 13.

¹⁹⁴ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1517.

¹⁹⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 50.

Conformidade com a CF: A utilização de institutos do Direito Privado para fins tributários não pode violar, em nenhuma hipótese, os princípios e normas fundamentais consagrados na Constituição Federal.

Ainda nos trazem os autores, que o artigo 110 da CF atua como um limite do poder legislativo no âmbito tributário, e através da vedação à interpretação extensiva e à revisão que ampliem o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado no campo tributário, o artigo 110 garante a observância dos princípios da legalidade, da isonomia e da proporcionalidade.

Verificamos a importância de estabelecer premissas também quanto a esta característica de nossa Constituição e ao processo de limitação do poder de tributar, com isso, vamos explorar de forma concisa como nossa Constituição delineia essas restrições aos entes federativos, proporcionando uma análise sucinta e esclarecedora sobre o tema.

a) Rigidez constitucional

A Constituição da República é a principal fonte do Direito Tributário no Brasil, e em seus arts. 145 a 162 disciplina o sistema tributário nacional, onde apresenta diretrizes para o adequado exercício da ação estatal de exigir tributos.¹⁹⁶

Nossa Constituição é classificada como rígida,¹⁹⁷ o que significa dizer que para ser alterada, existe um procedimento complexo e solene em sua estrutura básica,

¹⁹⁶ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 47.

¹⁹⁷ A classificação das constituições apresenta grande variação quando verificamos o âmbito internacional, onde na doutrina brasileira, com a obra de Nelson de Sousa Sampaio, que de forma objetiva e crítica apresentou um estudo sobre o Poder de Reforma constitucional, utiliza-se a classificação de quatro tipos de Constituições: as Imutáveis, as Fixas, as Rígidas e as Flexíveis. Essa classificação pressupõe a existência de três círculos de atribuições, concêntricos e coexistentes: o Poder Constituinte, o Poder Reformador e o Poder Legislativo. As Constituições Rígidas surgiram contemporaneamente aos tempos modernos, fundamentando-se na clara distinção entre as leis ordinárias, típicas dos Parlamentos, e as normas constitucionais. Sua emergência está alinhada com o advento das Democracias modernas, estabelecendo regras estáveis e viabilizando a proteção das minorias frente às majorias. DUARTE NETO, José. *Rigidez e estabilidade constitucional: estudo da organização constitucional brasileira*. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado) - Faculdade de

o qual é realizada por meio de emenda constitucional ao sistema nacional.¹⁹⁸ O sistema federal, os sistemas estaduais e os sistemas municipais, estão racionalmente determinados na Carta Magna brasileira, que consagra a Federação; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais em seu art. 60, § 4º, I a IV, como valores jurídico-políticos imutáveis.¹⁹⁹

Toda modificação a ser implementada no plano infraconstitucional, deverá obedecer aos ditames preestabelecidas na Constituição, o que resulta na restrita liberdade outorgada aos legisladores ordinário e complementar para dispor sobre a tributação.²⁰⁰

b) Limitações ao poder de tributar

As limitações que podem ser apontadas inicialmente são as chamadas cláusulas pétreas, as quais são normas constitucionais que consignam valores imutáveis para o Estado brasileiro encontradas no art. 60, § 4º, o que interessam de perto à tributação pois referem-se impossibilidade de, por meio de emenda constitucional, veicular-se qualquer dispositivo que conduza à abolição da forma federativa de Estado, da separação dos poderes e dos direitos e garantias individuais.^{201,202}

Regina Helena Costa, afirma que a expressão limitações constitucional ao poder de tributar refere-se ao conjunto de princípios e demais normas disciplinadoras

Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. doi:10.11606/T.2.2009.tde-06102010-154809. Acesso em: 2024-01-24.

¹⁹⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 47.

¹⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 204.

²⁰⁰ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 47.

²⁰¹ Ibidem.

²⁰² PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 216.

da definição e do exercício da competência tributária. Tais limitações à competência tributária dizem respeito a repartição de competências tributárias, bem como na indicação de princípios e imunidades.²⁰³

Para Hugo de Brito, o Estado, originalmente tem o poder de tributar, ou seja, a aptidão para, “de fato”, obter dos cidadãos os tributos que desejar,²⁰⁴ porém, apesar de o tributo ser inerente a qualquer governo, verificamos em uma retrospectiva histórica, períodos em que revoluções²⁰⁵, motivadas por razões tributárias, levaram a instituição de normas que limitassem esse poder de tributar. Conforme nos ensina Roque Carrazza, esta limitação das competências da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é reclamo impostergável dos princípios federativo e da autonomia municipal e distrital.^{206,207}

Humberto Ávila sobre limitações ao poder de tributar, nos apresenta que estas são uma espécie das várias limitações estabelecidas ao ente estatal por meio de

²⁰³ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*: Constituição e Código Tributário Nacional. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 48.

²⁰⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 97.

²⁰⁵ Tais revoluções levaram ao surgimento e à consolidação do próprio Estado de Direito e à promulgação das primeiras Constituições e Declarações de Direitos nos quais se estabelecem limites ao poder estatal em seus mais variados aspectos, tal como ainda hoje conhecidas. Foi o que se deu com a revolta dos barões contra João Sem Terra, que levou à Carta Magna de 1215; com a Revolução Gloriosa de 1688; com a independência americana e as tentativas de tributação, por parte da metrópole, sem o voto dos colonos; com a Revolução Francesa diante do inconformismo do povo em relação aos pesados tributos exigidos pela Corte de Luís XVI. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 97.

²⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33ª ed. Malheiros Editores. São Paulo, 2021, p. 437.

²⁰⁷ O princípio federativo é um dos princípios basilares da Constituição Federal de 1988, que estabelece a divisão do poder político entre os entes federados, quais sejam, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. A autonomia municipal e distrital é uma manifestação do princípio federativo, que assegura aos entes federados menores, como os Municípios e o Distrito Federal, a capacidade de autogoverno, ou seja, a capacidade de elaborar e executar suas próprias leis e políticas públicas. No caso do Distrito Federal, a autonomia é ainda mais importante, pois se trata de uma unidade federativa que não possui um Estado-membro correspondente. Isso significa que o Distrito Federal não possui um governador eleito pelo povo, mas sim um governador nomeado pelo Presidente da República. A falta de autonomia do Distrito Federal tem gerado uma série de problemas para a população local. Por exemplo, o Distrito Federal não tem autonomia para definir sua própria política tributária, o que resulta em uma carga tributária elevada e desigual. Além disso, o Distrito Federal também não tem autonomia para definir sua própria política de desenvolvimento urbano, o que tem resultado em uma série de problemas, como a falta de moradia e a poluição ambiental.

regras de competência, de princípios, de garantias e de direitos fundamentais.²⁰⁸ Ele aponta que esse conceito apresenta diversos paradoxos.

Um desses paradoxos diz respeito à natureza das limitações, as quais restringem o poder estatal, mas, ao mesmo tempo, dependem do reconhecimento e da mediação desse mesmo poder para serem efetivadas. O Estado estabelece os procedimentos e instrumentos normativos secundários para se submeter às limitações que ele mesmo cria.

Outro paradoxo destacado por Ávila é a dualidade do conceito de limitação, que opõe o poder estatal, mas também serve como instrumento para sua geração e participação, alinhando-se ao princípio democrático. As limitações são tanto meios de resistência ao poder estatal quanto formas de participação no exercício desse poder.

Um terceiro paradoxo abordado por Ávila refere-se às próprias limitações, as quais estabelecem limites, mas são, paradoxalmente, limitadas. Exemplifica o autor, a capacidade contributiva impõe um limite ao poder estatal, mas também é limitada por outros princípios, como os relacionados a finalidades extrafiscais. Da mesma forma, a legalidade funciona como um limite, mas é limitada pelas regras de competência extraordinária, e assim por diante. Essa complexa rede de limitações e contra limitações contribui para a compreensão do intrincado panorama das restrições ao poder de tributar.

Para Humberto Ávila, as limitações não estabelecem apenas o dever de abstenção,²⁰⁹ mas também o dever de ação²¹⁰ e de composição²¹¹ que também devem

²⁰⁸ AVILA, Humberto B. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª edição. Editora Saraiva, 2012. E-book. ISBN 9788502157361. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502157361/>. Acesso em: 11 fev. 2024. p. 125-7.

²⁰⁹ Quanto ao dever de abstenção do Estado, Humberto Ávila exemplifica ao afirmar que o Estado faz as proibições de retroatividade, de cobrança do tributo no próprio exercício financeiro em que a lei que instituiu o tributo foi publicada, e a proibição de confisco AVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª edição. Editora Saraiva, 2012. E-book. ISBN 9788502157361. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502157361/>. Acesso em: 11 fev. 2024. p. 126.

²¹⁰ Quanto ao dever de ação do Estado, Humberto Ávila exemplifica ao afirmar que o princípio da dignidade humana exige que o Estado conserve o mínimo vital à existência digna do contribuinte. O princípio da livre iniciativa exige que o Estado conserve o poder de decisão e de direção das atividades privadas nas mãos do particular. O princípio da livre concorrência exige que o Estado defenda ativamente a livre concorrência. AVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª edição. Editora Saraiva, 2012. E-book. ISBN 9788502157361. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502157361/>. Acesso em: 11 fev. 2024. p. 127.

²¹¹ Quanto ao dever de composição do Estado, Humberto Ávila exemplifica ao afirmar que o dever de composição por parte do Estado. O princípio da impessoalidade exige que o Estado seja imparcial, neutro e isento. O princípio da universalidade da jurisdição exige que o Estado solucione litígios entre

ser protegidas pelo particular e grupos sociais que são sujeitos ativos indiretos da realização das limitações, os quais podem agir por meio do exercício das suas atividades para a maior efetividade das limitações ao poder estatal, ou mesmo como autores de ações que busquem a sua maior realização.²¹²

O importante dessas considerações é demonstrar que as limitações não pressupõem apenas uma relação estática entre particular e Estado, mas várias relações recíprocas, ativas e passivas dos particulares entre si, deles frente ao Estado e frente a forças econômicas e sociais radicadas na própria sociedade. O conceito de limitações, com isso, vê-se ampliado e enriquecido substancialmente.²¹³

Em sua obra, Humberto Ávila²¹⁴ nos apresenta que as limitações ao poder de tributar podem ser positivas e negativas, sendo que as limitações positivas ao poder de tributar, podem se apresentar como limitações a atividade estatal, e espécies de limitações, sendo estas espécies implícitas e explícitas, formais e materiais, limitações de primeiro e segundo grau. Já as limitações negativas dizem respeito as particularidades da Constituição Brasileira e às imunidades.

No que tange a normas como limitações à atividade estatal, afirma Ávila que as leis tributárias são primordialmente leis interventivas, na medida em que restringem a liberdade e a propriedade do cidadão de modo direto ou indireto e independentemente da sua vontade.

No que tange as espécies de limitações, Ávila as classifica como limitações implícitas e explícitas, formais e materiais, sendo as limitações implícitas aquelas construídas a partir de um ou mais dispositivos, já as limitações explícitas, que devem ser interpretadas de acordo com a totalidade da ordem jurídica, de modo que uma limitação não pode ser confundida com o texto a partir do qual é construída, como qualquer norma.

os particulares. AVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª edição. Editora Saraiva, 2012. E-book. ISBN 9788502157361. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502157361/>. Acesso em: 11 fev. 2024. p. 127.

²¹² AVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª edição. Editora Saraiva, 2012. E-book. ISBN 9788502157361. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502157361/>. Acesso em: 11 fev. 2024. p. 127.

²¹³ Ibidem. p. 128.

²¹⁴ Ibidem. p. 128-9.

Já quanto as limitações formais e materiais, nos apresenta Ávila que os limites formais regulam a competência, o procedimento e a forma da instituição normativa, são descritos como formais porque não pré-determinam diretamente o conteúdo da norma a ser instituída, irão regular os pressupostos ou o exercício de competências. Segundo o mesmo autor, estas limitações formais estabelecem o procedimento ou a condição temporal de eficácia das normas.

Limitações de primeiro e segundo grau, segundo Ávila, são aquelas normas que regulam o método de aplicação, chamadas então de metanormas, situadas num segundo grau e estabelecem a estrutura de aplicação de outras normas, princípios e regras, desta forma, estas metanormas permitem verificar os casos em que há violação às normas cuja aplicação estruturam.²¹⁵

Essas considerações levam ao entendimento de que os postulados normativos se situam num plano distinto daquele das normas cuja aplicação estruturam.

Humberto Ávila, quanto as normas de limitação negativa, imunidades e particularidades da Constituição Brasileira nos apresenta que a Constituição Brasileira não possui apenas princípios gerais da tributação ou regras de competência; tem também regras de imunidade, como aquelas trazidas no art. 150 da CF. Essas imunidades possuem uma eficácia jurídica semelhante àquela dos princípios, apenas na medida em que também limitam o poder de tributar, sendo regras de exceção, no sentido de que somente adquirem significado quando postas em correlação com as normas que repartem a competência tributária.

Para o autor, estas s regras de competência são o resultado da relação logica entre o poder de tributar e sua exclusão por meio das regras de imunidade.

Desta forma Ávila nos traz que “limitações” são normas que dizem respeito à competência para tributar em sentido amplo, onde as regras de imunidade e as aqui denominadas limitações representam dois fenômenos distintos: enquanto as regras

²¹⁵ AVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª edição. Editora Saraiva, 2012. E-book. ISBN 9788502157361. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9788502157361/>. Acesso em: 11 fev. 2024. p. 133.

de imunidade limitam a repartição de competência, as limitações em sentido estrito limitam o exercício legítimo das competências.²¹⁶

c) Competência tributária

No Estado Democrático de Direito, a tributação há de comportar-se dentro de certos limites, para que possa ser legitimamente exercida. Assim, a noção de competência tributária corresponde ao “poder de tributar”, juridicamente limitado pela própria Constituição. Sendo competência tributária a aptidão para criar tributos, *in abstracto*, mediante a edição do necessário veículo legislativo, como disposto no art. 150, I, CF, onde o dispositivo descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária.²¹⁷ Temos ainda o disposto nos termos do art. 6º do Código Tributário Nacional, a competência legislativa plena, onde nenhuma das pessoas jurídicas de direito público necessita da autorização de outro ente federado para instituir seus tributos.²¹⁸

Roque Carrazza²¹⁹ nos apresenta acepções sobre o conceito de competência tributária, sendo:

- 1- Aptidão jurídica de criar, *in abstracto*, tributos por meio de lei conforme art 150, I da CF, onde devem ser descritos todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. São considerados elementos essenciais os que influem no *an* e no *quantum*²²⁰ do tributo, que só podem ser veiculados por

²¹⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. E-book. ISBN 9788502157361. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502157361/>. Acesso em: 11 fev. 2024. p. 134-5.

²¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 438-9.

²¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 475.

²¹⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 439-42.

²²⁰ O *an* do tributo é o fato gerador, que é o acontecimento que dá origem à obrigação tributária. O *quantum* do tributo é o valor que deve ser pago pelo contribuinte. Esses elementos são essenciais porque determinam o nascimento da obrigação tributária e o valor que deve ser pago pelo contribuinte.

meio de lei, são eles: hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e sua alíquota. A lei que cria tributo é em sua maioria ordinária, isto porque a Constituição Federal nos apresenta que os empréstimos compulsórios, os impostos da competência residual da União, assim como as contribuições sociais, devem ser criados ou aumentados por intermédio de lei complementar, como versam os arts. 148, 154, 1, e 195 § 6º todos da CF.

competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.²²¹

- 2- Competência tributária como autorização constitucional para *criar in abstracto* prestações pecuniárias compulsórias, sendo exercida in concreto em momento posterior, quando a pessoa política que a detém expede a lei que aponta seus elementos essenciais do tributo, uma tarefa exclusivamente legislativa.

Criar tributo é legislar, arrecadá-los, administrar.²²²

- 3- Competência é faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas, para que estas editem normas jurídicas, criando in abstracto tributos. Neste ponto nos apresenta o autor que aquele que pode criar tributos, também pode aumentar sua carga, diminuí-la, suprimi-la, perdoar débitos, parcelá-los, e criar obrigações acessórias com o fim de facilitar o funcionamento do sistema arrecadatário.
- 4- O titular não pode modificar substancialmente sua Competência, tão pouco a alienar ou mesmo a ela renunciar. Pode ainda, deixar de exercê-la em parte ou em sua totalidade, assim como perdoar o débito nascido, sempre com apoio em lei.

²²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 440.

²²² Ibidem. p. 441.

- 5- Competência tributária está situada no plano de atividade tributária em sentido primário, ou seja, abstrato, legislativo, sendo lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo.
- 6- Competência tributária como permissão para criar, aumentar, diminuir, isentar tributos, onde as pessoas políticas delegadas, não tem poderes para alterar as faculdades tributárias que lhes foram atribuídas pela Constituição.
- 7- A Constituição ao mesmo tempo que atribui a uma pessoa política a competência para tributar, limita seu exercício, pois as regras previstas pela Constituição devem ser qualificadas como regras que estabelecem proibições ou comandos para não agir de determinado modo, na medida em que preveem expressamente ou por implicação lógica, determinados aspectos das hipóteses de incidência e das consequências, com isso, proíbem que o destinatário exerça a competência relativamente a fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos diversos daqueles previstos.
- 8- Os conceitos Constitucionais que delimitam competências tributárias, podem ser flexibilizados em razão da evolução social e técnica, o que conferem aos contribuintes a segurança e a certeza de que serão adequadamente tributados.

Da mesma maneira nos traz Roque Carrazza, características da competência, quais sejam, privatividade (i), indelegabilidade (ii), incaducabilidade (iii), inalterabilidade (iv), irrenunciabilidade (v) e, por fim, facultatividade do exercício (vi).

No que tange a limitação ao exercício da competência tributária, Roque Carrazza, afirma que nenhum tributo pode ser criado senão por meio de lei, a qual deve descrever todos os aspectos da norma jurídica tributária, e deve conter os critérios que presidirão a prática, em cada caso concreto, do ato administrativo do lançamento.

Em sua obra o autor aponta que a tributação encontra três limites;²²³ sendo eles:

²²³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 221.

I - Reserva de lei: onde o tributo só pode ser criado por meio de lei, sendo princípio fundamental que nenhuma exação pode ser exigida sem a autorização do Poder Legislativo;

II - Disciplina de lei: não basta que uma lei preveja a exigência de um tributo, deve determinar seus elementos fundamentais, vinculando a atuação da Fazenda Pública e circunscrevendo, ao máximo, o âmbito de discricionariedade do agente administrativo;

III - direitos que a Constituição garante: a tributação, ainda que se perfaça com supedâneo na lei, não pode contrastar com os direitos constitucionalmente assegurados. A lei tributária deve conter critérios idôneos e suficientes para coartar quaisquer arbitrariedades do Fisco.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, elucida a distinção entre competência tributária e capacidade tributária, enfatizando que a primeira, prerrogativa das pessoas políticas, consiste na faculdade de instituir tributos, diferenciando-se da competência legislativa, exercida pelo Poder Legislativo.²²⁴

Aponta ainda o autor que o estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional, e a capacidade tributária ativa, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.

Temos a seguir a tabela T3 a qual ressalta as diferenças conceituais entre competência tributária e capacidade tributária.

Característica	Competência tributária	Capacidade tributária ativa
Momento	Anterior à existência do tributo	Posterior à existência do tributo
Plano	Constitucional	Legal
Natureza	Poder	Direito subjetivo
Sujeito	Entes políticos	Sujeito ativo da obrigação tributária

Tabela 3 - Distinção entre Competência Tributária e Capacidade Tributária Ativa.

Quanto as características da competência tributária, Paulo de Barros considera apenas três: indelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade.

²²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 238.

No mesmo sentido de Paulo de Barros Carvalho e Roque Carraza, Tácio Lacerda Gama apresenta seu conceito mais abrangente de competência tributária, onde, de uma forma técnica e assertiva, demonstra os aspectos da competência tributária, incluindo a aptidão para instituir, arrecadar e fiscalizar tributos, bem como o caráter jurídico da competência, que pode ser permitido ou obrigatório.

O termo “competência tributária” será aqui definido como a aptidão, juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.²²⁵

A competência tem natureza legislativa,²²⁶ somente as pessoas políticas a detêm, conseqüentemente, a competência tributária reveste as mesmas características da competência legislativa.²²⁷

Neste sentido temos que competência tributária também é resultado da divisão do exercício do poder de criar tributos entre os entes federativos, onde o texto constitucional atribui taxativamente pela Constituição da República em seus artigos 145 a 149-A, as possibilidades de tributação são, portanto, *numerus clausus*,²²⁸ competência para instituir tributos à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios,²²⁹ Estas prerrogativas advindas da outorga de competências tributárias encontram-se regulamentadas pelos artigos. 6º a 8º do CTN.

Endossa este entendimento Roque Carrazza²³⁰ o qual afirma que no Brasil, não há falar em poder tributário, mas em competência tributária a qual é regrada e disciplinada pelo Direito, relata ainda que a força tributante estatal não atua

²²⁵ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020. p. 241.

²²⁶ A competência legislativa nada tem a ver com a capacidade para arrecadar os tributos, já que esta sim é delegável, nos termos do artigo 7º. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 474.

²²⁷ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 76.

²²⁸ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 159.

²²⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 41.

²³⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 573.

livremente, mas dentro dos limites do direito positivo, onde cada uma das pessoas políticas não possui poder tributário, manifestação do *ius imperium* do Estado, mas competência tributária, manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional. Com isso afirma que a competência tributária é determinada pelas normas constitucionais, que são de grau superior às de nível legal, onde estas sim preveem as concretas obrigações tributárias.²³¹

É por isso que se diz que a finalidade do Direito Tributário é disciplinar – estabelecendo critérios e impondo limites – a maneira como o Poder Público poderá instituir e cobrar tributos.²³²

Nesse contexto, destacam-se as limitações constitucionais inerentes ao poder de tributar, as quais encontram-se expressamente previstas na Constituição, sobretudo em seus artigos 150, 151 e 152. Estas limitações abrangem tanto aspectos gerais, conforme disposto no artigo 150, quanto disposições específicas direcionadas à União, conforme estipulado pelo artigo 151, e ainda outras destinadas aos Estados e Municípios, conforme delineado no artigo 152. Uma vez legitimado, delineado e distribuído pela Constituição, o poder de tributar assume a denominação de competência tributária. Ressalta o autor a importância de que tais limites sejam positivados no texto constitucional, e não na legislação infraconstitucional.

Direito Tributário é um Direito nitidamente obrigacional, mas nele o Estado, parte credora, detém a chamada tríplice função de elaborar as regras aplicáveis às relações em que se vê envolvido, regulamentar e aplicar essas regras, além de julgar os conflitos decorrentes dessa aplicação.²³³

Ainda neste sentido, Paulo de Barros Carvalho nos traz que a Lei 5.172/66 - Código Tributário Nacional (CTN), a qual dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a união, estados e municípios, veicula uma verdadeira norma geral de direito tributário, na sua função reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar como disposto no art. 146, II CF.²³⁴

²³¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 574.

²³² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 98.

²³³ Ibidem.

²³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 252.

Algumas limitações são descritas como normas negativas de competência tributária, como é o caso das imunidades genéricas a impostos de que cuida o art. 150, VI, da CF, assim como outras, estabelecem cláusulas fundamentais a serem observadas quando do exercício da tributação, de modo que restem preservadas a segurança jurídica, a igualdade, a unidade da Federação e liberdades públicas que constituem garantias individuais.²³⁵

Importante destacar que a ponderação de Tácio Lacerda Gama,²³⁶ o qual nos afirma que as normas são sempre intersubjetivas, visam a regulação do comportamento humano social, do ser humano em relação a outros. Tendo o viés intersubjetivo, o dever imposto ao legislador é um direito do administrado, onde da mesma maneira é direito do Estado aquilo que se impõe como obrigação do contribuinte.

Em linhas gerais temos a competência tributária como um limite ao exercício do poder de tributar, sob a perspectiva das limitações estabelecidas pela CF, que delineia preceitos fundamentais relativos à tributação por parte da União, dos estados e dos municípios, conferindo a cada ente a capacidade de criar tributos, *in abstracto*, por meio de lei, a qual deve delinear todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, sendo que nenhuma das pessoas jurídicas de direito público necessita da autorização de outro ente federado para instituir seus tributos para instituir seus tributos, conferindo autonomia nesse contexto.

Destacamos, ainda, uma outra forma de restrição ao exercício do poder de tributar, representada pelos princípios constitucionais tributários. Estes princípios, caracterizados como normas fundamentais, são considerados limites intrínsecos ao poder de tributar, pois delineiam a maneira como a competência tributária deve ser exercida. Em particular, a análise dos princípios da legalidade e da tipicidade revela-se crucial uma vez que servem como parâmetros para avaliar se um planejamento tributário é abusivo. Com isso, passaremos a tecer ponderações sobre princípios constitucionais tributários.

²³⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 215.

²³⁶ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020. p. 236.

d) Princípios constitucionais tributários

Para além da rigidez constitucional e da repartição de competências tributárias, discutidas anteriormente como componentes fundamentais de um conjunto de mecanismos que regulam o poder de tributar, temos também os princípios constitucionais tributários e as imunidades, as quais desempenham um papel essencial na conformação e na restrição da atividade tributária estatal.

Os princípios constitucionais, que compõem o chamado Estatuto do Contribuinte, como o princípio da legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, revelam-se limitações ao poder de tributar, na medida em que apontam como deve ser exercida a competência tributária.²³⁷

Em Direito, utiliza-se o termo “princípio”²³⁸ para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma.²³⁹

Os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.²⁴⁰

Nesta toada temos os princípios jurídicos, normas de maior hierarquia, autênticas sobre normas que orientam a interpretação e a aplicação das demais, sinalizando seu alcance e sentido. Efetivamente, os princípios constituem normas cuja

²³⁷ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 86.

²³⁸ Etimologicamente, o termo "princípio" (do latim *princípium*, *princípii*) encerra a ideia de começo, origem, base. Em linguagem leiga é, de fato, o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33^a ed. Malheiros Editores. São Paulo, 2011, p. 41.

²³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 201.

²⁴⁰ *Ibidem*. p. 207-8.

plasticidade devem amoldar-se a toda interpretação e aplicação efetuadas no campo do Direito.²⁴¹

princípios jurídicos são normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo forte conteúdo axiológico e pelo alto grau de generalidade e abstração, ensejadores do amplo alcance de seus efeitos, que cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas.²⁴²

Ainda neste sentido, Roque Carrazza nos apresenta o princípio jurídico como um enunciado lógico, implícito ou explícito, que ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, vincula o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.²⁴³

Paulo de Barros, em sua obra, destaca a existência de princípios constitucionais gerais e válidos, os quais exercem influência direta no campo dos fenômenos jurídico-tributários.²⁴⁴ Mais especificamente, concentramos nossa atenção nos princípios constitucionais tributários, de especial relevância para esta análise. Tais princípios, em sua maioria, são explicitamente definidos, delineando as orientações que a legislação infraconstitucional deve seguir em sua totalidade.²⁴⁵ Dentre eles enumera o autor:

Princípio da estrita legalidade;

Princípio da anterioridade;

Princípio da anterioridade nonagesimal ou noventa;

Princípio da irretroatividade da lei tributária;

Princípio da tipologia tributária;

Princípio da proibição de tributo com efeito de confisco;

Princípio da capacidade contributiva;

²⁴¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 88.

²⁴² Ibidem. p. 85.

²⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 42.

²⁴⁴ Ibidem. p. 162.

²⁴⁵ Ibidem. p. 174-5.

Princípio da vinculabilidade da tributação;

Princípio da uniformidade geográfica;

Princípio da não discriminação tributária, em razão da procedência ou do destino dos bens;

Princípio da territorialidade da tributação;

Princípio da indelegabilidade da competência tributária;

Princípio da não cumulatividade.

Não é o propósito do presente trabalho o detalhamento de todos os princípios constitucionais tributários, porém daremos atenção especial aos princípios da legalidade e da tipicidade, os quais apresentam uma relação direta com o propósito deste trabalho, que é verificar se há abuso de forma no planejamento tributário, assim como quando o planejamento tributário pode ser desqualificado ou não.

e) O princípio da legalidade

O princípio da legalidade, positivado de maneira expressa em nossa Constituição pelo constituinte originário, apresenta-se em três situações: como direito fundamental no artigo 5º, inciso II; como princípio que vincula as atuações da Administração Pública, no caput do artigo 37; e como limitação ao poder de tributar do Estado no artigo 150, inciso I.

Conforme aponta José Afonso da Silva,²⁴⁶ no contexto do Estado Democrático de Direito, o princípio da legalidade assume posição fundamental, subordinando-se ao domínio da lei e se conformando à Constituição, com isso, as atividades do Estado nos três Poderes encontram-se vinculadas à legislação.

²⁴⁶ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 42. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2021. p. 420.

O princípio da legalidade, consagrado no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, assume papel fundamental ao estabelecer que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. Paulo de Barros Carvalho, nesse sentido, ressalta que o direito, ao buscar a normatização da conduta humana, cria direitos e deveres correlativos, encontrando na lei o seu fundamento e limite. A diretriz da legalidade, portanto, permeia a própria essência da norma jurídica, delimitando o âmbito de atuação do Estado e dos indivíduos.²⁴⁷

Nesta toada, podemos extrair do art. 5º, II, que somente a lei pode: a) impor obrigações aos particulares; b) proibir comportamentos aos particulares; c) prever infrações; e d) cominar penalidades.²⁴⁸

O princípio da legalidade, assim como outra garantia individual, teve sua história não a partir de um marco único, trata-se de construção decorrente de uma evolução histórica, acompanhada de diversos revezes, até alcançar suas feições atuais. Mesmo assim a Legalidade Tributária se manifesta de formas muito distintas nos diferentes ordenamentos jurídicos existentes, tanto no que concerne ao seu conteúdo material quanto ao grau de detalhamento que deve atender a lei que institui uma obrigação tributária.²⁴⁹

Embora já consignado no art. 5.º, II, da CF, o princípio da legalidade vem repetido no Capítulo do Sistema Tributário, Seção “Das Limitações ao Poder de Tributar”, art. 150, I, onde também se inserirem os princípios da anterioridade e da irretroatividade, em inciso próprio art. 150, III, “b”. Com o advento da Emenda Constitucional n.º 42/2003, tivemos a ênfase do princípio da não surpresa, por meio da adoção do princípio da espera nonagesimal, que foi acrescido ao da anterioridade. Estes dispositivos acima mencionados, são vistos como desdobramentos dos direitos

²⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 210.

²⁴⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 93.

²⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021.

e garantias fundamentais do cidadão, onde o teor da norma, obriga à observância cumulativa da legalidade, da anterioridade e da espera nonagesimal.²⁵⁰

Observa Roque Carraza que o legislador constituinte, em seu art. 150, I CF, buscou resguardar o direito dos contribuintes, onde afirma o estudioso que este dispositivo, ressalta que a lei, e só ela, deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Afirma ainda que sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes.²⁵¹

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

I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Portanto, o princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF, e em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.

Regina Helena Costa²⁵² observar que o § 6º do mesmo dispositivo, na redação dada pela EC n. 3, de 1993, reforça a ideia de legalidade, estabelecendo a exigência de lei específica, vale dizer, lei que trate exclusivamente dos temas apontados:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Sobre o tema, temos algumas decisões onde são demonstrados a não obediências ao princípio da legalidade:

²⁵⁰ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 213.

²⁵¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33ª ed. Malheiros Editores. São Paulo, 2021. p. 211.

²⁵² COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 99.

Direito Tributário. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário. Taxa de utilização do SISCOMEX. Majoração por Portaria do Ministério da Fazenda. Afronta à Legalidade Tributária. Agravo regimental provido. 1. É inconstitucional a majoração de alíquotas da Taxa de Utilização do SISCOMEX por ato normativo infralegal. Não obstante a lei que instituiu o tributo tenha permitido o reajuste dos valores pelo Poder Executivo, o Legislativo não fixou balizas mínimas e máximas para uma eventual delegação tributária. 2. Conforme previsto no art. 150, I, da Constituição, somente lei em sentido estrito é instrumento hábil para a criação e majoração de tributos. A Legalidade Tributária é, portanto, verdadeiro direito fundamental dos contribuintes, que não admite flexibilização em hipóteses que não estejam constitucionalmente previstas. 3. Agravo regimental a que se dá provimento tão somente para permitir o processamento do recurso extraordinário.

(STF - AgR RE: 959274 SC - SANTA CATARINA 5002072-94.2013.4.04.7201, Relator: Min. ROSA WEBER, Data de Julgamento: 29/08/2017, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-234 13-10-2017)

Neste Agravo Regimental, RE 959274, temos que o STF declarou inconstitucional a majoração da Taxa de Utilização do SISCOMEX por Portaria do Ministério da Fazenda. A decisão reconhece a violação do princípio da legalidade tributária, pois a majoração de tributos exige lei em sentido estrito.

A Portaria, por ser um ato infralegal, não se configura como instrumento hábil para tal fim. A delegação genérica ao Poder Executivo, sem a definição de balizas mínimas e máximas, configura afronta à reserva legal.

Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental conhecida como Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Resolução 4.765, de 27 de novembro de 2019, do Conselho Monetário Nacional (CMN). Cobrança de tarifa de cheque especial. 3. Resolução editada pelo CMN tem caráter de norma primária. 4. Princípio da subsidiariedade e fungibilidade entre as ações diretas. 5. Atuação do CMN no campo da intervenção estatal na economia (arts. 174 e 192 da CF). Tarifa bancária com características de taxa. Possível violação ao princípio da legalidade tributária. Cobrança que coloca o consumidor em situação de vulnerabilidade econômico-jurídica. Desproporcionalidade da medida adotada pelo CMN para correção de falha de mercado. 6. Medida Cautelar deferida e referendada pelo Plenário do STF. 7. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.

(STF - ADI: 6407 DF, Relator: GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 03/05/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 13/05/2021)

A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 6407, julgada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), declarou inconstitucional a Resolução 4.765/2019 do Conselho Monetário Nacional (CMN) que instituiu a tarifa de cheque especial.

A decisão reconheceu que a Resolução, por ter caráter de norma primária, violou o princípio da legalidade tributária, pois a criação de tributos é competência privativa do Congresso Nacional. O STF também considerou que a tarifa coloca o consumidor em situação de vulnerabilidade e configura medida desproporcional para corrigir falhas de mercado.

Em outro sentido, encontramos também outras decisões em que o órgão julgador reconheceu que não houve qualquer violação ao princípio da legalidade, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. MANDADO DE SEGURANÇA. OFENSA AOS ARTS. 165, 458, 459 E 535 DO CPC/1973. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO SAT/RAT. FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO. RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO. REVISÃO DAS CONCLUSÕES ADOTADAS NA ORIGEM. REEXAME DE FATOS E PROVAS. NÃO CABIMENTO. SÚMULA 7/STJ. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO IMPUGNADO. SÚMULA 283/STF.

1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa aos arts. 165, 458, II, 459 e 535, I e II, do CPC/1973.

2. Trata-se, na origem, de Mandado de Segurança Preventivo, visando assegurar o suposto direito da empresa em recolher a contribuição ao SAT/GILLRAT sem a incidência do FAP (Fator Acidentário de Prevenção), bem como de compensar os valores indevidamente recolhidos.

3. O Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento da questão relativa à constitucionalidade do Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), declarando a constitucionalidade da exação e a alteração de alíquotas em conformidade com o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), firmando a seguinte tese da Repercussão Geral (Tema 554): "O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei n. 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto n. 3.048/1999 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/1988)".

4. O Colegiado a quo, soberano na análise das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, afastou a existência de erros no cálculo do FAP. Merece transcrição excerto do acórdão recorrido: "Sobre os critérios que levam à definição do FAP aplicável a cada empresa, a Resolução 1.316/2010 assim os definiu: (...) Ressalva-se que os dados utilizados para o cálculo do FAP por empresa originaram-se das comunicações de acidentes de trabalho (CAC) e dos requerimentos de benefícios por incapacidade à Previdência Social efetuados pelas próprias empresas, afastando a tese de que a empresa deveria ser comunicada ou notificada acerca dos acidentes/benefícios e da falta de divulgação e publicidade dessas informações. (...) Também não procede a alegação de que o FAP é calculado sem observância do direito à ampla defesa, ao argumento de que 'os recursos/defesas estão pendentes de julgamento pela Previdência Social', pois nos termos da Portaria Interministerial nº 329/2009, é possível a contestação do índice atribuído à empresa, determinando-se inclusive a compensação tributária em caso de redução do índice apresentado após a contestação, nestes termos: (...) Portanto, não há qualquer vício na legislação que instituiu a Contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho - SAT/RAT (...)" (fls. 537-545, e-STJ).

5. O órgão julgador decidiu a vexata quaestio com base no suporte fático-probatório dos autos para concluir pela inexistência de erros no cálculo do

FAP. Com efeito, rever as conclusões obtidas demanda reexame de fatos e provas, inadmissível na via especial ante o óbice da Súmula 7/STJ.

6. Ademais, verifica-se que o embasamento adotado pelo aresto recorrido - no sentido de que, "havendo divergência quanto aos elementos que compõem o cálculo do FAP, está prevista a possibilidade deles serem contestados perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretária de Políticas do Ministério da Previdência Social" (fl. 544, e-STJ) - não foi devidamente rechaçado nas razões do REsp. Permanece tal embasamento incólume, o que atrai a incidência, por analogia, da Súmula 283/STF.

7. Agravo Interno não provido.

(AgInt nos EDcl no AREsp n. 2.305.903/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/12/2023, DJe de 20/12/2023.)

O Recurso do Superior Tribunal de Justiça (STJ) aborda um caso relacionado ao Mandado de Segurança Preventivo, no qual uma empresa busca garantir o direito de recolher a contribuição ao SAT/RAT sem a incidência do FAP (Fator Acidentário de Prevenção), além de pleitear a compensação dos valores indevidamente recolhidos. O texto destaca a complexidade dessa questão, que envolve o equilíbrio entre a legalidade tributária e a proteção dos trabalhadores.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já concluiu o julgamento sobre a constitucionalidade do Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), considerando-o constitucional e permitindo a alteração de alíquotas conforme o FAP, de acordo com o princípio da legalidade tributária, conforme estabelecido no art. 150, I, da Constituição Federal.

No caso analisado pelo STJ, o tribunal de origem concluiu que não houve erros no cálculo do FAP, utilizando dados provenientes de comunicações de acidentes de trabalho e requerimentos de benefícios por incapacidade à Previdência Social. O colegiado considerou que não havia vícios na legislação que instituiu a Contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho - SAT/RAT.

O STJ, ao analisar o recurso, ressaltou que a revisão das conclusões sobre o cálculo do FAP demandaria o reexame de fatos e provas, o que é inadmissível na via especial, conforme a Súmula 7/STJ. Além disso, o tribunal observou que o fundamento utilizado pelo órgão julgador de origem não foi devidamente impugnado no recurso, aplicando a Súmula 283/STF.

Dessa forma, o Agravo Interno foi indeferido, mantendo a decisão anterior do tribunal de origem.

Ainda sobre o princípio da legalidade, reforça Paulo de Barros, que o veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei, em sentido lato, porém o princípio da estrita legalidade estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.²⁵³

Segundo o mesmo autor, estes elementos caracterizam a tipicidade tributária, que passaremos a estudar mais à frente.

Porém existem exceções ao princípio da legalidade, a Constituição de 1988 restringiu o rol de tributos exceptivo da legalidade rígida ou especificidade, conforme o previsto no § 1.º do art. 150:

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

[...]

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Observamos aqui exceções ao princípio da anterioridade e da espera nonagesimal, onde a exceção à rigidez do princípio da legalidade resulta a também a ruptura com a rigidez destes outros princípios.²⁵⁴

Para Luís Eduardo Schoueri,²⁵⁵ estas exceções constitucionais à regra da Legalidade, representam formas de mitigação da intensidade ao princípio da legalidade. Com o fim de exemplificar isso, o autor nos traz as hipóteses previstas no § 1º do artigo 153 da Constituição, que nos diz que é facultado ao Poder Executivo, *“atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos”* sobre importação de produtos estrangeiros (II), exportação de produtos

²⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 216-7.

²⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 213-4.

²⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 23.

nacionais ou nacionalizados (IE), produtos industrializados (IPI) e operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários (IOF).

Complementa o autor que o exemplo mencionado, não dispensa a existência de lei. A Legalidade Tributária, não obstante mitigada, continua a exigir que a lei fixe condições e limites dentro dos quais o Poder Executivo poderá fixar a alíquota dos tributos ali referidos.

Esse raciocínio também é defendido por Regina Helena Costa, a qual afirma que o princípio da legalidade tem o seu rigor atenuado pela disposição contida no art. 153, § 1º, CF, que faculta ao Poder Executivo da União, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas, uma vez que não se tratar de exceção à observância da legalidade tributária, mas sim de mitigação da intensidade com que opera o princípio, em homenagem à noção de praticidade.²⁵⁶

Ressalta Schoueri, que a Constituição identificou certos tributos que, em razão de suas características, poderiam ser utilizados pelo Poder Executivo como instrumento de intervenção no Domínio Econômico e estes estão sujeitos a uma Legalidade Tributária mitigada, não se sujeitam à regra de anterioridade tributária, permitindo que alterações como redução ou restabelecimento de alíquotas, sejam implementadas pelo Poder Executivo de forma ágil e imediata.²⁵⁷

No julgamento do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277,²⁵⁸ o Supremo Tribunal Federal (STF) aplicou o conceito de mitigação da legalidade tributária em sua dimensão normativa de regra. O constituinte estabeleceu a legalidade tributária como regra geral para a instituição de tributos, mas previu, em situações específicas, a

²⁵⁶ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*: Constituição e Código Tributário Nacional. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 100.

²⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal*: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, 2021. p. 24.

²⁵⁸ O RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277 são ambos julgados do Supremo Tribunal Federal (STF) que tratam da legalidade tributária no Brasil. O RE n. 1.043.313, trata da constitucionalidade da flexibilização da legalidade tributária prevista no § 2º do art. 195 da Constituição Federal, relativo à tributação do PIS e da Cofins sobre receitas financeiras auferidas por empresas não financeiras sujeitas à sistemática não cumulativa. O STF julgou a flexibilização parcialmente inconstitucional.

A ADI n. 5.277, tratou da constitucionalidade da mesma flexibilização da legalidade tributária tratada no RE n. 1.043.313, mas sob a ótica do art. 5º, parágrafos 8º e 11 da Lei 9.718/98 (com a redação da Lei 11.727/08). O STF julgou a flexibilização parcialmente inconstitucional, confirmando o entendimento do RE n. 1.043.313.

possibilidade de sua mitigação, ou seja, a flexibilização da exigência de lei formal para a alteração de alíquotas.

Entretanto, o STF, ao analisar a constitucionalidade da flexibilização da legalidade tributária prevista no § 2º do art. 195 da Constituição Federal e no art. 5º, parágrafos 8º e 11 da Lei 9.718/98, declarou-a parcialmente inconstitucional, restringindo o alcance da mitigação e reafirmando a importância da legalidade como princípio fundamental do sistema tributário brasileiro.

STF - RE: 1043313

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Princípio da legalidade tributária. Necessidade de análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. Contribuição ao PIS /PASEP e à Cofins. Parágrafo 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04. Possibilidade de o Poder Executivo reduzir e restabelecer alíquotas da contribuição ao PIS /PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar. Presença de função extrafiscal a ser desenvolvida. Não cumulatividade. Revogação de norma que concedia direito a apuração de crédito. Possibilidade. 1. A observância do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto, sendo certo que não existe ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária. 2. Para que a lei autorize o Poder Executivo a reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, é imprescindível que o valor máximo dessas exações e as condições a serem observadas sejam prescritos em lei em sentido estrito, bem como exista em tais tributos função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado. 3. Na espécie, o § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04 permite ao Poder Executivo reduzir e restabelecer, até os percentuais legalmente fixados, as alíquotas da contribuição ao PIS /PASEP e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não cumulatividade dessas contribuições, nas hipóteses que fixar. Além da fixação de tetos, houve, na lei, o estabelecimento das condições para que o Poder Executivo possa alterar essas alíquotas. Ademais, a medida em tela está intimamente conectada à otimização da função extrafiscal presente nas exações em questão. Verifica-se, ainda, que o diálogo entre a lei tributária e o regulamento se dá em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade. 4. É constitucional a Lei nº 10.865/04 na parte em que, ao dar nova redação ao inciso V do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, revogou as normas legais que davam ao contribuinte direito de apurar, no âmbito do sistema não cumulativo de cobrança das referidas contribuições, créditos em relação a despesas financeiras decorrente de empréstimos e financiamentos. A alteração vale para todos aqueles que estão submetidos à sistemática não cumulativa de cobrança da contribuição ao PIS /PASEP e da Cofins. Ademais, tal mudança não desnatura o próprio modelo não cumulativo dessas contribuições. 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 6. Tese proposta para o Tema 939 da sistemática de repercussão geral: “É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas

jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal”.

(STF - RE: 1043313 RS, Relator: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 10/12/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 25/03/2021)

STF - ADI: 5277

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Princípio da legalidade tributária. Necessidade de análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. Contribuição ao PIS /PASEP e Cofins. Parágrafos 8º a 11 do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08. Venda de álcool, inclusive para fins carburantes. Fixação, pelo Poder Executivo, de coeficientes para reduzir alíquotas dessas contribuições, as quais podem ser alteradas para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. Presença de função extrafiscal a ser desenvolvida. Anterioridade nonagesimal. Necessidade de observância. 1. A observância do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto, sendo certo que não existe ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária. 2. Para que a lei autorize o Poder Executivo a reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, é imprescindível que o valor máximo dessas exações e as condições a serem observadas sejam prescritos em lei em sentido estrito, bem como exista em tais tributos função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado. 3. Os dispositivos impugnados tratam da possibilidade de o Poder Executivo fixar coeficientes para reduzir as alíquotas da contribuição ao PIS /PASEP e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive, para fins carburantes, alíquotas essas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, redação dada pela Lei nº 11.727/08, as quais podem ser alteradas, para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. A lei estabeleceu os tetos e as condições a serem observados pelo Poder Executivo. Ademais, a medida em tela está intimamente conectada à otimização da função extrafiscal presente nas exações em questão. Verifica-se, ainda, que o diálogo entre a lei tributária e o regulamento se dá em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade. 4. A majoração da contribuição ao PIS/Pasep ou da Cofins por meio de decreto autorizado submete-se à anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º, da CF/88, correspondente a seu art. 150, III, c. 5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente, conferindo-se interpretação conforme à Constituição Federal aos §§ 8º e 9º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08, e se estabelecendo que as normas editadas pelo Poder Executivo com base nesses parágrafos devem observar a anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, c, do texto constitucional.

(STF - ADI: 5277 DF, Relator: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 10/12/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 25/03/2021)

Temos que é certo que o legislador tributário não poderá resolver todas as lacunas e incertezas, assim não conseguirá ser exaustivo. Como é próprio da linguagem, os termos empregados nos enunciados normativos são dotados de algum grau de indeterminação, diante destas impossibilidades é admissível que decretos e atos da Administração Pública não se limitem à mera reprodução de dispositivos

legais, mas venham a contribuir para tornar as previsões legais mais claras e passíveis de aplicação efetiva.²⁵⁹

Nesse sentido, Schoueri em sua obra, afirma que as ponderações do Ministro Dias Toffoli acerca da superação da doutrina que encarava a Legalidade Tributária como “cerrada” são absolutamente pertinentes, já que esperar do legislador tributário determinações absolutas e suficientes à sua aplicação em qualquer cenário é uma pretensão inalcançável.²⁶⁰

A posição doutrinária sobre os limites do princípio da legalidade pode ser resumida nas lições de Amílcar de Araújo Falcão, que destaca que não só o fato gerador da obrigação tributária deve conter previsão na lei formal, como também a sua alíquota, base de cálculo, os sujeitos passivos diretos e indiretos da obrigação tributária, assim como a fixação das infrações e penalidades tributárias.²⁶¹

Tema: 0554 - STF

Título: Fixação de alíquota da contribuição ao SAT a partir de parâmetros estabelecidos por regulamentação do Conselho Nacional de Previdência Social.

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz do inciso II do art. 5º, do § 1º do art. 37, do § 1º do art. 145, bem como dos incisos I, II, III (alínea a) e IV do art. 150, todos da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do art. 10 da Lei 10.666/2003 e de sua regulamentação pelo art. 202-A do Decreto 3.048/99, com a redação conferida pelo Decreto 6.957/2009. Dispositivos que disciplinaram a redução ou a majoração das alíquotas de contribuição ao Seguro do Acidente do Trabalho – SAT, atualmente denominado Riscos Ambientais do Trabalho - RAT, em razão do desempenho da empresa, a ser aferido de acordo com o Fator Acidentário de Prevenção - FAP, fixado a partir de índices calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social, órgão integrante do Poder Executivo.

O Plenário do STF, por unanimidade, fixou a seguinte tese jurídica sobre Fator Acidentário de Prevenção (FAP). Ao reconhecer a existência de repercussão geral no caso, o STF fixou o Tema 554 RG nos seguintes termos: “Fixação de alíquota da

²⁵⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 42.

²⁶⁰ Ibidem. p. 43.

²⁶¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*, 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 13.

contribuição ao SAT a partir de parâmetros estabelecidos por regulamentação do Conselho Nacional de Previdência Social.”

Em seu voto, o Rel. Min. Luiz Fux em consideração os seguintes pontos para fixação da tese jurídica sobre Fator Acidentário de Prevenção (FAP):

1. É constitucional a incidência do FAP para a definição da redução ou majoração das alíquotas da contribuição para o SAT.

Nos termos do voto condutor, o STF considerou que é constitucional a incidência do Fator Acidentário de Prevenção (FAP) para a definição da redução ou majoração das alíquotas da contribuição para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), conforme disposto no art. 10 da Lei 10.666/2003 e de sua regulamentação pelo art. 202-A do Decreto 3.048/1999. Ademais, o FAP não integra o conceito de alíquota, que representa a relação existente entre a expressão quantitativa ou dimensionável do fato gerador e do tributo correspondente.

2. A valoração do FAP por ato normativo secundário não viola o princípio da legalidade tributária

O FAP, nesses termos, não é elemento integrante do aspecto quantitativo da hipótese de incidência ou fato gerador do SAT, mas fator multiplicador aplicável a esta contribuição — externo, portanto, à relação jurídica tributária —, razão pela qual a sua forma de valoração por ato normativo secundário não viola o princípio da legalidade tributária.

De igual modo, não caracterizada, no caso, qualquer afronta aos princípios da legalidade genérica, da irretroatividade tributária, da transparência, da moralidade administrativa e da publicidade.

Devemos ainda observar a legalidade sob outro prisma, como dito anteriormente, estipulada o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal — “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” —, delimita os três campos de conduta representados pelos modais do dever-ser, obrigação, proibição e permissão.

A esfera da permissão se configura na lacuna normativa, quando não há imposição ou vedação legal quanto a determinadas condutas, conferindo à pessoa a prerrogativa de decidir praticá-las ou abstê-las. Nesse campo da permissão é atribuída

uma faculdade para praticar ou não uma conduta, o que demonstra ser um campo de liberdade de atuação da pessoa.

Assim, a Constituição Federal positivou o direito fundamental de liberdade, que se manifesta no campo das condutas não reguladas expressamente por lei. Dito em linguagem formalizada: $(Pp \vee P \neg p)$. Ao determinar que somente a lei poderá limitar o direito fundamental de liberdade, se faz necessário que tais leis sejam nítidas e transparentes.

Em linhas gerais, observamos o princípio da legalidade como um dos princípios basilares previsto na Constituição Federal, o qual nos apresenta que o contribuinte, sujeito passivo, só está obrigado a fazer ou deixar de fazer mediante lei, e o ente estatal, sujeito ativo, só poderá criar, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei. Observando que o veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei em sentido lato, a qual deve trazer no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Ainda anotamos que, em recentes decisões, o STF vem adorando o entendimento do princípio da legalidade atenuado, que vem a flexibilizar algumas decisões tendo em vista lacunas encontradas em algumas normas jurídicas.

Nos parece óbvia esta dedução de que o contribuinte só pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer em virtude de lei e esta deve observar normas e princípios constitucionais para que seja devidamente introduzida no ordenamento jurídico, detalhando seus elementos da relação jurídica obrigacional. Porém o que se tem por vezes, é a interpretação do texto normativo que pode não estar condizente com a realidade fática. Adotar a mitigação do princípio da legalidade tributária, tendo em vista as necessidades de arrecadação e de intervenção estatal na economia, pode levar a uma flexibilização excessiva que comprometa a segurança jurídica e os direitos dos contribuintes. Portanto, é fundamental que a interpretação e aplicação das normas tributárias sejam realizadas de maneira a respeitar tanto a letra quanto o espírito da lei, garantindo que as obrigações tributárias sejam claras, precisas e fundamentadas em uma base legal sólida.

f) Princípio da tipologia tributária

O princípio da tipologia tributária é um dos princípios gerais do Direito Tributário, previsto no artigo 97, inciso VI, do Código Tributário Nacional (CTN). Este princípio estabelece que os tributos devem ser instituídos por lei, em que se deve definir, com precisão, as suas hipóteses de incidência, os seus sujeitos passivos, as suas bases de cálculo e as suas alíquotas.

Paulo de Barros Carvalho,²⁶² sobre o tema, nos traz que no direito positivo brasileiro, o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Para o estudioso, este binômio é o que nos permite diferenciar as espécies tributárias entre si, sendo também operativo dentro das próprias subespécies, ou seja, estes dois fatores irão possibilitar dizer se um tributo é imposto, taxa ou contribuição de melhoria, bem como anunciar que tipo de imposto ou que modalidade de taxa.

Continua Paulo de Barros, o qual afirma que o princípio da tipologia tributária advém da linguagem empregada no art. 154, I, CF, onde isso se dá pelo entendimento que a disjunção “ou” há de ser substituída pelo conjuntor “e”, como imperativo do sistema.

Esse entendimento do autor se opõe a assertiva apresentada pelo teor do art. 4º do Código Tributário Nacional, ao dizer que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, o que nos arremeteria a pensar que este único elemento, a hipótese de incidência, seria o suficiente para definir o tipo do gravame fiscal.

A tipicidade tributária significa a exata adequação do fato à norma, e, por isso mesmo, o surgimento da obrigação se condicionará ao evento da subsunção, que é a plena correspondência entre o fato jurídico tributário e a hipótese de incidência, fazendo surgir a obrigação correspondente, nos exatos termos previstos em lei.²⁶³

²⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 221-2.

²⁶³ Ibidem. p. 599.

Paulo de Barros Carvalho nos apresenta o princípio da tipicidade como aquele que preconiza que a lei deve trazer de maneira expressa e inequívoca, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional, além de exigir que os agentes da Administração, no exercício de suas funções de gestão tributária, indiquem todos os elementos do tipo normativo existentes na concreção do fato que se pretende tributar, assim como os elementos apontem uma possível conduta como ilícita.²⁶⁴

No mesmo sentido está Alberto Xavier o qual nos apresenta o princípio da tipicidade, também chamado por ele de reserva absoluta de lei, apresenta-se como uma sequência lógica ao princípio da seleção, princípio do *numerus clausus*, princípio do exclusivismo e o princípio da determinação ou tipicidade fechada.²⁶⁵

Para Xavier, o legislador não pode descrever o tributo pela utilização de conceito geral abrangendo todo o quadro das situações tributáveis, o tributo deve, segundo o autor, constar de uma tipologia, devem ser descritos em tipos ou modelos que expressem realidades que pretendem tributar dentro um quadro amplo. Aponta ainda que a tipologia tributária é inegavelmente taxativa, ou seja, o fato tributário é um fato típico o qual, para produzir os seus efeitos, é necessário que se corresponda a todos seus elementos previstos na lei em abstrato.²⁶⁶

Sem o propósito de nos alongarmos nesta temática, encontramos na literatura os termos tipicidade fechados e tipicidade cerrada, ambos são duas variantes do princípio da tipicidade tributária. A principal diferença entre os dois princípios é que o princípio da tipicidade fechada exige que a lei defina os elementos do fato gerador de forma precisa e exaustiva, não deixando margem para interpretações ou analogias. Já o princípio da tipicidade cerrada exige que a lei defina os elementos do fato gerador de forma precisa, mas permite que o intérprete faça analogias para aplicar a lei a situações não previstas expressamente.

²⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 599-600.

²⁶⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 18.

²⁶⁶ Ibidem. p. 19.

O princípio da tipicidade fechada é defendido por alguns autores, como Alberto Xavier²⁶⁷ e Roque Carrazza,²⁶⁸ que argumentam que ele é o único que garante a segurança jurídica dos contribuintes. Segundo Xavier, a lei deve definir os elementos do fato gerador de forma precisa e exaustiva para que os contribuintes possam saber, com certeza, se estão sujeitos à tributação.

Autores como Misabel de Abreu Machado Derzi,²⁶⁹ e Ricardo Lobo Torres,²⁷⁰ apresenta um outro olhar sobre a doutrina da tipicidade fechada no direito tributário. Para esses autores a palavra tipo foi empregada de forma equivocada na doutrina portuguesa o que foi trasladado ao Brasil. O tipo foi tradução errônea da palavra alemã *tatbestand*, a qual relaciona-se com o significado de fato gerador. Com isso, a tipicidade foi confundida com classificação, sendo o tipo um conceito fechado, determinado e classificatório.

Para estes autores, este sentido impróprio do tipo gerou a criação do princípio da tipicidade fechada, o qual exige que a lei descreva univocamente todos os elementos da norma tributária, o que se confunde com princípio da determinação conceitual fechada.

Cumpra inicialmente distinguir entre tipicidade (Typizität), como qualidade do tipo jurídico, e tipificação (Typisierung), compreendida como formação normativa do tipo.²⁷¹

Ricardo Lobo Torres, apresenta em sua obra o princípio da determinação ou determinação do fato gerador, o qual determina que todos os elementos do fato gerador abstrato sejam indicados com clareza na lei formal.²⁷²

²⁶⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 18-9.

²⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 223.

²⁶⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 241-2.

²⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista De Direito Administrativo*, v. 235, p. 194, 2004. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v235.2004.45134>. Acesso em: 28 jan. 2024. DOI: 10.12660/rda.v235.2004.45134.

²⁷¹ Ibidem.

²⁷² Ibidem. p. 203.

Ainda para o autor, o princípio da tipicidade tributária emerge como um desdobramento essencial que se submete à premissa fundamental da segurança jurídica, porém sua aplicação é permeada pela ponderação constante com o princípio da capacidade contributiva e outros preceitos ligados à ideia de justiça tributária.

O termo "tipicidade" (ou "Typizität", na terminologia alemã), como descreve Ricardo Lobo Torres, denota a própria qualidade do tipo, representando a média ou normalidade de uma situação específica com suas conexões de sentido. Essa noção se distingue da tipificação (ou "Typisierung"), que compreende a formação normativa do tipo. É importante ressaltar que o tipo e sua tipicidade são intrinsecamente abertos, contrastando com a quantificação que estabelece limites para a base de cálculo e outros índices de mensuração dos impostos.

A tipicidade não se confunde com o princípio da determinação. Quando o fato gerador concreto é composto por um tipo, cabe ao intérprete da lei proceder à sua ordenação ou associação para adequá-lo ao tipo previsto na regra de incidência. Nesse contexto, o termo "tipicidade" não abrange estritamente a subsunção nem a discricionariedade, que representam outras formas de adaptar o fato à norma tributária.

Em linhas gerais, verificamos que a principal diferença entre o princípio da tipicidade o qual se refere ao fato gerador do tributo, e o princípio da determinação, o qual se refere à obrigação tributária.

Já o princípio da tipicidade cerrada é defendido por outros autores, como Geraldo Ataliba,²⁷³ que argumentam que ele é mais flexível e permite que a lei se adapte às mudanças sociais e econômicas. Segundo Ataliba, a lei pode definir os elementos do fato gerador de forma precisa, mas pode também permitir que o intérprete faça analogias para aplicar a lei a situações não previstas expressamente.

O Supremo Tribunal Federal (STF) tem adotado uma posição intermediária, reconhecendo a existência de ambos os princípios, mas aplicando-os de forma ponderada. Em alguns casos, o STF tem exigido que a lei defina os elementos do fato gerador de forma precisa e exaustiva, como no caso do imposto de renda. Em outros casos, o STF tem permitido que o intérprete faça analogias para aplicar a lei a

²⁷³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p.63.

situações não previstas expressamente, como no caso do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

RE 1436115 Relator(a): Min. ANDRÉ MENDONÇA Julgamento: 25/01/2024
Publicação: 26/01/2024

Decisão

discussão judicial sobre a exclusão, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos créditos de PIS e COFINS oriundos do regime não cumulativo. Considerar os créditos de restituição incentivada como débitos (ou 'custos') implicaria desrespeito ao princípio da legalidade e da tipicidade fechada e significaria, ainda, uma inadmissível subversão do sistema contábil brasileiro. Se, pela Ciência Contábil, o 'ativo contábil' abrange os direitos da empresa realizáveis a curto, médio ou longo prazo, não cabe ao Poder Judiciário criar favores em desconformidade com as normas legais que regulam o princípio da não cumulatividade e que criam os benefícios fiscais. O disposto nos §§ 10º dos artigos 3º da Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 refere-se somente ao PIS e à COFINS (buscando não esvaziar asistematicamente a não cumulatividade destes), não alcançando a CSLL e o IRPJ." (e-doc. 12, p. 4-6). 4. A toda evidência, o Tribunal de origem pautou sua análise na interpretação de normas infraconstitucionais, notadamente, na Lei nº 9.363, de 1996, a inviabilizar o presente recurso ante a existência — eventual — de ofensa meramente reflexa à Constituição da República. 5. Nesse sentido está calcada a jurisprudência

O RE 1436115, julgado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em 25 de janeiro de 2024, discutiu a exclusão, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos créditos de PIS e COFINS oriundos do regime não cumulativo.

O relator do recurso, ministro André Mendonça, entendeu que a exclusão dos créditos não é constitucional, pois viola o princípio da tipicidade cerrada. No caso em questão, o ministro Mendonça entendeu que a lei não define com precisão o que são créditos de restituição incentivada. Isso porque a lei apenas estabelece que esses créditos são aqueles que são utilizados para compensar débitos de PIS e COFINS. No entanto, a lei não define quais são os débitos que podem ser compensados com esses créditos.

Assim, o ministro Mendonça entendeu que a exclusão dos créditos de restituição incentivada da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é uma interpretação ampliativa da lei, que viola o princípio da tipicidade cerrada. Isso porque a lei não define com precisão o que são créditos de restituição incentivada e quais são os débitos que podem ser compensados com esses créditos.

O STF, por maioria, acompanhou o voto do relator e julgou o recurso improcedente.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 838.284 SANTA CATARINA
 RELATOR: MIN. DIAS TOFFOLI RECTE. (S) :PROJETEC CONSTRUÇÕES
 LTDA ADV.(A/S) :GIOVANNI GOSENHEIMER E OUTRO(A/S) RECD.
 (A/S) :CONSELHO REGIONAL DE ENGENHARIA E AGRONOMIA -
 CREA/SC ADV.(A/S) :MARCELO MONTALVÃO MACHADO ADV.(A/S)
 :NATALIA SOUZA DOS SANTOS AM. CURIAE. :CONSELHO REGIONAL
 DE ENGENHARIA E AGRONOMIA - CREA/PR ADV.(A/S) :BARBARA
 FERREIRA DAVET E OUTRO(A/S) AM. CURIAE. :CONSELHO FEDERAL
 DE ENGENHARIA E AGRONOMIA ADV.(A/S) :DEMÉTRIO RODRIGO
 FERRONATO E OUTRO(A/S) EMENTA.

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Princípio da legalidade. Taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia. Anotação de Responsabilidade Técnica (ART). Lei nº 6.994/82. Aspecto quantitativo. Delegação a ato normativo infralegal da atribuição de fixar o valor do tributo em proporção razoável com os custos da atuação estatal. Teto prescrito em lei. Diálogo com o regulamento em termos de subordinação, de desenvolvimento e de complementariedade. Constitucionalidade.

No RE 838.284, o STF entendeu que o fato de a lei estabelecer limites máximos para a ART não viola o princípio da legalidade tributária. Isso porque a lei ainda permite que o ato normativo infralegal fixe o valor da taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal.

Essa decisão pode ser interpretada como uma forma de flexibilizar o princípio da tipicidade cerrada, permitindo que o legislador delegue ao ato normativo infralegal a definição do valor do tributo. No entanto, o STF ressaltou que essa delegação deve ser feita de forma razoável, de modo a garantir que o valor da taxa seja fixado em proporção razoável com os custos da atuação estatal.

A flexibilização do princípio da tipicidade cerrada pode ser justificada pela necessidade de garantir a eficiência da administração tributária. No caso da ART, por exemplo, o STF entendeu que a delegação ao ato normativo infralegal de fixar o valor da taxa é necessária para permitir que os Conselhos Regionais de Engenharia e Agronomia (CREA) ajustem o valor da taxa de acordo com as variações dos custos da atuação estatal.

Destacamos aqui a interdependência complexa entre o Princípio da Legalidade Tributária e a Regra-Matriz de Incidência, pois é através da Regra-Matriz, expressa em lei, que se define o fato gerador do tributo, ou seja, o evento que gera a obrigação tributária. Sem essa definição precisa e clara, o Princípio da Legalidade se esvaziaria, abrindo caminho para a arbitrariedade e a insegurança jurídica. É crucial

para o planejamento financeiro dos contribuintes e para a harmonia do sistema fiscal saber quando e como um tributo é devido.

Tendo estabelecido as bases conceituais deste estudo, avançaremos para uma análise mais aprofundada do planejamento tributário (PT). Sendo um dos elementos principais do presente estudo, abordaremos a seguir maiores minúcias sobre o tema.

3. Planejamento Tributário

O tributo geralmente é visto como algo não querido, como uma intervenção do Estado no patrimônio do particular. Em princípio o empresário tem a liberdade de contratar e de gerir sua atividade da forma que melhor lhe convir e, para resguardo desse direito, recorre à elaboração do planejamento tributário, tendo como respaldo os princípios tributários da Tipicidade, da Estrita Legalidade e da Segurança Jurídica.^{274,275}

Bird,²⁷⁶ em seu estudo sobre tributação em países em desenvolvimento, define que um sistema tributário eficaz e justo tem por princípios as seguintes características:

i) equidade – um sistema justo e equitativo distribui os encargos tributários entre os contribuintes de acordo com sua capacidade de pagamento;

ii) simplicidade e transparência – os contribuintes podem entender facilmente suas obrigações fiscais e cumpri-las;

iii) elasticidade e estabilidade – o sistema deve ser capaz de se ajustar às mudanças econômicas e sociais e manter a estabilidade das regras tributárias para proporcionar um ambiente previsível;

iv) baixo custo de conformidade – o sistema deve ser projetado de forma a minimizar os custos de conformidade, ou seja, os custos incorridos para se cumprir as obrigações; e

v) eficiência ou neutralidade econômica – um bom sistema deve promover a eficiência econômica, minimizando as distorções e os impactos negativos sobre a alocação de recursos.

Neste sentido Oliveira²⁷⁷ em sua obra, nos traz que a eficiência econômica é alcançada não apenas com o nível de tributação adequado, mas também, e

²⁷⁴ LUKIC, Melina Rocha. *Planejamento Tributário*. FGV Direito. Rio de Janeiro, 2017.

²⁷⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 142-3.

²⁷⁶ BIRD, R. M. *Tax challenges facing developing countries*. Atlanta: Georgia State University, 2008. Working Paper, n. 08-02.

²⁷⁷ OLIVEIRA, João Maria. *Carta de Conjuntura*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Brasília, DF, n. 60, 3º trimestre de 2023. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura>. Acesso em: 8 de julho de 2023.

principalmente, quando os impostos são projetados de forma a minimizar as distorções nos incentivos econômicos e na alocação de recursos.

O mesmo autor nos pontua em seu trabalho o tamanho da carga tributária total por tipo de incidência tributária como proporção do produto interno bruto (PIB) em 2021. Observou-se que no Brasil, quando comparado com a média dos países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), em 2021, a carga tributária total brasileira representou 33,9% do PIB, enquanto a média dos países da OCDE foi de 34,1%.^{278, 279}

Desta forma, observa-se que a carga tributária total está próxima da média da OCDE, porém quando comparamos estes números no contexto da América Latina e Caribe, o Brasil tem a maior carga tributária como proporção do PIB em 2021. A carga tributária média para este grupo de países é de 21% do PIB, também conforme OCDE.

Frente a estes números é que está inserido o planejamento tributário, sendo um tema amplamente discutido, onde por um lado o contribuinte almejando uma redução de sua carga tributária,²⁸⁰ promove mudanças em sua empresa de modo a se valer de lacunas legislativas, e como consequência pode vir a reduzir sua carga tributária fazendo que seus produtos e ou serviços tenham um preço mais competitivo.²⁸¹ Já por outro lado, temos o fisco, que vem adotando iniciativas recentes que visam reduzir os custos de conformidade fiscal, melhorar os serviços oferecidos aos contribuintes e promover uma abordagem mais colaborativa,²⁸² e pode interpretar tais mudanças promovidas pelo contribuinte como uma forma de evasão fiscal. A

²⁷⁸ Global Revenue Statistics Database/OCDE, 2022. Disponível em: <https://www.compareyourcountry.org/tax-revenues-global/en/0/655+656+657+658+659+660+661/default> in OLIVEIRA, João Maria. Carta de Conjuntura. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Brasília, DF, n. 60, 3º trimestre de 2023. Disponível em: <<https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura>>. Acesso em: 8 de julho de 2023.

²⁷⁹ CAPELETI, Eduarda; VOGT, Mara. Planejamento tributário: estudo de caso em uma empresa do ramo industrial do oeste catarinense. *Revista de Contabilidade Dom Alberto*, v. 11, n. 22, p. 70-93, 24 jul. 2023.

²⁸⁰ SILVA, Daiane Cazini; CUNHA, Mauro Norberto da; FREITAS, Thayná Fernandes de. Planejamento Tributário: Crédito presumido do ICMS em uma transportadora de cargas do Paraná. *Id on Line Rev. Psic.*, v. 17, n. 68, p. 430-447, out. 2023. ISSN 1981-1179. p. 444. Disponível em: <http://idonline.emnuvens.com.br/id>. Acesso em: 03 jun. 2024.

²⁸¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Editorial: The Twilight Of Bilateralism. *Intertax*, v. 51, n. 5, p. 354-358, 2023. Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/JournalArticle/Intertax/51.5/TAXI2023035>. Acesso em: 03 jun. 2024.

²⁸² OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. Article: Improving the relationship between tax authorities and taxpayers in Brazil. *Intertax*, v. 50, n. 3, p. 218-230, 2022. Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/JournalArticle/Intertax/50.3/TAXI2022021>. Acesso em: 03 jun. 2024.

seguir abordaremos o tema planejamento tributário, observando a posição de doutrinadores sobre o assunto.

3.1. A busca do conceito de planejamento tributário para uniformizar sua utilização

Sobre planejamento tributário, encontramos doutrinadores como Heleno Tôrres que definem planejamento tributário como “uma técnica de organização preventiva dos negócios, voltada à obtenção de economia lícita de tributos.”²⁸³

No mesmo sentido temos Brandão Machado, para quem o planejamento tributário “se caracteriza pelo arranjo jurídico dos negócios do contribuinte de tal maneira que logra reduzir ou eliminar a carga dos impostos, sem infringir, obviamente, nenhum preceito de lei”.²⁸⁴

Neste sentido, Edmar de Oliveira Filho²⁸⁵ e Adriano Luiz Batista Messias,²⁸⁶ afirmam que a expressão “planejamento tributário” é utilizada para fazer referência a uma atividade ou uma técnica de redução da carga tributária suportada pelas pessoas físicas e jurídicas, sempre em consonância com o ordenamento jurídico em vigor.

²⁸³ TÔRRES, Heleno. Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In: MARINS, James (coord.). *Tributação e Antielisão* (Coleção Tributação em Debate, v. 3). 1 ed. 3 tir. Curitiba: Juruá, 2003. p. 103.

²⁸⁴ MACHADO, Brandão. Cisão de sociedade de capital estrangeiro e imposto de renda – PN 46/87. *DOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*, n. 17, Caderno 1, São Paulo: IOB, 1988. p. 250.

²⁸⁵ FILHO, Edmar Oliveira A. *Planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 2016. E-book. ISBN 9788502616950. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502616950/>. Acesso em: 25 fev. 2024.

²⁸⁶ MESSIAS, Adriano Luiz Batista. Preços de transferência no planejamento tributário internacional: perspectiva sob a ótica da teoria das provas. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, [S. l.], n. 9, p. 36–70, 2021. p. 42. DOI: 10.46801/2595-7155-rdtia-n9-1. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAAtual/article/view/1297>. Acesso em: 20 maio. 2024.

Conforme narra Livia de Carli Germano,²⁸⁷ planejamento tributário é entendido como um expediente a serviço da autonomia privada e da livre-iniciativa, na medida em que o ordenamento jurídico brasileiro garante a propriedade privada, nos limites de sua função social, facultando ao contribuinte organizar-se de forma que se lhe imponha a menor carga tributária possível.

Em linhas gerais a expressão planejamento tributário vem sendo utilizada para demonstrar a adoção proativa, por parte dos empresários, de um sistema de economia legal, ou de elisão fiscal,^{288,289} de uma atividade ou uma técnica de alternativas de redução da carga tributária suportada por pessoas e empresas, em consonância com o ordenamento jurídico em vigor,²⁹⁰ onde por vezes, são realizados estudos que, antecipando os efeitos dos atos e negócios jurídicos passíveis de serem praticados, acaba por influenciar a escolha, pelo contribuinte, daquele que seja fiscalmente menos oneroso.^{291,292,293}

²⁸⁷ GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502183247. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502183247/>. Acesso em: 20 nov. 2023. posição. 12.

²⁸⁸ CREPALDI, Silvio A. *Planejamento tributário: teoria e prática*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 37.
²⁸⁹ BROIETTI, Cleber; VALÉRIO, Erica Dias; NISHI, Josiane Mitiko; SOATO, Jean Marcelo Arruda. Planejamento tributário: proposta para uma empresa de fornecimento de refeições preparadas. *Revista Brasileira de Contabilidade e Gestão – RBC&G*, v. 11, n. 20, p. 133-146, jun. 2022. p.139 Disponível em: www.revistas.udesc.br/index.php/reavi/article/download/21734/14525/86881. Acesso em: 19 maio 2024.

²⁸⁹ BROIETTI, Cleber; VALÉRIO, Erica Dias; NISHI, Josiane Mitiko; SOATO, Jean Marcelo Arruda. Planejamento tributário: proposta para uma empresa de fornecimento de refeições preparadas. *Revista Brasileira de Contabilidade e Gestão – RBC&G*, v. 11, n. 20, p. 133-146, jun. 2022. p.139 Disponível em: www.revistas.udesc.br/index.php/reavi/article/download/21734/14525/86881. Acesso em: 19 maio 2024.

²⁹⁰ FILHO, Edmar Oliveira A. *Planejamento tributário*. Disponível em: Minha Biblioteca, (2nd edição). Editora Saraiva, 2016. p.8.

²⁹¹ GERMANO, Livia de C. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502183247. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502183247/>. Acesso em: 20 nov. 2023. posição. 12.

²⁹² RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-Fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 210.

²⁹³ BISON, Victória Pagane; JURUBEBA, Fernanda Matos Fernandes de Oliveira. Planejamento tributário e holding familiar: vantagens e desvantagens. *Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação*, [S. l.], v. 10, n. 3, p. 1248–1261, 2024. DOI: 10.51891/rease.v10i3.12964. Disponível em: <https://periodicorease.pro.br/rease/article/view/12964>. Acesso em: 3 jun. 2024.

Importante ressaltar que não se pode confundir o planejamento tomado como procedimento com seu conteúdo, ou seja, os atos e negócios praticados e o resultado daí advindo.²⁹⁴

Neste sentido nos traz Marco Aurélio Greco que

toda operação que tenha por efeito minimizar a carga tributária mediante atos ilícitos está fora da nossa análise. Vale dizer, se alguém disser: aqui houve um planejamento com uso de falsidade, a rigor não está se referindo a um planejamento porque falsidade é ato ilícito²⁹⁵

Para KLAUS TIPKE²⁹⁶, o planejamento tributário pode assumir um caráter positivo ou negativo:

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

KLAUS TIPKE atribui a definição positiva a liberdade do contribuinte realizar, de forma legítima e protegida pelo Direito, atos jurídicos identificados como planejamento tributário, e da mesma forma o autor atribui a definição negativa de planejamento tributário como sendo a estratégia também praticadas pelo contribuinte com o objetivo de minorar o seu ônus fiscal, porém não são toleradas pelo ordenamento jurídico, sendo classificada como planejamento tributário abusivo e evasão fiscal.

Adotaremos a definição de Livia de Carli Germano, a qual nos traz que planejamento tributário nada mais é do que o estudo que, antecipando os efeitos dos atos e negócios jurídicos passíveis de serem praticados, acaba por influenciar a escolha, pelo contribuinte, daquele que seja fiscalmente menos oneroso. O termo não

²⁹⁴ GERMANO, Livia de C. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502183247. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502183247/>. Acesso em: 20 nov. 2023. posição. 12.

²⁹⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 78.

²⁹⁶ TIPKE, Klaus. *Moral tributária del Estado y de los contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral)*. Tradução para o espanhol de Pedro M. Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002. p. 110.

designa, a prática de atos lícitos ou ilícitos, mas apenas a atitude de programar atos e negócios levando em consideração a economia de tributos.²⁹⁷

Segundo Greco²⁹⁸ a primeira fase do debate sobre planejamento tributário, que vigorou até a Constituição de 1988, era marcada pela primazia da liberdade do contribuinte. Nesta fase, o planejamento tributário era permitido desde que os atos praticados pelo contribuinte fossem lícitos e não configurassem simulação, abuso de direito ou fraude à lei.

Na segunda fase, que se iniciou com a Constituição de 1988, foi marcada pelo surgimento de uma nova perspectiva, que passou a considerar o planejamento tributário como uma forma de abuso de direito. Nesta fase, o planejamento tributário era visto como uma forma de fraudar o sistema tributário e, portanto, era considerado ilegítimo.

No entanto, Greco²⁹⁹ afirma que, na terceira fase, que se consolidou nos últimos anos, é marcada pelo reconhecimento do princípio da capacidade contributiva como um limite à liberdade do contribuinte. Nesta fase, o planejamento tributário é permitido desde que não seja utilizado para reduzir a carga tributária de forma desproporcional à capacidade econômica do contribuinte.

Para este autor,³⁰⁰ a importância do princípio da capacidade contributiva para o planejamento tributário decorre do fato de que ele visa a assegurar a justiça tributária, sendo está um princípio constitucional que estabelece que todos os contribuintes devem contribuir para os gastos públicos de forma justa e equitativa.

No contexto do planejamento tributário, nos traz o mesmo autor, o princípio da capacidade contributiva o qual deve ser interpretado de forma a garantir que todos os contribuintes contribuam para os gastos públicos de forma proporcional à sua capacidade econômica. Isso significa que o planejamento tributário não pode ser utilizado para reduzir a carga tributária de forma desproporcional à capacidade econômica do contribuinte. O princípio da capacidade contributiva também deve ser

²⁹⁷ GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502183247. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502183247/>. Acesso em: 20 nov. 2023.p. 28.

²⁹⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 319.

²⁹⁹ Ibidem.

³⁰⁰ Ibidem. p. 323-4.

interpretado de forma a garantir que o planejamento tributário não seja utilizado para prejudicar o interesse público. Isso significa que o planejamento tributário não pode ser utilizado para fraudar o sistema tributário ou para impedir o cumprimento das obrigações tributárias.³⁰¹

O autor defende a tese de que o planejamento tributário deve ser analisado à luz do princípio da capacidade contributiva, a tese de Greco é consistente com o princípio da justiça tributária, que é um princípio constitucional que estabelece que todos os contribuintes devem contribuir para os gastos públicos de forma justa e equitativa.

Ainda nesta toada, Greco destaca a necessidade de interpretar o princípio da capacidade contributiva de forma a garantir que o planejamento tributário não seja utilizado para prejudicar o interesse público, onde o planejamento tributário não pode ser utilizado para fraudar o sistema tributário ou para impedir o cumprimento das obrigações tributárias.

Greco destaca ainda que os princípios constitucionais, incluindo os tributários, ganharam uma maior eficácia e relevância, não devendo ser subestimados, sendo que a maximização da eficácia dos dispositivos constitucionais é essencial para evitar a redução de sua eficácia pela interpretação, o que poderia enfraquecer a própria Constituição.³⁰²

Um outro olhar sobre planejamento tributário é feito por Sampaio Dória, o qual afirma que a legitimidade dos atos de planejamento tributário não pode ser encontrada na finalidade buscada, mas nos meios utilizados,³⁰³ mesmo quando a motivação é exclusivamente tributária, desde que haja congruência entre a forma jurídica e a realidade fática, o planejamento tributário deve ser aceito.

Sampaio Dória,³⁰⁴ aborda o planejamento tributário sob uma perspectiva analítica com ênfase na ética tributária. O autor defende que a fundamentação das teorias contrárias à elisão fiscal e as decisões judiciais desfavoráveis à mesma têm

³⁰¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 319.

³⁰² Ibidem. p. 324.

³⁰³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *O planejamento tributário na obra de Antônio Roberto Sampaio Dória: Aspectos Éticos da Elisão*. 2ª ed. São Paulo: Editora Jurídica, 2021. p. 40.

³⁰⁴ Ibidem. p. 26.

suas raízes em considerações de ordem ética. Sustenta ainda que elisão fiscal legítima é mais restritiva do que algumas interpretações amplas, além de enfatizar que, uma vez que o tributo é uma prestação compulsória, ponderar sobre aspectos éticos do comportamento do contribuinte se torna irrelevante, já que sua conduta é ditada pela norma tributária, não por considerações éticas ou morais.³⁰⁵

Destaca o mesmo autor que exigir que o contribuinte opte pelo caminho mais oneroso contraria o princípio da liberdade de conduta ou opção legal não simulada, que é essencial para a elisão tributária.³⁰⁶ Afirma ainda o autor que a liberdade de escolha do contribuinte, desde que não seja simulada, é um elemento fundamental na prática de planejamento tributário legítimo.

Porém nem toda a situação que implique numa diminuição ou exclusão do valor a recolher a título de tributo será necessariamente um planejamento tributário.³⁰⁷ Existem atos praticados pelo contribuinte que não podem ser enquadradas como planejamento tributário, sendo ele as os atos ilícitos, que podem se dar por ação ou omissão de forma voluntária, negligenciada ou imprudente, e as substituições materiais ou mera abstenção de fatos que são uma modificação de conduta de consumo.

A discussão sobre planejamento tributário envolve os princípios da livre iniciativa e não intervenção, pautado na autonomia e liberdade das pessoas físicas e jurídicas para buscar opções para redução de tributos, e as restrições impostas pelo sujeito ativo do crédito tributário contra a utilização de alternativas para reduzir a tributação, o qual busca como fundamento de validade os conceitos como fraude, simulação, abusos de forma e de direito.³⁰⁸

³⁰⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *O planejamento tributário na obra de Antônio Roberto Sampaio Dória: Aspectos Éticos da Elisão*. 2ª ed. São Paulo: Editora Jurídica, 2021. p. 27.

³⁰⁶ O planejamento tributário tem fundamento em princípios constitucionalmente previstos como a liberdade de iniciativa (art. 1º, IV e 170 caput da CF/88), na livre concorrência (art. 170, IV CF/88) e nas liberdades previstas ao longo do art. 5º da CF/885, que expressam a liberdade do indivíduo de organizar sua vida, inclusive, no que tange a liberdade contratual, bem como no princípio da legalidade e na garantia do direito de propriedade. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *O planejamento tributário na obra de Antônio Roberto Sampaio Dória: Aspectos Éticos da Elisão*. 2ª ed. São Paulo: Editora Jurídica, 2021. p. 27.

³⁰⁷ LUKIC, Melina Rocha. *Planejamento Tributário*. FGV Direito. Rio de Janeiro, 2017.

³⁰⁸ IBPT. *Planejamento Tributário: O que é, como funciona e quais são os seus limites?* Disponível em: https://www.ibet.com.br/planejamento-tributario/#_ftnref3. Acesso em: 10 jul. 2023.

A seguir apresentamos a tabela T4, onde comparamos os pontos de vista dos diversos autores sobre planejamento tributário, onde pudemos observar que todos apresentam em comum a concordância de que:

- a) que o planejamento tributário é uma ferramenta legítima.
- b) não confundir planejamento tributário com atos ilícitos, fraudes ou evasão fiscal.
- c) a discussão envolve princípios como a capacidade contributiva, liberdade de conduta, e a busca por opções justas e equitativas para redução de tributos.

Também verificamos que a divergência entre eles se dá na ênfase dada aos diferentes aspectos do planejamento tributário, onde alguns autores enfatizam a economia de tributos, enquanto outros enfatizam a legalidade, a ética ou a liberdade de escolha do contribuinte.

Autor	Definição	Ênfase
Heleno Tôres	Técnica de organização preventiva dos negócios para economia lícita de tributos.	Economia lícita de tributos.
Brandão Machado	Arranjo jurídico dos negócios para reduzir ou eliminar a carga tributária, respeitando a legalidade.	Redução da carga tributária.
Edmar de Oliveira Filho	Técnica de redução da carga tributária em conformidade com o ordenamento jurídico.	Redução da carga tributária dentro da lei.
Livia de Carli Germano	Ferramenta para a autonomia privada e livre iniciativa, permitindo ao contribuinte organizar-se para enfrentar a menor carga tributária possível.	Autonomia privada e livre iniciativa.
Marco Aurélio Greco	Capacidade contributiva como limite à liberdade do contribuinte. Reconhece a evasão fiscal como ilícita.	Capacidade contributiva e legalidade.
Klaus Tipke	Diferencia o planejamento tributário positivo (legítimo) do negativo (abusivo e evasivo).	Legitimidade do planejamento.
Sampaio Dória	Ênfase na ética tributária. Aceitação quando há congruência entre a forma jurídica e a realidade fática. Liberdade de escolha do contribuinte.	Ética e liberdade de escolha.

Tabela 4 - Comparativo de definições sobre Planejamento Tributário entre diferentes autores

Concordamos com o posicionamento de Greco que os princípios constitucionais, especialmente os tributários, não devem ser considerados como meros enunciados abstratos, mas sim como normas jurídicas vinculantes que devem ser observadas por todos os entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e pelos próprios contribuintes.

Acreditamos que é necessário garantir que os princípios sejam aplicados de forma concreta e eficaz nas decisões judiciais e administrativas, para que não se

tornem letra morta. A não observância dos princípios constitucionais, especialmente dos tributários, pode ter graves consequências para o sistema jurídico brasileiro, podemos citar a violação dos direitos fundamentais dos contribuintes como o princípio da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Insegurança jurídica gerando instabilidade no ambiente de negócios e desestímulo ao investimento. Consequências também na arrecadação de tributos comprometendo a capacidade do Estado de financiar políticas públicas essenciais. Enfraquecimento da própria Constituição fragilizando o Estado Democrático de Direito.

Em conclusão, observamos que os diversos autores conceituam planejamento tributário como uma ferramenta legítima, mas que deve ser utilizada de forma responsável e ética, que pode e deve ser utilizado para reduzir a carga tributária de forma justa e equitativa, sem prejudicar o interesse público.

Acreditamos, como observado por Sampaio Dória, que a legitimidade dos atos de planejamento tributário não pode ser encontrada na finalidade buscada, mas nos meios utilizados, ou seja, a aplicação dos princípios descritos por Greco é algo relevante e essencial, porém sua utilização como meio deve ser pormenorizada e melhor descrita na Regra Matriz de Incidência Tributária, assim como os atos praticados, para que o planejamento tributário atinja seu objetivo de proporcionar ao sujeito passivo uma menor tributação sem comprometendo a capacidade do Estado de financiar políticas públicas essenciais.

Como já observado anteriormente, os atos praticados pelo sujeito passivo com o intuito de reduzir a carga tributária podem ser interpretados pelo Estado como uma tentativa de ultrapassar simplesmente a otimização dos tributos a serem pagos. Esse processo é discutido na doutrina por meio dos termos elisão, elusão e evasão fiscal, os quais apresentam definições conflitantes entre os estudiosos do direito. Tendo em vista esta divergência e complexidade, aprofundaremos nosso entendimento sobre essas definições, como parte integrante da jornada para compreender se, de fato, existe abuso no planejamento tributário e quando tal abuso ocorre.

3.2. A evasão e elisão fiscal como estratégias de um planejamento tributário

Dentro do contexto linguístico, "Elisão", proveniente de "Elidir", implica em remover, excluir, que não deve ser confundido com "Elusão", a qual deriva de "Eludir" e representa a habilidade de evitar algo com astúcia.³⁰⁹

Em paralelo, temos "Evasão", que tem sua origem em "Evadir", associando-se ao ato de se desviar ou omitir. Antônio Houaiss, respeitando estas nuances, define: "Elisão" como excluir ou enfraquecer; "Elusão" como evitamento astuto; e "Evasão" como a prática de se esquivar ou omitir.³¹⁰

Nunca o ato de pagar impostos foi simpático ao contribuinte. O conselho de Cristo para que se pagasse a César o que era de César, ainda que dotado de extremo bom senso para a oportunidade, não chegou a satisfazer a maioria de seus contemporâneos, e seu real sentido vem sendo perscrutado através dos séculos. Partindo do arbítrio do soberano, que impunha sua vontade e seu tributo e passando pelas conquistas da Magna Carta, que limitou a vontade do rei às disposições do Parlamento, o recolhimento do tributo jamais foi aceito passivamente pelo contribuinte e nunca deixou de ser imposto. Para não pagar impostos arbitrários, revoltaram-se os ingleses; a Revolução Francesa resultou do inconformismo da burguesia contra um sistema de tributos com uma única mão de direção, isto é, do bolso do povo para o tesouro da monarquia; a Independência dos Estados Unidos da América teve como estopim a revolta contra um tributo, assim como a derrama, no Brasil, deu causa à Inconfidência Mineira. São momentos da História, tomados quase ao acaso, mas que bem demonstram a irresignação do contribuinte contra os tributos, particularmente os injustos e os iníquos.³¹¹

A temática da elisão, da elusão e da evasão fiscal não é tratada pela doutrina pátria com uniformidade terminológica,^{312,313} não é o objetivo aprofundarmos a questão, mas é necessário teceremos breves considerações para que possamos

³⁰⁹ HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva: Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia, 2009. lix, 1986. ISBN 9788573029635. p. 1111-4; 1277.

³¹⁰ Ibidem.

³¹¹ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 2-3.

³¹² CALHEIROS JÚNIOR, João de Deus Moreira. Normas de controle da elusão fiscal. 2003. 124 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - *Universidade Federal de Pernambuco*, Centro de Ciências Jurídicas, Recife, PE, 2003. p. 11.

³¹³ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017. p. 342.

traçar linhas gerais quanto a definição e critérios adotados para classificar uma ato como sendo elisão, elusão ou evasão fiscal.

Os critérios da licitude e do momento da utilização dos meios, influenciam muitos autores na caracterização da legitimidade ou ilegitimidade da economia de tributos.³¹⁴

Sampaio Dória³¹⁵ destaca um critério fundamental na análise da legitimidade ou ilegitimidade da economia de tributos na doutrina brasileira, cuja avaliação costuma ser baseada no critério da licitude dos atos praticados pelo contribuinte. O critério cronológico é utilizado para verificar se os atos foram praticados antes ou depois da ocorrência do fato gerador.

Este enfoque no critério da licitude destaca a importância de que as práticas adotadas pelos contribuintes estejam em conformidade estrita com as leis tributárias, o que implica que a legalidade das ações desempenha um papel decisivo na determinação da legitimidade da economia fiscal realizada pelos contribuintes.³¹⁶

E o critério cronológico, que acrescenta uma dimensão adicional à avaliação da legalidade das práticas, proporcionando um quadro mais abrangente para determinar a conformidade com as normas tributárias, verificando se os atos foram realizados de maneira a antecipar-se ou a suceder a ocorrência do fato gerador.

Charles William McNaughton,³¹⁷ nos apresenta seu olhar sobre a questão e afirma que a divisão entre elisão e evasão é binária pois, a partir do discurso tributário, um sujeito passivo pode ter aplicado corretamente uma norma tributária, obtendo uma economia fiscal legítima, ou pode não tê-la aplicado adequadamente, resultando em uma vantagem fiscal indevida.

³¹⁴ GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502183247. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502183247/>. Acesso em: 20 nov. 2023. p. 20.

³¹⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 84.

³¹⁶ PIMENTA, Bruno Rezende; SCABORA, Filipe Casellato. Conformidade fiscal e moral tributária: uma via de mão dupla?. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 53, p. 100–119, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.53.4.2023.2307. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2307>. Acesso em: 18 maio. 2024.

³¹⁷ MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário*. 2013. 459 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/6253>. Acesso em: 25 fev. 2024, p. 232.

McNaughton enfatiza a importância de uma aplicação precisa e adequada das normas tributárias, sugerindo que a linha entre elisão e evasão é definida pelo correto ou incorreto emprego das regras fiscais, com isso destaca a necessidade de conformidade rigorosa com as leis tributárias para garantir que qualquer benefício fiscal seja obtido de maneira legal e ética.

A distinção entre elisão e evasão fiscal é crucial no âmbito do planejamento tributário, pois é o que determina a legalidade e a ética das estratégias utilizadas para minimizar a carga tributária. Na sequência, exploraremos com mais profundidade o conceito de elisão fiscal, analisando suas características e implicações legais. Posteriormente, nos debruçaremos sobre a evasão fiscal, destacando os riscos e as consequências associadas a essa prática. Dessa maneira, buscamos oferecer uma compreensão abrangente e esclarecedora sobre esses dois aspectos fundamentais do planejamento tributário

3.2.1. Elisão fiscal

Encontramos autores como Cesar A. Guimarães Pereira³¹⁸, Ricardo Alexandre³¹⁹ e Heleno Torres³²⁰ que defendem a existência de três regimes jurídicos distintos para qualificar a conduta do contribuinte. Estes autores defende a existência da evasão tributária, da elisão tributária eficaz (atos ou negócios indiretos) e da elisão tributária ineficaz (atos ou negócios simulados).

A elusão é sempre um fenômeno transparente, de modo que o procedimento elusivo nunca é oculto, na medida em que o contribuinte revela-se ao Fisco, pela consecução dos atos ou negócios jurídicos próprios, atendendo aos

³¹⁸ PEREIRA, César A. Guimarães. *A elisão tributária e a Lei Complementar 104/2001*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002.

³¹⁹ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017. p. 342.

³²⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In: MARINS, James (coord.). *Tributação e Antielisão* (Coleção Tributação em Debate, v. 3). 1 ed. 3 tir. Curitiba: Juruá, 2003. p. 40.

requisitos formais e materiais dos procedimentos com os quais pretende alcançar o regime tributário mais vantajoso. Por isso, enquanto a “evasão tributária” é sempre um fenômeno que pressupõe o ocultamento; a elusão envolve o grupo de ilícitos atípicos, organizados com o fim de evitar a constituição de obrigações tributárias. Tanto em um quanto no outro, as operações ou negócios jurídicos são considerados como praticados em extrapolação aos limites constitucionais da livre iniciativa e em desrespeito aos ditames do ordenamento, quer diretamente, descumprindo mandamentos jurídicos típicos (evasão), quer indiretamente, manipulando as formas para furtar-se com habilidade ou astúcia à incidência tributária (elusão), efetivando, com isso, espécies de ilícitos atípicos, cuja sanção é a desconsideração do negócio ou sua requalificação jurídica, para efeitos fiscais³²¹

Para Heleno Tôrres, elisão corresponde à economia lícita de tributos, condutas toleradas e, em alguns casos, até estimuladas pelo ordenamento jurídico. Evasão e Elusão, constituem espécies de ilícitos, sendo a evasão um ilícito típico e a segunda um ilícito atípico.³²²

Sob o termo elisão, encontramos autores como Hiromi Higuchi,³²³ Paulo Ayres Barreto,³²⁴ Aleomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Deirzl,³²⁵ Maria Rita Ferragut,³²⁶ Roque Antônio Carrazza,³²⁷ Regina Helena Costa,³²⁸ Antônio Roberto Sampaio Dória,³²⁹ Heleno Torres,³³⁰ convergem em uma concepção comum. Em linhas gerais, esses estudiosos abordam a elisão como uma prática legítima, caracterizada pela

³²¹ TÔRRES, Heleno Taveira. Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In: MARINS, James (coord.). *Tributação e Antielisão* (Coleção Tributação em Debate, v. 3). 1 ed. 3 tir. Curitiba: Juruá, 2003

³²² Ibidem.

³²³ HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática*. 38. ed. São Paulo: IR Publicações, 2013. p. 658.

³²⁴ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. Edição Kindle. posição 3232.

³²⁵ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 63.

³²⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2020. p. 203.

³²⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 359.

³²⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 239.

³²⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 46.

³³⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 188.

realização de atos em conformidade estrita com a legislação vigente, visando evitar a ocorrência do fato gerador de tributos.

A elisão fiscal, conforme delineada pelos mencionados autores, consiste na adoção de estratégias e ações que estejam plenamente em conformidade com as normas legais, permitindo que os contribuintes ajam de maneira preventiva diante dos eventos que ensejariam a incidência de tributos. Essa abordagem enfatiza a importância do respeito integral à legislação tributária como pilar fundamental na busca por eficiência fiscal, garantindo que as práticas adotadas sejam juridicamente válidas.

Assim, a visão compartilhada por Hiromi Higuchi, Paulo Ayres Barreto, Aleomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi, Maria Rita Ferragut, Roque Antônio Carrazza, Regina Helena Costa, Antônio Roberto Sampaio Dória, Heleno Torres, destaca a elisão como uma ferramenta legítima para a gestão tributária, baseada na estrita observância das leis e normas aplicáveis, de modo a prevenir o surgimento de eventos tributários indesejados.

José Larraz³³¹ referir-se as condutas dos contribuintes em que há a concordância entre o formalizado e a realidade, não existindo de nenhum modo simulação, onde também não se contraria nem a letra nem o espírito da lei e se procura a economia tributária.³³²

Charles William Mcnaughton nos traz que a elisão é um ato, precedido de planejamento prévio, que se relaciona de determinada maneira com as normas jurídico-tributárias, onde se tem por finalidade obter economia fiscal. Trata-se de um ato lícito de valoração, optando o indivíduo pela positivação da norma individual e concreta do modo que lhe garanta obstar a subsunção ou reduzir o valor do tributo.³³³

De maneira didática o mesmo autor nos traz:

dada (i) a potencialidade de uma situação S, que importa o exercício de atividades ou ações reveladoras de capacidade contributiva, submeter-se em um instante T, ao alcance da norma tributária N, cuja aplicação implique um

³³¹ LARRAZ, José. Metodologia aplicativa del derecho tributário. *Revista del Derecho Privado*. Madrid, 1952, p. 49.

³³² PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. *La economía de opción*. Madrid: Marcial Pons, 2006. p. 14.

³³³ MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário*. 2013. 459 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/6253>. Acesso em: 25 fev. 2024. p. 233.

quantum projetado Q, como valor a ser recolhido a título de um tributo e (ii) dado um valor Q' maior ou igual a zero e menor que Q, a elisão configura-se pela prática de um ato A, em razão de sua vocação de possibilitar uma economia fiscal, decorrente da (a) incidência de um fiscal, aplicável na situação S em razão de A, que determine, em T, o recolhimento de um quantum efetivo Q', ou (b) da não subsunção de S a qualquer situação de fato prevista no antecedente de N que implique a obrigação de pagar uma quantia superior a Q', depois de subtraí-lo qualquer valor proveniente de um fiscal existente.³³⁴

Desta maneira Charles William Mcnaughton afirma que a elisão está situada no campo da ação, precedida de um planejamento acerca das medidas que serão adotadas para obtenção da economia fiscal, não sendo o planejamento em si, mas o ato decorrente desta escolha, ou seja, a norma jurídica individual e concreta positivada pelo indivíduo, consubstanciada em um ato ou negócio jurídico, tendo por objetivo a redução da carga tributária decorrente de um cálculo normativo realizado pelo agente elisivo.³³⁵

O autor enfatiza que a ética, por si só, não é capaz de resolver as questões relacionadas à elisão fiscal, e que a solução para esse problema depende de uma ação decisiva e adequada por parte do legislador, orientada pelo poder executivo.³³⁶ Para Charles, a licitude relevante para qualificar a elisão é da norma individual perante a regra matriz de incidência tributária ou da norma de benefício fiscal.³³⁷

Sampaio Dória, um dos primeiros estudiosos a introduzir a temática no Brasil, considera a elisão como legítima e a evasão como ilegítima, ele destaca que ambas são prejudiciais, sendo que a diferença se dará na legitimidade do controle, onde na

³³⁴ MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário*. 2013. 459 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/6253>. Acesso em: 25 fev. 2024. p. 236-7.

³³⁵ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. Edição Kindle. p. 228.

³³⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *O planejamento tributário na obra de Antônio Roberto Sampaio Dória: Aspectos Éticos da Elisão*, 2ª edição, São Paulo: Editora Jurídica, 2021. p. 28.

³³⁷ MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário*. 2013. 459 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/6253>. Acesso em: 25 fev. 2024. p. 205.

elisão deve ser estabelecido controle exclusivamente pelo legislador, enquanto a evasão fiscal é objeto do Poder Judiciário e do Poder Executivo.³³⁸

Para Roque Carrazza, elisão possui a seguinte definição:

A elisão fiscal pode ser definida como a conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa impedir o nascimento da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar seu cumprimento. A elisão fiscal é alcançada pela não realização do fato imponible (pressuposto de fato) do tributo ou pela prática de negócio jurídico tributariamente menos oneroso, como, por exemplo, a importação de um produto, via Zona Franca de Manaus. Tais manobras, embora beneficiem o contribuinte, não são condenadas por nosso direito positivo.³³⁹

Com a perspicácia característica, Roque Antônio Carrazza complementa:

Na elisão fiscal o contribuinte consegue evitar a prática do fato imponible tributário deixando de praticar o fato jurídico que a lei considerou necessário e suficiente ao nascimento do tributo (hipótese de incidência tributária) **ou** praticando outro a que a mesma lei não atribui consequências fiscais ou lhe atribui consequências menos gravosas. Como vemos, constitui um recurso legítimo, inobjetable tanto sob o ponto de vista do Direito quanto o puramente ético, pois pressupõe a natureza lícita dos meios utilizados, a eficácia destes (no sentido de produzirem resultados próprios) e sua utilização antes da verificação do fato imponible (fato gerador “in concreto”) da obrigação tributária.³⁴⁰

Nas palavras de Sampaio Dória, elisão, também denominada por ele como:

evasão lícita ou legítima, se define como todo ato ou omissão que tenda a evitar, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo, observando que sua principal causa resultaria do conflito entre o interesse individual de preservar o patrimônio e o interesse público de absorver uma parcela desse patrimônio para suportar uma parte dos gastos públicos.³⁴¹

De acordo com o renomado jurista, a explicação para a adoção do termo “elisão”, é justificada pela contradição implícita do termo “evasão lícita”, uma vez, que

³³⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *O planejamento tributário na obra de Antônio Roberto Sampaio Dória: Aspectos Éticos da Elisão*, 2ª edição, São Paulo: Editora Jurídica, 2021, p. 27.

³³⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 349.

³⁴⁰ Ibidem.

³⁴¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 448.

a expressão “evasão” já possui conotação de ilicitude, esclarecendo o autor da seguinte maneira:

O próprio termo evasão já conota uma certa irregularidade. O exemplo clássico é a chamada evasão de presos. Se dissermos evasão ilícita, estaremos mera ou pleonasticamente, qualificando um ato que por si só já é ilícito. E se dissermos evasão lícita estaremos criando uma certa contradição nos termos, pois o núcleo desta alocução, o termo ‘evasão’, por si só, já implica nessa idéia de ilicitude. Propõe-se, portanto, que se use a expressão evasão para significar a fraude fiscal e o termo elisão ou economia para exprimir essa chamada evasão lícita ou legítima.³⁴²

Para Heleno Tôrres,³⁴³ o termo elisão não seria o mais apropriado, e propõe nova figura classificatória, a qual denomina de “elusão”, justificando da seguinte forma:

É imperioso registrar, contudo, que o termo “elisão” não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor linguístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termo “elusão”. “Elisão”, do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. “Eludir”, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem.

Para Ricardo Alexandre,³⁴⁴ a elusão fiscal, está relacionada a um conjunto de medidas que apresentam uma aparente licitude, porém encobrem um abuso de direito, aqui o contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, tratando-se de um mecanismo caracterizado pelo que a doutrina denomina de abuso das formas, pois o sujeito passivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, com o escopo de escapar artificialmente da tributação.

Elusivo é aquele que tende a escapular, a furtar-se; que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Desta forma, “elusão tributária” é vista como o fenômeno pelo qual

³⁴² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p.441.

³⁴³ Heleno Tôrres ressalta que “elisão”, do latim “*elisione*”, significa o ato ou efeito de elidir, eliminar, suprimir, e não é isso o que ocorre com a legítima economia de tributos. Porém, em virtude do alto grau de acatamento que obteve pela comunidade jurídica nacional, o autor prefere manter “elisão” como espécie de sinônimo de planejamento tributário lícito. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 188.

³⁴⁴ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017. p. 342.

o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e seus respectivos efeitos jurídicos.³⁴⁵

Apesar da divergência conceitual, existe grande consenso doutrinário e jurisprudencial, no sentido de reconhecer o termo *elisão fiscal* como aquele que corresponda à economia lícita de tributos. A diversidade dos termos utilizados para qualificar as condutas que geram economia de tributos, levou a manifestação de alguns autores como Sampaio Dória o qual afirma que a é “Surpreendente falta de uniformidade e rigor terminológico, metodológico e estrutural tem causado o estudo fragmentário da elisão e fraude fiscais”.³⁴⁶

Para Sacha Calmon, existem três formas de elisão:

induzida pela lei (investimento na SUDAN e na Sudene ou Repetro, v.g);
garantida pela lei (opção pelo leasing ao invés da compra-e-venda);
não proibida pela lei, quando negócios jurídicos alternativos alcançam o mesmo resultado, e somente um deles é tipificado como fato gerador de dado imposto, inexistindo proibição à liberdade contratual dos particulares.³⁴⁷

Ainda nesta toada encontramos Charles William Mcnaughton,³⁴⁸ o qual nos apresenta uma classificação de elisão fiscal, a qual variam de acordo com o meio de obtenção de economia fiscal, chamada pelo autor de elisão meio, e a utilidade do ato elisivo para o contribuinte, chamada de elisão fim.

Na elisão meio, o contribuinte se depara com a possibilidade de escolher entre dois ou mais procedimentos legais para alcançar um determinado resultado econômico. A escolha é orientada pela economia fiscal que cada opção proporciona, optando-se pelo caminho que resulta em menor carga tributária. Essa modalidade de

³⁴⁵ TORRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado*: autonomia privada, simulação, elusão tributária. Revista dos Tribunais. São Paulo, 2003, p. 277.

³⁴⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 43.

³⁴⁷ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Tributação e Antielisão*. Coleção Tributação e Debate, v.3. Curitiba. Juruá Editora, 2002. p.16.

³⁴⁸ MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva*: completabilidade e sistema tributário. 2013. 459 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/6253>. Acesso em: 25 fev. 2024. p. 210.

elisão é caracterizada pela existência de uma finalidade negocial legítima, onde a economia de tributos é um efeito secundário da decisão tomada.

Por outro lado, conforme afirma Charles, na elisão fim, o ato elisivo não é escolhido como um meio para alcançar um objetivo negocial, mas sim como um fim em si mesmo. Nessa modalidade, o ato é realizado exclusivamente com o propósito de obter vantagens fiscais, sem qualquer outro propósito negocial subjacente.

Ricardo Lopes Torres³⁴⁹ no traz que o problema da elisão fiscal está intimamente ligado ao das posições teóricas fundamentais em torno da interpretação do direito tributário.

Outros autores como Alfredo Augusto Becker, utilizam os termos “evasão fiscal”, “elusão” ou “evasão lícita” para designar a economia lícita, distinguindo-a da “fraude fiscal”, que seria a prática de atos com violação de regra jurídica ou de eficácia jurídica.³⁵⁰

Quanto ao termo elusão fiscal, este se aproxima do conceito de “tax avoidance”, definido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE):

A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purport to follow.³⁵¹

Em seus relatórios, a OCDE observa que a “tax avoidance” é uma preocupação dos governos por ferir a isonomia fiscal e distorcer a competição internacional e os fluxos de capitais.³⁵²

³⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 15.

³⁵⁰ Ibidem. p. 20.

³⁵¹ OECD. *Glossary of Tax Terms*, disponível em <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>, acesso em 01/10/2023. A falta de precisão da definição destaca os problemas em identificar justamente o que se pretende evitar quando se fala em combate à elusão fiscal. Além disso, a definição recebe críticas por fazer referência à intenção do legislador. BOWLER, Tracey. Countering tax avoidance in the UK: Which way forward?- Tax Law Review Committee Discussion Paper Nº. 7. London: The Institute for Fiscal Studies, 2009. p. 11.

³⁵² GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502183247. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502183247/>. Acesso em: 20 nov. 2023. p. 22.

Ressaltamos ainda que não se deve confundir a elusão com “interpretação econômica” do direito tributário, sendo que a interpretação econômica foi utilizada na Alemanha como método antielusivo inicialmente ligado à teoria da causa *impositionis* (Griziotti), defendendo-se que a interpretação deveria fazer prevalecer a realidade econômica e o atendimento à finalidade que o tributo tem por missão atingir.³⁵³ ³⁵⁴

Para melhor ilustração o conceito de elusão, apresentamos abaixo trecho da ementa do julgado proferido pelo CARF, onde podemos notar claramente a figura da elusão fiscal, senão vejamos:

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. INOPONIBILIDADE AO FISCO. O fato de ser um negócio jurídico indireto não traz a consequência direta de tornar eficaz o procedimento da interessada, pois essa figura não é oponível ao fisco quando visar apenas a mera economia de tributos. No caso concreto, houve fraude à lei do imposto de renda que comanda a tributação do ganho de capital na alienação de ações através da utilização de norma de cobertura. O negócio jurídico indireto se deu através de compra e venda de ações mascarada a partir de um aumento de capital não vivenciado.³⁵⁵

No referido julgado, pode-se notar que o contribuinte se utilizou de meios considerados lícitos, porém com o único objetivo de economizar tributos. Desse modo, foi considerada ineficaz a medida adotada pelo contribuinte.

Como exposto anteriormente, a distinção entre o planejamento tributário lícito com o considerado ilícito, é um grande desafio, especificamente quando tratamos de elusão fiscal. O redator do voto vencedor do julgado exposto, Antônio Bezerra Neto, relata:

É tema árido o que envolve o planejamento tributário seja no Brasil, seja no mundo. Isso porque as formas de se fazer um negócio são várias e liberdade contratual e econômica é também ampla, mas não irrestrita. É que o interesse público em um verdadeiro Estado Democrático de Direito também deve ser considerado, impondo limites a uma liberdade irrestrita, impondo limites a um abuso de formas e ao direito que visaria tão somente a uma economia tributária. O problema é que essas distorções nas formas não levam necessariamente a uma ilicitude, mas também não conduz a uma passividade do Estado perante a esses abusos, aceitando toda e qualquer arranjo contratual e negocial no que diz respeito as consequências tributárias.³⁵⁶

³⁵³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 205.

³⁵⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 117.

³⁵⁵ CARF - Processo Administrativo nº 19515.723039/2012-79, Acórdão nº 1401-001.239- 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 26 de agosto de 2014.

³⁵⁶ CARF - Processo Administrativo nº 19515.723039/2012-79, Acórdão nº 1401-001.239- 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 26 de agosto de 2014.

Do anteriormente exposto, temos que a elisão se refere à utilização de meios legítimos para alcance da economia tributária, e é um instrumento adequado para a realização do planejamento tributário,³⁵⁷ que pode assumir as seguintes formas de apresentação:

- a) Induzida pela lei: aqui as disposições no sentido de reduzir a tributação encontram-se no próprio ordenamento jurídico, como os casos de isenções concedidas a empresas instaladas em regiões pouco desenvolvidas, um exemplo disso são as empresas instaladas na Zona Franca de Manaus.
- b) Por lacuna na lei: vê-se aqui a elisão fiscal com baseada na existência de lacunas na lei, onde o contribuinte realiza a prática dos denominados negócios jurídicos indiretos, assim chamados por terem finalidade atípica.

Observamos que os diversos autores apresentados convergem quanto a ideia de conduta lícita do contribuinte, omissiva ou comissiva, visando impedir, reduzir ou adiar o nascimento da obrigação tributária, porém o termo utilizado para esta qualificação de conduta diverge dentro do grupo de autores apresentados. Tomaremos o termo Elisão como aquele que descreve a conduta lícita do contribuinte, de forma omissiva ou comissiva, visando impedir, reduzir ou adiar o nascimento da obrigação tributária visando o meio menos oneroso de se cumprir a obrigação tributária de pagar tributo.

3.2.2. Evasão fiscal

O termo "evasão" é utilizado na ciência das finanças e no direito financeiro francês para designar a conduta de evitar o pagamento de tributos de forma ilegal,

³⁵⁷ MOREIRA, André Mendes. *Elisão e evasão fiscal* – Limites ao Planejamento Tributário. Disponível em: https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf. Acesso em: 21 de novembro de 2023.

esta conduta representa para alguns autores um problema grave, uma vez que causar uma redução na arrecadação de tributos e, conseqüentemente, no financiamento das atividades do Estado.³⁵⁸

O divisor de águas entre a evasão (ilegal) e a elisão parte realmente da consideração de que, na primeira, o indivíduo se utiliza de meios ilícitos para fugir ao pagamento de tributo, e, no segundo caso, trilharia caminhos lícitos. A diferença reside, portanto, na licitude ou ilicitude dos procedimentos ou dos instrumentos adotados pelo indivíduo; por isso é que se fala em evasão legal e evasão ilegal de tributo. Saber se, em determinada situação, ocorreu evasão ou elisão depende, em suma, do exame das circunstâncias do caso. Nessa linha insere-se a lição de Rubens Gomes de Souza, secundado por Alfredo Augusto Becker e Gilberto de Ulhôa Canto, entre outros, para distinguir, concretamente, os casos de economia legal de imposto e de evasão fraudulenta. Segundo ele, deve-se verificar se o indivíduo evitou a ocorrência do fato gerador (com o uso dos meios formais que tenha engendrado) ou se ocultou (disfarçou, mascarou) o fato (gerador) efetivamente ocorrido, mediante o emprego de certos instrumentos formais que não retratem os fatos reais. No primeiro caso, ter-se-ia a economia lícita de tributo; no segundo, a evasão fraudulenta³⁵⁹

Evasão, tax saving em inglês; Steuervermeidung em alemão, elusione em italiano, segundo alguns autores, é a economia do imposto obtida ao se evitar a prática do ato ou o surgimento do fato jurídico ou da situação de direito suficientes à ocorrência do fato gerador tributário.³⁶⁰

Sob o termo evasão, encontramos autores como Hiromi Higuchi,³⁶¹ Paulo Ayres Barreto,³⁶² Aleomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Deirzi,³⁶³ Maria Rita Ferragut,³⁶⁴ Roque Antônio Carrazza,³⁶⁵ Regina Helena Costa,³⁶⁶ Antônio Roberto

³⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 8.

³⁵⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 260-1.

³⁶⁰ Ibidem.

³⁶¹ HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática*. 38. ed. São Paulo: IR Publicações, 2013. p. 658.

³⁶² BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses. 2016. Edição Kindle, posição 3232.

³⁶³ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 63.

³⁶⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2020. p. 203.

³⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 33ª ed. Malheiros Editores. São Paulo, 2021, p. 359.

³⁶⁶ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 239.

Sampaio Dória,³⁶⁷ Heleno Torres,³⁶⁸ convergem na análise do termo "evasão". Para eles o termo evasão é tratado como aquele referente a práticas ilegais adotadas com o intuito de evitar o pagamento de impostos, esses estudiosos compartilham da compreensão de que a evasão fiscal envolve ações que transgridem as normas tributárias, diferenciando-se, assim, da elisão fiscal.

No contexto da evasão fiscal, esses autores abordam situações em que os contribuintes recorrem a estratégias fraudulentas, manipulações contábeis, ou outras condutas ilícitas para escapar das obrigações fiscais. Ao contrário da elisão, que se fundamenta em práticas legalmente aceitas para otimizar a carga tributária, a evasão representa um desvio ético e legal, prejudicando a arrecadação fiscal e comprometendo a integridade do sistema tributário.

Dentro dessa perspectiva, a evasão fiscal é reconhecida como um comportamento reprovável, sujeito a sanções legais, uma vez que mina os princípios fundamentais do sistema tributário e prejudica a capacidade do Estado de prover serviços e infraestrutura para a sociedade. Convergem novamente os autores em destacar a importância de distinguir claramente as práticas legítimas de elisão e ações ilegais de evasão, promovendo uma abordagem ética e legal na gestão fiscal.

Para o jurista francês Henri Mazeaud, "a evasão fiscal é o conjunto de atos fraudulentos ou simulados de que se valem os contribuintes para diminuir o imposto que lhes é devido."³⁶⁹

Há autores que pensam a evasão é um gênero, sendo desta forma um conceito amplo de evasão, a qual a abrigo toda e qualquer ação ou omissão do contribuinte destinada a evitar, reduzir ou retardar o nascimento ou cumprimento da obrigação tributária,³⁷⁰ onde o gênero "evasão" daria origem às espécies "evasão

³⁶⁷ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 46.

³⁶⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 188.

³⁶⁹ MAZEAUD, Henri; CHABAS, René; DURRY, André. *Cours de Droit Civil*. Paris: Librairie Dalloz, 1951, p. 207.

³⁷⁰ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão no direito tributário internacional*. In: *Planejamento fiscal – teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 15.

ilícita” e “evasão lícita”, sendo o termo “evasão lícita” o que a doutrina majoritária denomina elisão fiscal.³⁷¹

Sampaio Dória faz a distinção de evasão ilícita e evasão lícita (ou elisão): “

na evasão ilícita o contribuinte deixa de pagar um tributo, por ele devido, mediante processos ilícitos ou fraudulentos. Na elisão, economia fiscal, deixa de pagá-lo, mediante processos preventivos, quer dizer, não se colocando naquela situação tributária, mas atingindo o mesmo resultado econômico visado por outro processo.³⁷²

Em sua obra, Sampaio Dória nos traz que a utilização da expressão evasão conjugada ao adjetivo lícito, é inapropriado já que implicaria em contradição terminológica, o autor adota as palavras elisão e evasão fiscal.³⁷³

Não podemos deixar de mencionar que evasão também possui seus reflexos na esfera penal, quando o contribuinte pratica a *sonegação*, sendo esta uma conduta evasiva, transgressora, e tipificada como crime contra a ordem tributária.

James Marins define sujeito ativo de crime tributário da seguinte forma:

Pratica o crime tributário quem suprime ou reduz tributo por meio de supressão de informações ou por meio de informação falsa, ou através de inserção de dado inexato em livros ou documentos fiscais, ou mesmo pela falsificação ou alteração de nota fiscal ou negar-se a emití-la, ou através de outras condutas consideradas fraudulentas.³⁷⁴

Nota-se que na evasão fiscal, o ato deve ser ilícito, tanto por omissão quanto por ação. Sampaio Dória classifica evasão omissiva em: imprópria, caracterizada pela abstenção à incidência (evitando a ocorrência dos atos tributários) ou pela transferência econômica (repercussão tributária); e por inação, que poderia ser vista tanto no modo intencional (sonegação, falta ou atraso de recolhimento), como no modo não intencional (ignorância do dever fiscal ou desconhecimento sobre a legislação). Classifica também a evasão comissiva da seguinte forma: atitude ilícita

³⁷¹ CALHEIROS JÚNIOR, João de Deus Moreira. Normas de controle da elusão fiscal. 2003. 124 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Recife, PE, 2003. p.12.

³⁷² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 448.

³⁷³ Ibidem.

³⁷⁴ MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 31.

(por meio de fraude, simulação e conluio); e atitude lícita ou legítima (elisão ou economia fiscal).³⁷⁵

Para Roque Carrazza, não faltam ao contribuinte, ações ou omissões que possam resultar de alguma maneira em evasão fiscal, observemos os exemplos:

A imaginação criadora do homem tem, ao longo do tempo, urdido vários comportamentos que levam ao não-pagamento do tributo, a uma tributação menos onerosa ou, quando pouco, à procrastinação do cumprimento da obrigação tributária.

Facilmente podemos dar exemplos típicos destas condutas reprováveis. Um deles é o da venda de mercadoria sem emissão da imprescindível nota fiscal (venda a descoberto de nota fiscal), levada a efeito com o evidente intuito de deixar de documentar a operação mercantil realizada e, assim, com maior facilidade, ilaquear o Fisco. Outro, é o da não-declaração de rendimentos, que leva à sonegação do imposto respectivo (o imposto sobre a renda). Outro, ainda, é o da lavratura de escritura de venda e compra de imóvel, nela fazendo consignar preço menor do que o efetivamente praticado, com o propósito de diminuir o quantum de ITBI (Sisa) a pagar.

Enfim, os exemplos de práticas dolosas, omissivas ou comissivas, que levam à evasão fiscal, poderiam ser multiplicados, já que são legião.

Apesar de elisão e evasão compartilharem de elementos comuns, como a intenção, a ação, a finalidade e o resultado, ambas podem se diferir uma da outra, observando-se dois aspectos primordiais. O primeiro aspecto é a natureza dos meios eficientes utilizados para a sua realização. Na evasão, como já mencionamos, atuam meios ilícitos, e na elisão, a licitude dos meios é condição de sua realização efetiva, não podendo de forma alguma falar-se em prática defesa em lei.

O segundo aspecto, que julgamos ser de maior importância, trata do *momento* da utilização dos meios: na evasão, pratica-se a distorção da realidade econômica no instante ou depois da manifestação do ato, sob a forma jurídica descrita na lei como pressuposto de incidência. Ao passo que, pela elisão, o agente atua sob a mesma realidade, antes que ela se exteriorize, utilizando-se de método alternativo que não representa fato imponible.

Este último critério, que muitos denominam de *cronológico*, foi introduzido no Brasil por meio do grande tributarista Rubens Gomes de Souza, que o descreve da seguinte maneira:

³⁷⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 20.

O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador:

na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal.³⁷⁶

A ilicitude, de acordo com o entendimento firmado neste estudo, está reservada ao campo da evasão fiscal. Nesse sentido, dentre outros, se manifestam Paulo Ayres Barreto³⁷⁷ e Sampaio Dória,³⁷⁸ definindo a evasão como uso de meio ilícito.

A diferença essencial entre elisão e a fraude reside em que na primeira a conduta adotada evita que ocorra o fato gerador. Não é anterior nem posterior ao fato gerador porque este simplesmente não existe.³⁷⁹

Adotaremos o conceito de evasão como um gênero, a qual a abrigar toda e qualquer ação ou omissão do contribuinte destinada a evitar, reduzir ou retardar o nascimento ou cumprimento da obrigação tributária, de forma ilícita.

Para a elaboração deste estudo, adotaremos uma abordagem analítica da economia de tributos, fundamentada na legalidade dos atos praticados pelo contribuinte, em consonância com o critério cronológico, que avalia se as ações foram realizadas antes ou após a ocorrência do fato gerador. Essa metodologia nos permite distinguir entre "elisão fiscal", que se refere à economia de tributos realizada de forma lícita, e "evasão fiscal", que denota a economia de tributos por meio do descumprimento direto da legislação.

Além desses critérios, é imperativo considerar a interpretação econômica dos atos praticados pelo contribuinte, um aspecto crucial para a classificação da conduta

³⁷⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária*. In: *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 174.

³⁷⁷ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. Edição Kindle. p. 228.

³⁷⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 45.

³⁷⁹ MACHADO, HUGO DE BRITO. *Elisão e evasão fiscal*. Elisão e evasão tributária. São Paulo: Caderno de Pesquisas Tributárias n. 13, 1988, p.451 in: MCNAUGHTON, CHARLES WILLIAM. *Elisão e norma antielisiva – completabilidade e sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 232.

do contribuinte como lícita ou ilícita no âmbito do planejamento tributário. Esta abordagem, que integra uma análise jurídica com uma perspectiva econômica, é essencial para uma compreensão abrangente e sofisticada das nuances do direito tributário, especialmente no que diz respeito às estratégias de planejamento tributário e sua conformidade legal.

3.3.A (des)qualificação dos atos praticados pelo contribuinte

A análise de um negócio jurídico concretamente considerado e a subsunção deste ao conceito utilizado pela norma corresponde à sua qualificação, significa classificá-lo em uma determinada categoria jurídica, a fim de que se possa determinar o regime jurídico aplicável. “Qualificar é classificar um ato ou fato numa determinada categoria, a fim de que se possa reconhecer o regime jurídico correspondente”.³⁸⁰

Luís Eduardo Schoueri ³⁸¹, apresenta em sua obra que a qualificação é matéria de que trata o art. 118 do Código Tributário Nacional

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.

Ao analisarmos a obra de Luiz Eduardo Schoueri, deparamo-nos com uma análise da importância da qualificação dos fatos no âmbito do Direito Tributário. O autor destaca que o artigo 118 do Código Tributário Nacional (CTN) determina a tributação com base nos fatos jurídicos que configuram a hipótese de incidência, independentemente da validade do negócio jurídico que os originou. Ou seja, o que

³⁸⁰ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 58.

³⁸¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 1493.

importa para a tributação são os efeitos jurídicos dos atos, não a forma como foram realizados.

Schoueri faz uma distinção entre os conceitos de "qualificação" e "interpretação" jurídica. A qualificação jurídica consiste em identificar a natureza jurídica do fato, subsumindo-o a uma categoria legal específica. Já a interpretação jurídica busca determinar o significado e o alcance da norma jurídica.

O autor também destaca a influência da legislação alemã na Lei de Adaptação Tributária de 1934, que introduziu a ideia de "interpretação do fato concreto". Essa metodologia pretendia levar em consideração as particularidades de cada caso concreto para determinar a tributação. No entanto, a metodologia foi criticada por se afastar da tradicional subsunção dos fatos à norma jurídica, podendo levar à insegurança jurídica e à arbitrariedade na aplicação da lei.

Para o autor, a maioria da doutrina reconhece a importância da qualificação dos fatos como etapa fundamental na aplicação da lei tributária. O aplicador da lei deve examinar a situação fática e extrair os elementos relevantes para confrontá-los com a norma, buscando sempre observar os princípios da legalidade e da segurança jurídica.

No âmbito de um planejamento tributário o contribuinte busca estruturar os seus negócios de forma que a estes possa ser dada uma qualificação eficiente em termos fiscais, porém importante destacar que qualificação se distingue da interpretação.³⁸²

Para Alberto Xavier³⁸³ e Gutierrez,³⁸⁴ a qualificação não se confunde nem com a interpretação da lei nem com a interpretação do ato jurídico, e sim se pressupõe que, após a realização estas operações, se faça o juízo de subsunção de um ato ou negócio jurídico concreto já interpretado, num conceito típico de ato ou negócio

³⁸² GERMANO, Livia de C. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. Editora Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502183247. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502183247/>. Acesso em: 20 nov. 2023.

³⁸³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 36-7.

³⁸⁴ GUTIERREZ, Miguel Delgado. A Importância da Qualificação dos Fatos na Análise da Simulação no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 55, p. 305–327, 2023. p. 308. DOI: 10.46801/2595-6280.55.11.2023.2364. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2364>. Acesso em: 19 maio. 2024.

jurídico consagrado na lei tributária também já interpretada.³⁸⁵ Continua o autor a nos apresentar que a qualificação dos fatos para fins tributários deve ser feita de acordo com a realidade econômica, e não apenas com base em formalidades jurídicas. Isso significa que a autoridade tributária deve considerar a substância das operações e não apenas a sua forma. Essa abordagem busca evitar a evasão fiscal por meio de arranjos puramente formais que não refletem a verdadeira natureza das transações

Posicionamento diverso a este é o de Ricardo Lobo Torres³⁸⁶, o qual entende que o fato gerador em concreto não é interpretado nem valorado enquanto fato, pois apenas é valorado de acordo com a lei, ou qualificado segundo as categorias estabelecidas pela norma.

Livia de Carli Germano³⁸⁷ ao estudar o tema nos afirma que a qualificação faz parte, portanto, do processo de positivação da norma, ocorrendo quando se interpreta a amplitude do preceito legal, fazendo-o incidir no caso particular, onde uma vez qualificado o ato ou negócio pelo contribuinte, a Administração Fiscal poderá concordar com tal qualificação ou pretender a requalificação de tais atos ou negócios, argumentando a inadmissibilidade da qualificação adotada.

Aqui destacamos as observações trazida por Charles William McNaughton,³⁸⁸ em seus estudos, Charles ressalta que o negócio jurídico para ocorrer, deve conter seus elementos extrínsecos como agente, tempo e espaço, onde a presença de categorias inderrogáveis e a sustentabilidade da causa por eles afirmados, irá influenciar na qualificação jurídica do fato.

Nos relata ainda o mesmo autor que nos negócios jurídicos abstratos, o conjunto de signos selecionados e o modo em que esses signos são combinados no

³⁸⁵ GUTIERREZ, Miguel Delgado. A Importância da Qualificação dos Fatos na Análise da Simulação no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 55, p. 305–327, 2023. p. 308. DOI: 10.46801/2595-6280.55.11.2023.2364. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2364>. Acesso em: 19 maio. 2024.

³⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.p. 309.

³⁸⁷ GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. Editora Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502183247. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502183247/>. Acesso em: 25 fev. 2024.

³⁸⁸ MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielísiva: completabilidade e sistema tributário*. 2013. 459 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/6253>. Acesso em: 25 fev. 2024. p. 147-8.

suporte físico que serão observados para que o negócio jurídico seja qualificado desta ou daquela maneira. Já nos negócios causais, a inexistência de um elemento categorial inderrogável ou a inexistência de provada de causas pressupostas finalísticas, permite a requalificação ou desqualificação do ato praticado pelo contribuinte, em razão da lacuna ou ausência de um dos requisitos que o negócio jurídico deve apresentar para ser aquilo que se destina.

Charles William McNaughton em seus estudos, além de verificar a requalificação dos negócios jurídicos a partir de elementos genéricos ou categorias dos negócios jurídicos, também observa a validade em sentido estrito.

Ressalta o estudioso que o artigo 118, I do CTN prescreve que para a ocorrência do fato gerador, é indiferente a validade dos atos jurídicos praticados. Desta maneira, objeto ilícito, agente incapaz ou a forma do ato em descompasso com certa prescrição, não são “elementos que condicionam a qualificação de certo fato jurídico tributário, desde que ostente validade em sentido lato e desde que possam ser qualificados como o tipo de negócio jurídico que receba aquela norma específica”.³⁸⁹

Ainda nesta temática, Charles William McNaughton nos apresenta uma análise dos artigos 116, I e 118, I do CTN, ao fazer uma distinção entre elementos genéricos e categorias do ato jurídico, ante os requisitos de validade, onde traz que a observância dos pressupostos de validade em sentido estrito por um ato não é requisito de qualificação do evento tributável.³⁹⁰

³⁸⁹ MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielísiva: completabilidade e sistema tributário*. 2013. 459 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/6253>. Acesso em: 25 fev. 2024. p. 149.

³⁹⁰ O trecho em questão discute a distinção entre elementos genéricos e categorias do ato jurídico, por um lado, e requisitos de validade, por outro, em relação aos artigos 116, I e 118, I do Código Tributário Nacional (CTN).

O artigo 116, I do CTN estabelece que as situações jurídicas são consideradas ocorridas desde o momento em que estão definitivamente constituídas, nos termos do direito aplicável. Isso se refere aos elementos genéricos, que são condições essenciais para a existência do negócio jurídico, e aos elementos categoriais, que são relevantes para a qualificação da situação jurídica.

Por sua vez, o artigo 118, I do CTN dispõe sobre a irrelevância da validade para determinação dos efeitos dos atos jurídicos. Isso significa que a validade em sentido estrito, ou seja, a observância dos requisitos formais e materiais para a validade do ato, não é um requisito relevante para a qualificação do evento tributável. Em outras palavras, para efeitos tributários, o que importa é a existência dos elementos genéricos e categoriais que caracterizam a situação jurídica, independentemente da validade formal do ato.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado,³⁹¹ entre as atividades de um administrador de negócios está a redução de custos desnecessários ou ineficientes. Nesta esteira, nos apresenta o estudioso que pode haver situações em que o contribuinte encontra saídas para o não pagamento de tributos mediante condutas que podem ser qualificadas como abuso de forma ou abuso de direito, onde tais condutas poderão ser desconsideradas pelo agente fiscal assim como seus efeitos tributários poderão ser neutralizados.

Para que possamos qualificar os atos praticados pelo contribuinte como lícitos ou ilícitos, devemos fazer uma análise do nascimento da relação jurídica tributária e de como o contribuinte qualifica os atos e negócios que pratica.

a qualificação dos fatos pelo aplicador da norma é essencial para a apuração da simulação nos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.³⁹²

Como nos apresenta Paulo de Barros Carvalho,³⁹³ a estrutura das regras jurídicas apresenta uma composição sintática consistente caracterizada por um juízo condicional, ou seja, uma consequência é associada à realização de um acontecimento fático previsto no antecedente da norma.

Embora as definições estudadas anteriormente destaquem para a licitude do planejamento tributário, vale a ressalva de que não se pode confundir os atos e negócios praticados e o resultado daí advindo.³⁹⁴

Livia de Carli Germano,³⁹⁵ destaca que devemos dar atenção ao limite entre os procedimentos lícitos e legítimos e os procedimentos ilícitos, que ocorrem através

Essa distinção é importante no contexto do direito tributário, pois permite compreender que, para a tributação, o foco está nos elementos que efetivamente caracterizam a situação jurídica, e não na validade formal dos atos que a constituem.

³⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 75.

³⁹² GUTIERREZ, Miguel Delgado. A Importância da Qualificação dos Fatos na Análise da Simulação no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 55, p. 305–327, 2023. p. 309. DOI: 10.46801/2595-6280.55.11.2023.2364. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2364>. Acesso em: 19 maio. 2024.

³⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

³⁹⁴ GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502183247. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502183247/>. Acesso em: 14 fev. 2024. posição 12.

³⁹⁵ Ibidem.

de fraudes ao erário público. Destaca a autora que esse limite ilícito como a ação consciente e voluntária do contribuinte, que assume o risco, buscando por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou adiar o pagamento do tributo efetivamente devido.

Sobre ato ilícito, Atienza e Manerol,³⁹⁶ afirma que este pode ser entendido como ilícito típico e atípico. O ilícito típico é aquele que fere uma norma, o ato praticado em contrariedade ao preceito normativo, enquanto o ilícito atípico é aquele que viola um princípio ou um valor.

Greco³⁹⁷ define que o ato ilícito não se pode entender como planejamento tributário, pois a prática de um ato ilícito não configura planejamento tributário, devendo ser descartada sua análise. Em três hipóteses não haverá planejamento tributário, no ilícito penal, não apenas no penal tributário, mas em seu sentido amplo; quando houver ilícito civil, pois, existirá agressão ao ordenamento; e no caso de ilícito tributário, em que se infringe preceitos tributários.

O autor ainda ressaltar que não será contaminado o planejamento tributário quando o ilícito cometido for alcançado pelo princípio da insignificância, que deverá ser avaliada através do tipo e grau da infração, bem como no efeito obtido. Outro ponto importante é que o ilícito deve estar em elemento de relevância ao caso analisado, para que se enquadre como ilícito deverá atingir determinado ato ou fato imprescindível para a consequência tributária.³⁹⁸

Nascimento³⁹⁹ em seus estudos, apresenta que a fiscalização tributária, em sua crescente busca por arrecadação e combate a planejamentos tributários abusivos, acaba por desconsiderar atos e negócios jurídicos lícitos, de modo acriterioso, sob fundamentos diversos pautados, principalmente, na noção positiva da capacidade contributiva.

³⁹⁶ ATIENZA, Manuel; e RUIZ MANERO, Juan. *Ilícitos atípicos: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder*. 1. ed. Tradução: Janaina Roland Matida. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 37.

³⁹⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 99-104.

³⁹⁸ Ibidem. p. 103.

³⁹⁹ NASCIMENTO, Luniza Carvalho. Configuração da capacidade econômica no direito Tributário Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 53, p. 303–324, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.53.12.2023.2299. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2299>. Acesso em: 18 maio. 2024.

Por fim, a ilicitude poderá existir em dois momentos distintos, no meio ou no fim do ato praticado. Quando ocorrer no meio contaminará os resultados, mesmo que os atos possam ser vistos isoladamente, enquanto a ocorrência da ilicitude no fim prejudicará a eficácia dos meios na produção dos efeitos esperados⁴⁰⁰.

Pudemos verificar que os autores reconhecem a importância da qualificação dos fatos no Direito Tributário para determinar a incidência tributária correta. Há um consenso de que a qualificação deve levar em conta a realidade econômica das operações, e não apenas as formalidades jurídicas, para evitar a evasão fiscal.

Observamos divergências entre os autores quanto à interpretação da lei e à qualificação dos fatos. Alberto Xavier faz uma distinção clara entre a interpretação da lei e a qualificação dos fatos. Por outro lado, Ricardo Lobo Torres e Livia de Carli Germano parecem integrar a qualificação no processo de interpretação da norma.

Quanto ao fato gerador, Ricardo Lobo Torres defende que ele é avaliado apenas conforme a lei, sem uma interpretação ou valoração adicional do fato em si. Essa visão contrasta com a de outros autores, que enfatizam a análise da realidade econômica e das circunstâncias concretas para a qualificação.

Portanto, entendemos que a qualificação dos atos praticados pelo contribuinte deve levar em conta o conjunto da realidade econômica das operações, os atos e negócios praticados e o resultado advindo, bem como a ocorrência de um evento fático tipificado no antecedente da norma.

3.3.1. A interpretação econômica do direito tributário como instrumento de avaliação dos atos praticados pelo contribuinte.

Luciano Amaro⁴⁰¹ sobre a interpretação econômica do direito tributário, nos apresenta a interpretação sob algumas perspectivas, onde para a Doutrina Exegética,

⁴⁰⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 99-104.

⁴⁰¹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 309-16.

no âmbito do direito tributário, propõe que na aplicação da legislação tributária a negócios jurídicos regulados pelo direito privado, não se deve priorizar a forma jurídica desses negócios, mas sim o seu conteúdo econômico. Isso significa que, ao interpretar a lei tributária, o foco deve estar na substância econômica da transação, e não na sua estrutura formal ou na nomenclatura legal que ela adota.

Observamos que essa abordagem visa evitar a evasão fiscal por meio de arranjos jurídicos que, embora legalmente válidos, não refletem a realidade econômica subjacente. Do ponto de vista da doutrina Exegética então temos que a interpretação econômica busca alinhar a tributação com a capacidade contributiva real dos sujeitos envolvidos, assegurando que a carga tributária seja distribuída de maneira mais equitativa e justa.

Essa abordagem enfatiza a importância de analisar as transações econômicas de forma a considerar o contexto e os objetivos subjacentes, em vez de se ater estritamente à forma legal. Porém, a aplicação dessa doutrina também apresenta desafios, como a necessidade de critérios claros para determinar o conteúdo econômico dos negócios jurídicos e o risco de subjetividade na interpretação da lei tributária.

Outra abordagem na obra de Luciano Amaro é a Teleológica, onde destaca que Heinrich Beisse, na Alemanha, defende a interpretação econômica como uma aplicação do método teleológico, buscando o significado econômico das leis tributárias para alcançar uma interpretação mais livre de conceitos jurídicos, ou seja, ao interpretar a legislação tributária, deve-se considerar os objetivos que o legislador pretendia alcançar, em vez de se ater estritamente ao texto da lei.

Esse método de interpretação econômica do direito tributário visa garantir que a tributação reflita a realidade econômica das transações e seja consistente com os princípios da justiça fiscal e da capacidade contributiva. Isso implica uma interpretação mais flexível dos conceitos jurídicos, especialmente daqueles com significado variável, para abranger situações economicamente equivalentes. Temos ainda que essa abordagem também destaca a importância de adaptar a interpretação das leis tributárias às mudanças nas práticas econômicas e comerciais, garantindo que a legislação tributária permaneça relevante e eficaz em alcançar seus objetivos.

Porém este método apresenta a dificuldade de determinar com precisão os objetivos legislativos e o risco de interpretações subjetivas que podem comprometer a certeza e a previsibilidade do direito tributário.

Luciano Amaro ainda destaca em sua abordagem a interpretação econômica do direito tributário, é vista como um meio para garantir que o princípio da igualdade seja respeitado no sistema tributário. Esse princípio, muitas vezes expresso na máxima "hipóteses economicamente iguais devem ser tratadas de forma igual", exige que contribuintes em situações econômicas semelhantes sejam submetidos a uma carga tributária equivalente. Essa perspectiva busca identificar a verdadeira natureza econômica das transações e negócios jurídicos, de modo que a tributação possa ser aplicada de maneira justa e proporcional. Isso implica que, independentemente das estruturas jurídicas utilizadas, se duas situações apresentam a mesma capacidade contributiva, elas devem ser tratadas de forma semelhante pelo sistema tributário.

Porém temos que, a aplicação dessa abordagem requer uma análise cuidadosa para garantir que a igualdade e a justiça social sejam alcançadas sem comprometer a segurança jurídica e a previsibilidade do sistema tributário, onde ressaltamos que nesta abordagem é importante equilibrar a flexibilidade na interpretação econômica com a necessidade de regras claras e objetivas que orientem os contribuintes e as autoridades fiscais.

Luciano Amaro em continuidade deste tema, nos apresenta a possibilidade de invocar o artigo 109 do CTN para justificar a interpretação econômica. O artigo 109 do CTN estabelece que "os institutos de direito privado utilizados pela lei tributária são definidos, conteúdo e alcance, segundo os princípios do direito privado, salvo disposição expressa em contrário". Esse artigo é frequentemente citado no debate sobre a interpretação econômica do direito tributário, pois há quem argumente que ele permite que os efeitos tributários dos institutos de direito privado sejam analisados pelo intérprete sem se ater estritamente à forma jurídica adotada.

Porém o artigo 109 apresenta um conflito com outros preceitos da Constituição e do próprio CTN. A interpretação econômica, ao focar no conteúdo econômico em detrimento da forma jurídica, pode desconsiderar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado conforme estabelecidos pelos princípios do direito privado. Além disso, a interpretação econômica não encontra respaldo no artigo 109 do CTN, pois esse dispositivo enfatiza que os institutos de

direito privado, quando referidos pela lei tributária, devem ser entendidos conforme sua definição no direito privado. Isso significa que, embora a lei tributária possa se referir a institutos de direito privado, como a compra e venda, ela deve respeitar a definição desses institutos conforme os princípios do direito privado.

O autor ainda desta que, embora o direito tributário possa atribuir efeitos fiscais iguais a diferentes institutos de direito privado, essa atribuição deve ser feita expressamente pela lei tributária, e não pelo intérprete. A interpretação econômica não autoriza o aplicador da lei tributária a transfigurar ou substituir institutos de direito privado com base em considerações econômicas.

Para Amaro, a interpretação econômica busca alinhar a tributação com a realidade econômica das transações, mas essa abordagem enfrenta limitações importantes. Uma das principais limitações é a necessidade de manter a objetividade e a previsibilidade do sistema tributário. Ao enfatizar o conteúdo econômico em detrimento da forma jurídica, a interpretação econômica pode introduzir um grau de subjetividade na aplicação das leis tributárias, o que pode levar a incertezas e inconsistências na tributação.

Continua o autor o qual nos traz que embora o direito tributário possa considerar o conteúdo econômico das transações, ele não deve alterar a natureza jurídica dessas transações de forma arbitrária. A interpretação econômica, ao introduzir flexibilidade na análise do conteúdo econômico das transações, pode desafiar a segurança jurídica se não for aplicada com cautela, onde para manter a segurança jurídica, é essencial que a interpretação econômica seja embasada em critérios objetivos e claros, evitando a arbitrariedade e garantindo que as decisões fiscais sejam previsíveis e consistentes.

Ainda sobre interpretação econômica do direito tributário, temos o olhar de Edmar Oliveira Filho,⁴⁰² O autor critica a interpretação econômica no direito tributário, considerando-a um eufemismo para justificar a exigência de tributo com base em analogia, o que vai contra o princípio da legalidade. Para o autor, essa abordagem prioriza o princípio da capacidade contributiva em detrimento da importância

⁴⁰² FILHO, Edmar Oliveira A. *Planejamento tributário*. Editora Saraiva, 2016. E-book. ISBN 9788502616950. posição 85. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502616950/>. Acesso em: 25 fev. 2024.

sistemática do princípio da legalidade material, que é fundamental para a regulação jurídica em Estados governados pelo direito e essencial para a segurança jurídica.

Destaca Edmar Oliveira Filho em sua obra que o princípio da legalidade é a pedra angular da regulação jurídica nos Estados governados pelo direito e um corolário do princípio da segurança jurídica, onde esse princípio exige que apenas a lei possa estabelecer situações tributáveis, garantindo que os contribuintes tenham clareza sobre suas obrigações tributárias e que a tributação seja aplicada de forma justa e previsível.

Edmar Oliveira Filho ainda nos traz a discussão sobre a divergência de opiniões sobre a compatibilidade da interpretação econômica com o princípio da legalidade, aponta em sua obra que sob a perspectiva de Eros Grau, a adoção da interpretação econômica não deve ferir o princípio da legalidade da tributação. Por outro lado, Bilac Pinto, ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, argumenta que substituir o critério jurídico objetivo e seguro pelo conteúdo econômico do fato gerador implica trocar o princípio da legalidade por cânones de insegurança e arbítrio, incompatíveis com o sistema constitucional brasileiro.

Sobre o tema, Edmar Oliveira Filho conclui que o direito tributário pode conviver em harmonia com a Economia, desde que a conexão entre os dois seja estabelecida pela lei tributária, a qual deve servir como um filtro sobre os fatos com significação econômica, conferindo-lhes relevância jurídica e tornando-os aptos a compor a hipótese normativa. Para ele, esse equilíbrio garante que a tributação seja aplicada de forma justa e alinhada com os princípios econômicos, sem comprometer a segurança jurídica.

Verificamos que Luciano Amaro e Edmar Oliveira Andrade Filho divergem quanto a interpretação econômica, Edmar Oliveira Andrade Filho critica a interpretação econômica como um meio de justificar a tributação com base em analogia, contrariando o princípio da legalidade. Já Luciano Amaro discute a interpretação econômica como uma abordagem que foca no conteúdo econômico das transações, mas também destaca a importância de não se desviar dos princípios do direito tributário, como o princípio da legalidade.

Quanto ao princípio da legalidade, Edmar Oliveira enfatiza a importância do princípio da legalidade como fundamental para a regulação jurídica e a segurança

jurídica, o que vai de encontro com a perspectiva de Luciano Amaro, o qual ressalta a importância do princípio da legalidade no direito tributário, argumentando que a interpretação econômica não deve contrariar esse princípio.

Observamos então que ambos os autores reconhecem a importância do princípio da legalidade no direito tributário e a necessidade de equilibrar a interpretação econômica com os princípios jurídicos. No entanto, Edmar Oliveira Andrade Filho apresenta uma visão mais crítica da interpretação econômica, enquanto Luciano Amaro discute essa abordagem como uma ferramenta para alinhar a tributação com a realidade econômica, desde que respeitados os princípios do direito tributário.

No que pese os argumentos acima apresentados, nos filiamos ao entendimento de Edmar Oliveira Filho, para o qual o direito tributário pode conviver em harmonia com a interpretação econômica, desde que a conexão entre os dois seja estabelecida pela lei tributária, conferindo-lhes relevância jurídica e tornando-os aptos a compor a hipótese normativa, sem comprometer a segurança jurídica.

3.3.2. O posicionamento dos julgadores sobre a (des)qualificação dos atos

Sobre qualificação ou desqualificação dos atos praticados pelo sujeito passivo, é importante verificarmos como se posicionam os julgadores sobre o tema, passaremos a verificar como o assunto vem sendo tratado em especial pelo CARF e STF.

Giovanna Baldan e, Carlos Olavo Ferreira de Almeida,⁴⁰³ realizaram um estudo para analisar a utilização da Teoria do Propósito Negocial pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com objetivo de traçar balizas de segurança aos contribuintes em face do entendimento atual da corte administrativa. Tomaram por

⁴⁰³ BALDAN, Giovanna; DE ALMEIDA, Carlos Olavo Ferreira. A utilização da Teoria do Propósito Negocial pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) como critério de validade de planejamentos tributários. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 158, 2024, p.65-82.

base acórdãos publicados no site do CARF, de 2010 a 2018, sobre a aplicação da Teoria do Propósito Negocial, onde afirma que, naquele período, o propósito negocial foi fator determinante para a análise de planejamentos tributários.

Os autores apontam como resultados obtidos o elevado percentual de rejeição do propósito negocial nas decisões proferidas pelo CARF, de forma que de um total de 225 acórdãos analisados, 69,78% tiveram o propósito negocial rejeitado, o que para os autores demonstra que empresas operacionais que realizam planejamentos tributários conformes à legislação vigente em operações transparentes e que possam comprovar o objetivo das atividades realizadas – sejam negociais, societárias, pessoais ou contratuais – têm maiores chances de validação de seus planejamentos pela motivação extratributária. Ao passo que a ausência de atividade operacional; a realização de operações entre empresas que pertencem ao mesmo grupo econômico e atuam sob regime de subordinação; a utilização de documentação inidônea e o curto espaço de tempo entre as operações são fortes elementos da ausência de propósito negocial em um planejamento tributário, esta ausência pode vir a apresentar o efeito de ser feita a desconsideração do indigitado planejamento, ainda que formalmente válido.

Concluem os autores que a utilização da Teoria do Propósito Negocial pelo CARF não possui aplicabilidade bem definida, despertando nítido descompasso entre os próprios julgadores, onde alguns conselheiros defendem que a realização de planejamentos tributários para fins exclusivamente tributários, ou seja, sem qualquer propósito negocial, é inoponível ao Fisco, e, conseqüentemente, passível de desconsideração. Outros discordam desse posicionamento, afirmando, por exemplo, que a utilização da respectiva teoria é subjetivista e generalista, face à ausência de previsão legislativa sobre o tema.

A ausência de regulamentação específica e a falta de uniformidade da jurisprudência administrativa sobre o tema dificultam a previsão dos contribuintes quanto aos efeitos fiscais de suas ações, já que um planejamento tributário, ainda que formalmente válido, mas sem qualquer motivação senão a de economia fiscal, poderá, ou não, ser desconsiderado, a depender do entendimento do julgador.⁴⁰⁴

⁴⁰⁴ BALDAN, Giovanna; DE ALMEIDA, Carlos Olavo Ferreira. A utilização da Teoria do Propósito Negocial pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) como critério de validade de planejamentos tributários. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 158, 2024. p.65-82.

No mesmo sentido esta Faria, Rocha e Gomes verificaram em seus estudos que a jurisprudência administrativa demonstra que quando comprovada a efetividade das escolhas do contribuinte, bem como o sentido econômico e comercial das operações realizadas, tais elementos foram levados em consideração pelas autoridades julgadores nos casos em que o desfecho foi favorável ao contribuinte. Aponta a autora em seus resultados, que se comprovado que o contribuinte artificialmente desnaturou a função objetiva de determinado negócio jurídico de direito privado, com a finalidade exclusiva de ter um tratamento fiscal mais favorável, não há dúvidas de que a autoridade fiscal poderá requalificar os atos praticados.⁴⁰⁵

No que toca ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal, segundo Marta Leão,⁴⁰⁶ parte da doutrina e na jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal, vão no sentido da mitigação das exigências vinculadas à legalidade, o que segundo a autora, abre espaço para uma atuação mais invasiva da Fazenda Pública no controle de planejamentos tributários, uma vez que esta complacência tanto com normas principiológicas criadas para inibir esse tipo de comportamento e baseadas em *standards* marcados pela vagueza, como também com a permissão para que a interpretação a ser conferida em última instância às leis tributárias reflita as concepções finalísticas tidas como relevantes pelo seu intérprete.

Falar de respeito à legalidade material, portanto, também é falar de respeito às escolhas democráticas e à noção de que a restrição da liberdade, em especial para o Direito Tributário, só pode ser feita por meio de lei em sua inteireza – sendo a flexibilização desse ideal insuficiente para o cumprimento de seu papel de efetiva garantia de direitos fundamentais.⁴⁰⁷

Nesse cenário de debates sobre a legalidade e a desconsideração de atos jurídicos, o Supremo Tribunal Federal (STF) enfrentou a questão da constitucionalidade do dispositivo legal que autoriza a desconsideração de atos ou

⁴⁰⁵ FARIA, Aline Cardoso de; ROCHA, Sergio André; GOMES, Marcus Lívio. *Planejamento Tributário sob a Ótica do CARF*. São Paulo: Lumen Juris, 2019. p. 101-20.

⁴⁰⁶ LEÃO, Martha. A Flexibilização da Legalidade na Jurisprudência Atual do Supremo Tribunal Federal e os seus Efeitos para o Planejamento Tributário. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de et al. (Orgs.). *Desafios do Sistema Tributário: igualdade, legalidade e repartição de encargos*. Anais do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual. São Paulo: IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP, 2023. p. 177.

⁴⁰⁷ LEÃO, Martha. DA FÁBULA À REALIDADE: O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PAPEL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA LEGALIDADE NESTE DEBATE. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 45, p. 322–339, 2020. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1211>. Acesso em: 13 abr. 2024.

negócios jurídicos para fins tributários na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446 (ADI 2.446). A análise dessa decisão e suas implicações para o planejamento tributário e a segurança jurídica serão objeto de estudo em outro capítulo a ser apresentado mais à frente.

3.4. Abuso de direito, fraude à lei, simulação e propósito negocial: instrumentos de desqualificação dos atos do contribuinte

Na seção anterior, discutimos o planejamento tributário, ressaltando que os atos praticados pelo sujeito passivo com o objetivo de reduzir a carga tributária podem ser interpretados pelo Estado como uma tentativa de ultrapassar a simples otimização dos tributos devidos. Também destacamos a importância da qualificação dos fatos no Direito Tributário para determinar a correta incidência tributária, salientando que a qualificação dos atos praticados pelo contribuinte deve considerar tanto a realidade econômica das operações quanto as formalidades jurídicas, a fim de evitar a evasão fiscal.

Neste contexto, a análise das práticas do contribuinte assume especial relevância para o presente estudo. A seguir, abordaremos três instrumentos utilizados para desqualificar atos do contribuinte que visam à elisão ou evasão fiscal: o abuso de direito, a fraude à lei e a simulação. Esses conceitos são fundamentais para compreender as estratégias empregadas pelos contribuintes que, embora possam parecer legítimas à primeira vista, são consideradas inaceitáveis sob a ótica do Direito Tributário, pois desvirtuam o sistema tributário e comprometem a justiça fiscal.

1. Abuso de direito

A figura do abuso de direito surge com uma criação jurisprudencial francesa na segunda metade do século XIX.⁴⁰⁸

Sobre a expressão “abuso do direito”, Edmar de Oliveira⁴⁰⁹ nos traz que existem diversas concepções, o que nos permitirá qualificar diversos atos ou situações. Afirma ainda o autor que abuso de direito pode ser empregado para designar:

(a) todo e qualquer exercício de um direito de forma anormal quanto à sua intensidade, e

(b) todo o exercício de direito de forma particularmente incômoda para terceiros de modo a comprometer o gozo dos direitos destes sempre que houver,

Edmar de Oliveria comenta que em cada caso, existe uma desproporção objetiva entre a utilidade e as consequências do ato.⁴¹⁰

Anteriormente, o Código Civil de 1916 não continha dispositivo expresso a respeito do abuso do direito,⁴¹¹ Já o Código Civil de 2002 trouxe duas importantes novidades. A primeira trata da ilicitude do abuso do direito, em seu artigo 187, e a segunda trata da vedação da fraude à lei, previsto no art. 166 Código Civil.

O abuso de direito seria indiscutivelmente um ato ilícito, onde sua aplicação surge com o artigo 187 do Código Civil de 2002.

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

⁴⁰⁸ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. *Ilícitos atípicos: sobre el abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder*. Madrid: Trotta, 2000. p. 33.

⁴⁰⁹ FILHO, Edmar Oliveira A. *Planejamento tributário*. Editora Saraiva, 2016. E-book. ISBN 9788502616950. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9788502616950/>. Acesso em: 16 nov. 2023.

⁴¹⁰ Ibidem.

⁴¹¹ TORRES, Ricardo Lobo *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 20.

Segundo o art. 187 do Código Civil, configura-se como ilícito o ato praticado por alguém que, ao exercer seu direito, ultrapassa os limites estabelecidos pelo seu propósito econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, onde da análise do referido artigo verificamos presença de conceitos abstratos e abertos, notadamente ao se questionar o que se entende por "bons costumes". Desta observação, temos que o art. 187 tem sua utilidade na identificação de condutas ilícitas, porém a redação do dispositivo é permeada por termos passíveis de interpretação subjetiva.

O artigo seguinte, art. 188, ao complementar a disciplina do abuso de direito, esclarece que não constitui ato ilícito aquele praticado no exercício regular de um direito reconhecido. Podemos verificar aqui que o Código Civil vem limitar a utilização dos institutos jurídicos oferecidos ao cidadão, afastando característica liberalista dos conceitos absolutos que pregavam o exercício de direito de maneira ilimitada.

Neste sentido, temos os apontamentos de Marcus Abraham,⁴¹² o qual defende que a existência do artigo 187 do Código Civil seria totalmente dispensável, na medida em que o abuso de direito é a utilização de maneira irregular de uma norma jurídica, conseqüentemente, o próprio ordenamento como um sistema axiológico, não permitiria esse tipo de emprego em um de seus mandamentos.

Um exemplo clássico de abuso de direito, no direito civil, é o caso do proprietário de um imóvel que exerce seu direito de propriedade de maneira a causar prejuízo ou incomodar desnecessariamente seus vizinhos, melhor exemplificando, temos por exemplo, um proprietário que decide construir uma estrutura alta e sem utilidade prática, apenas com o objetivo de bloquear a vista ou a luz solar de um vizinho, pode estar cometendo um abuso de direito.

Paulo Ayres Barreto, adota o conceito trazido por Pontes de Miranda, de que o abuso de direito consiste em ato ilícito, pois o exercício regular do direito se enquadraria dentro do ato lícito, sendo excluída sua ilicitude. Logo, ao se transpassar estes limites preestabelecidos, adentra-se na zona da ilicitude, sendo o ato irregular ilícito. Afirmo ainda o autor que, este conceito não é uníssono na doutrina, pois Rubens Limongi França entende o abuso de direito como a zona intermediária entre o lícito e o ilícito.

⁴¹² ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 205.

Pode-se extrair, por sua vez, dos ensinamentos de Marco Aurélio Greco que o abuso de direito consiste na desconfiguração da finalidade precípua da norma para que se alcance a desigualdade entre partes, fazendo-se com que haja a distorção funcional normativa, buscando inibir a eficácia legal inicial da norma.

Para Greco, o abuso se configura no momento em que o “agente ultrapassa o destino social do direito e a proporção que deve existir entre a conduta realizada em cotejo com o interesse do titular e o perfil do direito exercido”.⁴¹³ Complementa o autor, o qual afirma que há abuso quando o agente utiliza um direito além da sua função objetiva.

É o que se vê no acórdão abaixo proferido pelo CARF:

Numero do processo: 10140.720867/2011-03

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Feb 20 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Wed Mar 20 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2006, 2007 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. INOPONIBILIDADE AO FISCO. O ato ou conjunto de atos praticados com abuso de direito, assim entendido o exercício de direito que manifestamente excede os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa fé ou pelos bons costumes, é inoponível ao fisco. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO. Os prejuízos fiscais de períodos anteriores somente podem ser compensados até o limite de trinta por cento do lucro real.

Número da decisão: 1401-006.825

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. (documento assinado digitalmente) Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente (documento assinado digitalmente) André Luis Ulrich Pinto - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andre Severo Chaves, Andre Luis Ulrich Pinto, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Nome do relator: ANDRE LUIS ULRICH PINTO

A Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em sessão realizada em 20 de

⁴¹³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 79.

fevereiro de 2024, sob a relatoria do Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, negou provimento ao recurso voluntário interposto por uma empresa em face de decisão que considerou indevida a compensação de prejuízos fiscais.

A empresa pretendia compensar prejuízos fiscais de períodos anteriores com lucros reais apurados em anos subsequentes, porém a decisão administrativa havia reconhecido que tal prática configurava abuso de direito, visto que a empresa havia utilizado mecanismos jurídicos lícitos com o único objetivo de reduzir a carga tributária.

A Turma, por unanimidade, concordou com a decisão administrativa, destacando que o exercício de um direito que excede os limites impostos pela sua finalidade, boa-fé ou bons costumes é inoponível ao fisco. Ademais, salientou que a legislação vigente limita a compensação de prejuízos fiscais a 30% do lucro real.

O acórdão em questão reforça a importância da observância dos princípios da boa-fé e da razoabilidade no planejamento tributário, além de enfatizar a necessidade de se ater aos limites legais para a compensação de prejuízos fiscais.

Alguns autores como Luciano Alaor Bogo,⁴¹⁴ compreendem que a legislação federal civil pode ser aplicada ao direito tributário, quando não houver reserva constitucional ou de lei complementar e a legislação tributária não dispuser sobre o tema de forma idêntica ou diversa da legislação privada, para ele a teoria do abuso do direito não se insere em nenhum desses óbices, razão pela qual, “se entende pela aplicação do artigo 187 do Código Civil ao direito tributário, mais especificamente no tema da elisão tributária”.

A figura do abuso é tratada na obra de Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero,⁴¹⁵ onde estes apresentam o abuso de direito como condutas permitidas que geram danos excessivos, anormais e injustificados a terceiros, fora do alcance dos princípios que orientam certa regra permissiva.

Os institutos de abuso de direito e abuso de forma vem sendo utilizados na jurisprudência, porém o conceito de abuso de forma não é claramente constituído no

⁴¹⁴ BOGO, Luciano Alaor. *Elisão tributária*: licitude e abuso de direito. Curitiba: Juruá, 2012. p. 272.

⁴¹⁵ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. *Ilícitos atípicos*: sobre abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução de Janaina Roland Matida. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 56-7.

ordenamento jurídico, por isso, seu sentido e forma deverão ser construídos conforme as demais manifestações do direito positivo.

O conceito de abuso de formas relacionado à elisão tributária, foi desenvolvido na Lei de Adaptação Fiscal alemã, onde este conceito fez parte dos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional que em seu art.86 apresentava:

Nenhum contribuinte poderá eximir-se de obrigação tributária, ou reduzi-la, mediante um abuso de formas e das possibilidades de adaptação do direito civil. Ocorrendo tal abuso, os impostos serão cobrados segundo as condições de direito correspondentes aos precedentes, aos fatos e as circunstâncias econômicas.⁴¹⁶

Desta forma, é possível notar a intenção da Administração Fiscal e Judicial de poder de veto a atos jurídicos privados porventura nocivos à arrecadação tributária,⁴¹⁷ protegendo os efeitos econômicos dos referidos fatos geradores, sem prejuízo, inclusive, de posterior aferição de responsabilidade penal quando empreendidos na intenção da evasão de tributos. Contudo tais medidas não constam da versão final do CTN, publicada em 1966, o que nos arremete a ideia de que o legislador opta por menos interferência estatal nos atos negociais privados, em privilégio da liberdade econômica, permitindo que a autoridade fiscal afaste atos do contribuinte apenas nas hipóteses de cometimento de crime, nos termos da regra do art. 149 do CTN.

Marco Aurélio Greco ainda nos traz que o conceito de abuso de forma depende da existência de uma forma adequada, que deveria ser utilizada e de uma forma abusiva, cuja adoção não pode implicar fraude a lei tributária.

Para Luciano Amaro, pode-se entender por abuso de forma, a utilização pelo contribuinte de uma forma atípica, anormal ou não necessária na realização do negócio jurídico, cuja forma adequada está prevista em lei e com um tratamento tributário mais oneroso.⁴¹⁸

Marco Aurélio Grego considera que no planejamento tributário, devemos repudiar a simulação dos atos e negócios jurídicos, e não o abuso da forma,

⁴¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 77.

⁴¹⁷ ALMEIDA, Dora Pimentel Mendes de; PRZEPIORKA, Michell. Country Note: CFC Conundrum: How Brazil has safe harboured individuals in its efforts to combat tax avoidance. *Intertax*, v. 49, n. 12, p. 1013-1024, 2021. Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/JournalArticle/Intertax/49.12/TAXI2021102>. Acesso em: 03 jun. 2024.

⁴¹⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 231-4.

meramente instrumental.⁴¹⁹ Como se depreende, no abuso de forma não há um ato ilícito, mas meramente não tipificado por Lei, logo em conformidade com os princípios constitucionais da liberdade a livre-iniciativa, e a liberdade de organizar e contratar; o contribuinte não está impedido de praticar o ato ou negócio jurídico.

Ainda em sua obra, Greco busca definir o que é ilícito e fraude à lei, para que, desta forma se chegue ao conceito de abuso de formas. O uso de formas jurídicas lícitas, de forma abusiva, tende a ser desconsiderado pelo fisco. O abuso de formas é entendido pelo autor como a aplicação de meios distinto, previstos ou não legalmente, com a finalidade de se ter economia tributária.

Para o autor, existem duas vertentes quanto ao tema. A primeira se atém se o abuso de forma se relaciona ao vício do negócio jurídico, dada a inexistência de um *numerus clausus* para os tipos de negócios jurídicos, adotar-se que há abuso de forma se faz incoerente. Esta vertente, defende que o abuso de forma, em virtude de sua anormalidade, está diretamente ligado ao momento histórico do negócio celebrado, pois em momento posterior, pode-se haver a sua normatização, tornando-se o negócio ora celebrado lícito e comum, como ocorreu com o leasing, franchising e outros mais.

A segunda vertente traz o entendimento de que o abuso existe entre a forma que foi celebrado e o conteúdo. Inexiste correlação entre forma e conteúdo, pois o ato praticado não denota as características da forma que realmente exhibe, sendo, assim, uma forma transvestida de outra com a finalidade de se haver redução na carga tributária.

Logo, Greco defende que o abuso de forma está contido dentro da fraude à lei, do abuso de direito ou da simulação. Pois se visto da perspectiva da forma, estará distorcida, havendo-se aqui abuso de direito, e quando se nota através da perspectiva da causa se estará diante de fraude à lei ou simulação, pois o ato praticado se transveste para alcançar efeito distinto.

Paulo Ayres Barreto sustenta que não há previsão normativa em nosso ordenamento jurídico quanto ao abuso de formas, onde este conceito aparece unicamente, na exposição de motivos da LC 104/2001. Para ele o abuso de formas

⁴¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 353-5.

jurídicas deve ser entendido como indícios a dissimulação. A dissimulação consiste em dois fatos vertidos em linguagem, o fato simulado, sendo o que deu intenção ao ato ou negócio jurídico e o fato que se buscou ocultar. Em outros termos, existem-se dois fatos o que foi construído pelo contribuinte e o que se buscou ocultar.

Para exemplificar a utilização da teoria do abuso de forma temos o acordo:

Número do processo: 16327.720576/2011-13

Turma: Terceira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção

Câmara: Primeira Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Oct 21 00:00:00 UTC 2014

Data da publicação: Wed Mar 11 00:00:00 UTC 2015

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007 Ementa: NATUREZA JURÍDICA DO USUFRUTO SOBRE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. O usufruto representa uma restrição à posse direta da propriedade, uma vez que o direito real sobre o objeto do usufruto é conferido a outrem, que passa a retirar os frutos e utilidades que a coisa alheia produz, sem alterar sua substância. O usufruto sobre ações é especificamente regulado pelos artigos 40, 100, I, ' f' , 114, 169, §2º, 171, §5º e 205 da Lei nº 6.404/76 (Lei das SA). ABRANGÊNCIA DO USUFRUTO SOBRE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. Sob a ótica do artigo 205 da Lei nº 6.404/76, os resultados provenientes das participações societárias incluem dividendos e juros sobre capital próprio (" JCP"), de modo que, sendo instituído usufruto, os valores correspondentes ao JCP se destinarão ao usufrutuário, também titular da ação. NECESSIDADE DE O OPERADOR DO DIREITO TRIBUTÁRIO UTILIZAR-SE DOS PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO PRIVADO. Na ausência de legislação que atribua ao usufruto efeitos tributários específicos, prevalecem os efeitos típicos do instituto do direito civil. Dessa forma, ao aplicador da administração tributária é vedada a deturpação do conceito ou mesmo dos efeitos do instituto contido no direito privado para que, empregando-lhe diferentes alcances e limites, redundem na intenção de tributar determinado sujeito. IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS PRATICADOS SOBRE O FUNDAMENTO DE INEXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL OU ABUSO DE FORMAS. Está presente o propósito comercial quando a contribuinte demonstra que o usufruto foi constituído em momento preparatório da abertura do capital da empresa para, sob o ponto de vista político, concentrar os votos em uma única pessoa jurídica para evitar votos dissidentes nas Assembleias e, sob o ponto de vista econômico, desconcentrar os benefícios financeiros visando a manter a liberdade que as pessoas físicas possuíam de receber e administrar os recursos financeiros oriundos das ações. No presente caso, há um encadeamento lógico que demonstra a correlação entre todos os atos praticados pela contribuinte com as respectivas finalidades pretendidas, sejam eles considerados de forma isolada ou em conjunto. A aplicação da teoria do abuso de formas ao direito tributário, em razão da ausência de positivação, viola a segurança jurídica e a estrita legalidade. USUFRUTUÁRIOS SÃO EFETIVOS TITULARES DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS PELA AUTUADA, NUA-PROPRIETÁRIA DAS AÇÕES. Em virtude da reserva de usufruto dos direitos econômicos, a titularidade dos rendimentos provenientes dos JCP foi corretamente interpretada pela

autuada como sendo dos seus sócios, usufrutuários das ações do Banco Daycoval, razão pela qual não há que se falar no reconhecimento de receitas dos JCP pela autuada e, por óbvio, na sua omissão. CSLL, PIS e COFINS. LANÇAMENTOS COM BASE NO MESMO FATO E MATÉRIA TRIBUTÁVEL. O decidido em relação ao IRPJ estende-se aos lançamentos de CSLL, PIS e COFINS, pois foram formalizados com base nos mesmos elementos de prova e se referem à mesma matéria tributável.

Número da decisão: 1103-001.123

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado negar provimento ao recurso de ofício, por unanimidade, e dar provimento ao recurso voluntário, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes de Moura. (assinado digitalmente) ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Presidente. (assinado digitalmente) BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS - Relator. Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, André Mendes de Moura, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Marcos Shigueo Takata e Aloysio José Percínio da Silva.

Nome do relator: BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS

O acórdão em questão trata de um processo relacionado ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) referente ao ano-calendário de 2007. A discussão central envolve a natureza jurídica do usufruto sobre participações societárias. O usufruto é definido como uma restrição à posse direta da propriedade, conferindo a outrem o direito real sobre o objeto do usufruto, permitindo que este retire os frutos e utilidades da coisa alheia sem alterar sua substância.

No caso específico, o usufruto sobre ações é regulado pela Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76) e abrange, além dos dividendos, os juros sobre capital próprio (JCP). A aplicação da abordagem teleológica é destacada, pois os resultados provenientes das participações societárias incluem os JCP, que, sendo instituído o usufruto, se destinam ao usufrutuário, também titular da ação. No caso concreto, a empresa havia constituído o usufruto com uma finalidade negocial válida, não havendo abuso de forma.

O acórdão enfatiza a necessidade de o operador do direito tributário utilizar os princípios gerais de direito privado na ausência de legislação específica sobre o usufruto. A decisão destaca ainda que a aplicação da teoria do abuso de formas ao direito tributário, sem positivação, viola a segurança jurídica e a estrita legalidade.

Em relação aos lançamentos de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o acórdão estende o entendimento do IRPJ, pois foram

formalizados com base nos mesmos elementos de prova e se referem à mesma matéria tributável.

A decisão final do colegiado foi de negar provimento ao recurso de ofício por unanimidade e dar provimento ao recurso voluntário por maioria, com os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes de Moura vencidos. O relator do processo foi Breno Ferreira Martins Vasconcelos, e o presidente da sessão foi Aloysio José Percínio da Silva.

Ricardo Lobo Torres, traz a concepção de que o abuso de direito e abuso de forma são próximos. Faz-se mister ressaltar que o abuso de forma é instituto trazido do Código Alemão, no art. 42 da AO 77, e foi ditado com base em três máximas que servirão para construção de seu sentido, a adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito ou exigência de ponderação.

Pode-se extrair do que foi apresentado que o abuso de forma consiste no uso de meios inusuais pelo contribuinte em atos ou negócios jurídicos, com finalidade única e exclusiva a redução da carga tributária. Deve haver a harmonia entre o negócio ou ato jurídico praticado entre a finalidade tributária e a econômica, bem como o ato praticado precisa ser necessário, não sendo bastante sua economia tributária e, assim, deve ser proporcional ao objetivo global da empresa, aos demais interesses negociais, não sendo cabível olhar isoladamente o ato ou negócio praticado.

Quanto ao abuso de formas jurídicas como critério para restringir a elisão fiscal, Antônio Roberto Sampaio Dória se mostra é contrário argumentando que alguma atipicidade é natural à elisão. Para ele, se uma situação de fato se apresenta de acordo com práticas comuns de negócios, ela deve ser tributada normalmente ou ser beneficiada por uma elisão induzida pelo legislador.⁴²⁰

O conceito de abuso de forma no planejamento tributário é abordado sob diferentes perspectivas pelos autores, apresentando tanto pontos de convergência quanto de divergência. Luciano Amaro e Marco Aurélio Greco concordam que o abuso de forma envolve a utilização de formas jurídicas atípicas ou anormais para obter economia tributária, sem que isso configure um ato ilícito. Em uma linha similar, Paulo Ayres Barreto e Ricardo Lobo Torres compartilham a ideia de que o abuso de forma

⁴²⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *O planejamento tributário na obra de Antônio Roberto Sampaio Dória: Aspectos Éticos da Elisão*. 2ª ed. São Paulo: Editora Jurídica, 2021. p. 34.

está relacionado à dissimulação ou ocultação de fatos com o objetivo de reduzir a carga tributária. Além disso, Marco Aurélio Greco e Ricardo Lobo Torres enfatizam a necessidade de harmonia entre a finalidade econômica e tributária do ato ou negócio jurídico, bem como a importância dos princípios de adequação, necessidade e proporcionalidade.

No entanto, as divergências surgem quanto ao momento em que ocorre o abuso de forma. Luciano Amaro foca na ideia de que o abuso de forma ocorre quando o contribuinte utiliza uma forma não prevista em lei, enquanto Marco Aurélio Greco e Paulo Ayres Barreto veem o abuso de forma como uma questão de distorção da finalidade da norma ou dissimulação de fatos.

Em oposição a este entendimento encontramos César A. Guimarães Pereira,⁴²¹ Ricardo Mariz de Oliveira,⁴²² Alfredo Augusto Becker⁴²³ e Alberto Xavier,⁴²⁴ para estes autores, a utilização da teoria do abuso de direito no direito tributário ofende o princípio da legalidade e da segurança jurídica, já que sua utilização só é possível através da aplicação de critérios subjetivos à cada caso analisado.

Em linhas gerais, após observamos o conceito de abuso de direito tratado pelos autores, tomaremos como definição o exercício de um direito de forma atípica quanto à sua intensidade ou de forma que resulte em prejuízo terceiros, consistindo-se em ato ilícito uma vez que há a desconfiguração da finalidade precípua da norma para alcançar desigualdade entre partes, resultando em distorção funcional normativa.

⁴²¹ PEREIRA, César A. Guimarães. A elisão tributária e a Lei Complementar 104/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 31.

⁴²² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Reflexos do novo Código Civil no direito tributário*. Revista de Estudos Tributários n. 29. Porto Alegre: Síntese, 2003. p. 134.

⁴²³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 132.

⁴²⁴ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 107.

2. Fraude a lei

A fraude à lei, como bem aponta Greco,⁴²⁵ diversas vezes vem a ser utilizada como uma conduta imbuída em dolo, sendo uma agressão ao que é previsto pela norma jurídica. O autor aborda o que vem a ser a fraude civil, a fraude à lei, se pode ser considerada como fraude penal e o que vem a ser a fraude à norma imperativa.

A fraude civil, pode ser entendida como fraude à lei. Ela consiste na hipótese em que o contribuinte busca, dentro do próprio ordenamento jurídico, um dispositivo normativo para enquadrar o fato praticado, buscando-se, assim, contornar a aplicação de uma norma imperativa. Ocorre a fraude civil quando há o contorno da norma imperativa através de outra norma jurídica.

Desta forma, o autor adota o entendimento de que na figura da fraude à lei estão presentes duas normas, a norma imperativa (norma contornada), que é a norma de tributação, indesejada pelo contribuinte, e a norma ou ausência dela (norma de contorno), sendo a que virá a ser utilizada pelo contribuinte para se evitar a norma imperativa. Assim, o contribuinte cria uma estrutura negocial para se enquadrar dentro da norma de contorno, evitando-se, desta forma, a norma imperativa, ou norma contornada. Neste caso, cabe-se apontar que não há, para o autor, violação direta da norma contornada, mas sim um “drible jurídico”, como bem aponta.

Para ilustrar o conceito de fraude à lei, podemos analisar o seguinte cenário: a legislação tributária estabelece uma alíquota de 15% para o Imposto de Renda sobre ganhos de capital na venda de imóveis, enquanto prevê isenção para doações de imóveis a familiares.

Em uma situação hipotética, um contribuinte, buscando evitar a tributação sobre o ganho de capital, simula uma doação de imóvel a um familiar, quando, na realidade, ocorre uma compra e venda disfarçada. O contribuinte utiliza a norma de isenção para doações como instrumento para contornar a norma de tributação sobre ganhos de capital.

⁴²⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 25-64.

Nesse caso, não há uma violação direta da norma que tributa os ganhos de capital, mas sim uma simulação de um negócio jurídico distinto. Essa estratégia configura a fraude à lei, pois o contribuinte se vale de um dispositivo legal (a isenção para doações) para dissimular a ocorrência do fato gerador (a venda do imóvel) e, conseqüentemente, evitar a incidência da norma tributária que lhe seria desfavorável.

Greco aponta que para uma das correntes doutrinárias, o requisito primordial da fraude à lei é que haja uma norma proibitiva, não sendo o caso da norma tributária. Entretanto, outra linha de raciocínio, entende ser possível a norma contornada ser imperativa, não proibitiva. A imperatividade da norma existe na deflagração de efeitos jurídicos, sendo desnecessária a validação da vontade do destinatário desta norma. Logo, a fraude viria a ser a realização, através da licitude, de fins que não poderiam ser concretizados por ser contrário à sua disposição. Em outros termos, haverá fraude quando preservado a disposição legal, mas ferido o espírito da lei.

Finaliza o autor trazendo duas possíveis concepções para fraude. A fraude à lei, que será o uso de atos lícitos e violação indireta do ordenamento jurídico, frustrando a imperatividade normativa. E a fraude contra o fisco, que consiste em uma conduta que visa agredir norma que assegura ao fisco direito ou crédito, seja ele existente ou em formação, fazendo com que este direito ou crédito possa ser ocultado ou não concebido.

Ricardo Lobo Torres⁴²⁶ bem demonstra que, na fraude à lei a manipulação do fato ocorre antes da concretização do fato gerador, fazendo com que a discussão ocorra em torno da questão de direito. Na fraude contra a lei, a distorção ocorre após o fato gerador, discutindo-se quanto a matéria de fato. Entende, ainda, que a fraude à lei é forma de elisão abusiva, enquanto a fraude contra a lei é forma de evasão tributária.

Paulo Ayres Barreto⁴²⁷, por sua vez, aponta que a fraude à lei é decorrência de uma violação indireta da norma, mediante a utilização de atos lícitos com o intuito de ofender o espírito da lei. O negócio ou ato jurídico praticado é real, mas sua

⁴²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 126-8.

⁴²⁷ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. Edição Kindle. p. 145.

finalidade visa alcançar resultados vedado pelo ordenamento jurídico quando visto como um todo, não apenas uma norma específica.

Rubens Gomes de Sousa definiu fraude da seguinte maneira:

‘Fraude’, definida para efeitos fiscais pela Lei 4502/64 e pelo D. Lei 401/68 já citados (supra: 8) é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador, ou a modificar-lhe as características essenciais, de modo a evitar, reduzir ou retardar o pagamento do imposto.⁴²⁸

Os conceitos referidos têm todos em comum três elementos: (a) violação; (b) de norma imperativa; (c) de maneira indireta ou transversa, pela colisão com os fins ou o espírito da lei, com a obtenção de resultado vedado pelo ordenamento jurídico.⁴²⁹

Para exemplificar a utilização da fraude a lei, temos o seguinte acórdão:

Número do processo: 11634.001426/2010-21

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed May 10 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Fri Jun 16 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005, 2006, 2007 MULTA QUALIFICADA. O caráter volitivo da conduta delitiva deve ser aferido em função do conjunto probatório. Manter conta-bancária à margem da escrituração, durante vários anos, por onde transitaram recursos em montante substancial, é elemento suficiente para caracterizar a vontade de praticar a omissão e, portanto, para enquadrar a conduta nos conceitos de sonegação e de fraude, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64. A convicção acerca do aspecto consciente do ilícito, no presente caso, é reforçada por se ter comprovado um “modus operandi”. Caracterizou-se que parte dos depósitos realizados em conta-bancária mantida à margem da escrituração partiu de clientes que depositaram outros valores nos mesmos dias, mas escriturados e formalizados em documento fiscal, o que revela a prática de “meia-nota”, ou seja, o registro em nota fiscal e na escrituração apenas do valor que se pretende revelar à autoridade fiscal. DECADÊNCIA Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo de decadência conta-se da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do CTN. Esta regra é excepcionada nas hipóteses em que for constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

⁴²⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 206.

⁴²⁹ FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Fraude à Lei no Direito Tributário: conceito, estrutura e âmbito de aplicação. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 55, p. 55–72, 2023. p. 57. DOI: 10.46801/2595-6280.55.2.2023.2401. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2401>. Acesso em: 18 maio 2024.

Número da decisão: 9101-006.586

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto, e, por fundamentos distintos, o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca. (documento assinado digitalmente) Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício (documento assinado digitalmente) Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Nome do relator: GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES

O acórdão em questão trata de um processo relacionado a multa qualificada por infrações tributárias referentes aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007. O tema central discutido foi a caracterização de sonegação e fraude, especialmente em relação à manutenção de conta bancária à margem da escrituração contábil.

A decisão destacou que o caráter volitivo da conduta delitiva deve ser aferido com base no conjunto probatório. No caso em questão, manter uma conta bancária à margem da escrituração, por onde transitaram recursos em montante substancial, foi considerado elemento suficiente para caracterizar a vontade de praticar a omissão e, portanto, enquadrar a conduta nos conceitos de sonegação e fraude.

Além disso, foi mencionado que a convicção acerca do aspecto consciente do ilícito foi reforçada pela comprovação de um "*modus operandi*", onde parte dos depósitos realizados na conta bancária mantida à margem da escrituração partiu de clientes que depositaram outros valores nos mesmos dias, mas de forma escriturada e formalizada em documento fiscal, caracterizando a prática de "meia-nota".

Sobre a decadência, foi destacado que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo de decadência conta-se da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do CTN. No entanto, essa regra é excepcionada nas hipóteses em que for constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A decisão final do colegiado foi de conhecer do Recurso Especial e, no mérito, negar-lhe provimento.

3. Dissimulação e simulação

A dissimulação é prevista pelo Código Tributário em seu artigo 116, no parágrafo único acrescido pela Lei Complementar 104 de 2001. O dispositivo traz que poderá haver a desconsideração atos ou negócios que tenha como intuito dissimular a ocorrência do fato gerador tributário.

Pode-se entender a dissimulação, como aponta Ricardo Lobo Torres⁴³⁰, como o ato que está em desencontro entre a forma e substância e entre a intenção jurídica e fática por trás da norma. Logo, dissimula-se o fato gerador abstrato, não o concreto, atingindo-se o *animus legis*. Aponta ainda que, o direito alemão traz a dissimulação como o ato de contornar, dar a volta em torno da lei tributária.

Paulo Ayres Barreto⁴³¹ traz o entendimento de que a dissimulação, ou simulação relativa, vem a ser dois fatos vertidos em linguagem, sendo o fato simulado, que tem sua construção por aqueles que pretendiam o ato ou negócio jurídico e o fato que se pretendia ocultar. Em outros termos, existirão dois negócios simultâneos, o simulado, aquele que é aparente e não representa o intuito das partes e o dissimulado, que será o fato oculto, que constitui a relação jurídica fática

Quanto a simulação, entende que será considerada simulação absoluta quando o fato praticado não existiu no mundo fático, enquanto a simulação relativa o fato era, apenas, parcialmente verdadeiro. A simulação, para o autor, será praticada quando houver intento de se revestir o conteúdo fático com forma jurídica inadequada, havendo seu acontecimento após a ocorrência do fato gerador e não em momento posterior.⁴³²

⁴³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 126.

⁴³¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. Edição Kindle. p. 143.

⁴³² TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 126-7.

A simulação, para Paulo Ayres⁴³³, existirá quando determinado ato ou negócio jurídico possuir aparência diversa do efeito desejado pelas partes, sendo realizado com finalidade distinta do meio empregado. Entende, ainda, que na simulação ambas as partes participam na ação realizada. O autor adota a simulação absoluta como quando há ato jurídico praticado de forma fictícia, quando não há intenção das partes em praticar determinado ato.

Greco,⁴³⁴ entende que a simulação é a existência de um negócio jurídico aparente, celebrado entre partes, em coexistência com um segundo negócio, real e desejado, mas ocultado. A simulação existirá quando o fim alcançado não for correspondente com a causa que o legitimou. O autor defende que não basta se procurar se há dualidade de vontades, mas sim se há um motivo real que não seja condizente com o motivo aparente.

Pode-se, ainda, extrair de sua obra que a simulação poderá ser entendida como objetiva ou subjetiva. A objetiva será a simulação em que será considerado o negócio jurídico celebrado, enquanto a subjetiva levará em conta os participantes de determinado negócio.

No que diz respeito à simulação como limite à economia tributária legítima, Sampaio Dória identifica vários elementos-chave que incluem a deformação consciente da declaração de vontade, a cooperação da parte destinatária e a intenção de induzir terceiros ao erro, incluindo o próprio Estado.⁴³⁵ Sendo que a simulação envolve a ocultação da ilicitude dos meios e a distorção da aparência formal do ato ou negócio jurídico em relação ao seu conteúdo real.

Gutierrez⁴³⁶ nos apresente uma importante observação no que toca a simulação. O autor observa que simulação não deve ser confundida com erro de denominação ou de qualificação. Nos traz Gutierrez que o erro de denominação ou a

⁴³³ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. Edição Kindle. p. 143.

⁴³⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 283-4.

⁴³⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *O planejamento tributário na obra de Antônio Roberto Sampaio Dória: Aspectos Éticos da Elisão*. 2ª ed. São Paulo: Editora Jurídica, 2021. p. 33-4.

⁴³⁶ GUTIERREZ, Miguel Delgado. A Importância da Qualificação dos Fatos na Análise da Simulação no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 55, p. 305–327, 2023. p. 310. DOI: 10.46801/2595-6280.55.11.2023.2364. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2364>. Acesso em: 19 maio. 2024.

denominação inexata, implica que não há no ato ou negócio jurídico celebrado ocultação dos efeitos jurídicos pretendidos pelas partes, argumenta ainda o autor que não é o nome que confere a natureza jurídica das coisas, mas a sua substância real. Em outras palavras, se as partes designam um contrato com um *nomen juris* que não corresponde à sua verdadeira natureza jurídica, a denominação incorreta não implica a existência de simulação. Essa questão se refere à interpretação dos negócios jurídicos, exigindo que se atenda à vontade real das partes, em detrimento das palavras ou expressões utilizadas.

Para Paulo de Barros Carvalho, uma coisa é eleger forma menos onerosa para o desempenho, pelo particular, de suas atividades. Outra, bem diferente, é agir com malícia, no intuito de prejudicar terceiros. Enquanto na primeira hipótese tem-se ato lícito, cuja desconsideração é inconcebível, a segunda encontra-se no campo da ilicitude, sendo repudiada pelo ordenamento jurídico. O mesmo autor nos apresenta seu ponto de vista sobre simulação, onde esta é uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso daquele que a declaração real da vontade acarretaria.⁴³⁷ No negócio simulado, as partes fingem um negócio que na realidade não desejam.

O Código Civil, ao regular o assunto, dispôs no art. 167, §1º, sobre as hipóteses em que se considera simulado o negócio jurídico:

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

§ 1 ºHaverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

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

⁴³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. In: *Revista de Direito Tributário*, n. 114. São Paulo: Malheiros. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67908/70516/89340>. Acesso em: 13 nov. 2023.

Ainda nos traz Paulo de Barros, que para que o ocultamento da realidade seja considerado defeito, é imprescindível haver intenção de prejudicar terceiros ou de violar disposição de lei, isto é, dolo.⁴³⁸

No âmbito do Direito Tributário, o brilhante professor ainda conclui que se os atos tendentes a ocultar ocorrência de fato jurídico tributário configuram operações simuladas, já que a prática do fato irá acarretar o nascimento da obrigação de pagar tributo, que ao ser concretizado, é mascarado para que aparente algo diverso do negócio praticado pelas partes. Diferente da celebração de negócio jurídico válido, cuja escolha decorre da autonomia da vontade e livre iniciativa do particular, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconconsideração pela autoridade administrativa.⁴³⁹

Assevera ainda Paulo de Barros que para que haja simulação são necessários alguns requisitos, sendo eles:

(i) conluio entre as partes;

(ii) divergência entre a forma do negócio praticado pelas partes e a forma do negócio por elas declarado; e

(iii) intenção de lograr o Fisco.

No mesmo sentido, Alberto Xavier⁴⁴⁰ aborda a simulação destacando três elementos essenciais para sua caracterização:

i. Intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração: Refere-se à intenção deliberada das partes em criar uma divergência entre o que é declarado e o que é efetivamente desejado.

⁴³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. In: *Revista de Direito Tributário*, n. 114. São Paulo: Malheiros. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67908/70516/89340>. Acesso em: 13 nov. 2023.

⁴³⁹ Ibidem.

⁴⁴⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 53.

ii. Acordo simulatório (*pactum simulationis*): É o acordo entre as partes para simular um negócio jurídico, ou seja, para criar uma aparência de negócio que não corresponde à realidade.

iii. Intuito de enganar terceiros: A simulação visa enganar terceiros, seja para obter vantagens indevidas, seja para ocultar a verdadeira natureza do negócio.

Acrescenta ainda Paulo de Barros Carvalho que se não há comprovado qualquer espécie de desvio jurídico na declaração de vontade dos participantes, ela é real, verdadeira e efetiva, condizente, com a vontade das partes, com isso inexistindo o objetivo de burlar o Fisco ou de ocultar a ocorrência de fato jurídico tributário, tendo então a finalidade de praticar negócios lícitos, para reduzir custos e aumentar a eficiência administrativa dos sujeitos envolvidos.⁴⁴¹

No mesmo sentido de Paulo de Barros, encontramos Guitierrez⁴⁴² o qual afirma que para que exista simulação não basta que a Administração alegue a simples existência de um interesse tributário das partes, mas deve ser provado que o negócio tributário se estruturou defeituosamente, de forma que exista uma causa falsa ou ilícita

Sobre o tema, podemos ver sua importância no acórdão a seguir:

Número do processo: 15868.000134/2010-88

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Mar 07 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Wed Mar 22 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006 CONTRIBUIÇÕES DE
TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO. A empresa é obrigada a
recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições destinadas a terceiros
a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas,
a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço. SIMULAÇÃO.
TERCEIRIZAÇÃO. EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES. EVASÃO DA
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. Há simulação quando a vontade

⁴⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. In: *Revista de Direito Tributário*, n. 114. São Paulo: Malheiros. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67908/70516/89340>. Acesso em: 13 nov. 2023.

⁴⁴² GUTIERREZ, Miguel Delgado. A Importância da Qualificação dos Fatos na Análise da Simulação no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 55, p. 305–327, 2023. p. 316. DOI: 10.46801/2595-6280.55.11.2023.2364. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2364>. Acesso em: 19 maio. 2024.

declarada destoa da vontade real. A contratação de empresas optantes pelo Simples apenas para o fornecimento de serviços, mantidos com a contratante os elementos caracterizadores da relação empregatícia, configura simulação para evadir-se de obrigações previdenciárias. SIMULAÇÃO. LEGITIMIDADE PASSIVA. É o contribuinte quem possui relação pessoal e direta com a situação constitutiva do fato gerador. Havendo simulação, o contribuinte é aquele que emerge do desvelo dos fatos simuladores, no caso, a contratante dos serviços impropriamente terceirizados a empresas optantes pelo Simples. DO CARÁTER SANCIONATÓRIO DA MULTA. ALEGAÇÕES DE EXIGÊNCIA DE MULTA PUNITIVA COM CARÁTER ARRECADATÓRIO E VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02. Ao CARF é vedado analisar alegações de violação a princípios constitucionais e não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. SÚMULAS CARF Nº 4 E 108. Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela SRF são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial SELIC e incidem sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Número da decisão: 2201-010.309

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente Débora Fófano dos Santos – Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Nome do relator: DEBORA FOFANO DOS SANTO

O acórdão em questão trata de um processo relacionado a contribuições sociais previdenciárias no período de apuração de 01/01/2005 a 31/12/2006. Foram discutidas questões relacionadas ao recolhimento das contribuições de terceiros, simulação, terceirização, empresas optantes pelo Simples, evasão da contribuição previdenciária, legitimidade passiva, caráter sancionatório da multa, alegações de exigência de multa punitiva com caráter arrecadatório e violação aos princípios constitucionais, juros moratórios e taxa SELIC.

A decisão destacou que a empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições destinadas a terceiros a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados a seu serviço. Além disso, afirmou que a contratação de empresas optantes pelo Simples apenas para o fornecimento de serviços, mantidos com a contratante os elementos caracterizadores da relação empregatícia, configura simulação para evadir-se de obrigações previdenciárias.

Sobre a multa, foi ressaltado que é vedado ao CARF analisar alegações de violação a princípios constitucionais e que não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Quanto aos juros moratórios, foi mencionado que os juros incidentes sobre débitos tributários administrados pela SRF são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial SELIC e incidem sobre o valor correspondente à multa de ofício.

A decisão final do colegiado foi de negar provimento ao recurso voluntário. O presidente do julgamento foi Carlos Alberto do Amaral Azeredo, e a relatora do processo foi Débora Fófano dos Santos.

Pudemos verificar que os institutos do abuso de direito, fraude à lei e simulação são ferramentas essenciais para a desqualificação de atos praticados pelo contribuinte que buscam, de forma ilícita, a redução ou a evasão da carga tributária.

4. Propósito negocial como instrumento de desqualificação do planejamento tributário

O propósito negocial refere-se à intenção legítima das partes em um negócio jurídico,⁴⁴³ que deve estar alinhada com a causa ou função social do contrato. Esse conceito é essencial para diferenciar atos lícitos de atos que buscam apenas a elisão ou evasão fiscal.

Ao examinar a temática do propósito negocial no contexto do fato gerador da obrigação tributária, Luís Eduardo Schoueri⁴⁴⁴ esclarece que o conceito não se refere à vontade das partes de arcar com tributos. Segundo ele, o propósito negocial diz respeito à correspondência entre a intenção subjacente às partes envolvidas (a razão

⁴⁴³ KOWARICK HALPERIN, Eduardo. Propósito Negocial no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 53, p. 141–164, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.53.6.2023.2301. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2301>. Acesso em: 18 maio. 2024.

⁴⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 15 mar. 2024. posição 304.

pela qual o ato foi praticado) e a finalidade que fundamenta o negócio jurídico. Dessa forma, o autor destaca a importância de alinhar os objetivos dos agentes econômicos com a essência do acordo estabelecido, para fins de tributação.

Trata-se de instituto surgido na jurisprudência norte-americana. Em 1935, a Corte Suprema examinou o caso *Gregory v. Helvering*, que versava sobre reestruturação societária, com a criação de nova empresa, visando a obter uma vantagem fiscal. Para a Corte, a nova empresa não tinha qualquer *business or corporate task*, tendo sido criada apenas para cumprir um objetivo limitado do contribuinte, destinando-se a ser abandonada, assim que este fim fosse atingido. Desse modo, o reconhecimento de uma sociedade dependeria, para fins fiscais, do que se passou a chamar *business purpose test*, i.e., a empresa criada deveria ter algum propósito negocial, não podendo ser utilizada, meramente, como instrumento de evasão de divisas. Pretende-se fundamentar no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, medida legal com idêntico teor. Ora, independentemente da posição que se adote sobre a constitucionalidade de tal corrente, mais uma vez nota-se que o “propósito negocial” será um requisito para que se dê por ocorrido, ou não, o fato jurídico tributário; uma vez confirmada sua ocorrência, a obrigação tributária nascerá. Ou seja: propósito negocial não significa a intenção das partes de pagar tributos; é, apenas, a conformidade entre a intenção das partes (motivo do ato) e a causa do negócio jurídico.⁴⁴⁵

De acordo com a doutrina de Sampaio Dória, a teoria do *business purpose* indica que, para legitimar a elisão, em qualquer caso, “é necessária a existência de algum objetivo, propósito ou utilidade, de natureza material ou mercantil, e não puramente tributária, que induza o indivíduo à prática de determinados atos de que resulte economia fiscal”.⁴⁴⁶

Nesta toada Edmar Oliveira Andrade Filho⁴⁴⁷ aborda a questão do propósito negocial e sua relação com práticas elisivas no direito tributário, ou seja, ações que, embora legais, são planejadas para reduzir a carga tributária de forma artificial. Segundo essa perspectiva, para justificar certas práticas elisivas, é necessário um motivo que vá além da mera otimização tributária. Sem esse motivo “extratributário”, as práticas não podem ser justificadas apenas pela legalidade dos meios e formas utilizados.

⁴⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 15 mar. 2024. posição 304.

⁴⁴⁶ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 75.

⁴⁴⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento tributário*. 2. ed. ver. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016. p.95-6.

Para o autor, o conceito de propósito negocial está relacionado à ideia de que um ato ou negócio jurídico deve ter uma finalidade legítima, que não seja apenas a redução de impostos. Se um ato ou negócio jurídico é realizado sem sinceridade ou com uma declaração falsa, pode ser considerado uma simulação. Em relação às pessoas jurídicas, a falta de propósito negocial pode ser relacionada a atos que vão contra o interesse social, como o sacrifício de um bem ou direito sem uma contrapartida adequada.

Edmar Oliveira Andrade Filho ainda discute a dificuldade em definir o conceito de propósito negocial devido à ausência de normas claras e precedentes jurisprudenciais. O autor sugere que a ideia de propósito negocial deve ser ampliada para considerar a utilidade do negócio para a empresa como um todo, levando em conta os diversos interesses que gravitam em torno dela. Assim, a questão da licitude dos meios seria suficiente para justificar os fins, desde que não sejam adotados arranjos puramente artificiais.

De acordo com a perspectiva de Edmar, a busca pela redução da carga tributária configura um propósito negocial legítimo, desde que realizada em conformidade com a legislação vigente. A minimização dos custos tributários, como objetivo economicamente justificável, encontra respaldo em um comunicado da Comissão das Comunidades Europeias, que reconhece a legitimidade das considerações fiscais nas decisões empresariais, desde que não impliquem em transferências artificiais de lucros. Essa abordagem reforça a importância do planejamento tributário como ferramenta lícita para otimizar a gestão financeira das empresas, desde que observados os limites da legalidade e da ética.

Helena Taveira Tôres, nos afirma que:

propósito negocial é o conjunto de razões de caráter econômico, comercial, societário ou financeiro, que justifica a adoção dos atos e negócios jurídicos, não sendo lícito aos contribuintes praticar atos desprovidos de qualquer utilidade a não ser proporcionar a esquia ao recolhimento de tributo que, em sua prática seriam devidos.⁴⁴⁸

⁴⁴⁸ TORRES, Helena Taveira. Prefácio do livro *Planejamento fiscal. Análise de Casos*. Vol. III. Coord. Pedro Anan Jr. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 36.

A difusão dessa teoria no Brasil teve a contribuição de Hermes Marcelo Huck,⁴⁴⁹ João Dácio Rolim⁴⁵⁰ e Marco Aurélio Greco⁴⁵¹ e ganhou contornos práticos após a edição da Medida Provisória Nº 66/2002, que tinha como finalidade a regulamentação do Parágrafo único do Artigo 116, do CTN.

Dos autores apresentados acima, temos que estes compartilham a visão de que o propósito negocial é fundamental para diferenciar atos lícitos de atos que buscam apenas a elisão ou evasão fiscal, onde a elisão fiscal deve ser justificada por objetivos legítimos que vão além da mera economia de tributos.

Portanto, entendemos que o propósito negocial deve estar alinhado com os motivos pelos quais o ato foi praticado e com a finalidade que fundamenta o negócio jurídico, não se limitando apenas à busca de economia tributária. Os atos realizados devem ter um objetivo legítimo dentro do negócio jurídico, permitindo que, diante de meios lícitos com diferentes impactos tributários, o contribuinte possa escolher aquele que lhe seja mais vantajoso.

Como dito anteriormente, o propósito negocial ganhou maior destaque nos julgamentos do CARF a partir da edição da Medida Provisória n. 66/2002,⁴⁵² que regulou o procedimento administrativo para descon sideração dos atos ou negócios jurídicos para fins tributários. Assim, a referida norma buscou complementar o

⁴⁴⁹ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão. São Paulo: Saraiva, 1997.

⁴⁵⁰ ROLIM, João Dácio. Normas antielisivas tributárias: texto atualizado com a Lei Complementar Nº 104, de 10 de janeiro de 2001. São Paulo: Dialética. 2001.

⁴⁵¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 235.

⁴⁵² A Medida Provisória (MP) nº 66/2002 representou um marco na discussão sobre planejamento tributário no Brasil. Publicada em 2002, a MP tinha como objetivo principal regulamentar a não cumulatividade do PIS/COFINS, mas também trazia em seu texto dispositivos que visavam coibir planejamentos tributários abusivos, por meio da descon sideração de atos ou negócios jurídicos sem propósito negocial.

A MP previa a criação de um procedimento administrativo específico para a descon sideração de atos ou negócios jurídicos praticados com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos da obrigação tributária. Esse procedimento, detalhado nos artigos 28 a 37 da MP, buscava garantir o contraditório e a ampla defesa aos contribuintes, ao mesmo tempo em que conferia à administração tributária ferramentas para combater planejamentos abusivos.

No entanto, a MP nº 66/2002 passou por um processo de conversão em lei que resultou na Lei nº 10.637/2002. Durante esse processo, os artigos que tratavam do procedimento administrativo para descon sideração de atos ou negócios jurídicos foram vetados, não sendo incorporados à lei final.

Essa omissão gerou um debate sobre a efetividade da norma antielisiva prevista no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), que permite a descon sideração de atos ou negócios jurídicos praticados com abuso de forma ou sem propósito negocial. Sem um procedimento administrativo específico, a aplicação da norma antielisiva ficou sujeita à interpretação dos órgãos julgadores e à jurisprudência, gerando insegurança jurídica para os contribuintes.

parágrafo único do art. 116, estabelecendo a falta de propósito negocial ou a ocorrência do abuso de forma para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos pela administração fiscal,

Luís Eduardo Schoueri⁴⁵³ realizou uma análise meticulosa de diversos julgamentos do extinto Conselho de Contribuintes, investigando os indícios de propósito negocial reconhecidos pela jurisprudência fazendária. Em seu estudo, o autor identificou três critérios principais utilizados pela administração fazendária para avaliar a ausência de propósito negocial: o lapso temporal, a interdependência das partes envolvidas e a natureza das operações.

O primeiro critério refere-se ao intervalo de tempo em que a operação é conduzida, sendo comumente aplicado a reorganizações societárias realizadas de forma apressada ou no mesmo dia. Nesses contextos, o Conselho considera a falta de propósito negocial quando as operações são executadas sem o tempo necessário para que as decisões sejam tomadas conforme as formalidades exigidas pela sociedade.

O segundo critério diz respeito à interdependência entre as partes envolvidas. Os julgadores analisam se as operações estão ocorrendo entre empresas distintas ou dentro de um mesmo grupo econômico, buscando indícios de manipulação para fins fiscais.

O terceiro e último critério centra-se nas operações consideradas anormais, ou seja, aquelas que se afastam da prática empresarial comum de uma sociedade. Essas operações são examinadas à luz de sua conformidade com os padrões habituais do setor e da realidade de mercado,

Em recente decisão (Recurso Especial nº 2.026.473 – SC), o Superior Tribunal de Justiça (STJ) analisou um planejamento tributário muito discutido em sede administrativa e que usualmente contava com desfecho desfavorável aos contribuintes.

O caso sob análise versou sobre amortização fiscal de ágio gerado em operações dentro de um mesmo grupo econômico, o que foi usualmente chamado de

⁴⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, R. de (Org.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ágio interno, e que também teve a utilização de uma empresa holding para aquisição que gerou o ágio, que é normalmente chamada de empresa veículo.

A decisão foi proferida nos autos do Recurso Especial nº 2.026.473 – SC. Nesse processo, discute-se os impactos fiscais da operação de aquisição da empresa Cremer pelo grupo Merrill Lynch, que gerou ágio amortizado para fins fiscais.

RECURSO ESPECIAL Nº 2.026.473 - SC (2022/0289624-0) RELATOR: MINISTRO GURGEL DE FARIA RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL RECORRIDO: CREMER S.A ADVOGADOS: NATALIA CIONGOLI - SP345118 GUILHERME PEREIRA DAS NEVES - SP159725 DANIEL SOUZA SANTIAGO DA SILVA - SP194504 EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. FIM DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA. DESCABIMENTO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. ÁGIO. DESPESA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÃO ENTRE PARTES DEPENDENTES. POSSIBILIDADE. NEGÓCIO JURÍDICO ANTERIOR À ALTERAÇÃO LEGAL. EMPRESA-VEÍCULO. PRESUNÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE. ILEGALIDADE. 1. Não há violação do art. 1.022, II, do CPC/2015 quando o órgão julgador, de forma clara e coerente, externa fundamentação adequada e suficiente à conclusão do acórdão embargado, como no caso dos autos. 2. Hipótese em que a Corte Regional apresentou motivação clara e expressa a respeito: a) da possibilidade de dedução do ágio no caso concreto, visto que o instituto teria efetivamente ocorrido (e não artificialmente criado); b) da impossibilidade de criação de hipóteses de “inedutibilidade” não previstas na lei, tal como pretendeu fazer o Fisco; c) da extensão da Lei n. 9.532/1997, notadamente dos seus arts. 7º e 8º; d) da ocorrência efetiva de investimento (aporte de recursos), tendo enfrentado diretamente as questões postas em discussão e entregado a prestação jurisdicional nos limites da lide. 3. Quanto à alegada violação do art. 1.026, § 2º, do CPC, assiste razão jurídica à recorrente, uma vez que os aclaratórios foram interpostos com o objetivo de prequestionamento, pelo que aplicável a Súmula 98 do STJ no particular. 4. A controvérsia principal dos autos consiste em saber se agiu bem o Fisco ao promover a glosa de despesa de ágio amortizado pela recorrida com fundamento nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, sob o argumento de não ser possível a dedução do ágio decorrente de operações internas (entre sociedades empresárias dependentes) e mediante o emprego de “empresa-veículo”. 5. Ágio, segundo a legislação aplicável na época dos fatos narrados na inicial, consistiria na escrituração da diferença (para mais) entre o custo de aquisição do investimento (compra de participação societária) e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição (art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598/1977). 6. Em regra, apenas quando há a alienação, liquidação, extinção ou baixa do investimento é que o ágio a elas vinculado pode ser deduzido fiscalmente como custo, para fins de apuração de ganho ou perda de capital. 7. A exceção à regra da ineditibilidade do ágio está inserida nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, os quais passaram a admitir a dedução quando a participação societária é extinta em razão de incorporação, fusão ou cisão de sociedades empresárias. 8. A exposição de motivos da Medida Provisória n. 1.602/1997 (convertida na Lei n. 9.532/1997) visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que fossem acarretados efeitos econômico-tributários que a justificassem. 9. O Código Tributário Nacional autoriza que a autoridade administrativa promova o lançamento de ofício quando “se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação” (art. 149, VII) e também contém norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único), a qual poderia, em última análise, até mesmo justificar a requalificação de

negócios jurídicos ilícitos/dissimulados, embora prevaleça a orientação de que a “plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer os procedimentos a serem seguidos” (STF, ADI 2446, rel. Min. Carmen Lúcia). 10. Embora seja justificável a preocupação quanto às organizações societárias exclusivamente artificiais, não é dado à Fazenda, alegando buscar extrair o “propósito negocial” das operações, impedir a dedutibilidade, por si só, do ágio nas hipóteses em que o instituto é decorrente da relação entre “partes dependentes” (ágio interno), ou quando o negócio jurídico é materializado via “empresa-veículo”; ou seja, não é cabível presumir, de maneira absoluta, que esses tipos de organizações são desprovidos de fundamento material/econômico. 11. Do ponto de vista lógico-jurídico, as premissas em que se baseia o Fisco não resultam automaticamente na conclusão de que o “ágio interno” ou o ágio resultado de operação com o emprego de “empresa-veículo” impediria a dedução do instituto em exame da base de cálculo do lucro real, especialmente porque, até 2014, a legislação era silente a esse respeito. 12. Quando desejou excluir, de plano, o ágio interno, o legislador o fez expressamente (com a inclusão do art. 22 da Lei n. 12.973/2014), a evidenciar que, anteriormente, não havia vedação a ele. relações 13. Se a preocupação da autoridade administrativa é quanto à existência de exclusivamente artificiais (como as absolutamente simuladas), compete ao Fisco, caso a caso, demonstrar a artificialidade das operações, mas jamais pressupor que o ágio entre partes dependentes ou com o emprego de “empresa-veículo” já seria, por si só, abusivo. 14. No caso concreto, adotando o cenário fático narrado na sentença e no acórdão, em razão dos limites impostos pela Súmula 7 do STJ, não há demonstração de que as operações entabuladas pela parte recorrida foram atípicas, artificiais ou desprovidas de função social, a ponto de justificar a glosa na dedução do ágio. 15. Recurso especial parcialmente provido, apenas para afastar a multa imposta em face da interposição dos embargos de declaração.

O ágio teria surgido a partir da diferença entre o valor de avaliação do patrimônio líquido da empresa adquirida (Cremer S.A.) que era negativo, conforme informações constantes nos registros contábeis, e os valores gastos para a aquisição da participação dessa mesma empresa.

Diante da operação societária em questão, o Fisco havia entendido que não seria possível a dedução do ágio, uma vez que decorrente de operações internas, aquelas que se verificam entre sociedades coligadas.

O Fisco também alegou que a amortização do ágio seria indevida já que teria havido a utilização do que se conhece como “empresa-veículo”.

Diante disso, entendeu o Fisco que, na operação em questão, não teria havido um propósito negocial, tendo sido o ágio constituído de maneira artificial.

Assim, a questão levada à análise do STJ, o qual se referiu à possibilidade de utilização de ágio para fins fiscais gerado em operações dentro do próprio grupo societário, bem como à amortização por meio da chamada empresa veículo.

A sentença proferida no processo em comento reconheceu que o ágio apurado pela parte autora teria sido considerado existente pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Por este motivo, a sentença considerou não haver controvérsia a respeito da existência do ágio, ainda que gerado em operações entre partes relacionadas.

Além disso, ainda nos termos da sentença, o juízo de primeiro grau teria constatado que a criação da empresa-veículo teria, sim, propósito negocial, tendo sido necessária para a reorganização societária do grupo, especialmente para fins de fechamento do capital, aquisição de controle acionário e reorganização da estrutura administrativa. Portanto, para o juízo de primeiro grau, a necessidade da criação da empresa teria sido bem fundamentada.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), ao julgar o caso, considerou legítima a reorganização societária, permitindo que o ágio amortizado fosse utilizado para dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O Fisco, então, recorreu dessa decisão e levou o processo à apreciação pelo STJ.

Ao proferir seu voto, o Relator, Ministro Gurgel de Faria, entendeu que, apesar de ser legítima a preocupação da fazenda quanto à existência de operações que sejam exclusivamente artificiais, esta não poderia presumir, de forma absoluta, que as organizações societárias ocorridas entre partes dependentes ou nas quais haja utilização de “empresa-veículo” sejam todas desprovidas de fundamento material ou econômico.

Fundamentando seu entendimento, o Ministro mencionou que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 não fazem menção expressa a respeito de uma eventual impossibilidade de aproveitamento de ágio nas operações que se efetivam entre partes dependentes (vedação esta que surgiu com a edição da Lei nº 12.973/2014) ou quando há emprego de empresa veículo.

Caberia ao Fisco demonstrar que as operações são artificiais, fazendo uma análise de cada caso concreto, não podendo pressupor que qualquer existência de ágio, quando verificada entre partes dependentes ou com utilização de empresa-veículo, seria abusiva por si só.

Ademais, ainda nos termos do voto do Ministro relator, a rejeição apriorística do emprego de empresa-veículo poderia contrariar o disposto no art. 2º, § 3º, da Lei

nº 6.404/1976, que permite a criação de companhias que tenha por objeto participar de outras sociedades, sendo a participação facultada como meio de realizar o objeto social ou para o fim de se beneficiar de incentivos fiscais.

Não só não haveria impedimento legal para que uma empresa seja criada como veículo para facilitar a realização de negócios jurídicos, mas haveria razões reais para tanto, especialmente quando a investidora é empresa estrangeira. Isso porque a criação de uma “empresa-veículo” poderia conferir maior segurança em diversos aspectos.

O relator entendeu, então, que a descrição dos fatos da operação, apresentada tanto na sentença quanto no Acórdão, não demonstrou que as operações realizadas poderiam ser consideradas atípicas, artificiais ou desprovidas de função social.

Assim, entendeu-se que o auto de infração lavrado em face do contribuinte não poderia prevalecer.

Como se observou dos argumentos mencionados acima, o STJ entendeu que não cabe ao fisco simplesmente presumir a ilegalidade de um determinado planejamento ou estrutura, tendo que demonstrar ativamente a falta de substância desses atos ou estruturas. No caso concreto, o Fisco tão somente presumiu a ilegitimidade da amortização do ágio por entender que teria sido gerado dentro de um mesmo grupo e por meio de empresa veículo, pelo que não prevaleceria a autuação.

Em linhas gerais, verificamos o abuso de direito, abuso de forma, fraude a lei, simulação e falta de propósito negocial, como mecanismos hábeis a desqualificar o planejamento tributário. Apresentamos abaixo a tabela T5 a qual traz as principais distinções entre os mecanismos apresentados.

Conceito	Descrição
Simulação	Criação de uma aparência falsa de um negócio jurídico, escondendo a verdadeira intenção das partes.
Fraude à Lei	Realização de atos ou negócios jurídicos que, embora formalmente legais, têm como objetivo real burlar a aplicação da lei tributária.
Abuso de Direito	Exercício de um direito de maneira excessiva ou com uma finalidade claramente distorcida, visando a obtenção de vantagens fiscais indevidas.

Abuso de Formas	Utilização de estruturas jurídicas de forma abusiva, com o objetivo de obter vantagens fiscais sem observar o propósito legítimo dessas estruturas.
Propósito negocial	intenção legítima das partes em um negócio jurídico, deve estar alinhado com os motivos pelos quais o ato foi praticado e com a finalidade que fundamenta o negócio jurídico, não se limitando apenas à busca de economia tributária

Tabela 5 - Quadro Comparativo dos Instrumentos de Desqualificação do Planejamento Tributário

Pudemos verificar que os institutos do abuso de direito, fraude à lei, simulação e propósito negocial, são ferramentas essenciais para a desqualificação de atos praticados pelo contribuinte que buscam, de forma ilícita, a redução ou a evasão da carga tributária. Tais práticas, ao serem identificadas e combatidas, reafirmam a importância de um sistema tributário pautado na justiça e na legalidade. Nesse contexto, surge a necessidade de estabelecer mecanismos de controle mais abrangentes e eficazes para prevenir a ocorrência dessas condutas abusivas. É nesse cenário que as normas gerais antielisivas ganham destaque, representando um avanço na legislação tributária para assegurar a correta aplicação dos tributos e coibir estratégias que visam burlar o fisco. A seguir, abordaremos a relevância e o impacto dessas normas no combate à elisão fiscal, destacando sua função na manutenção da integridade e equidade do sistema tributário.

4. Norma geral antielisão

Nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira, as chamadas “normas antielusão”, ou “normas antielisão”, são aquelas que visam estabelecer limites ao planejamento tributário elisivo, dado que não há necessidade de uma norma destinada especificamente a combatê-la, uma vez que ela decorre de alguma violação da lei que regula a situação fática, a qual, a princípio, visa regular as condutas das pessoas em relação aos seus atos e negócios de cunho econômico seja diretamente no âmbito do Direito Tributário, onde se localizam as regras de incidência dos tributos sobre aqueles fatos jurídicos de que os contribuintes participam.⁴⁵⁴

Para Carlos Augusto Daniel Neto, as regras antielisivas são uma forma para suprimir as lacunas existentes na legislação, assim como espaços de liberdade do contribuinte que se utilizam destes hiatos (loopholes).⁴⁵⁵, as quais encontram amparo no art. 109 do CTN, o qual autoriza o legislador a criar presunções para atribuir a um fato jurídico o mesmo efeito tributário de outros.⁴⁵⁶

Art. 109. 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.

Para Carlos Augusto Daniel Neto, as regras antielisivas podem ser de duas espécies distintas, sendo: as regras gerais antielisivas (general anti-avoidance rule – GAAR) e as regras específicas antielisivas (special anti-avoidance rule – SAAR), relata ainda o autor, que apesar de se destinarem à mesma finalidade de atacar atos

⁴⁵⁴ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. Norma Geral Antielusão. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 25, p. 132–146, 2011. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1582>. Acesso em: 13 nov. 2023. p. 132.

⁴⁵⁵ DANIEL NETO, Carlos Augusto; DE LAURENTIIS, Thais. Normas Antielisivas e Segurança Jurídica: Análise da Jurisprudência do CARF sobre a Tributação na Segregação de Atividades Empresariais. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 42, p. 185–209, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/708>. Acesso em: 13 nov. 2023. p. 192.

⁴⁵⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 62.

de elisão fiscal, GAAR e SAAR são normas que apresentam características e alcances bem distintos entre si.⁴⁵⁷

No decorrer de seu estudo, Carlos Augusto Daniel Neto e Luiz Eduardo Schoueri,⁴⁵⁸ nos apresentam o conceito de GAAR, as quais são previsões legislativas sujeitas à reserva de lei, que têm em comum um pressuposto fático consistente em um instrumento de elisão formulado em termos genéricos, de modo a abarcar uma série de situações relativas aos diversos tributos do sistema.⁴⁵⁹

Em outras palavras, temos que as GAAR consideram o resultado econômico ou a substância econômica da operação, para desqualificar um negócio jurídico lícito, onde é anulado o tratamento fiscal distinto entre as partes e a operação tributada. Aqui a autoridade administrativa, detém o poder de requalificar as operações, a partir de uma hipótese de aplicação aberta e com baixo grau de determinação, onde se tem a finalidade de permitir a flexibilidade da aplicação da operação para diversas situações tributárias passíveis de ocorrência. Essa indeterminação possibilita um alcance amplo de casos concreto, que não poderiam ser atingidos por regras com hipóteses de incidência taxativas e com elevado grau de definição, como as regras específicas antielisivas (SAAR).⁴⁶⁰

O mesmo autor conceitua SAARs, as quais nas palavras de Carlos Augusto Daniel Neto, são regras especiais, *ad hoc*, estruturadas com base em um pressuposto fático rígido, detalhado e taxativo, com a finalidade de evitar a elisão fiscal eliminando de forma objetiva determinada lacuna verificada no ordenamento tributário.⁴⁶¹ Para o autor, as SAAR utilizam-se de ficções ou presunções relativas ao fato gerador ou à base de cálculo do tributo, como forma de eliminar a vantagem fiscal que decorria da lacuna existente, e ao contrário das GAAR, não atribui poderes para a Administração Fiscal requalificar atos e negócios jurídicos.

⁴⁵⁷ DANIEL NETO, Carlos Augusto; DE LAURENTIIS, Thais. Normas Antielisivas e Segurança Jurídica: Análise da Jurisprudência do CARF sobre a Tributação na Segregação de Atividades Empresariais. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 42, p. 185–209, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/708>. Acesso em: 13 nov. 2023. p. 192.

⁴⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Editorial: The Twilight Of Bilateralism. *Intertax*, v. 51, n. 5, p. 354-358, 2023. Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/JournalArticle/Intertax/51.5/TAXI2023035>. Acesso em: 03 jun. 2024.

⁴⁵⁹ *Ibidem*.

⁴⁶⁰ *Ibidem*. p. 193.

⁴⁶¹ *Ibidem*.

Alberto Xavier, nos apresenta SAAR como o meio estabelecido por lei, de tipificação a posteriori, de certos atos ou negócios jurídicos que a experiência revelou serem utilizados como forma anteriormente não prevista em lei de obter resultados equivalentes aos dos atos tributados.⁴⁶²

As normas gerais antielusivas, segundo Heleno Torres,⁴⁶³ caracterizam-se como normas abstratas que visam regular casos não previstos em leis específicas, quando há indícios de elisão fiscal. Sua função primordial é combater a evasão fiscal, garantindo a justiça do sistema tributário.

normas gerais antielusivas, são espécies de normas gerais e abstratas cuja materialidade da hipótese normativa encontra-se ordenada para reger os demais casos não qualificados na hipótese de incidência de norma específicas, atribuindo pressupostos aos casos que possam ser alcançados, para a aplicação da sanção prevista no consequente: a desconsideração e requalificação dos negócios operados elusivamente.⁴⁶⁴

Ressalta Heleno Torres, que as normas antielusivas atuam nos atos realizados unicamente para reduzir a carga tributária, onde caberá ao fisco reconfigurar a operação de acordo com sua real natureza, sendo necessário que se configurem determinados pressupostos, como a existência de um planejamento tributário abusivo e a intenção de frustrar a cobrança do tributo.

Carlos Augusto Daniel Neto, nos apresenta que as SAARs e GAARs apresentam regimes jurídicos próprios, onde SAARs são aplicáveis apenas às hipóteses delimitadas taxativamente pelo legislador – o que permitiria a adoção de novas estratégias pelo contribuinte –, ao passo que a GAAR, pela sua indeterminação, possui aplicação mais ampla e não predeterminada,⁴⁶⁵ sendo que as cláusulas específicas trazem uma situação mais onerosa para o contribuinte, uma vez que se

⁴⁶² XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 85.

⁴⁶³ *Ibidem*.

⁴⁶⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003. p. 337.

⁴⁶⁵ DANIEL NETO, Carlos Augusto; DE LAURENTIIS, Thais. Normas Antielisivas e Segurança Jurídica: Análise da Jurisprudência do CARF sobre a Tributação na Segregação de Atividades Empresariais. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 42, p. 185–209, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/708>. Acesso em: 13 nov, 2023. p. 198.

dá inversão do ônus probatório, transferindo para ele a carga de provar que sua situação está fora do alcance da referida regra.⁴⁶⁶

Segundo o mesmo autor, na utilização das cláusulas gerais, o ônus de comprovar a presença dos elementos de semelhança entre a operação realizada pelo contribuinte e aquela para a qual pretende realizar a requalificação, é encargo do aplicador.

Em razão do elevado grau de determinação das SAARs, estas não são passíveis de uma interpretação que ultrapasse a sua literalidade, visando ampliar o seu alcance, já a indeterminação e generalidade das GAARs possibilita a interpretação do aplicador, de modo a abranger todas as situações em que haja igualdade de manifestações econômicas passíveis de tratamento tributário análogo.⁴⁶⁷

Carlos Augusto Daniel Neto, em sua obra, nos traz o questionamento de que se diante de uma situação normatizada por meio de uma SAAR, seria possível a aplicação conjunta ou alternativa da GAAR, e em seu entendimento as regras antielisivas são uma medida excepcional do legislador para tentar colmatar lacunas no sistema tributário, onde, uma vez elaborada uma regra específica para determinada situação, não restará lacuna para aplicação da GAAR, pois para aquele conjunto de casos que continuaram fora da tributação, é de se reconhecer a diretiva expressa da legislação pela sua exclusão.⁴⁶⁸

Em sentido contrário, os comentários da OCDE ao art. 1º da Convenção Modelo dão a entender que tanto a GAAR quanto a SAAR podem afetar as mesmas situações jurídicas, como se verifica no § 9.6, verbis:

the potential application of general anti-abuse provisions does not mean that there is no need for the inclusion, in tax conventions, of specific provisions aimed at preventing particular forms of tax avoidance. Where specific avoidance techniques have been identified or where the use of such techniques is especially problematic, it will often be useful to add to the

⁴⁶⁶ DANIEL NETO, Carlos Augusto; DE LAURENTIIS, Thais. Normas Antielisivas e Segurança Jurídica: Análise da Jurisprudência do CARF sobre a Tributação na Segregação de Atividades Empresariais. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 42, p. 185–209, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/708>. Acesso em: 13 nov, 2023. p. 198.

⁴⁶⁷ Ibidem.

⁴⁶⁸ Ibidem.

Convention provisions that focus directly on the relevant avoidance strategy.⁴⁶⁹

As regras antielusivas são um instrumento fundamental no Direito Tributário para combater práticas de elisão fiscal que buscam reduzir a carga tributária de maneira abusiva ou artificial. Elas estabelecem uma hipótese, com diferentes graus de amplitude, que, quando identificada, permite à Administração Tributária desconsiderar o ato ou negócio realizado com intuito elusivo e aplicar o regime jurídico-fiscal que se pretendia evitar.⁴⁷⁰

Para Livia de Carli Germano, essas regras podem ser classificadas, conforme o grau de detalhamento da hipótese, em:

Regras de Prevenção ou de Correção (Regras Específicas Antielsão ou Regras Ad Hoc): Essas regras são direcionadas a comportamentos específicos, estabelecendo consequências tributárias particulares para a prática de determinados atos. Podem incluir a criação de ficções jurídicas, a definição de fatos geradores complementares ou substitutivos, e a estipulação de presunções legais que invertem o ônus da prova em favor da Administração Tributária. Essas regras visam prevenir ou corrigir situações pontuais de elisão fiscal.

Regras Setoriais Antielusivas: São regras que abordam práticas elusivas em setores específicos da economia ou em áreas particulares do Direito Tributário. Elas têm um escopo mais amplo que as regras de prevenção ou correção, mas ainda são focadas em situações específicas dentro de um determinado setor ou segmento tributário.

Regras Gerais Antielusivas: Essas regras têm a maior amplitude e são aplicáveis a uma variedade de situações de elisão fiscal. Elas estabelecem critérios gerais para a identificação de práticas elusivas e concedem à Administração Tributária poderes para desconsiderar atos ou negócios realizados com o propósito de evitar a tributação, aplicando o regime fiscal adequado.

⁴⁶⁹ OECD. Commentary on article 1. *Model tax convention on income and on capital*. OECD Publishing, 2010. p. 61.

⁴⁷⁰ GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502183247. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502183247/>. Acesso em: 20 nov, 2023. p. 56.

Livia Carli Germano,⁴⁷¹ em seu texto sobre regras antielusivas, aborda uma questão crucial no Direito Tributário: a luta contra as estratégias de elisão fiscal que buscam reduzir ou evitar a carga tributária de maneira abusiva ou artificial. A autora destaca que os ordenamentos jurídicos não precisam necessariamente escolher entre tipos específicos de regra antielusiva, mas podem combiná-los para uma abordagem mais eficaz.

Germano argumenta que a norma geral antielusiva desempenha um papel "residual" — mas não menos importante — de desqualificar comportamentos que, apesar de estarem formalmente em conformidade com a lei, a contradizem substancialmente em seu sentido e finalidade. Essa abordagem é essencial para garantir que as práticas tributárias reflitam não apenas a letra, mas também o espírito da lei.

A autora também analisa a interação entre regras de prevenção ou correção e a regra geral antielusiva, destacando o potencial de conflito entre a aplicação de regras especiais e gerais, destaca ainda a autora que a abordagem para resolver conflitos entre regras específicas e gerais pode variar. Se a regra específica antielusiva estiver estruturada na forma de uma ficção ou um fato gerador complementar, ela cria uma "verdade normativa" que impede a aplicação da regra geral antielusiva, pois reflete a clara intenção do legislador.

Por outro lado, quando a regra específica é baseada em presunções legais, seu efeito se concentra no âmbito probatório, sem estabelecer uma "verdade normativa" específica. Nesses casos, as regras específicas podem ceder diante da evidência de uma verdade material diferente, permitindo que a Administração aplique a regra geral antielusiva se a situação concreta indicar a ocorrência de elusão.

Ainda neste sentido, quanto a aplicação de uma norma específica antielusiva, temos os ensinamentos de Charles William McNaughton,⁴⁷² o qual nos apresenta que

⁴⁷¹ GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502183247. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502183247/>. Acesso em: 20 nov, 2023. p. 57.

⁴⁷² MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielusiva: completabilidade e sistema tributário*. 2013. 459 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/6253>. Acesso em: 25 fev. 2024. p. 286-7.

a elisão fiscal pode ser “neutralizada”,⁴⁷³ por meios que variam de acordo com a forma de elisão praticada, conforme relata o autor essa pode ser elisão-fim ou meio, elisão RMIT ou elisão benefício.

Pelo exposto, tem-se que as normas antielusivas desempenham um papel fundamental no combate às estratégias de elisão fiscal que buscam reduzir a carga tributária de maneira abusiva ou artificial. Ricardo Mariz de Oliveira e Carlos Augusto Daniel Neto apresentam visões complementares sobre a função dessas normas, enfatizando a necessidade de estabelecer limites ao planejamento tributário elisivo e de suprimir lacunas na legislação. As regras antielusivas são classificadas em gerais (GAAR) e específicas (SAAR), cada uma com características e alcances distintos. Enquanto as GAAR focam na substância econômica das operações para desqualificar negócios jurídicos lícitos, as SAAR são direcionadas a situações específicas, utilizando ficções ou presunções para eliminar vantagens fiscais decorrentes de lacunas no ordenamento tributário.

A interação entre as GAAR e as SAAR é um tema de debate, com diferentes abordagens sobre a aplicação conjunta ou alternativa dessas regras. Alberto Xavier contribui para essa discussão, destacando a tipificação a posteriori de atos ou negócios jurídicos nas SAAR e a função de correção dessas regras para aprimorar a incidência tributária.

Com isso verificamos a importância das normas antielusivas no combate às distorções na interpretação do direito tributário, especialmente com base no artigo 116, parágrafo único, do CTN.

⁴⁷³ Na perspectiva de Charles William McNaughton sobre a neutralização das práticas elisivas no ordenamento jurídico. McNaughton emprega o signo “neutralizar” para descrever as estratégias legislativas destinadas a prevenir que os sujeitos de direito obtenham economias fiscais por meio de atos elisivos. Essas estratégias podem ser classificadas em duas categorias principais: antielisão preventiva e antielisão repressiva.

A antielisão preventiva visa reduzir o campo de extensão da licitude da elisão, impondo limites ao planejamento tributário que busca minimizar os tributos devidos de maneira lícita. Essa abordagem procura estabelecer barreiras legais que desencorajam a prática de atos elisivos antes mesmo de sua ocorrência. Por outro lado, a antielisão repressiva permite a tributação posterior dos atos elisivos identificados, garantindo que a economia fiscal obtida por meio desses atos seja contrabalanceada pela imposição de tributos.

4.1. Considerações sobre o art. 116, parágrafo único, do CTN

No Brasil, a Elisão assim como quaisquer figuras vocacionadas a redução de tributos, foram objeto da Lei Complementar no 104, de 2001, a qual acrescentou ao art. 116 do Código Tributário Nacional, um parágrafo único que introduziu a norma geral antielisiva no direito brasileiro, com base na teoria da proibição do abuso do direito. Porém observamos que a "Exposição de Motivos" dessa legislação revela a intenção de outorgar às autoridades tributárias poderes para coibir tais práticas, especialmente aquelas que envolvem abuso de direito ou de forma. Entretanto, o enunciado legal concentra-se na dissimulação como critério para a aplicação da norma, sem alusão direta ao abuso.

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

I – Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – Tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)”

A interpretação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, gera divergências doutrinárias quanto ao seu alcance e constitucionalidade. Alguns autores, como Carlos César Sousa Cintra,⁴⁷⁴ Thiago Pierre Linhares Mattos e Ives Gandra da Silva Martins⁴⁷⁵ e Hugo de Brito Machado,⁴⁷⁶ veem a norma como uma equiparação indevida entre elisão fiscal (lícita) e evasão

⁴⁷⁴ CINTRA, Carlos César Sousa; MATTOS, Thiago Pierre Linhares. Planejamento Tributário à luz do direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 148.

⁴⁷⁵ Martins, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 119. São Paulo: Dialética, 2005. p. 125.

⁴⁷⁶ Machado, Hugo de Brito. *A norma antielisão e outras alterações no CTN*. IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo, n. 7, São Paulo: IOB, 2001. p. 196.

(ilícita), questionando sua conformidade com o princípio da legalidade. Outros, como Marco Aurélio Greco,⁴⁷⁷ defendem que o dispositivo confere à administração tributária a capacidade de requalificar negócios jurídicos com base no princípio da capacidade contributiva, mesmo que tais negócios não apresentem vícios ou patologias.

Por outro lado, Paulo de Barros Carvalho⁴⁷⁸ argumenta que o dispositivo não trouxe inovações ao ordenamento jurídico brasileiro, mas apenas reiterou a regra existente no art. 149, VII, do CTN, que já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados. Segundo Carvalho, o objetivo do dispositivo não é impedir o planejamento fiscal legítimo e válido que visa à redução ou eliminação da carga tributária, mas sim coibir a dissimulação ilegal da ocorrência do fato jurídico tributário.

Carvalho destaca que a liberdade do contribuinte para escolher os atos que pretende praticar é um princípio fundamental, e que a escolha feita pelo contribuinte determina o nascimento ou não de determinada obrigação tributária. Portanto, ele argumenta que a desconsideração de atos e negócios jurídicos lícitos com o objetivo de reduzir o ônus tributário violaria os princípios da legalidade e da segurança jurídica. A incidência de tributos deveria basear-se nos fatos ocorridos, e não na vontade do contribuinte, a fim de preservar a integridade do sistema tributário.

Há ainda interpretações que veem a norma como um instrumento antissimulação ou como uma disposição voltada para combater a fraude à lei, expandindo o escopo da fiscalização tributária para além da mera simulação. Conforme argumenta Heleno Tôrres,⁴⁷⁹ o dispositivo abrangeria atos elusivos praticados de acordo com uma materialidade típica de negócio sem causa, incluindo simulação e fraude à lei.

Por fim, é importante destacar que, enquanto não for editada a lei ordinária prevista no parágrafo único do artigo 116, a desconsideração dos negócios dissimulados dependerá da legislação geral sobre processo administrativo de cada

⁴⁷⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2019. p. 468.

⁴⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 278-9.

⁴⁷⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 361-2.

ente federativo, conforme ressaltado por Marciano Seabra de Godoi,⁴⁸⁰ o qual ainda nos traz que há a necessidade de uma lei ordinária para estabelecer procedimentos específicos na desconsideração de negócios sem causa.

4.2. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446 (ADI 2.446)

Em abril de 2001, logo após a publicação da Lei Complementar nº 104/2001, que incluiu o parágrafo único ao artigo 116, do CTN, foi proposta a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446 (ADI 2.446) questionando a constitucionalidade de tal dispositivo, que legitimaria o lançamento de crédito tributário a partir da desconsideração de atos ou negócios jurídicos.

O julgamento da ADI foi finalizado apenas em abril de 2022, mais de 20 anos após a sua propositura, sendo que, por maioria de votos, foi reconhecida a constitucionalidade do referido dispositivo legal, em voto da Ministra Relatora Carmen Lucia.

A Ministra Relatora, em seu voto, trouxe importante fundamentação para seu entendimento, destacando que:

- a) a norma em discussão busca coibir os casos de planejamento tributário abusivo (evasão fiscal), situações em que, após ocorrido o fato gerador, o contribuinte pratica negócios jurídicos com a intenção de dissimular ou ocultar sua ocorrência;
- b) a norma não proíbe o planejamento tributário lícito (elisão fiscal), reconhecendo o direito dos contribuintes de buscar, pelas vias legítimas, a economia fiscal; trata-se de norma de eficácia contida, de modo que, *“a plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos”*.

⁴⁸⁰ GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art. 116, parágrafo único do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 68, São Paulo: Dialética, 2001. p. 122.

Diversamente do que se esperava, porém, esse julgamento não trouxe grande evolução sobre o tema, já que se limitou a apresentar uma distinção entre evasão e elisão tributária, sem resolver a questão dos limites do que seria um planejamento tributário válido.⁴⁸¹ E, ao concluir que se tratava de norma que visa coibir a evasão fiscal ilícita, acaba por seguir na linha da simulação, a qual já viabiliza a desconsideração de atos ou negócios jurídicos, sem que haja a necessidade de fundamentação no parágrafo único do artigo 116, do CTN.

Os efeitos inconclusivos desta decisão do STF se verificam, inclusive, pelo fato de que, tanto a PGFN quanto os contribuintes vêm “comemorando” seu resultado:

- a) os contribuintes, por ter sido firmado o entendimento de que a norma discutida não seria aplicável aos casos de elisão tributária, sendo permitido o planejamento tributário para que se evite a ocorrência do fato gerador, ainda que apenas com o objetivo de economia fiscal, sem a necessária existência de propósito negocial; e
- b) a PGFN, por ter a norma “antielisiva” (assim referenciada na própria ementa do julgado) sido considerada constitucional, com possibilidade de aplicação irrestrita, sendo que a distinção para aplicação apenas aos casos de evasão fiscal seria um mero *obiter dictum*.

A despeito do entendimento da PGFN, fato é que a distinção da aplicação da norma apenas para os casos de evasão fiscal foi razão fundamental para que se tenha decidido pela constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116, do CTN e foi o que levou outros 8 Ministros a acompanharem o entendimento da Ministra relatora, de modo que deve ser considerada na interpretação do resultado do julgamento da ADI nº 2.446.

A conclusão que se pode tirar é de que sem a definição, pelo STF, dos limites do planejamento tributário válido, este permanecerá sujeito à análise e avaliação pelos

⁴⁸¹ SEABRA DE GODOI, Marciano. Exercício de Compreensão Crítica do Acórdão do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446 (2022) e de suas Consequências Práticas sobre o Planejamento Tributário no Direito Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 52, p. 465–485, 2022. DOI: 10.46801/2595-6280.52.19.2022.2262. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2262>. Acesso em: 18 maio. 2024.

Tribunais no caso concreto, sem qualquer garantia de segurança jurídica para os contribuintes.

5. Considerações finais

A presente pesquisa a qual se propôs verificar quais os critérios que autorizam a (des)qualificação do planejamento tributário sob a perspectiva do construtivismo lógico-semântico, com a análise do parágrafo único do art. 116 do CTN, revelou um cenário complexo e multifacetado no Direito Tributário brasileiro. Constatamos a existência de divergências doutrinárias e nuances interpretativas, demonstrando a complexidade do equilíbrio entre a autonomia do contribuinte e a necessidade arrecadatória do Estado.

Os resultados obtidos nesta pesquisa possuem especial relevância para a área do Direito Tributário, pois lançam luz sobre questões relevantes que permeiam o planejamento tributário e sua interação com o sistema jurídico. A identificação da falta de consenso doutrinário na definição de conceitos basilares, como elisão, elusão e evasão fiscal, evidencia a necessidade de um debate aprofundado e da construção de um entendimento mais uniforme sobre esses termos, visando garantir maior segurança jurídica e previsibilidade para os contribuintes e para o Fisco.

Investigar a diversidade de critérios utilizados pelos tribunais para a qualificação ou desqualificação do planejamento tributário, como a legalidade dos atos, o propósito negocial e a interpretação econômica, contribui para uma compreensão mais abrangente das minúcias e desafios que envolvem a aplicação do direito tributário. Destacamos a necessidade de se estabelecer critérios mais claros e objetivos para a análise do planejamento tributário, especialmente no que tange à interpretação econômica, é fundamental para garantir a segurança jurídica e a isonomia entre os contribuintes.

As análises empreendidas neste estudo, pautadas em pesquisa bibliográfica e documental, bem como na análise da jurisprudência, ressaltam a pertinência da adoção do método interpretativo do construtivismo lógico-semântico. A aplicação desse método permitiu uma compreensão aprofundada dos elementos que compõem o planejamento tributário, desde a análise da linguagem e dos atos de fala até a identificação dos critérios utilizados para qualificar ou desqualificar tais planejamentos.

No contexto do planejamento tributário, a realização de atos e negócios jurídicos pelos contribuintes pode ser analisada sob a perspectiva da Teoria dos Atos de Fala, que classifica as ações linguísticas em locucionárias, ilocucionárias e perlocucionárias. Ao celebrar contratos e realizar operações, os contribuintes praticam atos ilocucionários, que visam produzir efeitos jurídicos específicos, como a alteração da sua situação fiscal. Esses atos, por sua vez, geram atos perlocucionários, que são os efeitos concretos na realidade, como a redução da carga tributária.

Sob a ótica do construtivismo lógico-semântico, esses atos praticados pelos contribuintes no planejamento tributário podem ser entendidos como uma forma de produção de normas jurídicas individuais e concretas. Ao escolherem determinados regimes tributários, estruturas societárias ou operações, os contribuintes estão, em última análise, criando normas que irão reger suas relações jurídicas e produzir efeitos no mundo fático.

Contudo, essas normas individuais e concretas não se equiparam às normas jurídicas gerais e abstratas emanadas do Estado. Elas não inovam no ordenamento jurídico, mas se limitam a produzir efeitos no âmbito das relações jurídicas específicas a que se referem.

A produção dessas normas individuais e concretas no planejamento tributário encontra limites nos princípios constitucionais e na legislação tributária. O princípio da legalidade, por exemplo, exige que os atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes estejam em conformidade com a lei, enquanto o princípio da tipicidade requer que esses atos se enquadrem nas hipóteses de incidência tributária previstas na legislação.

A análise desses atos sob a ótica do construtivismo lógico-semântico e da Teoria dos Atos de Fala permite uma compreensão mais aprofundada do planejamento tributário e sua relação com o sistema jurídico, contribuindo para a construção de um sistema tributário mais justo, equitativo e eficiente.

No presente estudo, verificou-se a diversidade na eleição de critérios utilizados pelos tribunais para analisar a validade do planejamento tributário, como a legalidade dos atos, o propósito negocial e a interpretação econômica, evidenciando a necessidade de uma análise casuística e aprofundada de cada situação. Contudo, a falta de uniformidade na eleição e aplicação desses critérios, muitas vezes permeada por

subjetividade, reforça a importância da busca por balizas mais claras e objetivas, tanto na jurisprudência quanto na doutrina, pois a ausência destes parâmetros bem definidos pode gerar insegurança jurídica, impactando negativamente a atividade econômica e a previsibilidade do sistema tributário.

A utilização da interpretação econômica do direito tributário como critério para a qualificação ou desqualificação do planejamento tributário revelou-se uma ferramenta relevante na identificação de planejamentos abusivos, ao analisar a substância econômica das operações em vez de se ater apenas à forma jurídica. No entanto, a aplicação desse método interpretativo apresenta desafios, como a necessidade de equilibrar a flexibilidade com a segurança jurídica, evitando o risco de subjetividade na análise dos casos concretos. Para garantir a previsibilidade e a segurança jurídica, faz-se necessário o estabelecimento de critérios mais claros e objetivos para a aplicação da interpretação econômica, de modo a coibir planejamentos abusivos sem comprometer a autonomia do contribuinte na busca pela economia tributária lícita.

No presente estudo também verificamos a importância das normas gerais antielisivas (GAAR) e das normas específicas antielisivas (SAAR) como instrumentos para combater planejamentos tributários abusivos. As GAAR, por serem mais genéricas, oferecem maior flexibilidade na sua aplicação, enquanto as SAAR, por serem mais específicas, são mais precisas e direcionadas a situações particulares. A pesquisa destaca a necessidade de um aprimoramento legislativo e jurisprudencial na aplicação dessas normas, a fim de garantir maior efetividade no combate à elisão fiscal e, ao mesmo tempo, preservar a segurança jurídica dos contribuintes.

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN) é a principal norma geral antielisiva do sistema tributário brasileiro. Ele permite à autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. No entanto, a aplicação dessa norma depende da edição lei ordinária que estabeleça os procedimentos a serem seguidos.

A análise da jurisprudência do CARF e do STF revelou uma evolução na aplicação das normas antielisivas e na consideração do propósito negocial como critério para desconsiderar planejamentos tributários abusivos. No entanto, ficou constatado a falta de uniformidade na aplicação desses critérios, o que gera

insegurança jurídica. O estudo aponta para a necessidade de uma maior clareza e objetividade na aplicação das normas antielusivas e na análise do propósito negocial.

As questões propostas neste estudo foram devidamente elucidadas, à luz da pesquisa realizada e da análise da legislação e jurisprudência pertinentes.

Sobre quais os critérios que permitem identificar o abuso no planejamento tributário, temos com base no que foi pesquisado, que estes critérios incluem a análise da legalidade dos atos, o momento da realização das operações (antes ou após o fato gerador), a existência ou não de abuso de forma ou de direito, o propósito negocial e o proveito econômico obtido. A interpretação econômica do direito tributário também é uma ferramenta importante para identificar planejamentos abusivos, desde que aplicada em conjunto com os princípios da legalidade e da segurança jurídica.

A respeito do questionamento sobre em que situações o planejamento tributário pode ser considerado abusivo, à luz dos princípios e valores constitucionalmente tutelados, verificamos que o planejamento tributário pode ser considerado abusivo quando viola os princípios e valores constitucionais, como a legalidade, tipicidade, a isonomia tributária e a capacidade contributiva. Ao aproveitar-se da falta de tipificação, e ou quando a norma jurídica não for específica ou for ambígua, o sujeito passivo pratica atos que não estejam de acordo com o propósito negocial e ou seus atos praticados foram realizados sob a forma de uma das espécies do gênero abuso, pode-se dizer que o planejamento tributário é abusivo.

No que tange a forma que o Poder Judiciário tem aplicado o conceito de abuso no planejamento tributário, verificamos que o CARF não possui uma posição bem definida quanto a utilização da Teoria do Propósito Negocial, uma vez que não há um consenso entre os próprios julgadores, alguns conselheiros defendem que a realização de planejamentos tributários para fins exclusivamente tributários, ou seja, sem qualquer propósito negocial, é inoponível ao Fisco, e, conseqüentemente, passível de desconsideração. Outros discordam desse posicionamento, afirmando, por exemplo, que a utilização da respectiva teoria é subjetivista e generalista, face à ausência de previsão legislativa sobre o tema. O CARF também se utiliza de elementos como a comprovada efetividade das escolhas do contribuinte, bem como o sentido econômico e negocial das operações realizadas, onde, se comprovado que o contribuinte artificialmente desnaturou a função objetiva de determinado negócio

jurídico, com a finalidade exclusiva de ter um tratamento fiscal mais favorável, a autoridade fiscal poderá requalificar os atos praticados.

No que toca ao STF, verificamos que este vem adorando o entendimento do princípio da legalidade mitigado, que objetiva a flexibilização de algumas decisões tendo em vista lacunas encontradas em algumas normas jurídicas, onde ainda, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446 (ADI 2.446) que questionou a constitucionalidade do parágrafo único ao artigo 116, do CTN, não trouxe grande evolução sobre o tema, limitando-se a apresentar uma distinção entre evasão e elisão tributária, sem resolver a questão dos limites do que seria um planejamento tributário válido, este permanecerá sujeito à análise e avaliação pelos Tribunais no caso concreto, sem qualquer garantia de segurança jurídica para os contribuintes.

Quanto ao questionamento se o método interpretativo do constructivismo lógico-semântico pode auxiliar na caracterização ou não do abuso do planejamento tributário, acreditamos que sim, o método interpretativo do construtivismo lógico-semântico pode auxiliar na caracterização do abuso no planejamento tributário.

Ao analisar a linguagem jurídica e os comportamentos interpessoais envolvidos nas operações fiscais, essa abordagem permite uma interpretação mais precisa e fundamentada das práticas adotadas pelos contribuintes. A análise da estrutura lógica e semântica dos atos e negócios jurídicos, em conjunto com a consideração da realidade econômica e dos princípios constitucionais, contribui para uma identificação mais eficaz de planejamentos tributários abusivos, garantindo a aplicação justa e equitativa da lei tributária.

A respeito dos critérios que autorizam a qualificação ou desqualificação do planejamento tributário sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico, entendemos que devem ser levados em consideração:

- a) a licitude do ato praticado, tendo em vista os princípios da legalidade e tipicidade;
- b) o critério cronológico;
- c) a existência ou não de abuso da forma e abuso de direito;
- d) o propósito negocial;
- e) o proveito econômico obtido

Porém limitar-se a dizer que os critérios acima devem ser observados não é de grande valia.

Semelhante ao que temos na Regra matriz de incidência tributária, onde há a descrição da hipótese de incidência levando-se em consideração os critérios materiais; espacial; temporal; pessoal; e quantitativo, também acreditamos que o planejamento tributário deveria conter critérios estabelecidos de forma clara, por uma norma jurídica, para sua aplicação.

Na tabela T6, apresentamos uma singela proposta, a qual poderá e deverá ser objeto de estudo futuro, de como poderiam ser utilizados os critérios por nós observados como de grande importância para a qualificação ou desqualificação do planejamento tributário.

	O ato foi praticado de acordo com a legalidade e tipicidade	O ato foi praticado em desacordo com a legalidade e tipicidade
legalidade do ato		
	Após o fato gerador	Antes do fato gerador
cronológico		
	Existência de figura de abuso (sentido amplo)	Não Existência de figura de abuso (sentido amplo)
existência ou não de abuso		
	Ato praticado em desacordo com propósito negocial	Ato praticado de acordo com propósito negocial
propósito negocial		
	% de Proveito econômico obtido	
proveito econômico obtido		

Tabela 6 - Proposta de modelo para (des)qualificação do planejamento tributário

A tabela proposta, embora represente um esforço inicial para sistematizar os critérios de (des)qualificação do planejamento tributário, evidencia a necessidade de aprofundar o debate acerca da definição de parâmetros objetivos e quantificáveis para

alguns dos critérios, como o propósito negocial e o proveito econômico. A análise do propósito negocial, por exemplo, pode ser permeada por subjetividade, tornando difícil a definição de um limite preciso entre o planejamento legítimo e o abusivo. Da mesma forma, a quantificação do proveito econômico obtido, como critério autônomo ou em conjunto com outros critérios, pode variar de acordo com o setor de atividade, o porte da empresa e as circunstâncias específicas de cada caso.

Nesse sentido, a ausência de uma lei ordinária que regulamente o parágrafo único do artigo 116 do CTN, conforme exigido pela Constituição Federal, agrava a incerteza jurídica em relação à aplicação da norma geral antielisiva. A falta de balizas legais claras e objetivas para a análise do propósito negocial e do proveito econômico, por exemplo, permite que a aplicação da norma seja pautada em critérios subjetivos e discricionários, o que pode resultar em decisões arbitrárias e injustas, ferindo o princípio da segurança jurídica e a isonomia tributária.

A ausência de uma lei ordinária que regulamente o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN) perpetua um cenário de insegurança jurídica, tanto para o contribuinte quanto para o Fisco. A falta de parâmetros objetivos e claros na aplicação da norma geral antielisiva abre margem para interpretações divergentes e decisões imprevisíveis, comprometendo a estabilidade e a previsibilidade do sistema tributário.

A tabela proposta, ao buscar sistematizar os critérios de (des)qualificação do planejamento tributário, esbarra na dificuldade de estabelecer parâmetros objetivos e quantificáveis para alguns desses critérios, como o propósito negocial e o proveito econômico. A subjetividade na análise desses elementos pode levar a resultados distintos a depender do intérprete, o que reforça a necessidade de uma lei ordinária que estabeleça diretrizes claras e precisas para a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

A ausência dessa regulamentação legal permite que a aplicação da norma antielisiva seja pautada em critérios subjetivos e discricionários, o que pode resultar em decisões arbitrárias e injustas, ferindo o princípio da segurança jurídica e a isonomia tributária. Além disso, a falta de parâmetros objetivos pode inibir o planejamento tributário legítimo, prejudicando a atividade econômica e a competitividade das empresas.

Diante desse cenário, a tabela proposta pode ser vista como um ponto de partida para a construção de um marco regulatório mais sólido e objetivo para a aplicação da norma geral antielisiva.

Os resultados deste estudo trazem à tona a necessidade premente de um debate aprofundado e da construção de um entendimento mais uniforme sobre conceitos basilares do planejamento tributário, como elisão, elusão e evasão fiscal. A falta de consenso doutrinário e jurisprudencial sobre esses termos gera insegurança jurídica, dificultando a aplicação da lei e a identificação precisa de planejamentos abusivos. A presente pesquisa, ao analisar esses conceitos e suas nuances, contribui para o desenvolvimento de um marco teórico mais sólido e consistente, capaz de orientar a atuação dos operadores do direito e promover maior previsibilidade e segurança jurídica nas relações tributárias.

A subjetividade na análise dos casos concretos pode levar a decisões divergentes e imprevisíveis, gerando insegurança jurídica e impactando negativamente a atividade econômica. A presente pesquisa, ao analisar a jurisprudência do CARF e do STF, buscou contribuir para a identificação dessas divergências e para a proposição de soluções que visem à construção de uma jurisprudência mais uniforme e coerente.

Esperamos que esta pesquisa tenha contribuído para o avanço do conhecimento na área do Direito Tributário ao analisar o planejamento tributário sob a perspectiva do construtivismo lógico-semântico. A aplicação do método interpretativo nos permitiu uma compreensão mais aprofundada dos elementos que compõem o planejamento tributário, revelando a importância da linguagem e das intenções dos contribuintes na produção de normas jurídicas individuais e concretas.

Além disso, a análise da jurisprudência do CARF e do STF sobre o tema contribuiu para identificar as principais tendências e desafios na aplicação das normas antielisivas e na consideração do propósito negocial como critério para desconsiderar planejamentos tributários abusivos. A pesquisa também propõe um modelo para a (des)qualificação do planejamento tributário, que pode auxiliar na análise da validade dos planejamentos e na identificação de práticas abusivas.

Este estudo, apesar de suas contribuições, apresenta algumas limitações. A pesquisa se concentrou na análise da legislação e jurisprudência brasileiras, não

abordando o direito comparado. Além disso, a análise da jurisprudência se limitou a um número restrito de decisões.

Dessa forma, sugere-se que pesquisas futuras explorem o direito comparado, analisando como outros países lidam com a questão do planejamento tributário e as normas antielisivas. Também seria relevante ampliar a análise da jurisprudência, abrangendo um número maior de decisões e tribunais, a fim de identificar tendências e divergências na aplicação dos critérios de (des)qualificação do planejamento tributário.

Outra sugestão para pesquisas futuras é a análise empírica dos impactos do planejamento tributário na arrecadação e na economia, investigando se as práticas elisivas realmente causam prejuízos ao erário e quais os seus efeitos na distribuição da carga tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

ALMEIDA, Dora Pimentel Mendes de; PRZEPIORKA, Michell. Country Note: CFC Conundrum: How Brazil has safe harboured individuals in its efforts to combat tax avoidance. *Intertax*, v. 49, n. 12, p. 1013-1024, 2021. Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/JournalArticle/Intertax/49.12/TAXI2021102>. Acesso em: 03 jun. 2024.

ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica: pensamento formal e argumentação*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento tributário*. 2. ed. ver. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. *Ilícitos atípicos: sobre el abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder*. Madrid: Trotta, 2000.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. E-book. ISBN 9788502157361. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9788502157361/>. Acesso em: 11 fev. 2024.

_____. *Eficácia do novo código civil na legislação tributária*. In: GRUMPEMACH, Betina Treiger (Coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BALDAN, Giovanna; DE ALMEIDA, Carlos Olavo Ferreira. A utilização da Teoria do Propósito Negocial pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) como critério de validade de planejamentos tributários. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 158, 2024.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário Brasileiro*. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BANDEIRA DE MELLO SANTOS, B.; NUNES CORREIA, C. Uma análise dos marcadores dêiticos na construção de sentidos da crônica A vaguidão específica. *Entretextos*, Londrina, v. 23, n. 4, p. 23–44, 2023. DOI: 10.5433/1519-5392.2023v23n4p23-44. Disponível em:

<https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/entretextos/article/view/48212>. Acesso em: 24 maio. 2024.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. Edição Kindle.

_____. *Tributos*. In: Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Coordenação de Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire. Tomo: Direito Tributário. Coordenação de tomo de Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/276/edicao-1/tributos>.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BARTHES, Roland. *Elementos de semiologia*. São Paulo: Cultrix, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BIRD, R. M. *Tax challenges facing developing countries*. Atlanta: Georgia State University, 2008. (Working Paper, n. 08-02).

BISON, Victória Pagane; JURUBEBA, Fernanda Matos Fernandes de Oliveira. Planejamento tributário e holding familiar: vantagens e desvantagens. *Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação*, [S. l.], v. 10, n. 3, p. 1248–1261, 2024. DOI: 10.51891/rease.v10i3.12964. Disponível em: <https://periodicorease.pro.br/rease/article/view/12964>. Acesso em: 3 jun. 2024.

BOGO, Luciano Alaor. *Elisão tributária: licitude e abuso de direito*. Curitiba: Juruá, 2012.

BOWLER, Tracey. *Countering tax avoidance in the UK: Which way forward?* - Tax Law Review Committee Discussion Paper Nº. 7. London: The Institute for Fiscal Studies, 2009.

BRITTO, Lucas Galvão de. *A regra-matriz de incidência tributária e as definições produzidas pelas agências reguladoras*. O princípio da legalidade tributária e o uso de definições técnicas expedidas pelas agências reguladoras na construção da regra-matriz de incidência tributária. 2016. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

BROIETTI, Cleber; VALÉRIO, Erica Dias; NISHI, Josiane Mitiko; SOATO, Jean Marcelo Arruda. Planejamento tributário: proposta para uma empresa de fornecimento de refeições preparadas. *Revista Brasileira de Contabilidade e Gestão – RBC&G*, v. 11, n. 20, p. 133-146, jun. 2022. Disponível em: www.revistas.udesc.br/index.php/reavi/article/download/21734/14525/86881. Acesso em: 19 maio 2024.

CALHEIROS JÚNIOR, João de Deus Moreira. Normas de controle da elusão fiscal. 2003. 124 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - *Universidade Federal de Pernambuco*, Centro de Ciências Jurídicas, Recife, PE, 2003.

CAMPOS, Cândido Henrique de. *Planejamento Tributário: imposto de renda pessoas jurídicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

CAPELETI, Eduarda; VOGT, Mara. Planejamento tributário: estudo de caso em uma empresa do ramo industrial do oeste catarinense. *Revista de Contabilidade Dom Alberto*, v. 11, n. 22, p. 70-93, 24 jul. 2023.

CARF. Processo Administrativo nº 19515.723039/2012-79, Acórdão nº 1401-001.239, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 26 de agosto de 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Constructivismo Lógico Semântico*. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros; CARVALHO, Aurora Tomazini (Orgs.). *Constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros; VILANOVA, Lourival. *Constructivismo Lógico-Semântico - Vol. I*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012. Epub.

_____. *Direito Tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

_____. *Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados*. In: *Revista de Direito Tributário*, n. 114. São Paulo: Malheiros. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67908/70516/89340>. Acesso em: 13 nov. 2023.

_____. *Lógica e Direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

_____. *Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária*. 24 jun. 2019. Disponível em:

<https://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-juridica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-de-paulo-de-barros-carvalho/>. Acesso em: 24 fev. 2024.

_____. *Teoria geral do direito*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Teoria da norma tributária*. 5ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); BRITTO, Lucas Galvão (Org.). *Lógica e direito*. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros; VILANOVA, Lourival (Org.). *O Constructivismo lógico-semântico: Homenagem aos 35 anos do Grupo de Estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2022.

CHIESA, Clélio. *Instituição de tributo*. In: Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Coordenação de Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire. Tomo: Direito Tributário. Coordenação de tomo de Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/303/edicao-1/instituicao-de-tributo>.

CINTRA, Carlos César Sousa; MATTOS, Thiago Pierre Linhares. *Planejamento Tributário à luz do direito brasileiro*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

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

_____. *Teoria da Evasão e da elisão em matéria tributária*. In: planejamento fiscal – teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *Tributação e antielisão*. Coleção Tributação e Debate, v. 3. Curitiba: Juruá Editora, 2002.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CREPALDI, Silvio A. *Planejamento tributário: teoria e prática*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. DANIEL NETO, Carlos Augusto; DE LAURENTIIS, Thais. Normas antielisivas e segurança jurídica: análise da jurisprudência do CARF sobre a tributação na segregação de atividades empresariais. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 42, p. 185–209, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/708>. Acesso em: 13 nov. 2023.

DE SAUSSURE, Ferdinand. *Curso de linguística geral*. São Paulo: Cultrix, 2008.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

Direito Tributário Contemporâneo: 50 anos do código tributário nacional. Coordenadores: Gilmar Ferreira Mendes, Sacha Calmon Navarro Coelho; Organizadores: Rafael Araripe Carneiro, Tiago Conde Teixeira, Francisco Mendes. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

_____. *O planejamento tributário na obra de Antônio Roberto Sampaio Dória: aspectos éticos da elisão*. 2ª ed. São Paulo: Editora Jurídica, 2021.

DUARTE NETO, José. *Rigidez e estabilidade constitucional: estudo da organização constitucional brasileira*. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. doi:10.11606/T.2.2009.tde-06102010-154809. Acesso em: 24 jan. 2024.

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

FARIA, Aline Cardoso de; ROCHA, Sergio André; GOMES, Marcus Lívio. *Planejamento Tributário sob a Ótica do CARF*. São Paulo: Lumen Juris, 2019.

FARIA, Márcio Avito Ribeiro. *Planejamento tributário: limites para aplicação da multa de ofício qualificada nos lançamentos de ofício*. Brasília: ENAP, 2022. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5071>. Acesso em: 21 de novembro de 2023.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas*. Barueri, SP: Manole, 2007.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2020.

FILHO, Edmar Oliveira A. *Planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 2016. E-book. ISBN 9788502616950. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502616950/>. Acesso em: 25 fev. 2024.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. São Paulo: Annablume, 2007.

FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Fraude à Lei no Direito Tributário: conceito, estrutura e âmbito de aplicação. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 55, p. 55–72, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.55.2.2023.2401. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2401>. Acesso em: 18 maio 2024.

FURLAN, Valéria. *Apontamentos de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020.

_____. *Sistema jurídico - Perspectiva dialógica*. In: Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Coordenação de Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire. Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Coordenação de tomo de Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/100/edicao-1/sistema-juridico---perspectiva-dialogica>.

GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502183247. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502183247/>. Acesso em: 20 nov. 2023.

GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *Revista de informação legislativa*, Brasília, v. 49, n. 194, abr./jun. 2012. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/496582>. Acesso em: 13 nov. 2023.

_____. Exercício de Compreensão Crítica do Acórdão do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446 (2022) e de suas Consequências Práticas sobre o Planejamento Tributário no Direito Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 52, p. 465–485, 2022. DOI: 10.46801/2595-6280.52.19.2022.2262. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2262>. Acesso em: 18 maio. 2024.

_____. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art. 116, parágrafo único do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 68, São Paulo: Dialética, 2001.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

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

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. A Importância da Qualificação dos Fatos na Análise da Simulação no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 55, p. 305–327, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.55.11.2023.2364. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2364>. Acesso em: 19 maio. 2024.

HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*. 38. ed. São Paulo: IR Publicações, 2013.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva: Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia, 2009. lix, 1986 p. 29 cm. ISBN 9788573029635.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão no direito tributário internacional*. In: Planejamento fiscal – teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997.

IBPT. *Planejamento Tributário: O que é, como funciona e quais são os seus limites?* Disponível em: https://www.ibet.com.br/planejamento-tributario/#_ftnref3. Acesso em: 10 jul. 2023.

JAKOBSON, Roman. *Linguística e comunicação*. São Paulo: Cultrix, 1991.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

KOWARICK HALPERIN, Eduardo. Propósito Negocial no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 53, p. 141–164, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.53.6.2023.2301. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2301>. Acesso em: 18 maio. 2024.

LARRAZ, José. Metodologia aplicativa del derecho tributário. *Revista del Derecho Privado*. Madrid, 1952.

LEÃO, Martha. DA FÁBULA À REALIDADE: O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PAPEL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA LEGALIDADE NESTE DEBATE. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 45, p. 322–339, 2020. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1211>. Acesso em: 13 abr. 2024.

LUKIC, Melina Rocha. *Planejamento tributário*. FGV Direito. Rio de Janeiro, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MACHADO, Brandão. *Cisão de sociedade de capital estrangeiro e imposto de renda – PN 46/87*. DOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo, n. 17, Caderno 1, São Paulo: IOB, 1988.

MACHADO, Hugo de Brito. *A norma antielisão e outras alterações no CTN*. IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo, n. 7, São Paulo: IOB, 2001.

_____. *Elisão e evasão fiscal*. In: *Elisão e evasão tributária*. São Paulo: Caderno de Pesquisas Tributárias n. 13, 1988, p.451. Citado em: MCNAUGHTON,

Charles William. *Elisão e norma antielisiva – completabilidade e sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. *Planejamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MÂNICA, Fernando Borges. *Normas de estrutura e normas de conduta: fundamentos da dicotomia*. Disponível em: <http://fernandomanica.com.br/site/wp-content/uploads/2015/10/normas-de-estrutura-e-de-comportamento.pdf>. Acesso em: 07 set. 2021.

MARICONDA, Paulo Roberto. *William James*. São Paulo: Abril Cultural, 1979.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Interpretação e aplicação do direito: uma perspectiva hermenêutica*. In: Revista de Direito Constitucional e Internacional, vol. 27, n. 81, 2009.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Curso de processo civil: teoria do processo civil*, volume 1. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. [livro eletrônico].

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

MARIZ DE OLIVEIRA, R. *Norma geral antielusão*. Revista Direito Tributário Atual, n. 25, p. 132–146, 2011. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1582>. Acesso em: 13 nov, 2023.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielusão tributária e o princípio da legalidade, à luz da segurança jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 119. São Paulo: Dialética, 2005.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

MAZEAUD, Henri; CHABAS, René; DURRY, André. *Cours de Droit Civil*. Paris: Librairie Dalloz, 1951.

MCNAUGHTON, Charles William. *Elisão e norma antielisiva: completabilidade e sistema tributário*. 2013. 459 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/6253>. Acesso em: 25 fev. 2024.

MESSIAS, Adriano Luiz Batista. Preços de transferência no planejamento tributário internacional: perspectiva sob a ótica da teoria das provas. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, [S. l.], n. 9, p. 36–70, 2021. DOI: 10.46801/2595-7155-rdtia-n9-1. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAAtual/article/view/1297>. Acesso em: 20 maio. 2024.

MORCHÓN, Gregório Robles. *Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. Vol. 2. 2ª ed. Madrid: Thomson Civitas, 2006.

MOREIRA, André Mendes. *Elisão e evasão fiscal – limites ao planejamento tributário*. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal-Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf>. Acesso em: 21 de novembro de 2023.

MORTARI, Cezar A. *Introdução à lógica*. São Paulo: Unesp, 2001.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*, 2ª, Editora Noeses, 2006, E-book (259 p.), ISBN: 9000000053663. Disponível em: <https://ebooks.editoranoeses.com.br/ebooks/fontes-do-direito-tributario-43>

_____. *Revogação em Matéria Tributária*, 2ª, Editora Noeses, 2011, E-book (324 p.), ISBN: 9000000053410. Disponível em: <https://ebooks.editoranoeses.com.br/ebooks/revogao-em-materia-tributaria-123>.

NASCIMENTO, Luniza Carvalho. Configuração da capacidade econômica no direito Tributário Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 53, p. 303–324, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.53.12.2023.2299. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2299>. Acesso em: 18 maio. 2024.

OECD. *Commentary on article 1. model tax convention on income and on capital*. Paris: OECD Publishing, 2010.

OECD. *Glossary of tax terms*. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>. Acesso em: 01 out. 2023.

OLIVEIRA, João Maria. *Carta de conjuntura*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Brasília, DF, n. 60, 3º trimestre de 2023. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura>. Acesso em: 8 de julho de 2023.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. Article: Improving the relationship between tax authorities and taxpayers in Brazil. *Intertax*, v. 50, n. 3, p. 218-230, 2022. Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/JournalArticle/Intertax/50.3/TAXI2022021>. Acesso em: 03 jun. 2024.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Reflexos do novo Código Civil no direito tributário*. Revista de Estudos Tributários, n. 29. Porto Alegre: Síntese, 2003.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea*. 3. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2006.

PEREIRA, César A. Guimarães. *A elisão tributária e a Lei Complementar 104/2001*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 156. Citado em: ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. *Elisão e Evasão Fiscal*. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, Vol. 13. São Paulo: Centro de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, 1998.

PIMENTA, Bruno Rezende; SCABORA, Filipe Casellato. Conformidade fiscal e moral tributária: uma via de mão dupla?. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 53, p. 100–119, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.53.4.2023.2307. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2307>. Acesso em: 18 maio. 2024.

PLATÃO. *A República, parte I*. Coleção Grandes Obras do Pensamento Universal – 4. São Paulo: Editora Escala.

PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. *La economía de opción*. Madrid: Marcial Pons, 2006.

ROBLES, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos da teoria comunicacional do direito*. Barueri: Manole, 2005.

ROCHA, Pedro Felipe De Oliveira, Construtivismo lógico-semântico como método científico aplicado ao estudo do Direito, *Perspectiva Filosófica*, v. 50, n. 1, p. 306, 2023.

RODRIGUES, Cassiano Terra. Peirce, Charles Sanders. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (coord.). *Enciclopédia jurídica da PUC-SP*. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/58/edicao-1/peirce,-charles-sanders>. Acesso em: 21 maio 2024.

RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário* - série doutrina tributária vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de linguística geral*. São Paulo: Cultrix, 2006.

SANTOS, Thiago. Elisão e Evasão Fiscal: Limites do Planejamento Tributário. *Jusbrasil*, 14 maio 2024. Disponível em: <https://jusbrasil.com.br/artigos/924447/elisao-e-evasao-fiscal-limites-do-planejamento-tributario>. Acesso em: 20 maio 2024.

SCHLEIERMACHER, Friedrich Daniel Ernst. *Hermenêutica e crítica*; com um anexo de textos de Schleiermacher sobre filosofia da linguagem – I. Tradução de Ana Maria Ruedell; Revisão de Paulo Roberto Schneider. Ijuí (RS): Unijuí, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 15 mar. 2024.

_____. Fato gerador da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário – Volumes I e II*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. (Coord.); FREITAS, R. de (Org.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

_____. Editorial: The Twilight Of Bilateralism. *Intertax*, v. 51, n. 5, p. 354-358, 2023. Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/JournalArticle/Intertax/51.5/TAXI2023035>. Acesso em: 03 jun. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021.

SILVA, Daiane Cazini; CUNHA, Mauro Norberto da; FREITAS, Thayná Fernandes de. Planejamento Tributário: Crédito presumido do ICMS em uma transportadora de cargas do Paraná. *Id on Line Rev. Psic.*, v. 17, n. 68, p. 430-447, out. 2023. ISSN 1981-1179. Disponível em: <http://idonline.emnuvens.com.br/id>. Acesso em: 03 jun. 2024.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

SILVA, Ricardo. *Pragmatismo: uma introdução*. Revista Eletrônica de Filosofia, São Paulo, v. 8, n. 2, p. 106-119, jul./dez. 2011. Disponível em: <https://www.pucsp.br/pragmatismo>. Acesso em: 05 nov. 2023.

SMITH, Richard. Wittgenstein, Pesquisa Educacional e a Captura da Ciência. *Educação & Realidade*, Porto Alegre, v. 45, n. 3, e106764, 2020. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/2175-6236106764>. Acesso em: 29 maio 2024.

SOUZA, Luiz Alberto de. *Introdução à lógica*. 2. ed. São Paulo: Editora Unesp, 2004.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

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

TOMÉ, Fabiana Del Padre *A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015*. 4. ed., rev., atual. -São Paulo: Noeses, 2016.

_____. *Linguagem no direito*. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/68/edicao-1/linguagem-no-direito>. Acesso em 05 dez. 2021.

_____. *Teoria da prova e o processo: análise pela perspectiva do construtivismo lógico-semântico*. [s.l.: s.n.], 2019. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/03/Fabiana-Del-Padre-Tome.pdf>>. Acesso em: 23 maio 2024.

_____. *Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico*. Vilém Flusser e Juristas. Coord.: Florence Haret e Jerson Carneiro. São Paulo: Noeses, 2009.

TOMÉ, Fabiana Del Padre; FREIRE, Marcos Egg. Competência legislativa tributária e o seu não-exercício ou exercício tardio: uma análise à luz da teoria dos atos de fala e da lógica jurídica. *REVISTA QUAESTIO IURIS*, [S. l.], v. 14, n. 02, p. 779–796, 2021. DOI: 10.12957/rqi.2021.47547. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/quaestioiuris/article/view/47547>. Acesso em: 3 jun. 2024.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. *Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro*. In: MARINS, James (coord.). *Tributação e Antielisão* (Coleção Tributação em Debate, v. 3). 1 ed. 3 tir. Curitiba: Juruá, 2003.

_____. *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. *Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 101/01)*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões de direito tributário*, vol. 5. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Prefácio do livro *Planejamento fiscal. Análise de Casos*. Vol. III. Coord. Pedro Anan Jr. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

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

_____. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista De Direito Administrativo*, v. 235. 2004. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v235.2004.45134>. Acesso em: 28 jan. 2024. DOI: 10.12660/rda.v235.2004.45134.

_____. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no direito. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná*, Curitiba, n. 33, 2000.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. 2. ed. São Paulo: Axis Mundi e Ibet, 2003.

_____. Lógica, ciência do direito e direito. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 9, n. 36, 1972.

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