

**CENTRO UNIVERSITÁRIO CURITIBA  
FACULDADE DE DIREITO DE CURITIBA  
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO EMPRESARIAL E CIDADANIA**

**CLÁUDIO HENRIQUE RESENDE BATISTA**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO DA ISONOMIA**

**CURITIBA**

**2018**

**CLÁUDIO HENRIQUE RESENDE BATISTA**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO DA ISONOMIA**

**Dissertação apresentada como requisito parcial à  
obtenção do título de mestre em Direito  
Empresarial e Cidadania do Centro Universitário  
Curitiba.**

**Orientador: Professor Doutor Demetrius Nichele  
Macei.**

**CURITIBA**

**2018**

**CLÁUDIO HENRIQUE RESENDE BATISTA**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO DA ISONOMIA**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Centro Universitário Curitiba, como exigência parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito Empresarial e Cidadania.

---

Orientador – Professor Doutor Demetrius Nichele Macei  
Centro Universitário Curitiba

---

Co-orientador – Professor Doutor Francisco Cardozo Oliveira  
Centro Universitário Curitiba

---

Membro Externo – Professor Doutor Octavio Campos Fischer  
Universidade Federal do Paraná

Curitiba, 09 de junho de 2018.

À Fernanda e aos meus pais Tânia e Batista,  
responsáveis pelo apoio e incentivo nesta caminhada.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço aos meus sócios Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Raimundo Cláudio Batista, Regiane Furtado Croesy Jenkins, Gabriel Zugman e Patrícia Kaminagakura, pelo suporte prestado nesta etapa, sempre sensíveis aos compromissos acadêmicos assumidos.

Ao meu orientador Demetrius Nichele Macei pelo incentivo na definição do tema, pelas oportunidades concedidas para debates acadêmicos, pela presteza e disponibilidade na orientação, bem como pelos precisos e experientes comentários a respeito desse tema tão vivenciado hoje nos litígios tributários.

*“A ciência consiste em substituir o saber que parecia seguro por uma teoria, ou seja,  
por algo problemático”.*

José Ortega y Gasset

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo abordar conceitos relacionados à validade dos negócios jurídicos para fins fiscais, notadamente o abuso de direito e a fraude à lei, bem como apontar a importância do princípio da isonomia como balizador na definição da legitimidade do planejamento tributário. Para tanto, faz-se apontamentos acerca dos conceitos de Direito Privado que norteiam os negócios jurídicos, demonstrando a sua importância na análise da relação mantida entre o Estado e os Contribuintes, em observância ao Estado Democrático de Direito, sem deixar de lado as regras pertinentes à relação tributária. Aborda-se os principais equívocos que vem sendo enfrentados nessa verificação, como a análise econômica do fato e o caráter positivo do princípio da capacidade contributiva, facilmente aplicados quando se aceita a necessidade de haver propósito negocial. Feita a exposição acerca do trabalho do jurista de analisar o fato concreto em relação ao ordenamento jurídico, insere-se o princípio da isonomia como importante fator na verificação da legitimidade dos negócios jurídicos realizados pelo contribuinte para fins fiscais.

**Palavras-chave:** negócio jurídico; abuso de direito; fraude à lei; princípio da isonomia; planejamento tributário.

## **ABSTRACT**

*The present work has as objective to approach concepts related to the validity of the legal business for tax purposes, especially the abuse of law and fraud to the law, as well as to point out the importance of the principle of isonomy as a guide in defining the legitimacy of tax planning. In order to do so, it brings attention to the concepts of Private Law that guide legal business, demonstrating its importance in analyzing the relationship maintained between the State and Contributors, in compliance with the Democratic State of Law. It addresses the main mistakes that are being faced in this verification, such as the economic analysis of the fact and the positive character of the principle of contributory capacity, easily applied when accepting the need to have a business purpose. Having made the presentation on the jurist's work to analyze the concrete fact in relation to the legal system, the principle of equality is inserted as an important factor in verifying the legitimacy of the legal business carried out by the taxpayer for fiscal purposes.*

**KEY WORDS:** *legal business; abuse of law; fraud to the law; principle of isonomy; tax planning.*



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2 PRECEITOS DO NEGÓCIO JURÍDICO E O DIREITO AO PLANEJAMENTO EFICIENTE DAS ATIVIDADES COMERCIAIS E SEUS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS</b>	<b>12</b>
2.1 DO DEVER À CIDADANIA NA RELAÇÃO EMPRESARIAL-TRIBUTÁRIA.....	18
2.2 DA IMPOSSIBILIDADE DE SE UTILIZAR OS VALORES INTRÍNSECOS DO NEGÓCIO JURÍDICO COMO INSTRUMENTO DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	20
<b>3 FUNDAMENTOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>25</b>
3.1 PRINCIPAIS NORMAS ANTELISIVAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO – ARTS. 116, PARÁGRAGO ÚNICO E 149, VII DO CTN .....	25
3.2 CAUSAS DE DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS .....	27
3.2.1 Dolo.....	27
3.2.2 Fraude.....	29
3.2.3 Simulação .....	31
3.2.4 Negócio Jurídico Indireto.....	33
3.2.5 Abuso de Direito.....	35
3.2.6 Abuso de Forma.....	38
3.2.7 Fraude à Lei .....	40
3.3 EVASÃO FISCAL, ELISÃO FISCAL, ELUSÃO FISCAL .....	45
3.3.1 Evasão Fiscal.....	45
3.3.2 Elisão Fiscal .....	48
3.3.3 Elusão Fiscal.....	49
<b>4 VERIFICAÇÃO DOS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>52</b>
4.1 ANÁLISE ECONÔMICA DO FATO E OS PRINCÍPIOS DA SOLIDARIEDADE, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E LEGALIDADE .....	52
4.2 DA ILEGALIDADE E DESNECESSIDADE DA TESE DO PROPÓSITO NEGOCIAL.....	58
<b>5 PRINCÍPIO DA ISONOMIA COMO DISCRÍMEN NA LIMITAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>75</b>
5.1 IMPESSOALIDADE.....	79
5.2 ESSÊNCIA MATERIAL .....	81
5.3 CORRELAÇÃO LÓGICA ENTRE A FINALIDADE E OS FATORES DIFERENCIAIS .....	84
5.3.1 Impossibilidade de se Utilizar o Tempo Como Fator Exclusivo de Diferenciação .....	87
5.4 PERTINÊNCIA DA CORRELAÇÃO LÓGICA DO FATOR DE DIFERENCIAÇÃO QUANTO À INTENÇÃO NORMATIVA.....	88

<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>90</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>92</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Historicamente, pode-se dizer que o ordenamento jurídico brasileiro adotou o modelo positivista, onde a possibilidade de ação ou omissão é pautada na permissão ou na ausência de vedação legal.

Com o passar dos anos, especialmente após o advento da Constituição Federal de 1988, o Estado passou a atuar de forma mais garantidora, defendendo a aplicação dos princípios fundamentais expressos na Carta Constitucional.

Para alcançar seus objetivos primordiais, o Estado não só continua a atuar diretamente em determinados segmentos da economia, assegurando a prestação de determinados serviços públicos, como passa a atuar mais ativamente visando garantir interesses coletivos e direitos fundamentais.

No âmbito tributário, a característica e intenção da conduta da Administração Pública pode ser verificada claramente no momento em que exerce seu poder-dever de exigir tributos, especialmente nos casos em que opta por configurar a existência de algum tipo de fraude ou abuso do contribuinte.

Ao passo em que a sociedade conquista maior liberdade, os contribuintes atuam de forma mais ampla na busca de seus direitos individuais, o que por sua vez incentiva a prática de “políticas fiscais” limitadoras desses direitos individuais, criando-se um ciclo.

Há com isso um embate entre ideais de justiça fiscal, segurança jurídica e autonomia privada.

Percebe-se atualmente que, como parte da estratégia da Administração Pública na exigência de tributos, estes têm sido lançados muitas vezes sem base legal, amparados em analogias e teses relacionadas à configuração de fraude em relação à intenção da norma.

Nesse cenário, deixa-se de adotar simplesmente uma hermenêutica normativa e passa-se a interpretar a norma de forma compreensiva com balanceamento de princípios, direito comparado e anseios sociais.

Faz-se referências a questões éticas e morais quando do lançamento tributário, as quais não eram normalmente suscitadas na relação positivista que se verificava nas apurações fiscais.

A sociedade, representada por diversos contribuintes, cobra de si mesma uma atuação responsável e razoável, aumentando cada vez mais o dever de cidadania, porém exige que o Estado seja coerente no exercício de seu poder fiscalizatório.

A movimentação do contribuinte visando uma estrutura otimizada do ponto de vista fiscal normalmente ocorre por meio de negócios jurídicos, os quais se tornam o foco na análise em relação aos limites de seus efeitos no âmbito fiscal.

O que se questiona é como buscar um efetivo balizador para que seja possível identificar e coibir a prática de abusos por quaisquer das partes (sujeito ativo ou passivo) no âmbito tributário.

O presente trabalho tem como objetivo delinear conceitos relacionados à invalidade dos negócios jurídicos para fins fiscais, bem como destacar a importância do princípio da isonomia na verificação da legitimidade do planejamento tributário.

## 2 PRECEITOS DO NEGÓCIO JURÍDICO E O DIREITO AO PLANEJAMENTO EFICIENTE DAS ATIVIDADES COMERCIAIS E SEUS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS

A Constituição Brasileira resguarda princípios que protegem o direito de as pessoas se organizarem livremente, de forma competitiva.

Como exemplo, podemos citar inicialmente o direito à propriedade privada (art. 170, inc. II da CF/1988), à livre iniciativa (art. 1º, inc. IV e 170 da CF/1988) e à livre concorrência (art. 170, inc. IV da CF/1988).

Sobre o direito à propriedade, vale destacar que atualmente seu exercício deve observar anseios que podem extrapolar os estritos interesses dos particulares. A própria Constituição Federal estabelece que a propriedade deve atender a sua “*função social*” (art. 5º, inc. XXIII da CF/1988).

Sobre o tema, Eduardo Espínola<sup>1</sup> destaca que:

O direito tem sua base na dupla relação que existe entre os homens: a vida em comum que os liga e a individualidade que os separa. A liberdade de ação de cada um deve ser limitada, de modo a serem satisfeitas, ao mesmo tempo, as necessidades existenciais e evolucionais coletivas e as singulares. A história da luta entre estes dois princípios antagônicos – o individual e o social – é, até certo ponto, a própria história direito. É um fato incontestável que o homem nunca poderia ter vivido em estado de isolamento e é igualmente certo que para a coexistência social é preciso que a liberdade de ação de cada um não vá até o ponto em que possam ser prejudicados os interesses dos outros associados.

O direito à propriedade está diretamente relacionado com o direito dos contratos. Marcus Abraham<sup>2</sup>, citando Orlando Gomes, contextualiza que o contrato tem diversas funções, tais como: “a) promoção da circulação de riqueza; b) colaboração entre as partes; c) prevenção de riscos; d) conservação e acautelamento; e) prevenir ou dirimir controvérsias; f) concessão de crédito; g) constituição de direitos reais ou de garantia”.

No campo do direito privado, os indivíduos possuem autonomia de vontade para formalizar contratos. A autonomia privada que lhes é pertinente implica em

---

<sup>1</sup>ESPÍNOLA, Eduardo. **Sistema do Direito Civil Brasileiro**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Conquista, 1960. v.1. p. 45-47.

<sup>2</sup>ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 133.

reconhecer-lhes uma fonte normativa, obrigacional, *intra partes*, sem ingerência de terceiros.

Não há dúvidas que há, assim, uma liberdade de contratar. Nesse ponto, Jose Eduardo Soares de Melo<sup>3</sup> destaca:

[...] enquanto o administrador público somente pode agir segundo as condutas e os procedimentos determinados em lei, aplicando-os de ofício; as pessoas privadas podem realizar negócios que atendam seus objetivos particulares, tendo como único limite as normas proibitivas. Estas são livres para escolherem a estrutura societária que entendam conveniente aos seus interesses (sociedades por quotas, anônima, etc.), ou para promoverem a abertura de filias em qualquer ponto do território nacional. Também, podem optar pela compra, locação, ou mesmo construção de estabelecimento; ou, ainda, proceder à aquisição, locação ou arrendamento mercantil de bens.

Em consequência, o direito ao planejamento dos negócios implica implicitamente no direito ao planejamento dos decorrentes efeitos tributários.

Tal liberdade, entretanto, não é absoluta, devendo atender ao mínimo dos anseios sociais, no sentido de semear uma sociedade mais justa, que respeita ao próximo.

Marco Aurélio Greco<sup>4</sup> assim leciona:

Como nenhuma das duas concepções ideológicas foi rejeitada, o resultado prático dessa decisão de compromisso tomada no âmbito da Assembleia Constituinte, foi a Constituição de 1988 consagrar postulações de ambas as visões. Vale dizer, ao mesmo tempo, estão no texto da Constituição dispositivos de nítido caráter protetivo: limitações ao poder, proteção ao direito de propriedade, proteção à segurança etc. E ao lado delas também estão ideias e regras que dizem respeito a valores sociais de caráter modificador da realidade. Com todo o respeito, a Constituição de 1988, até certo ponto, acaba sofrendo de dupla personalidade, pois não tem o perfil ideológico de nenhuma das duas correntes que se formaram: ela não é liberal e não é social. (...) A grande dificuldade neste contexto não é identificar que o confronto de valores existe. (...) não se trata de a liberdade valer mais que a solidariedade ou a solidariedade mais do que a liberdade. Não há predomínio de um sobre o outro. Há, isto sim, necessidade de compor liberdade com solidariedade e solidariedade com liberdade. Vale dizer: um não pode aniquilar o outro, não é por levantar a bandeira da capacidade contributiva que isto pode levar ao aniquilamento da liberdade individual de agir e de escolher seus caminhos; também não é bandeira da liberdade que pode atropelar a capacidade contributiva pura e simplesmente escapando da tributação que deveria haver se e na medida em que ocorrer a manifestação de capacidade contributiva.

---

<sup>3</sup>ANAN JR., Pedro. **Planejamento Fiscal**: aspectos Teóricos e Práticos. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 108.

<sup>4</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 42-46.

Por isso se busca atualmente estabelecer uma função social nos contratos praticados pelos particulares, observando a boa-fé, seja subjetiva (intenção do agente com a realização do ato) ou objetiva (imposição de conduta honesta, solidária e leal).

Sobre a evolução do Estado de bem-estar social, assim destaca Heleno Taveira Tôrres<sup>5</sup>:

Do liberalismo burguês ao Estado de bem-estar social, do individualismo jurídico ao intervencionismo legislativo, houve, por assim dizer, uma socialização dos contratos. A lei passou a assumir caráter mitigador da autonomia da vontade, protegendo determinados interesses valorizados pela confiança e pela boa-fé. A segurança jurídica individual passou a conviver com a segurança jurídica social. Por isso, o intervencionismo estatal, além do dever de garantir a força normativa da autonomia da vontade, passou a militá-la em favor de uma prevalência e preponderância do interesse social sobre o particular. E hoje isso se encontra de tal modo articulado com valores constitucionais que se pode falar perfeitamente num relançamento do instrumento contratual, como Enzo Roppo vaticina. A propriedade privada, a livre contratação e a determinação do alcance jurídico das obrigações criadas pela vontade dos contratantes, dentro de uma liberdade contratual e formal, aparecem como pressupostos não só da persecução dos interesses particulares, mas em função do interesse geral da sociedade.

Naturalmente essa transformação no que tange aos anseios perpetrados pela sociedade decorre das alterações promovidas no próprio ordenamento jurídico, que fora baseado em determinado momento em um Estado Liberal, passando posteriormente a um Estado Intervencionista e, finalmente, a um Estado Social dos direitos fundamentais.

Sobre esta transformação na forma de se interpretar as normas levando em conta cargas sociais e valorativas, destaca Luiz Edson Fachin<sup>6</sup>:

Público e estatal não mais se identificam por inteiro; privatismo e individualismo, a seu turno, cedem passo para interesses sociais e para a 'coexistencialidade'. (...) A ideia de interesse social corresponde ao início da distribuição de cargas sociais, ou seja, da previsão de que ao direito subjetivo da apropriação também correspondem deveres.

---

<sup>5</sup>TÔRRES, Heleno Taveira. O Conceito Constitucional de Autonomia Privada como Poder Normativo dos Particulares e os Limites da Intervenção Estatal. In: \_\_\_\_\_(coord.). **Direito e Poder: Nas Instituições e nos Valores do Público e do Privado Contemporâneos**. Estudos em Homenagem a Nelson Saldanha. São Paulo: Manole, 2005. p.565.

<sup>6</sup>FACHIN, Luiz Edson. **Teoria Crítica do Direito Civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 221.

Ricardo Luis Lorenzetti<sup>7</sup> destaca que “o Estado requer um direito privado, não um direito dos particulares. Trata-se de evitar que a autonomia privada imponha suas valorações particulares à sociedade; impedir-lhes que invadam territórios socialmente sensíveis”.

Com isso, nota-se que aos contratos passa-se a operar um instituto jurídico social que transcende as relações entre os indivíduos.

Pietro Perlingieri<sup>8</sup> assevera que a autonomia privada “não é um valor em si e, sobretudo, não representa um princípio subtraído ao controle de sua correspondência e funcionalização ao sistema das normas constitucionais”.

Miguel Reale<sup>9</sup> destaca o avanço no que tange aos efeitos sociais verificados na normatização dos contratos, trazendo à baila a questão da eticidade (preocupação com a equidade, boa-fé e justa causa), da socialidade (valores coletivos sobre individuais) e da operabilidade.

No que tange à operabilidade, sua importância deve ser destacada pois permite que o Juiz complemente ou supra lacunas de uma relação jurídica particular, concedendo ao intérprete preceitos constitucionais para dirimir conflitos, afastando cláusulas gerais para privilegiar valores não-patrimoniais, como a dignidade da pessoa humana, segurança jurídica, entre outros, ainda que diante de situações de iniciativa privada e situações jurídicas patrimoniais.

O que se verifica, em última análise, é que a submissão do jurista à lei não se dá em face da letra desta apenas, mas sim em face da realidade mutante e do contexto jurídico da qual ela faz parte.

Nesse sentido, Pietro Perlingieri<sup>10</sup> destaca que “legislar por cláusulas gerais significa deixar ao juiz, ao intérprete, uma maior possibilidade de adaptar as normas às situações de fato”.

Nota-se, assim, cada vez mais a necessidade de valorar e sopesar o direito diante de cada situação concreta, evitando “verdades absolutas” que poderiam, em determinadas situações, resultar em ofensa a direitos fundamentais.

---

<sup>7</sup>LORENZETTI, Ricardo Luis. **Fundamentos de Direito Privado**. São Paulo: RT, 1998. p. 540.

<sup>8</sup>PERLINGIERI, Pietro. **Perfis do Direito Civil: Introdução ao Direito Civil Constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 277.

<sup>9</sup>REALE, Miguel. **O projeto do Novo Código Civil**. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 7.

<sup>10</sup>PERLINGIERI, Pietro, loc. cit.



Sobre o caráter conceitual do Código Civil, Miguel Reale<sup>11</sup> pontua que “o código é um sistema, um conjunto harmônico de preceitos que exigem a todo instante recurso à analogia e a princípios como esse da equidade, de boa-fé, de correção”.

Ao submeter o direito privado aos interesses sociais, de ordem pública, acaba-se horizontalizando os direitos fundamentais, em uma relação particular/particular e não apenas na relação vertical particular/Estado.

Sobre o tema, Robert Alexy<sup>12</sup> assim pontua: *“Actualmente se acepta, en general, que las normas iusfundamentales influyen en la relación ciudadano/ciudadano y, en este sentido, tienen un efecto en terceroso un efecto horizontal”*.

A discussão que se assume é sobre em que medida as relações particulares devem ser influenciadas pela proteção jurídica dos direitos fundamentais sem usurpar à autonomia privada e livre iniciativa.

A autonomia privada, embora seja importante pilar do Estado Democrático de Direito, não é absoluta, devendo respeitar notadamente a igualdade e a segurança.

Karl Larenz<sup>13</sup> destaca que *“todo derecho de libertad encuentra por esto su limite en el derecho de libertad de los demás y en los deberes que el Derecho impone a cada una en beneficio de la paz jurídica y a todos en beneficio de la existência de una comunidad erigida sobre la idea del Derecho”*.

Diogo De Figueiredo Moreira Neto<sup>14</sup> bem exemplifica:

O princípio da liberdade de iniciativa tempera-se pelo da iniciativa suplementar do Estado; o princípio da liberdade de empresa corrige-se com o da definição da função social da empresa; o princípio da liberdade de lucro, bem como o da liberdade de competição, moderam-se com o da repressão do abuso de poder econômico; o princípio da liberdade de contratação limita-se pela aplicação dos princípios de valorização do trabalho e da harmonia e solidariedade entre as categorias sociais de produção; e, finalmente, o princípio da propriedade privada restringe-se com o princípio da função social da propriedade.

<sup>11</sup>REALE, Miguel. **O projeto do Novo Código Civil**. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 41.

<sup>12</sup>ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 510.

<sup>13</sup>LARENZ, Karl, 1985 apud SARMENTO, Daniel. **Direitos Fundamentais e Relações Privadas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 189.

<sup>14</sup>MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Ordem Econômica e Desenvolvimento na Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: APEC, 1989. p. 28.

Luiz Edson Fachin<sup>15</sup> destaca que “a iniciativa econômica privada e as situações jurídicas patrimoniais, refletindo uma nova perspectiva, atentam para valores não patrimoniais, ou seja, para a dignidade da pessoa humana, sua personalidade, para os direitos sociais e para a justiça distributiva”.

Rui Barbosa<sup>16</sup> também já havia identificado as restrições impostas pela função social ao individualismo, como se verifica na passagem abaixo:

A concepção individualista dos direitos humanos tem evoluído rapidamente, com os tremendos sucessos deste século, para uma noção incomensurável nas noções jurídicas do individualismo restringidas agora por uma extensão cada vez maior dos direitos sociais. Já não se vê na sociedade um mero agregado, uma justaposição de unidades individuais acasteladas cada qual no seu direito intratável, mas uma unidade orgânica em que a esfera do individualismo tem por limites inevitáveis de todos os lados a coletividade. O direito vai cedendo à moral, o indivíduo à associação, o egoísmo à solidariedade humana.

O que se revela com isso é uma adaptação cultural no sentido de se conscientizar no que tange aos atos praticados no âmbito particular, sempre pensando nos aspectos sociais das condutas.

Tal paradigma não deve ser interpretado de forma socialista, mas sim de forma a permear a estrutura democrática do direito, dando perpetuidade a uma sociedade justa e protetiva dos direitos fundamentais.

Tal vertente, portanto, acaba-se voltando à estrutura dos contratos, que passam a ser vistos como instrumentos para a efetivação de práticas sociais almejadas pela comunidade, e não somente para firmar deveres entre as partes.

Nesse sentido determina o art. 421 do Código Civil: “A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”.

O art. 2.035, parágrafo único, também estabelece que “nenhuma convenção prevalecerá se contrariar preceitos de ordem pública, tais como os estabelecidos por este Código para assegurar a função social da propriedade e dos contratos”.

Flávio Tartuce<sup>17</sup> assim destaca a função social do contrato:

---

<sup>15</sup>FACHIN, Luiz Edson. **Estatuto Jurídico do Patrimônio Mínimo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 181-182.

<sup>16</sup>BARBOSA, Rui, 1919 apud FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Notas Sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 212.

A função social do contrato, preceito de ordem pública, encontra fundamento constitucional no princípio da função social do contrato *lato sensu*, (arts. 5º, XXII e XXIII, e 170, III), bem como no princípio maior de proteção da dignidade da pessoa humana (art. 3º, I) e na isonomia (art. 5º, caput).

Aspecto importante na formulação do negócio jurídico é a presença da boa-fé, que acaba se traduzindo na efetiva concretização da conduta socialmente aceita pelo ordenamento jurídico.

J.W. Hademann<sup>18</sup>, tratando do Direito Alemão, assim pontua: *“En la consciencia popular y en su sensibilidad se considera axiomático que el Derecho de obligaciones há de asentarse sobre el ‘principio de la buena fe’”*.

A presença da boa-fé nos negócios jurídicos é tão relevante que o Código Civil buscou de forma objetiva o seu cumprimento, sob pena de se tornar o ato praticado ilícito. Veja-se o teor do 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”.

Com isso, é possível concluir que aos negócios jurídicos se aplicam os seguintes preceitos: (i) livre iniciativa; (ii) boa-fé; (iii) autonomia privada; (iv) isonomia; (v) socialidade; e (vi) operabilidade.

Nesta vertente, especialmente em virtude das garantias constitucionais concernentes à livre-iniciativa e ao direito à propriedade é que se aceita a ideia de um direito ao planejamento dos negócios e dos seus respectivos reflexos fiscais.

## 2.1 DO DEVER À CIDADANIA NA RELAÇÃO EMPRESARIAL-TRIBUTÁRIA

As premissas que norteiam as relações particulares fazem parte da constitucionalização do Direito Privado.

O que se verifica na relação entre os particulares e o Estado é que ambos estão vinculados aos direitos fundamentais.

Ingo Wolfgang Sarlet<sup>19</sup> assim destaca:

---

<sup>17</sup>TARTUCE, Flavio. **Função Social dos Contratos**: do Código de Defesa do Consumidor ao Novo Código Civil. São Paulo: Método, 2005. p. 315.

<sup>18</sup>HADEMANN, Justus Wilhelm. **Tratado de Derecho Civil**. Tradução de Jaime Santos Briz. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1958. vol. III. p. 75-77.

<sup>19</sup>SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flavio (Org.). **Direitos Fundamentais**: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 579.

A partir das observações precedentes e considerando que um Estado Democrático de Direito genuíno é necessariamente um Estado “amigo” e não detrator dos direitos fundamentais, já que comprometido justamente com a proteção e efetivação dos direitos fundamentais de todas as pessoas, de modo a prever mecanismos eficientes para que tais violações (inclusive e – importa frisar – não exclusivamente do poder público) sejam, senão completamente evitadas (o que é impossível), pelo menos eficientemente coibidas e reparadas, assume-se hoje como sedimentada a posição de acordo com a qual tanto o Estado quanto os particulares (pessoas físicas e jurídicas) encontram-se, de alguma forma, vinculados aos direitos fundamentais.

O que se percebe com isso é que atualmente não há mais margem para uma conduta desamparada de lisura, seja por parte dos particulares, seja por parte do Poder Público, pois ambos estão vinculados aos direitos fundamentais.

Especificamente no que tange aos particulares, os conceitos expostos acima no que tange ao negócio jurídico e função social do contrato nos leva a concluir que as práticas esperadas destes sejam amparadas pela lei e ordenamento jurídico.

No âmbito tributário, refuta-se hoje a ideia de praticar algum ato de forma “esperta”, muitas vezes atendendo supostamente a letra da lei, mas ofendendo totalmente a sua intenção normativa. Nesta seara, a função social do contrato deve ser vista pela sociedade como um reforço acerca da ideia de que o contribuinte tem responsabilidade social no que tange ao atendimento da obrigação tributária que lhe é própria.

Evidentemente que a função social deve ser vista de forma a preservar a boa consecução dos negócios jurídicos, não podendo ser interpretada a ponto de destruí-lo. Ressalvando o valor justificativo da função social, assim expõe Arruda Alvim<sup>20</sup>:

A função social vem a ser um valor justificativo da existência do contrato, tal como a sociedade enxerga no contrato um instituto bom para a sociedade; mas é preciso atentar e não vislumbrar nessa função social, lendo-a de tal forma a que viesse a destruir a própria razão de ser do contrato em si mesma.

---

<sup>20</sup>ALVIM, Arruda. A Função Social dos Contratos no Novo Código Civil. In: **Simpósio Sobre o Novo Código Civil Brasileiro**. São Paulo: Método, 2003. p. 100.

Não obstante, a função social do contrato e a formalização de negócios jurídicos deve atender aos pressupostos intrínsecos do ordenamento jurídico, evitando abusos quanto ao seu espírito.

Jean-Louis Bergel<sup>21</sup> assim leciona:

Se, sem ultrapassar seus limites materiais, um indivíduo se serve de seu direito para prejudicar a outrem; se, mesmo respeitando-lhe a letra, viola-lhe o espírito, dir-se-á que ele abusa, não mais que usa seu direito, e esse abuso não poderia ser juridicamente protegido. *Summum jus, summa injuria*, dizia Cícero. A aplicação cega da regra de Direito traz o risco de conduzir a consequências iníquas. (...) A teoria do abuso de direito constitui o instrumental principal do controle de conformidade do exercício dos direitos com a função deles. É oriunda do abandono do absolutismo dos direitos e da afirmação da relatividade deles, por influência das doutrinas sociais para as quais os direitos têm acima de tudo uma função social.

Em outras palavras, pode-se dizer que, diante de um caso concreto, o negócio jurídico não pode ser utilizado de forma abusiva, ao arrepio da intenção normativa.

No âmbito empresarial, as condutas dos contribuintes, muitas vezes voltadas à economia tributária, devem ser praticadas sem ofensa ao dever de cidadania, respeitando conseqüentemente não só a letra da lei, como a intenção normativa.

A prática de atos amparados pela noção de socialidade da conduta contribui para a formação de um Estado Democrático de Direito desejado, devendo ser perseguida pelos particulares e pelo Estado.

## 2.2 DA IMPOSSIBILIDADE DE SE UTILIZAR OS VALORES INTRÍNSECOS DO NEGÓCIO JURÍDICO COMO INSTRUMENTO DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA

A justificação social que permeia os contratos deve ser ponderada não só de forma horizontal, entre os particulares, como também de forma vertical, na relação Estado e Particular.

Com isso, não obstante a necessidade de os particulares manterem uma relação salutar, o Estado acaba tendo o dever de buscar a efetividade dos anseios

---

<sup>21</sup>BERGEL, Jean-Louis. **Teoria Geral do Direito**. São Paulo, Martins Fontes, 2001. p. 339-340.

sociais ao mesmo tempo que resguarda os direitos individuais, inclusive no âmbito tributário.

Marco Aurélio Greco<sup>22</sup> menciona que “o Estado – como instrumento que é da sociedade – deve agir em sintonia com os objetivos e prioridades por esta escolhidos, ao mesmo tempo em que este papel implicaria estar investido de responsabilidades inafastáveis”.

Ao Estado cabe a árdua tarefa de buscar em determinados casos limitar os efeitos dos contratos para fins fiscais, necessitando para isso entender qual a verdadeira intenção do ordenamento jurídico para o resultado auferido no caso concreto.

Ao passo em que os particulares devem buscar resguardar seus interesses individuais sem desrespeitar a função social de seus atos, o Estado deve buscar resguardar o interesse coletivo sem ferir as prerrogativas individuais.

A linha para essa análise é tênue, cabendo ao jurista buscar analisar os casos em que determinada conduta feriu à intenção normativa, ou se foi praticada em acordo com a mesma.

Sobre a análise do caso concreto, Marco Aurélio Greco<sup>23</sup> destaca o principal viés a ser adotado:

[...] em se tratando de planejamento, temos que jogar com três elementos e não com dois. Não é lei e fato. É lei, qualificação jurídica e fato. Lei é lei, e basta interpretá-la. O fato será fato e, tendo ocorrido no mundo concreto, não poderemos alterá-lo, apenas visualizá-lo. Por isso, o que gerará debates é como qualificaremos o fato.

A qualificação do fato é a tarefa mais árdua para os juristas, dado que faz parte da atividade hermenêutica, não havendo efetivamente limites.

O questionamento que se faz é de como seria possível criar um ambiente de segurança em relação à qualificação dos fatos praticados pelos contribuintes.

---

<sup>22</sup>GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. In: \_\_\_\_; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 173.

<sup>23</sup>\_\_\_\_. *O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil*. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (Coord.). **Impacto Tributário do Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 134.

Primeiramente, o que se nota é que a função social dos negócios jurídicos pode ser interpretada a ponto de permitir que, sem demasiado apego à formalidade, as condutas dos contribuintes sejam colocadas à prova do ordenamento jurídico.

Em outras palavras, a análise holística do negócio jurídico permite ao intérprete que se obtenha a efetiva essência da operação.

Assim, ao considerar os preceitos inerentes aos negócios jurídicos, inclusive quanto ao seu fim social e econômico, é possível obter a efetiva verdade material.

Evita-se assim que o direito tributário tenha seus olhos vedados para a efetiva atividade praticada pelo contribuinte.

Deve-se, com isso, abstrair o fato puro, praticado pelo contribuinte, independentemente das formas jurídicas válidas utilizadas.

Hugo de Brito Machado<sup>24</sup> destaca a importância de se obter a facticidade pura para então poder analisar os efeitos no mundo jurídico. Veja-se parte do seu ensinamento:

A nosso ver, o que caracteriza a fraude é a inverdade quanto ao fato. Por isto é que insistimos na necessidade imperiosa de distinguirmos o fato, em sua facticidade pura como algo do mundo fenomênico, do fato jurídico, como algo que resulta da qualificação dada ao fato pela norma jurídica.

Com isso, tem-se de um lado o dever dos contribuintes, como cidadãos, de praticar atos nos estritos limites da sua liberdade individual, buscando não só o atendimento da lei, mas também a sua razão de ser.

De outro lado, tem-se o Estado com o dever-poder revisional dessas condutas, poder este que, embora não possa ser praticado como um “detrator dos direitos fundamentais”, pode pautar-se no ordenamento jurídico sem limitações de ordem positivista, para obter o fato puro (essência no mundo fenomênico).

Tal metodologia está de acordo com o art. 118 do CTN, segundo o qual:

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.

---

<sup>24</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 77.

Nesse sentido, assim destaca Livia de Carli Germano<sup>25</sup>:

Diante disso temos que, no Brasil, o Código Tributário Nacional viabiliza à Administração a efetivação do lançamento e/ou sua revisão não apenas diante da prática de ilícitos e na hipótese de simulação, mas em qualquer caso de fraude, aí inclusos os casos de elusão fiscal – entendida portanto como a realização de atos reais, aparentemente lícitos, porém desprovidos de causa, preordenados para influir na incidência de normas tributárias (fraude à lei intrínseca). Neste caso, a consequência é a busca pela “verdade material”, ou seja, pelo fato gerador ocorrido, tributando-se os fatos tais como (re)qualificados pela Administração.

Extraído o fato puro, deve-se passar à atividade de subsunção do fato à norma e consequente imposição tributária.

Neste momento é que se verifica a total impossibilidade de se buscar a aplicação dos preceitos inerentes aos negócios jurídicos.

Vale dizer que o primeiro passo para que seja possível realizar de forma segura a qualificação do fato jurídico tributário é deixar de sopesar os preceitos relacionados aos negócios jurídicos.

Ou seja, para fins fiscais, os preceitos relacionados aos negócios jurídicos não podem ser levados a cabo a ponto de fundamentar a incidência tributária.

Neste aspecto, se analisado o negócio jurídico do ponto de vista estrutural (existência, validade e eficácia), notar-se-á que suas funções não constituem, de um modo geral, elementos estruturais, consoante destaca Antônio Junqueira de Azevedo<sup>26</sup>:

Diz-se também, especialmente nos países causalistas, que a causa, entendida, pois, como “função”, é “elemento constitutivo” do negócio. Ora, isso envolve a insuperável contradição de colocar a função como fazendo parte do negócio, quando jamais a função de um pode ser, ao mesmo tempo, elemento constitutivo dele. A conclusão, portanto (que, aliás, já havíamos tirado no título anterior), de que são coisas diferentes, o elemento constitutivo típico e a função prático-social do negócio.

---

<sup>25</sup>GERMANO, Livia de Carli. **A Elusão Tributária e os Limites à Requalificação dos Negócios Jurídicos**. Dissertação em Direito. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. p. 81. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-083302/pt-br.php>> Acesso em: 03/06/2018.

<sup>26</sup> AZEVEDO, Antônio Junqueira de. **Negócio Jurídico**: existência, validade e eficácia. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 153-154.



Ademais, a incidência tributária deve ser amparada por lei, não devendo o seu fenômeno levar em conta aspectos alheios à sua regra, especialmente quanto à função social dos negócios jurídicos.

Em um breve exemplo relacionado ao que se denominou de “ágio interno”, pode-se dizer que a glosa fiscal sobre as amortizações realizadas não deve ser pautada em virtude do fato de que os negócios jurídicos praticados destoaram ou não de seu fim social e econômico, mas sim em virtude do fato de que a essência da operação levou ao contribuinte a obter um grande benefício fiscal sem a devida contrapartida, sem a geração da riqueza necessária a permitir o benefício de se amortizar o ágio gerado.

Ou seja, a análise dos preceitos dos negócios jurídicos pode permitir a conclusão de que os movimentos realizados pelo contribuinte na formação do ágio foram artificiais e não estão de acordo com o fim social e econômico a que se prestam, porém, tais conclusões só são válidas para permitir que se obtenha a efetiva verdade material, evitando que o direito tributário seja cego.

Após essa interpretação, a imposição fiscal deve ser realizada de forma cartesiana, ou seja, interpretando-se tão somente o fato puro em relação à norma de incidência.

No exemplo relacionado ao ágio, haveria então abuso do contribuinte em virtude do fato de utilizar-se de uma norma fiscal sem a devida contrapartida necessária, que no caso seria o pagamento do ágio por uma parte não dependente, não havendo que se falar na improcedência dos atos jurídicos (válidos mas superficiais) praticados.

Portanto, embora se entenda que a extração do fato deva ser realizada de forma ampla, a sua subsunção à norma tributária deve ser realizada de forma objetiva, seguindo as regras positivas da incidência tributária, evitando construções holísticas para se exigir impostos.

### 3 FUNDAMENTOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Planejamento tributário, para Marco Aurélio Greco<sup>27</sup>, corresponde a “adoção, pelo contribuinte, de providências voltadas à reorganização de sua vida que impliquem a não ocorrência do fato gerador do imposto ou a sua configuração em dimensão inferior à que existiria caso não tivessem sido adotadas tais providências”.

Neste cenário diversos aspectos devem ser observados para verificação da sua validade.

No âmbito fiscal, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece duas regras que são enfrentadas em casos de planejamento tributário, quais sejam, os arts. 149, inc. VII<sup>28</sup> e 116, parágrafo único. Para a devida compreensão do tema, faz-se os principais apontamentos sobre cada um deles.

#### 3.1 PRINCIPAIS NORMAS ANTIELISIVAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO – ARTS. 116, PARÁGRAFO ÚNICO E 149, INC. VII DO CTN

A Lei Complementar nº 104/2001 incluiu o parágrafo único ao artigo 116 do CTN para determinar que

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.

O que se pretendia por meio do parágrafo único do art. 116 do CTN era deixar claro o procedimento a ser adotado para a desconsideração do negócio jurídico.

---

<sup>27</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 121.

<sup>28</sup>Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação [...]

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Entretanto, a simples leitura da referida norma permite concluir que ela está sujeita a procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, a qual ainda não foi editada.

Não há, assim, como se buscar a aplicação da referida norma, dado que ela, se analisada de forma isolada, é totalmente ineficaz.

Nessa linha sustenta Paulo Ayres Barreto<sup>29</sup>:

Enquanto lei ordinária não disciplinar o procedimento de desconconsideração dos negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, será inaplicável o parágrafo único do art. 116 do CTN. Há ineficácia técnica, de natureza sintática.

De qualquer forma, muito embora o referido dispositivo não seja aplicável tecnicamente, a desconconsideração de negócios jurídicos prescinde da sua existência, dado que o art. 149, inc. VII do CTN já é suficiente para esse fim.

Sobre o fato de já haver norma antielisiva plenamente aplicável, assim pontua a Ministra Regina Helena Costa<sup>30</sup>:

O direito positivo já autorizava a desconconsideração de negócios jurídicos dissimulados, à vista do disposto no art. 149, VII, CTN, que estabelece que o lançamento deva ser procedido de ofício na hipótese de o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, ter agido com dolo, fraude ou simulação.

Com isso, é possível entender que o art. 116, parágrafo único do CTN somente veio a ratificar aquilo que já existia, tal como defende Paulo de Barros Carvalho<sup>31</sup>:

O ordenamento brasileiro, a meu ver, já autorizava a desconconsideração de negócios jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. O dispositivo comentado veio apenas ratificar regra existente no sistema em vigor. Por isso mesmo, assiste razão a Heleno Torres, ao asseverar que a referida alteração tão-só aperfeiçoa o que já se encontra previsto, de modo genérico, afastando quaisquer dúvidas concernentes à possibilidade da Administração em desconsiderar os negócios fictícios ou dissimulados.

---

<sup>29</sup>BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 256

<sup>30</sup>COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva, 2014. p. 148.

<sup>31</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p.271-272.

Para os fins deste estudo, muito embora possa se entender que o art. 116, parágrafo único do CTN não inovou no ordenamento jurídico, bem como que ele ao menos ratificou os poderes da autoridade administrativa para desconsiderar negócios jurídicos – o que não se discorda, fato é que, tecnicamente, ele não pode ser invocado por ser totalmente ineficaz.

Feitos estes breves esclarecimentos sobre (especialmente) a norma contida no art. 149, inc. VII do CTN, é importante que se analise o seu alcance frente à complexidade do mundo fático que se apresenta cada dia.

Considerando as hipóteses de dolo, fraude e simulação mencionadas na referida norma, é possível concluir que eles podem ser vistos como agentes dissimuladores da ocorrência do fato gerador, tal como prega o ineficaz art. 116, parágrafo único do CTN.

Ao buscar conceituar o que seriam hipóteses de dissimulação do fato gerador, verifica-se na doutrina entendimentos mais aprofundados em relação à generalidade da lei.

Marco Aurélio Greco<sup>32</sup>, por exemplo, entende que o termo dissimular tem o potencial de abranger outras figuras como a fraude à lei, o negócio jurídico indireto e o abuso de forma.

Tais conceitos são úteis pois auxiliam na interpretação da norma, mas devem ser utilizados com cuidado para que não se distorça a real materialidade da incidência tributária, evitando tributar algo como se fosse outro.

## 3.2 CAUSAS DE DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS

### 3.2.1 Dolo

No âmbito cível, de acordo com Pontes de Miranda<sup>33</sup>:

---

<sup>32</sup>GRECO, Marco Aurélio apud FRANZIO DE SOUZA, Edino César. **A Fraude à Lei no Direito Tributário Brasileiro**. Disponível em:

<[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?home=&secao=&secao=2&page=index.php?PID=1102](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=&secao=&secao=2&page=index.php?PID=1102)>. Acesso em: 18 jan. 2018.

<sup>33</sup>PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Tomo II. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 248-249.

Dolo é a direção da vontade para contrariar o direito. No suporte fático estão o ato, positivo ou negativo, a contrariedade a direito, e a direção da vontade que liga aquele a essa. Não só o agente atua e contraria a direito: quer que o ato contrarie a direito; ou quer contrariar a direito, e atua para isso”.

Já na esfera penal, dolo “é o motivo, vontade e intenção de praticar um juízo negativo de valor, reprovado pela lei penal, e atingir o resultado típico, previamente planejado”<sup>34</sup>.

Segundo Fabrício Martiello<sup>35</sup>:

O dolo civil não se confunde com o dolo penal, pois enquanto este se desdobra na modalidade direta (querer o resultado delituoso) e indireta (assumir o risco de produzi-lo), e tem sanções severas em função do bem jurídico ofendido, na esfera civil inexistem subdivisões do dolo, que se caracteriza sempre como maquinação empregada para ludibriar alguém, tendo como consequência exclusiva a anulabilidade do negócio jurídico.

Orlando Gomes<sup>36</sup> destaca que o dolo civil consiste “em manobras ou maquinações feitas com o propósito de obter uma declaração de vontade que não seria emitida se o declarante não fosse enganado. É a provocação intencional de um erro”.

Percebe-se, com isso, que o dolo está relacionado à vontade do agente de infringir a norma jurídica e de levar o intérprete a erro.

Não se está falando propriamente de uma infração legal, mas sim da intenção de atuar visando à contravenção.

Nos termos do Código Civil, caso ambas as partes procedam com dolo, nenhuma poderá pleitear a anulação do negócio ou reclamar indenização (art. 150 do Código Civil). Se as partes atuarem com a intenção de lesar a outra, não haveria como conceder qualquer indenização a elas, ainda que se tenha materializado um ilícito.

É possível afirmar, portanto, que o dolo reveste posição adjetiva à prática da conduta ilícita, não podendo servir de forma isolada para se desconsiderar atos ou

---

<sup>34</sup>CAMARGO, Antônio Luis Chaves. **Motivo, Vontade, Intenção, Dolo**. Tese. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1986. p. 118.

<sup>35</sup>MARTIELLO, Fabrício Zamprognia. **Código civil comentado**. 2. ed. São Paulo: Ltr, 2005. p.120.

<sup>36</sup>GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 421.

negócios jurídicos no âmbito tributário, como já mencionava Heleno Taveira Torres<sup>37</sup>.

A importância do dolo poderá ser verificada, por exemplo, para a qualificação de multa de ofício na esfera federal.

### 3.2.2 Fraude

Nos termos do art. 72 da Lei n. 4.502/64:

Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Percebe-se que o conceito acima vincula o dolo à prática de uma conduta com o objetivo de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, ou a modificar suas características essenciais de modo a reduzir, evitar ou diferir o pagamento.

É clara a necessidade de haver dolo para se configurar a fraude, como inclusive já delimitou o CARF em casos de omissão de receitas, conforme Súmula CARF n. 14: “A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”.

A primeira parte do dispositivo que suscita maiores debates é sobre quando haveria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador.

Quando se fala em impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, naturalmente o que se imagina é que se estaria em momento prévio à sua materialização.

Entretanto, seria totalmente incongruente configurar fraude em casos em que o contribuinte optou por não realizar o fato gerador justamente porque não gostaria de recolher os impostos cabíveis, ao menos em determinado momento.

---

<sup>37</sup>TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 352.

Como exemplo, pode-se citar os casos em que uma pessoa física possui lucros acumulados em empresas de investimento situadas no exterior (*off-shores*), onde a incidência do imposto de renda rege-se pelo regime de caixa (ao menos até o presente momento).

Logo, o contribuinte sabe dos impactos fiscais referentes à prática de distribuição de lucros provenientes do exterior e opta por não a realizar, mantendo seus recursos aplicáveis dentro da pessoa jurídica, “diferindo” a incidência do imposto, sem qualquer prática de fraude.

A partir desse exemplo, é possível entender que o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador de que trata o art. 72 mencionado acima deve ser verificado em situações em que o contribuinte auferiu o critério material previsto na norma de incidência, não podendo dizer que não o fez, ainda que momentaneamente.

Portanto, para que se possa abordar o tema fraude, não se pode estar diante de momento prévio à ocorrência do fato gerador – onde o contribuinte teria a discricionariedade para realizá-lo, mas sim em uma posição subsequente ou concomitante à real ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido, pode-se mencionar o caso quando, ao invés de realizar a efetiva distribuição dos lucros e recolher o imposto de renda cabível, o contribuinte obtém os recursos, mas formaliza mútuo sem qualquer intenção de retornar o recurso para a empresa, em nítido “impedimento ou retardamento” da ocorrência do fato gerador.

Nesse exemplo se percebe que o contribuinte de fato obteve a riqueza, já estando em fase subsequente à ocorrência do fato gerador, não podendo retardá-lo.

A segunda parte do dispositivo acima que suscita debates é sobre o alcance do que seria a modificação das características essenciais do fato gerador.

Para que haja modificação das características essenciais do fato gerador, é importante primeiramente que se tenha de forma clara e objetiva quais seriam essas características.

Se o intérprete verificar situações onde as características do fato gerador não são tão claras e objetivas, comportando opções, não se estará diante de situações abarcadas pelo art. 72 da Lei n. 4.502/64.

Exemplificando situações de modificação das características essenciais do fato gerador, pode-se citar o caso onde o contribuinte que possui uma conta bancária no exterior (na pessoa física) recebe um rendimento decorrente de dividendos de uma ação comprada em bolsa de investimento (que suscitaria a incidência do imposto de renda pela tabela progressiva – até 27,5%), mas ao apurar o imposto diz que foi ganho de capital em moeda estrangeira, recolhendo o imposto de renda à alíquota de 15%.

A situação acima de tratar uma remuneração como ganho de capital para economizar imposto implicaria em evidente e incontroversa modificação das características do fato gerador, em descompasso com a verdade material inerente à operação.

Em casos como este, havendo dolo na conduta do contribuinte, estar-se-ia diante de uma fraude.

Percebe-se, aqui, que para a configuração da fraude deve haver a ocorrência de um fato gerador efetivo, cujas características seriam indevidamente modificadas em momento impróprio, qual seja, aquele quando o contribuinte não mais poderia evitar a incidência tributária, por já se ter verificados os critérios de incidência.

Com base nesses conceitos, não há que se falar em fraude quando ainda não ocorreu a hipótese de incidência prescrita na norma tributária.

### 3.2.3 Simulação

A terceira hipótese de que trata o art. 149, inc. VII do CTN é a simulação, a qual não possui um conceito firmado no âmbito do direito tributário, sendo necessário emprestar aquele previsto no Código Civil, abaixo transcrito:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas 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.



Ao analisar a figura da simulação, percebe-se que a sua configuração está relacionada à falta de verdade dos atos praticados, havendo dissociação entre o real e o formal.

Na simulação se estará declarando algo que não existe, que não é verdade, ou conferindo direito a alguém que não o real destinatário, ou quando menos se estará alterando o período dos fatos indevidamente, fazendo o leitor crer que tal conduta aconteceu em determinada data, enquanto não foi o ocorrido.

A simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a vontade, isto é, são praticados determinados atos formalmente, enquanto subjetivamente, os que se praticam são outros. Desse modo, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro.<sup>38</sup>

Alberto Xavier afirma que “a simulação consiste em um caso de divergência entre vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo simulatório entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiro que, no caso da simulação fiscal é o Estado”.<sup>39</sup>

Marcos Bernardes de Mello destaca:

Simulação é o resultado do ato de aparentar, produto de fingimento, de hipocrisia, de disfarce. O que caracteriza a simulação é, precisamente, o ser não-verdadeira, intencionalmente, a declaração de vontade. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece.<sup>40</sup>

O Ministro Moreira Alves<sup>41</sup> leciona que:

Para que haja simulação, é preciso, primeiramente, que exista divergência entre a vontade interna e a vontade manifestada. A vontade interna na simulação absoluta, por exemplo, é aquela, no exemplo dado, de livrar uma parcela do nosso patrimônio do confisco. Já a vontade manifestada é a da aparente transferência do direito de propriedade daquilo que continua no nosso domínio. Em segundo lugar, é preciso que o acordo simulatório ocorra entre as partes, havendo, portanto, necessidade de um acordo.

<sup>38</sup>CARF. Ac. nº 3301-004.132. Relator: Semíramis de Oliveira Duro. Sessão de 26/10/2017.

<sup>39</sup>XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 52.

<sup>40</sup>MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 128

<sup>41</sup>MOREIRA, ALVES, José Carlos. As Figuras Correlatas da Elisão Fiscal. In: **Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003. v.1. p. 13.

Consequentemente, ambas as partes sabem exatamente o que estão fazendo. Finalmente, esse negócio simulado há de ter por objetivo enganar terceiros estranhos a esse ato simulado.

Existe simulação quando a vontade manifestada no negócio jurídico não estiver de acordo com a realidade efetiva, hipótese em que o Fisco poderá promover o lançamento de ofício nos termos do art. 149, inc. VII do CTN.

Pedro Anan Junior<sup>42</sup> destaca que “na simulação, as partes querem celebrar um negócio, só que em realidade pactuaram outro. A operação é artificiosa e a real intenção das partes não é manifestada. [...] O que norteia a simulação é a falsa intenção das partes na realização do negócio ou ato jurídico celebrado”.

Ressaltando o interesse público que acaba sendo infringido quando se pratica algum ato simulado, Gustavo Tepedino<sup>43</sup> destaca que “tal figura, mais que restrita a atingir interesses privados, ofende o interesse público de correção e veracidade nas relações negociais”.

Os efeitos do ato simulado, portanto, não são oponíveis ao Fisco, devendo ser sempre desconsiderados, sem prejuízo das demais implicações legais além da incidência tributária, como por exemplo a qualificação da multa de ofício.

Para esse tipo de conduta, realmente o ordenamento jurídico prevê remédios que visam evitar a sua prática, altamente prejudicial à sociedade.

É possível afirmar que as características da simulação são mais marcantes, dado que o seu conceito efetivamente especifica condutas que levam à sua configuração, tais como aquelas previstas nos incisos I a III do parágrafo 1º do art. 167 do Código Civil.

Logo, com o mínimo de atenção aos fatos é possível identificar situações que se encaixam perfeitamente no conceito de simulação, notadamente quando presentes os elementos da falsidade e da manifestação inverídica dos fatos.

#### 3.2.4 Negócio Jurídico Indireto

---

<sup>42</sup>ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal**: aspectos Teóricos e Práticos. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 307.

<sup>43</sup>TEPEDINO, Gustavo. **A Parte Geral do Novo Código Civil**: Estudos na Perspectiva Civil-Constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 342.

O negócio jurídico indireto é uma figura doutrinária utilizada para classificar operações onde, embora não haja simulação, o negócio jurídico é utilizado com objetivo diverso do que àquele inicialmente perpetrado pela norma.

Assim, a operação espelha a realidade e a intenção é a de concretizar o ato jurídico. O que se questiona no negócio jurídico indireto é que a finalidade da operação não seria aquela inicialmente esperada pela norma jurídica.

Ou seja, a adoção de determinado negócio jurídico pode estar em dissonância com o motivo pelo qual tal instrumento foi inserido no ordenamento jurídico.

Moreira Alves<sup>44</sup> destaca que:

Esses negócios jurídicos indiretos para ocorrerem necessitam da observância de dois requisitos: o primeiro é que as partes de utilizem de um negócio jurídico típico e devidamente desejado por elas. Portanto, aqui não temos uma figura dogmática nova; temos um negócio jurídico já existente, tipificado pela lei, criado e previsto pela lei, com os efeitos que ela prevê. O segundo requisito é que, por meio desse negócio jurídico típico, que visa a uma finalidade para qual a lei o criou, que é uma finalidade objetiva, as partes persigam um fim diverso daquele para o qual o negócio jurídico foi criado. E isso se faça – e esta é a doutrina dominante – por meio da utilização de pactos ou cláusulas que se aponham a esse negócio jurídico típico.

Pedro Anan Júnior<sup>45</sup> destaca que “já no negócio jurídico indireto, existe somente uma intenção ou operação sendo contratada. E as partes desejam efetivamente aquilo que foi pactuado, aceitando todos efeitos aplicáveis ao negócio jurídico celebrado entre os interessados”.

Bruno Fajersztajn e Ramon Tomazela Santos<sup>46</sup> asseveram que:

Em oposição ao que ocorre com a simulação, no negócio jurídico indireto as partes observam a estrutura, a disciplina e as consequências jurídicas do negócio jurídico adotado, como instrumento para a consecução do escopo último a que visam. No negócio jurídico indireto, as partes adotam um contrato tipificado pelo direito para alcançar um efeito que não é o seu escopo imediato (i. e., o efeito do negócio jurídico direto), mas não há

<sup>44</sup>MOREIRA, ALVES, José Carlos. As Figuras Correlatas da Elisão Fiscal. In: **Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003. v.1. p. 15.

<sup>45</sup>ANAN JR., Pedro. 2005. p. 309.

<sup>46</sup>FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela Santos. Planejamento Tributário – entre o Positivismo Formalista e o Pós-Positivismo Valorativo: a Nova Fase da Jurisprudência Administrativa e os Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 223. São Paulo: RDDT, 2014. p. 44.

simulação porque as partes desejam efetivamente o negócio jurídico adotado e submetem-se integralmente ao seu regime jurídico e aos seus efeitos e consequências.

O que se verifica no conceito de negócio jurídico indireto é que há demasiada dificuldade de se definir quais são os objetivos primordiais de determinado negócio jurídico (finalidade direta), especialmente quando se está diante de um ordenamento jurídico em constante evolução.

Muitas vezes determinado negócio jurídico está regulado também pela legislação tributária, o que acaba por lhe dar outras variáveis além daquela que poderia ter sido inicialmente prevista pelo legislador no âmbito cível.

Por exemplo, os atos jurídicos societários praticados com o objetivo final de economizar carga tributária acabam atendendo aos efeitos diretos que lhes são inerentes, dado que ocorreu de fato a movimentação societária que lhe é própria.

Não há como afirmar que a movimentação societária perpetrada não seguiu a finalidade que lhe é própria, dado que, pelo contrário, deu-se azo à finalidade. No negócio jurídico indireto não se discute a fundamentação que está por traz da operação, mas se o veículo utilizado está ou não de acordo com a finalidade prevista diretamente para ele.

Nota-se que o debate acerca do negócio jurídico indireto não contempla a motivação do ato em si, tampouco o seu resultado, mas sim a forma de operacionalização.

No entanto, a forma de operacionalização não é uma condição importante para se verificar os limites do planejamento tributário. A preocupação tutelada pelo ordenamento jurídico está voltada para o resultado obtido pelo contribuinte por meio de negócios jurídicos válidos.

Com isso, é possível concluir que o debate acerca da ocorrência de eventual negócio jurídico indireto é infrutífero para se determinar de forma exclusiva os limites do planejamento tributário.

### 3.2.5 Abuso de direito

Como brevemente destacado acima, o art. 187 do Código Civil determina que “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”.

O dispositivo legal acima destaca a importância de que determinado ato esteja alinhado com a boa-fé, bons costumes, havendo limites para sua finalidade.

A análise da referida norma revela que o ato jurídico em si está amparado normativamente, porém ainda assim deve ser colocado à prova diante dos efeitos econômicos e sociais verificados.

É o que se verifica no art. 166 e art. 168 do Código Civil:

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz;

II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;

IV - não revestir a forma prescrita em lei;

V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir.

A aplicação de tais dispositivos legais no âmbito do planejamento tributário está acompanhada de alta carga subjetiva, o que poderia ofender ao próprio princípio da legalidade.

Contudo, como mencionado anteriormente, a verificação de eventual abuso deve ser realizada com o objetivo de obter o fato puro (a essência material) da operação, não devendo ser utilizada no momento da subsunção do fato à norma.

Essa vertente de valoração dos negócios jurídicos é um caminho sem volta em virtude da evolução do ordenamento jurídico e das práticas sociais, estando devidamente abarcada no Código Civil.

Para Ricardo Lobo Torres<sup>47</sup>, a verificação do abuso de direito é condição importante para a legitimidade do planejamento fiscal: “a jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito”.

A verificação do abuso de direito estará atrelada à verificação do limite do exercício das prerrogativas particulares.

Nessa linha, Menezes Cordeiro<sup>48</sup> assim contextualiza:

A expressão “abuso de direito” deve-se ao autor belga Laurent. Foi criada para nominar uma série de situações jurídicas, ocorridas na França, nas quais o tribunal, reconhecendo embora, na questão de fundo, a excelência do direito do réu, veio a condenar, perante irregularidades no exercício desse direito.

Marco Aurélio Greco<sup>49</sup> bem sintetiza o conceito:

É preciso distinguir entre critérios ligados à existência do direito e critérios ligados ao seu uso. A doutrina até aqui se preocupou com os primeiros, bem identificando os requisitos da existência do direito. Cabe agora examinar se há limites ligados ao plano do exercício desse direito, e se existirem (como é minha opinião), quais as consequências que advirão na hipótese de os limites serem ultrapassados e se estes efeitos consistem na ilegalidade do ato, ou então, na ineficácia fiscal dos atos realizados no exercício desse direito, independentemente de haver ilegalidade ou ilicitude de conduta.

Ou seja, pode-se dizer que o abuso do direito é o exercício irregular deste. O autor acaba respeitando a letra da lei, mas acaba distorcendo os efeitos propostos por ela<sup>50</sup>.

Realizada a devida valoração do negócio jurídico diante dos conceitos insertos no Código Civil e obtido o fato puro, estar-se-á apto a realizar a aplicação da norma tributária de forma objetiva.

Ainda que se possa entender ter ocorrido abuso de direito com base nos conceitos do Código Civil, não se estará necessariamente diante de uma situação de incidência tributária.

Em se constatando que tal negócio jurídico ultrapassou sua finalidade, ainda assim deverá ser verificado se há ofensa à legislação tributária, nos termos da estrita legalidade.

---

<sup>47</sup>TORRES, Ricardo Lobo. O Abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 57-58.

<sup>48</sup>CORDEIRO, Antonio Manuel da Rocha e Menezes. **Da Boa Fé no Direito Civil**. Lisboa: Almedina, 2007. p.670-671.

<sup>49</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 195.

Ainda que se permita ao Estado desconsiderar o negócio realizado pelo Contribuinte, é importante que a imposição almejada por aquele esteja em acordo com a legislação fiscal, sob pena de se criar um cenário de total discricionariedade.

Como se verá mais adiante, é possível criar mecanismos e balizadores razoáveis para a qualificação do fato, sem perder a segurança jurídica.

### 3.2.6 Abuso de forma

No âmbito tributário, o abuso de forma é verificado quando se utiliza determinada forma jurídica para evitar a ocorrência de determinada hipótese de incidência tributária.

De acordo com Amílcar de Araújo Falcão<sup>51</sup>:

No mundo das relações econômicas, a cada intenção empírica, ou *intentio facti*, corresponde uma intenção jurídica, ou *intentio júris* adequada, que se exterioriza através de uma forma jurídica típica. Imagine-se que, para levar a cabo essa mesma *intentio facti*, o contribuinte adote uma forma jurídica completamente anormal ou atípica, embora não proibida pelo Direito Privado, com o único objetivo de, através da manipulação da *intentio júris*, obter o não pagamento, o menor pagamento ou o pagamento diferido no tempo de um tributo, isto é, adotou-se uma forma economicamente inadequada com o único objetivo de provocar a evasão do tributo.

Carlos César Sousa Cintra e Thiago Pierre Linhares Mattos<sup>52</sup> expõem o seguinte ponto de vista:

Convém registrar que há autores que visualizam no “abuso de forma” uma prática relacionada com o emprego artificioso (mas não proibido) de certa forma jurídica para instrumentalizar certos negócios jurídicos que causem dano a terceira pessoa, o que justificaria reconhecê-lo como espécie do gênero “abuso de direito”.

[...]

Segundo o citado entendimento doutrinário, juntamente com a fraude a lei, o uso tortuoso de determinado ato ou negócio jurídico previsto pelo direito positivo (“abuso de formas”) representaria um dos instrumentos que se prestariam a efetivar a prática do abuso do direito *latu sensu*.

[...]

<sup>50</sup>MOREIRA, José Carlos Barbosa. Abuso do Direito. **Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil**, Porto Alegre, v. 5, n. 26, p.130, 2003.

<sup>51</sup>FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 32-34.

<sup>52</sup>MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 497.

Entretanto, segundo assentamos anteriormente, no abuso de direito haveria caso de extrapolação de certo direito subjetivo para obtenção de resultado contrário ao conjunto de valores encampados por determinada ordem jurídica, ao passo que no abuso de formas ocorreria mau uso do direito objetivo denunciado pelo emprego distorcido das regras admitidas pelo direito positivo.

Concorda-se com a assertiva acima quando se entende que o abuso de forma representa uma forma de mau uso do direito objetivo, distorcendo regras admitidas pelo direito positivo.

Entretanto, ainda assim filia-se à corrente mencionada pelos autores acima de que o abuso de forma pode ser uma espécie do gênero abuso de direito.

O que se pode pensar é que, por ser uma espécie do gênero abuso de direito, a ocorrência do abuso de forma torna a situação ainda mais grave do que quando se verifica apenas o abuso de direito.

Isto porque, no abuso de forma, além de se configurar o abuso de direito, se estará ainda externando uma vontade mentirosa, que não representa a real operação.

Hermes Marcelo Huck<sup>53</sup>, nesse ponto, destaca que “no abuso de formas há uma vontade ostensiva e outra oculta. Distinta da primeira, com o objetivo de iludir terceiros, no caso o Fisco, que estaria sendo fraudado”.

Com isso, é possível notar que, havendo abuso de forma, se estará mais próximo de uma situação de simulação propriamente dita.

Pode-se dizer que, todo abuso de forma corresponde a um abuso de direito, mas nem todo abuso de direito representa um abuso de forma.

O Código Civil de 2002 não trouxe conceitos relacionados ao abuso de forma, notadamente pelo fato de a sua operacionalização estar relacionada à fraude objetiva, fraude à lei, abuso de direito e simulação.

O abuso de forma poderia ser verificado, por exemplo, quando o contribuinte, visando se esquivar do pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, se utiliza de diversas empresas inscritas no regime diferenciado SIMPLES.

---

<sup>53</sup>HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 35.



Assim, utiliza-se da roupagem de sociedades empresárias para se esquivar do recolhimento de contribuições previdenciárias.

Enquanto que no abuso de forma se estaria analisando objetivamente a forma utilizada para a estruturação do negócio, no abuso de direito se estaria analisando subjetivamente o direito de o contribuinte se posicionar de tal forma para fins tributários.

Assim, é possível concluir que no exemplo acima não haveria apenas abuso de forma, podendo ainda ser verificado o próprio abuso de direito e, na maioria dos casos, a própria simulação (utilização de interpostas pessoas para formalizar a sociedade, externando uma mentira) e fraude.

Com isso, vale dizer que a anormalidade da forma não invalida o negócio jurídico em si. O que invalida o negócio jurídico são os efeitos decorrentes da forma praticada, que podem resultar em abuso de direito, fraude à lei ou simulação<sup>54</sup>.

Por entender que o abuso de direito encampa o abuso de forma, pode-se concluir ser irrelevante analisar apenas a presença de eventual abuso de forma para fins de delimitação dos limites do planejamento tributário.

### 3.2.7 Fraude à lei

Outro efeito que deve ser analisado é quando o particular se utiliza de outra norma para evitar a imposição da norma inicial, o que poderia ensejar na violação ao inc. VI do art. 166 do Código Civil, segundo o qual o negócio é nulo quando “tiver por objetivo fraudar lei imperativa”.

O objetivo do conceito fraude à lei é verificar se determinada conduta, em que pese ser realizada de acordo com os ditames legais, não estaria ofendendo o espírito da norma.

Não é o caso aqui verificar se tal norma foi ou não ofendida, mas sim se o contribuinte, ao atuar de determinada forma, não contrariou a intenção legal mais apropriada para situações semelhantes.

---

<sup>54</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 251.

Não é possível identificar a fraude à lei a partir de uma percepção puramente formalista do direito, sendo necessária uma avaliação da norma diante do caso concreto.

O Ministro Moreira Alves<sup>55</sup> assim coloca o conceito de fraude à lei:

Daí, na interpretação da lei, examinar-se, num primeiro estágio (o da interpretação gramatical ou literal), os *verba legis*, ou seja, as palavras da lei, e num segundo estágio (o da interpretação lógica), a *mens legis* (o espírito da lei).

A mesma distinção é de fazer-se aqui, porque no problema da fraude à lei que ocorre justamente é isto:

Observa-se a letra da lei, mas para se alcançar um fim contrário ao espírito da lei. Emprego a palavra lei no sentido amplo, para traduzir norma jurídica, pois, embora sejam raros os exemplos, é possível inclusive ocorrer fraude ao costume.

Quando o ato vai contra as palavras e o espírito da lei, é ele *contra legem*, contrário à lei, em que há violação direta da lei. Já quando o ato preserva a letra da lei, mas ofende o espírito dela, o ato é fraude à lei. É possível, para praticar-se fraude à lei, que haja a utilização de um só ou um complexo de atos...

Temos, portanto, que a fraude à lei é uma espécie do gênero violação à lei. Quando é *contra legem*, há violação direta: quando é *in fraudem legis*, temos violação indireta.

Também nesses casos se trata de ato ou negócio jurídico querido ou de complexo de atos ou negócios jurídicos queridos, havendo coincidência entre a vontade e a sua manifestação, ao contrário do que ocorre na simulação.

No âmbito cível, José Beleza dos Santos leciona que na fraude à lei a norma imperativa não é ofendida diretamente, mas sim de forma oblíqua. “As partes combinam as circunstâncias de fato de que depende a aplicação da norma por uma forma tal que aparentemente se respeita o preceito imperativo da lei”<sup>56</sup>.

Na fraude à lei, existirá uma estrutura jurídica a priori séria, lícita, válida e eficaz.

Wilson de Souza Campos Batalha<sup>57</sup> deixa mais claro o tema ao mencionar que a verificação de fraude à lei está relacionada à análise dos resultados auferidos pelo agente:

<sup>55</sup>ALVES, Moreira, 2002, apud CONSELHO DOS CONTRIBUINTES. 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 101-95.537. Redator: Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior. Julgamento em 24 de maio de 2006.

<sup>56</sup>SANTOS, José Beleza dos. **A simulação em direito civil**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999. p.79-80.

<sup>57</sup>BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Defeitos dos negócios jurídicos**. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p.174.

O negócio simulado aparenta realidade que não existe, para impedir a aplicação da lei. No negócio realizado em fraude à lei, o negócio realizado não é ficto. Em si mesmo é lícito, válido e eficaz. As partes, ao realizá-lo, têm a intenção de concretizá-lo. Mas o fazem para se desviar da aplicação de certa lei ou certa norma jurídica, valendo-se de outra como lícita fosse a sua aplicação. O negócio em fraude à lei não é mascarado. O que se critica e combate são os seus resultados e não a mecânica de sua operacionalização.

Para Pontes de Miranda<sup>58</sup>, alguém incorre em fraude quando “se esforça contra a vontade da lei: e não evitará as penas insertas nas leis que, fraudulentamente, por escuridão prerrogativa de palavras, se escusa contra o sentido do direito”.

Portanto, a contrariedade com o ordenamento jurídico nos negócios em fraude à lei, se faz por via oblíqua, não se atacando frontalmente a norma. Um outro negócio, em princípio lícito, é escolhido, e por meio dele se busca alcançar os efeitos jurídicos que em tese violariam a norma que se procurou contornar (norma contornada).

É importante ressaltar a diferença entre fraude à lei e simulação. Enquanto nesta são praticados atos inverídicos (manifestação falsa da realidade), naquela há a adoção de atos lícitos para alterar o resultado que seria verificado se nada fosse feito.

Existem autores que defendem não ser importante a distinção entre simulação e fraude à lei, dado que em última análise haveria uma norma legal infringida, ainda que de forma indireta.

Sobre a importância de se realizar a distinção desses conceitos, destaca Francisco Ferrara<sup>59</sup> que a simulação é uma forma de violação direta da lei e sempre consistirá em um *contra legem agere*, sendo que, caso se retire o caráter enganador, permanecerá um negócio jurídico válido que ainda poderá contrariar a norma.

Vale dizer que na simulação há ocultação da violação à lei, enquanto que na fraude à lei o que ocorre é a adoção de caminho diverso que evita com que a norma fosse frontalmente infringida.

---

<sup>58</sup>PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Campinas: Bookseller, 2000. p. 89.

<sup>59</sup>FERRARA, Francisco. **A simulação dos negócios jurídicos**. São Paulo: Livraria Acadêmica, 1939. p.90-92.

Em outras palavras, Marcus Abraham<sup>60</sup> destaca que:

[...] na fraude à lei, o sujeito respeita a letra da norma primária, mas a viola, por meios indiretos, através do uso de mecanismos jurídicos apoiados em outras normas, com finalidades distintas. Verifica-se o uso, na mesma operação, de duas normas: a primeira, que resta contornada, e uma segunda, que é a norma de camuflagem, aplicada para atingir o fim buscado inicialmente, mas com efeitos diversos.

A verificação da fraude à lei decorre de uma análise sistemática do direito que busca delimitar a efetiva intenção legal, e se esta sim teria sido violada.

Entende-se, com isso, que não há propriamente um ilícito tributário quando se está diante de fraude à lei, mas sim uma atuação que observou determinada norma, mas extrapolou a sua intenção primária<sup>61</sup>.

Sobre o tema, Humberto Theodoro Junior<sup>62</sup> leciona:

A atuação contra lei imperativa, por outro lado, pode dar-se de duas maneiras: a) por meio da ofensa frontal ou direta (agere contra legem), convencionando-se claramente o que a lei proíbe; b) por meio de um negócio em si lícitos e válidos, mas que atine, por via reflexas, o resultado proibido (agere in fraudem legis). Por meio da própria lei pratica-se a sua violação. Tem-se a fraude à lei, portanto, quando se emprega maquinação para, respeitando-a, violá-la ou impedi-la de incidir. Em outras palavras: “fabrica-se um ato aparentemente lícito, para realizar o ilícito; usa-se a própria lei, para burlar a lei. O negócio jurídico in fraudem legis é nulo como é nulo o negócio jurídico que descumpre, diretamente, lei imperativa.

Marco Aurélio Greco<sup>63</sup> esclarece o conceito de fraude à lei:

Interessa-nos neste momento a figura da fraude à lei chamada de *fraus legis*. [...] Nesta figura, estamos perante duas normas (ou de uma norma e uma ausência de previsão expressa do ordenamento):

Uma norma imperativa de tributação que se considera indesejada, à qual o contribuinte não quer se submeter (a norma contornada); e uma norma ou uma ausência de previsão expressa, que o contribuinte utiliza para evitar a norma contornada (a norma de contorno).

Na fraude à lei o contribuinte monta determinada estrutura negocial que se enquadre na norma de contorno para, desta forma, numa expressão

<sup>60</sup>ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 218.

<sup>61</sup>Vale destacar que tal conclusão, no sentido de não haver ilícito tributário, não coaduna com o entendimento de Marcus Abraham.

<sup>62</sup>THEODORO JUNIOR, Humberto. **Comentários ao Novo Código Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. v.3. p. 460-461.

<sup>63</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo; Dialética, 2004, p. 219, 251, 241, 242, 246 e 247.

coloquial, “driblar” a norma contornada. Com isto pretende fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com o que ficaria afastada a aplicação da norma de tributação (ou de tributação mais onerosa).

Neste caso, não estamos perante conduta ilícita. Não há violação direta à norma contornada. Ela vê sua aplicação frustrada pela conduta, mas não foi a rigor violada. Por isso, aliás, o artigo 166, VI, do Código Civil de 2002 prevê claramente que a fraude à lei é hipótese de nulidade do negócio jurídico e não de ilicitude. A fraude à lei está colocada ao lado de negócio celebrado por pessoa absolutamente incapaz (art. 166, I), ou que tem objeto impossível (art. 166, II) que são também hipóteses de nulidade, mas não de ilicitude. [...]

Partindo das prerrogativas do art. 166, inc. VI do Código Civil e dos conceitos acima, pode-se afirmar que a fraude à lei parte do princípio de que o agente busca uma norma secundária para driblar a norma primária, auferindo resultado diferente daquele que seria inicialmente previsto.

Para alguns doutrinadores<sup>64</sup>, enquanto a fraude à lei precisa de uma norma primária e uma norma secundária para restar caracterizada, o abuso de direito não necessita dessa movimentação entre normas. Sua análise se dá diretamente em relação à norma utilizada pelo agente (primária), se a intenção dessa teria sido ofendida por meio da sua própria adoção.

Não obstante, pode-se dizer que a fraude à lei é uma consequência do abuso de direito, dado que ao final, nesses casos, o uso regular do direito acaba ultrapassando os limites permitidos pela intenção objetiva da norma, potencializando a individualidade em detrimento da coletividade.

Nesse ponto, Marco Aurélio Greco<sup>65</sup> assevera que:

O abuso é corolário do uso regular do direito, pois há décadas já se afastou a visão individualista de que um direito comporta qualquer tipo de uso, inclusive o excessivo ou que distorça seu perfil objetivo. A fraude à lei é decorrência da legalidade e da imperatividade do ordenamento positivo, como um todo, e da norma jurídica específica. [...]

Em suma, a aplicação das figuras do abuso do direito e da fraude à lei em matéria tributária, no ordenamento positivo brasileiro, pode ocorrer independente da lei expressa que as autorize, pois são decorrência da legalidade e da imperatividade do ordenamento.

<sup>64</sup>ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 217.

<sup>65</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 519 e 421.

O que se nota é que a aferição de fraude à lei está relacionada à qualificação do fato jurídico à intenção normativa. Partindo do fato, deve-se averiguar qual seria a intenção do ordenamento jurídico para com ele, se há opções ou se apenas uma saída seria viável.

Havendo, por exemplo, opções restritas, qualquer ato que o contribuinte realize visando evitar a aplicação de tais opções no caso concreto, ainda que por meios lícitos, resultará na configuração da fraude à lei.

Percebe-se, assim, que ao final o que se está verificando efetivamente é a verdade material no que tange ao fato jurídico realizado. É a busca pela aplicação da norma ao caso concreto, independentemente das formas e nomenclaturas utilizadas pelo agente.

A busca da essência da operação é o primeiro passo para que se possa pensar em fraude à lei, devendo ser evitados casuísmos acerca da qual seria a motivação para a prática de tal ato.

### 3.3 EVASÃO FISCAL, ELISÃO FISCAL, ELUSÃO FISCAL

#### 3.3.1 Evasão Fiscal

Embora possa haver diferentes nomenclaturas a depender do autor, será considerado o termo evasão fiscal como sendo o ato praticado em ofensa direta à lei (*contra legem*), situação em que não se faz necessário maior interpretação quanto aos efeitos financeiros obtidos pelo contribuinte.

A evasão fiscal será identificada quando se materializar o disposto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que tipificam a sonegação e a fraude, respectivamente. Segue transcrição das referidas normas:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação

tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Trata-se de caso típico de economia fiscal pautada na ilicitude. Ricardo Lobo Torres<sup>66</sup> destaca que a evasão fiscal visa o não pagamento de tributos e “compreende a sonegação, a simulação, o conluio e a fraude contra a lei, que consistem na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais”.

Hermes Marcelo Huck<sup>67</sup> conceitua a evasão da seguinte forma:

Evasão é expressão muitas vezes utilizada como sinônima de fraude fiscal, e certamente têm em comum uma série de fatores em sua composição: (i) em ambos os casos, o objetivo final do agente é o de pagar menos imposto do que sabe devido; (ii) em ambos os casos, há uma atitude subjetiva que pode ser caracterizada como sendo má-fé, deliberada e não acidental e; (iii) há uma ação, ou uma série de atos marcados pelos elementos de engano, má interpretação, simulação, artificialidade, ocultamento e desonestidade.

O mesmo autor ainda contribui para o tema quando menciona que

[...] na evasão atuam os meios ilícitos e fraudulentos. Na fraude fiscal, opera-se a distorção no momento da incidência tributária, ou após [...], porém, se os atos foram praticados depois do fato imponible, estará constatada uma evasão fiscal, até o limite da fraude. [...] a evasão consiste em sair da relação fiscal, após ter entrado. Exige-se, portanto, que o agente esteja dentro da relação, tenha estado ou podido estar em algum momento.<sup>68</sup>

Como a evasão fiscal contempla a prática de atos fraudulentos que visam mascarar a ocorrência do fato gerador, há esse entendimento de que a sua prática é realizada após o nascimento da obrigação tributária.

Contudo, embora isso seja verdadeiro na maioria dos casos, não é uma assertiva absoluta. Nesse ponto, vale destacar a prática da simulação, que pode ser

---

<sup>66</sup>TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário, Elisão Ilícita e Evasão Fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 251.

<sup>67</sup>HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 31.

<sup>68</sup>op. cit. p. 27-29.

estruturada antes da ocorrência do fato gerador e ainda assim ser taxada como uma prática ilícita evasiva.

Cumprido destacar que os casos de simulação, conforme visto anteriormente, também devem ser classificados como evasão fiscal, na medida em que a exposição de uma mentira – acobertamento de outro ato na sua essência – se traduz na prática de retardar ou impedir o conhecimento da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador, sua natureza e circunstâncias materiais.

A configuração da evasão fiscal é respondida de forma contundente pelo ordenamento jurídico, havendo previsão legal para que a multa de ofício seja duplicada pela autoridade administrativa, conforme art. 44 da Lei n. 9.430/96, abaixo transcrito:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como visto anteriormente, reprisa-se o fato de que as condutas citadas acima devem ser acompanhadas do dolo. Evidentemente que, em diversas situações, como adulteração de documento fiscal, o dolo é algo presente por natureza no “ato fraudulento”, não podendo o contribuinte alegar algum desconhecimento ou ausência de intenção de fraudar.

Destaca-se o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

ELISÃO FISCAL X EVASÃO FISCAL FRAUDE CARACTERIZADA  
O planejamento tributário é permitido pela legislação pátria; não se pode confundir, contudo, a elisão com a evasão fiscal, esta última ilícita justamente por comportar a prática de atos fraudulentos à sua consecução. Como já destacado, em momento algum questiona-se a validade ou não de um alegado planejamento tributário ou mesmo acerca da validade da constituição de uma holding patrimonial; não se discute a possibilidade de haver, entre empresas coligadas, a prática de operações que possam, de qualquer forma, gerar despesas ou créditos às partes. O que se questiona é inexistência de documentos hábeis e idôneos a comprovar despesas e a



existência de criação fictícia, simulada (na acepção mais restrita desta expressão) de documentos e contratos para forjar despesas.<sup>69</sup>

Em suma, pode-se dizer que a evasão fiscal contempla a prática de atos ilícitos, incluindo-se a simulação, voltados para o ocultamento ou alteração dos elementos essenciais da obrigação tributária.

### 3.3.2 Elisão Fiscal

A elisão fiscal representa uma conduta lícita praticada pelo contribuinte visando uma economia tributária, em preservação de seus interesses sem ofensa à ordem jurídica<sup>70</sup>.

A elisão fiscal ocorre quando o contribuinte realiza atos que visem à redução da carga tributária, sem contrariar qualquer mandamento do ordenamento jurídico (atos lícitos), ou seja, quando não há qualquer ilegalidade.

A tarefa de identificar se determinados atos do contribuinte tratam de elisão fiscal ou evasão fiscal nem sempre é fácil, conforme bem observado por Marcelo Magalhães Peixoto<sup>71</sup>, que destaca:

Quando nos debruçamos sobre o tema, encontramos na doutrina a utilização dos referidos vocábulos de forma que, o leitor desavisado, ou até mesmo o tributarista experiente, poderá incorrer em equívocos quando da análise do fenômeno do planejamento tributário, podendo confundir a elisão com a evasão, o lícito com o ilícito, o planejamento tributário legal com a fraude e/ou a simulação.

Para evitar confusão no que tange aos conceitos de elisão e evasão, cita-se os ensinamentos de Rubens Gomes de Sousa, citado por Fernando Maida<sup>72</sup>:

[...] há um roteiro simples e seguro para aplicar a solução a cada caso concreto: (a) se os atos praticados desde que, como foi dito, sejam

<sup>69</sup>BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. PAF n. 10240.721228/2014-71, Ac. 1302-002.579, Sessão de 23/02/2018.

<sup>70</sup>SILVA, de Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 319.

<sup>71</sup>PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Direito Tributário Brasileiro** – Temas relevantes. São Paulo: MP Editora, 2015. p. 466

<sup>72</sup>MAIDA, Fernando. A Importância conceitual da elisão fiscal como instrumento estratégico na prática do planejamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: MP, 2007, p. 65.

objetivamente lícitos, são anteriores à ocorrência do fato gerador, a hipótese é de elisão; ao contrário (b) se os atos praticados, ainda que objetivamente lícitos, são posteriores à ocorrência do fato gerador, a hipótese é de evasão; ou seja, o resultado (obtido ou não) de evitar, reduzir ou diferir o imposto, ainda que por atos objetivamente lícitos, será ilegítimo.

Nesse mesmo sentido, assim destaca Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>73</sup>:

Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. As diferenças: (a) a natureza dos meios empregados. Na Evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento da utilização desses meios.

De um modo geral, é possível que afirmar que, para que se caracterize a elisão fiscal, deve ao menos praticar atos lícitos antes da realização do fato gerador da obrigação tributária.

Contudo, tal assertiva não é uma máxima que pode ser aplicada irrestritamente.

Como se verá a seguir, ainda que os atos praticados sejam objetivamente lícitos e praticados antes do fato gerador, eles não podem resultar na configuração de qualquer abuso de direito ou fraude à lei, conforme os conceitos já delineados anteriormente.

Para casos em que presente o abuso de direito, a doutrina criou uma terceira figura para classificar essas operações, qual seja, a da Elusão Fiscal.

### 3.3.3 Elusão Fiscal

A elusão fiscal se refere à utilização de negócios jurídicos lícitos criados com a finalidade de criar um ambiente tributário mais favorável ao contribuinte, porém com a presença do abuso do direito<sup>74</sup>.

Sobre o tema, Hércio Lafetá Reis<sup>75</sup> assim conceitualiza:

---

<sup>73</sup>COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 2014. p. 174.

<sup>74</sup>MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros ICET, 2016. p. 196.

Já a “elusão” é a forma de planejamento fiscal abusivo – que não chega a ser um tipo de evasão -, em que a norma tributária é contornada por meio de práticas artificiosas, evadidas de esperteza, com o fim único ou preponderante de redução indevida da carga tributária, violando-se, além de uma possível teleologia da norma, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da justiça fiscal, em desfavor da higidez dos fundamentos do sistema jurídico.

Enquanto que na elisão a economia de tributos é legalmente facultada aos administrados, na elusão, a prática é revestida de uma “falsa legalidade”, tendo por cumpridos os requisitos formais descritos na norma, mas ignorando-se por completo a matéria subjacente ao preceito positivado.

De forma objetiva, Ivo César Barreto de Carvalho<sup>76</sup> aponta que a elusão “é a conduta praticada pelo indivíduo mediante a realização de atos ou negócios jurídicos permitidos pela ordem jurídica, mas desprovidos de causa, com intuito exclusivo de economia fiscal, mediante a violação indireta da lei”.

Pelo fato de o contribuinte ter atuado de forma objetiva nos termos da legislação, não se incorre aqui nas mesmas condições expostas quando da evasão fiscal.

Não há, na elusão fiscal, a prática de atos ilegais, sonegação, fraude fiscal e simulação.

Em virtude disso, embora o fisco possa atuar de forma a reclassificar a obrigação fiscal levando em conta o resultado final auferido pelo contribuinte, não poderá duplicar a multa qualificada, conforme preciso ensinamento de Marco Aurélio Greco<sup>77</sup>:

Em suma, a hipótese de fraude civil ou fraude à lei não se confunde com a hipótese de fraude contra o Fisco ou que apresente viés penal. Enquanto, naquela, a conduta busca respaldo em norma do ordenamento (norma de cobertura) e a agressão que pode acarretar é ao ordenamento em seu conjunto, nesta, a conduta é diretamente contrária à letra da lei. [...]

Uma vez que a mesma palavra pode assumir dois sentidos absolutamente distintos, é importante esclarecer que a hipótese de fraude à lei não está abrangida pelo pressuposto de incidência da duplicação da multa (para torná-la de 150%) prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu o artigo 14 da Lei nº 11.488/2007.

Esta é uma distinção relevante, pois, às vezes, há uma tendência de assemelhar as hipóteses de fraude à lei tributária às hipóteses de fraude

<sup>75</sup>REIS, Hécio Lafetá. Planejamento Tributário Abusivo: Violação da Imperatividade da Norma Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 2013, n. 209, p. 60.

<sup>76</sup>MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Planejamento tributário. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 299.

<sup>77</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 241-242; 246-247.

prevista, por exemplo, nos artigos 149, VII e 150, § 4º do CTN que pedem uma reação mais forte do ordenamento.

Com isso, pode-se dizer que a elusão fiscal é o conceito que abarca as situações onde presentes o abuso de direito e à fraude à lei.

Por outro lado, para alguns autores, segundo a previsão contida no art. 187 do Código Civil, o abuso de direito corresponde a ato ilícito e deve ser tratado como tal no âmbito tributário, o que seria caso de evasão e não de elusão. Nesse sentido destaca Hécio Lafetá Reis<sup>78</sup>:

No Brasil, o abuso do direito, nos termos do artigo 187 do Código Civil, é uma hipótese de ato ilícito que ocorre quando o exercício de um direito se opera de forma manifesta para além dos “limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”. Por se tratar de ato ilícito, o abuso do direito, nos termos do Código Civil, passa a ser interpretado, em nosso entendimento, como hipótese de evasão e não mais de elusão, o que faz com que o seu enfrentamento se dê nos termos normalmente utilizados pela Administração Tributária no combate à violação das normas de incidência, e não via desconsideração de atos artificiosos.

Nesse ponto, vale observar que a ilicitude do ato abusivo, nos termos do art. 187 do Código Civil, é algo questionável na relação entre particulares, e só será definida após a atuação do Poder Judiciário.

Para fins fiscais, na relação Estado e Contribuinte, a referida norma de direito privado é carregada de preceitos e valores que, se fossem “objetivamente” aplicados pela autoridade administrativa, haveria discricionariedade.

Como exposto pelo autor acima, o abuso de direito seria caso de evasão, “o que faz com que o seu enfrentamento se dê nos termos normalmente utilizados pela Administração Tributária no combate à violação das normas de incidência, e não via desconsideração de atos artificiosos”.

Contudo, de forma diversa, entende-se que muito embora o ato possa ser considerado ilícito segundo as normas de direito privado, ele não incorrerá necessariamente em um ilícito tributário, que depende da verificação das normas de incidência.

---

<sup>78</sup>REIS, Hécio Lafetá. Planejamento Tributário Abusivo: Violação da Imperatividade da Norma Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 2013, n. 209, p. 62.

Com isso, a verificação de um ilícito tributário será realizada em momento posterior à configuração do abuso de direito, sendo esse o campo do que se denomina de elusão fiscal, não sendo caso de evasão.

O que ocorrerá, isso sim, é a qualificação jurídica do fato puro (requalificado e possivelmente considerado ilícito nos termos da legislação cível) em relação à norma de incidência tributária, nos termos do art. 142 do CTN.

#### **4 VERIFICAÇÃO DOS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Destacados os principais aspectos diretamente relacionados aos limites do planejamento tributário, cabe tecer considerações sobre os princípios que deverão ser sopesados quando se busca concluir acerca da ofensa à intenção normativa, de modo que se possa ao final entender pela existência ou não de abuso de direito e fraude à lei.

##### **4.1 ANÁLISE ECONÔMICA DO FATO E OS PRINCÍPIOS DA SOLIDARIEDADE, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E LEGALIDADE**

Inicialmente, cumpre destacar que se aceita uma análise holística no sentido de identificar a real manifestação de riqueza, independentemente das formas e negócios jurídicos adotados pelo contribuinte

Como relata Greco<sup>79</sup>, o que importa é a verificação do “filme” e não das “fotografias”:

A questão fundamental é saber como devemos enxergar a realidade, pois ela comporta mais de uma perspectiva. Pode ser vista fotograficamente, quadro a quadro, e com isto chegaremos a uma conclusão positiva ou negativa em relação a cada quadro isolado. Mas também pode ser vista cinematograficamente, vale, dizer, o filme inteiro.

Qual das perspectivas adotar? Normalmente só sabemos qual é a história quando chegamos ao final, só no final entendemos o significado real de tudo o que aconteceu. Esta é uma pergunta-chave porque fotograficamente determinada opção pode ser plenamente protegida e até mesmo querida

---

<sup>79</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 123.

pelo ordenamento jurídico, mas da perspectiva do filme ela pode aparecer como instrumento para um planejamento inaceitável.

A busca pelo “filme” e, conseqüentemente, a efetiva essência e objetivo da operação transfere o foco da análise para o resultado almejado, bem como se tal resultado é permitido ou não pelo ordenamento jurídico.

Embora se aceite o desapego ao formalismo, dando lugar à análise do resultado do negócio jurídico independentemente da forma de operacionalização, o momento subsequente de subsumir o fato econômico à norma de incidência tributária deve ser realizado com cuidado.

O momento da interpretação normativa que ora se analisa é quando se busca subsumir os fatos (ainda que abstraídos da pura formalidade, ou seja, na sua essência) aos pressupostos da incidência tributária.

Este momento definirá se o caso concreto incorreu ou não em abuso de direito ou fraude à lei do ponto de vista tributário, e se deverá haver imposição e reclassificação dos fatos para fins fiscais.

Diversos autores têm ressaltado a importância de observar o princípio da solidariedade quando da análise do caso concreto, no sentido de argumentar que diante de determinada manifestação de riqueza, o contribuinte não poderia ter se movimentado como o fez, ainda que segundo os ditames legais.

No âmbito tributário, o princípio da solidariedade traduz-se em princípio da capacidade contributiva subjetiva<sup>80</sup>.

Marco Aurélio Greco<sup>81</sup>, por exemplo, defende a eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva, no sentido de que há um dever fundamental de pagar impostos.

Quando se confere eficácia positiva ao princípio da capacidade contributiva, este pode se tornar fator determinante numa situação de potencial abuso de direito ou fraude à lei e, conseqüentemente, fator de discrimen para a imposição tributária.

---

<sup>80</sup>NETO, Luiz Flávio. **Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011. p. 83. Disponível em: <[http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-0309201243317/publico/Luis\\_Flavio\\_Neto\\_Dissertacao\\_Mestrado\\_USP\\_Teorias\\_do\\_A.pdf](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-0309201243317/publico/Luis_Flavio_Neto_Dissertacao_Mestrado_USP_Teorias_do_A.pdf)>. Acesso em: 03 jun. 2018.

<sup>81</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2008. p. 236.

Ou seja, em sendo analisado caso de possível abuso de direito ou fraude à lei, havendo manifestação de riqueza e consequente capacidade contributiva, estar-se-ia diante de um dever fundamental de pagar imposto, não sendo permitido, por este motivo, a operação que foi realizada (salvo se justificada com motivos extrafiscais, no entendimento do referido autor).

Segundo Greco<sup>82</sup>, essa forma de verificação dos limites do planejamento tributário estaria ainda de acordo com o princípio da isonomia, conforme se verifica no trecho abaixo:

[...] na medida em que a lei qualificou uma determinada manifestação de capacidade contributiva como pressuposto de incidência de um tributo, só haverá isonomia tributária se todos aqueles que se encontrarem na mesma condição tiverem de suportar a mesma carga fiscal. Se, apesar de existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, um contribuinte puder se furta ao imposto (ainda que lícitamente), esta unidade estará comprometendo a igualdade, que tem dignidade e relevância até mesmo maiores que a proteção à propriedade (CF, artigo 5º). Assim, inibir a eficácia da norma tributária significa frustrar sua imperatividade e bloquear a plenitude dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, o que repugna a uma interpretação que, em sintonia com o artigo 3º, I, da CF/88, busque encontrar o justo equilíbrio das previsões legais, visando a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Na feliz formulação do artigo 3º, I da CF/88, o justo estará no equilíbrio entre liberdade e à solidariedade não levar ao aniquilamento de nenhuma das duas.

Em outras palavras, de acordo com o entendimento acima, a procedibilidade do planejamento tributário estaria vinculada à capacidade contributiva, a qual deve ser atendida sob pena de ofensa ao princípio da isonomia, que possuiria peso maior que o direito à propriedade.

Com base nesse entendimento, reduzida a relevância do princípio da propriedade ao caso concreto, estar-se-ia obtendo justo equilíbrio entre liberdade e solidariedade, dando efetividade ao princípio da capacidade contributiva e isonomia.

Nota-se que aqui o princípio da isonomia estaria sendo utilizado para permitir que determinada tributação ocorra, pois daria ensejo à tributação na medida da existência de determinada manifestação de riqueza.

Marcus Abraham<sup>83</sup> busca impor os princípios de direito privado que norteiam os negócios jurídicos, concluindo que para configuração de um planejamento

---

<sup>82</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008. p. 201.

tributário abusivo, deve-se observar, dentre outros pontos, a “violação do princípio da capacidade contributiva e o descumprimento do dever de pagar tributos, além do desrespeito ao princípio da função social do ato ou o negócio jurídico realizado, com efetivo prejuízo para terceiros e a comprovada ausência de boa-fé objetiva pelas partes”.

O entendimento acima parece querer elevar o poder do intérprete para que, diante de um caso concreto, sejam verificadas questões relacionadas ao princípio da solidariedade, dever fundamental de pagar tributos e função social do contrato para que reste configurado abuso de direito ou fraude à lei e, segundo convicções pessoais, seja imposta a exigência fiscal.

Com isso, numa análise simplista no sentido de não haver uma motivação extrafiscal que justifique o planejamento, a prática seria abusiva.

No entanto, percebe-se que essa linha de entendimento não atrela a exigência fiscal às regras de incidência tributária, mas sim em aspectos subjetivos alheios à relação tributária.

Discorda-se desse entendimento inicialmente em virtude do princípio da legalidade, que estipula regras específicas quanto ao fenômeno da incidência tributária, não devendo este se submeter a critérios subjetivos externos para convalidar uma exigência fiscal.

Antônio Roberto Sampaio Dória<sup>84</sup> contextualiza a realidade que permeia a relação tributária:

Não estimamos realístico falar-se em Moral Tributária num setor em que o comportamento dos indivíduos é rigorosamente condicionado pela cogência da norma. Em primeiro lugar, devido ao princípio do utilitarismo que governa toda a vida econômica. Depois, tanto jurídica como moralmente, seria irrisório pretender-se generosidade por parte dos contribuintes, sendo a compulsoriedade, e não a adesão espontânea do indivíduo, a nota essencial da tributação. O erário público (já dissemos, escrevendo a propósito da elisão) não se nutre precipuamente de donativos ou esportulas, mas de contribuições forçadas.

---

<sup>83</sup>ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da Norma geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 2011, n. 192, p. 93.

<sup>84</sup>DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 128.



Neste aspecto, o que deve ser verificado é uma análise técnica sobre os fatos (na sua pura essência), que poderá naturalmente fundamentar a desconsideração dos negócios jurídicos formulados para fins fiscais.

Neste plano, bem se encaixam as ponderações alarmantes de Ricardo Mariz de Oliveira<sup>85</sup>:

Quer dizer, se não há critérios gerais para aquele mister, que sejam técnicos, objetivos, razoáveis, proporcionais, adequados, capazes de assegurar a certeza jurídica, em uma palavra, que possam ser considerados juridicamente justos e válidos, para não se restar no terreno incerto dos subjetivismos, em que um dado planejamento será inaceitável para uma pessoa, ou algumas pessoas, mas aceitável para outras, segundo suas inclinações pessoais, profissionais e ideológicas [...].

Deve-se evitar trazer posições sociais e políticas para a ordem tributária.

Embora se discorde dos requisitos expostos por Marcus Abraham<sup>86</sup> para a desconsideração de negócios jurídicos para fins fiscais, concorda-se com um dos critérios trazidos por ele (dentre os quais é o mais técnico) para essa análise, qual seja, haver “evidente dissintonia entre a hipótese de incidência do tributo e o resultado econômico que se chega, que produz um fato gerador diverso do que ocorreria, se não houvesse sido implementado o suposto planejamento fiscal”.

Tal requisito representa o cotejamento da hipótese de incidência tributária com o resultado auferido pelo contribuinte, sendo essa a operação a ser analisada diante das regras de direito tributário para fins de verificação de abusos.

Não obstante a necessidade de observância ao princípio da legalidade, cumpre destacar que o princípio da capacidade contributiva é uma prerrogativa do contribuinte e não pode ser usado de forma isolada contra ele para configurar abuso de direito ou fraude à lei, exigindo-lhe tributos com a pretensa satisfação aos princípios da solidariedade e isonomia.

---

<sup>85</sup>OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Cabimento e Dimensionamento das Penalidades por Planejamentos Fiscais Inaceitáveis (Breves Notas). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 2012, n. 197, p. 140/141.

<sup>86</sup>ABRAHAM, Marcus. Os 10 anos da Norma geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 2011, n. 192, p. 93.

Aliomar Baleeiro<sup>87</sup> leciona sobre o princípio da capacidade contributiva: “é que a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco”.

Com isso, discorda-se do entendimento de Huck<sup>88</sup> na parte em que eleva a importância do princípio da capacidade contributiva como elemento de destaque na imposição tributária.

O que se revela é que as manifestações de riqueza devem ser delimitadas de forma ampla sem apegos à formalidade, mas cotejadas de forma técnica de acordo com a norma tributária, segundo os critérios na medida de cada tributo.

Alberto Xavier<sup>89</sup> assim expõe:

Escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma ou outra forma, mas, sempre deverá proceder a essa escolha de entre as situações da vida reveladoras de capacidade contributiva e sempre a estas se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo.

Não se pode, diversamente, querer tornar o princípio da capacidade contributiva como um pressuposto extralegal da relação jurídica tributária, dando supostamente efetividade ao princípio da isonomia.

Luiz Flávio Neto<sup>90</sup> conclui da seguinte forma:

Pode-se entender que, da forma como estabelecido no sistema constitucional brasileiro, o princípio da capacidade contributiva possui apenas eficácia negativa. Ou seja, a fim de vivificar o princípio da solidariedade, cabe ao legislador gravar exclusivamente signos presuntivos de riqueza, sendo-lhe vedado obrigar o particular a concorrer com estes.

---

<sup>87</sup>BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 1091.

<sup>88</sup> “A capacidade contributiva, nessa linha, funcionaria como o critério legítimo para estabelecer as discriminações tributárias, pois nem todas as situações da vida podem ser elencadas pelo legislador ordinário, como pressupostos tributários, mas apenas aquelas que se mostrem aptas a revelar a capacidade de contribuir daquele que vai arcar com o gravame fiscal.” (HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 78).

<sup>89</sup>XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal**. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1974. v.1. p. 108.

<sup>90</sup>NETO, Luiz Flávio. **Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011. p. 86. Disponível em: <[http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/publico/Luis\\_Flavio\\_Neto\\_Dissertacao\\_Mestrado\\_USP\\_Teorias\\_do\\_A.pdf](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/publico/Luis_Flavio_Neto_Dissertacao_Mestrado_USP_Teorias_do_A.pdf)>. Acesso em: 03 jun. 2018.

Conforme leciona Luís Eduardo Schoueri, não basta a existência de capacidade contributiva para que surja a tributação; é papel do legislador escolher, dentre as diversas hipóteses inseridas em sua competência, aquelas que darão azo à tributação.

Em relação ao princípio da isonomia, ao invés de utilizá-lo de forma a fundamentar a aplicação do princípio da capacidade contributiva e solidariedade (como se fosse o resultado almejado), entende-se que a sua aplicação pode ser decisiva numa análise técnica, dando-lhe efetividade sem ofender a garantias individuais.

Neste aspecto, destaca-se o conteúdo axiológico inserto na igualdade, nas palavras de Tercio Sampaio Ferraz<sup>91</sup>:

A igualdade, pois, como conteúdo axiológico de direito, deve ser tomada, num sentido negativo, como direito de não ser discriminado, cujo conteúdo é o dever (do Estado e dos demais concidadãos) de omitir discriminações. Num sentido positivo é também um direito ao máximo de condições e oportunidades de participação nos benefícios, cujo conteúdo é o dever (do Estado e dos demais concidadãos) de agir de modo a propiciá-los.

Como se verá mais adiante, o princípio da isonomia deve ser perseguido de forma a resguardar os direitos individuais dos cidadãos ao mesmo tempo em que evita a prática de condutas abusivas.

#### 4.2 DA ILEGITIMIDADE E DESNECESSIDADE DA TESE DO PROPÓSITO NEGOCIAL

Alguns doutrinadores buscam vincular, ainda que parcialmente, o limite dos negócios jurídicos à motivação.

Nesse ponto, Marco Aurélio Greco<sup>92</sup> destaca:

Neste passo, tem pertinência o tema do 'abuso de direito', categoria construída para inibir práticas que, embora possam encontrar-se no âmbito da licitude (se o ordenamento positivo assim tratar o abuso), implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, (i) seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua existência, (ii) seja

<sup>91</sup>FERRAZ, Tercio Sampaio. **Constituição de 1988 – Legitimidade**. São Paulo: Atlas, 1989. p. 32.

<sup>92</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 195.

pela sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique. De qualquer modo, seja o ato abusivo considerado lícito ou ilícito a consequência perante o Fisco será sempre a sua inoponibilidade de seus efeitos.

Percebe-se que, de acordo com Greco, é importante a verificação do motivo pelo qual determinado direito se encontra previsto no ordenamento, bem como se tal direito está sendo utilizado sem uma razão que justifique de forma suficiente.

Hermes Marcelo Huck<sup>93</sup> também partilha do entendimento de Greco, asseverando que:

Independentemente do rótulo que ostente, o planejamento tributário, quando estruturado por uma construção elisiva, mas sem qualquer finalidade negocial senão a da economia fiscal, pode ser considerado como uma forma de abuso de direito, sujeitando-se à desconsideração para efeitos fiscais. Tal qual no caso do *business purpose test* do direito americano, o ato ou negócio deve ter uma finalidade negocial, e não restringir-se apenas a um exercício de imaginação destinado a reduzir ou eliminar impostos que de outra forma seriam devidos. É sofismática a afirmação de que o simples fato de economizar impostos, por si só, já caracterizaria um *business purpose*.

No entanto, a mera motivação extrafiscal quando da realização do planejamento tributário não guarda qualquer relação com eventual ofensa ao ordenamento jurídico.

O Código Civil aborda a questão da motivação dos atos jurídicos nos arts. 140, 145 e 166, inc. III do Código Civil, nos seguintes termos:

Art. 140. O falso motivo só vicia a declaração de vontade quando expresso como razão determinante.

Art. 145. São os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa.

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:  
[...]

III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;

Percebe-se que o Código Civil visa tutelar aquelas relações que foram objeto de: (i) falso motivo; (ii) motivo doloso; e (iii) motivo ilícito.

---

<sup>93</sup>HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 149.

No âmbito tributário, por outro lado, tais questões normalmente não se verificam, pois o que se verifica é um intuito de realizar uma operação para otimizar a carga tributária, não havendo a ocorrência das três hipóteses acima que poderiam ensejar na desconsideração do negócio jurídico pela sua motivação.

Do ponto de vista fiscal, a motivação do ato pode sim ser a de economizar determinado imposto. Nesse sentido destaca Livia de Carlo Germano<sup>94</sup>:

O fato de se realizar um negócio com a única finalidade de se economizar tributos (motivo) nada diz sobre a possibilidade de revisão do lançamento. Uma vez presente a causa do negócio, não havendo simulação nem fraude, este deve ser respeitado e não poderá haver a pretensão de tributação apenas porque supostamente haveria outra forma mais onerosa fiscalmente de se obter o mesmo efeito.

A tese de aceitar a motivação de economizar impostos para fins de planejamento tributário ainda é minoritária, mas já apresenta precedentes administrativos<sup>95</sup>.

Com isso, a análise da motivação em si, para fins fiscais, não é relevante. O simples fato de a motivação ser a de economizar o imposto não enseja qualquer ilicitude, não impondo a aplicação do art. 166, inciso III do Código Civil.

Daniel Takaki<sup>96</sup> pontua que:

O Juiz Learned Hand expressou, de modo eloquente, a legitimidade da utilização do planejamento fiscal em duas de suas opiniões, quais sejam<sup>97</sup>: “Qualquer indivíduo pode dispor de suas atividades de modo que os seus tributos sejam os mais baixos possíveis. Ninguém está obrigado a agir conforme os meios de quem melhor renderão ao Tesouro; não há nenhuma ação patriótica em aumentar os seus tributos.

---

<sup>94</sup>GERMANO, Livia de Carli. **A Elusão Tributária e os Limites à Requalificação dos Negócios Jurídicos**. Dissertação em Direito. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. p. 88. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-083302/pt-br.php>> Acesso em: 03 jun. 2018.

<sup>95</sup>MACEI, Demetrius Nichele; QUINTINO, Jessica Priscilla. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília. v. 17, n. 113. Out. 2015/Jan. 2016. p. 579/604.

<sup>96</sup>ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal: aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 76

<sup>97</sup>LARKINS, Ernest R. **Multinationals and Their Quest for the Good Tax Haven: Taxes Are But One**, Albeit a Important Consideration. INT'L. LAW, vol. 25, nº 2. p. 472.

Nesse sentido, asseverou-se na *International Fiscal Association* em Madrid no ano de 1959<sup>98</sup> que é direito do contribuinte adotar a opção que seja menos onerosa:

[...] é, portanto, um princípio fundamental, sobre o qual a doutrina e a jurisprudência estão de acordo, que quando o contribuinte tem opção entre duas ou mais soluções legais, cabe-lhe o direito de, sob ponto de vista da sua situação fiscal, adotar a que lhe pareça menos onerosa.

A partir do momento que se aceita que a motivação de economizar um tributo não é uma condicionante importante para os limites do planejamento tributário – tendo a vasta maioria dos planejamentos fiscais partidos dessa premissa, a análise de eventual abuso recairá necessariamente nos efeitos e resultados obtidos com tal planejamento.

Marciano Seabra De Godo<sup>99</sup> assim pondera:

Adiro à posição de Carlos Palao Taboada segundo o qual o que é relevante para a doutrina do *business purpose*, tal como surgiu e se desenvolveu na jurisprudência e na legislação dos Estados Unidos, não é a análise dos motivos dos atos do contribuinte (“motivos” no sentido de razões que levam alguém a fazer algo), mas, sim, a análise dos próprios atos/negócios praticados, submetidos a um exame quanto à sua efetiva finalidade prática. Sendo assim, a doutrina do *business purpose*, ao contrário do que se poderia pensar, é bastante similar às clássicas normas gerais antielusão do tipo fraude à lei, abuso de formas etc., e também bastante similar à visão causalista do fenômeno da simulação.

Bruno Fajersztajn e Ramon Tomazela Santos, citando Moreira Alves<sup>100</sup>, assim expõem:

O autor também enfatiza que a causa não se confunde com o motivo para a celebração do negócio jurídico, que corresponde aos designios pretendidos pelas partes por motivo do exercício de suas faculdades mentais. De modo mais preciso, o motivo (móvel subjetivo) da prática do ato está relegado ao plano psíquico do agente, o que não se confunde com a causa do negócio

<sup>98</sup>MORAES, Bernardo Ribeiro, 1996 apud *Association International de Droit Financier et Fiscal, Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. XXXIX, 1959. p.147.

<sup>99</sup>MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros ICET, 2016. p. 497.

<sup>100</sup>FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela Santos. Planejamento Tributário – entre o Positivismo Formalista e o Pós-Positivismo Valorativo: a Nova Fase da Jurisprudência Administrativa e os Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 223. São Paulo: RDDT, 2014. p. 41-42.

jurídico, que equivale à função econômico-social que o direito objetivamente atribui a determinado negócio jurídico. O motivo do negócio jurídico – convém insistir – é a razão íntima e pessoal que impulsiona as partes na celebração do negócio jurídico. No âmbito da autonomia privada, a vontade exteriorizada pelas partes na formação do negócio jurídico provém dos motivos, os quais, a princípio, são irrelevantes para a sua validade, salvo em situações excepcionais, nas quais o desejo íntimo está distorcido por engano sobre a realidade existente. A todo rigor, há diversas razões de ordem psicológica ou emocional que podem motivar as partes, mas essa investigação, no mais das vezes, escapa à órbita eminentemente jurídica, por corresponder ao motivo do negócio jurídico. Daí se dizer que, independentemente dos motivos ou das intenções das partes para a celebração de determinado negócio jurídico, a sua causa será sempre imutável, na medida em que deriva da disciplina jurídica, atribuída por lei, ao negócio jurídico realizado pelas partes no exercício de sua autonomia da vontade.

A prática de se focar no resultado obtido por meio de planejamento tributário não só é meio hábil de resguardar a possibilidade de se limitar as operações praticadas com abuso de direito, como também está em consonância com a prática naturalmente adotada pelos contribuintes de sempre buscar a operação mais otimizada possível, evitando-se a ilusão de se achar que determinada operação não teve o propósito de economizar imposto pelo fato de haver outra variável que leva à existência de um suposto propósito negocial.

Ao se evitar partir de uma premissa que está de acordo com a natureza humana (busca pela opção menos onerosa possível do ponto de vista fiscal), está-se atuando em conformidade com os interesses coletivos em si (resguardando-se o individualismo inerente), sem afastar a possibilidade de identificação da prática de abuso de direito sobre o resultado obtido (eventual ofensa aos interesses coletivos e sociais).

Com isso, é possível verificar a ordem jurídica a partir da observância das práticas usualmente realizadas pela sociedade, realizando-se o juízo de valor com base nos princípios e nas normas impositivas vigentes, a depender do resultado obtido.

Nessa linha, nota-se que, com exceção do inc. III mencionado, o próprio art. 166 do Código Civil, mencionado acima, traz rol de efeitos do ato jurídico que podem torná-lo nulo, não tratando da motivação em si.

Mesmo sendo a motivação de determinado ato jurídico a de economizar impostos (não sendo isso uma ilicitude), caberá ao intérprete verificar se os efeitos de tal ato ultrapassaram os limites da imposição tributária.

O que se verifica na prática é que, qualquer reorganização realizada pelo contribuinte terá o viés fiscal devidamente analisado em algum momento, para que não se incorra desnecessariamente em uma situação tributária mais onerosa.

Verificando que tal movimentação pode inclusive resultar em carga tributária mais vantajosa, haverá um forte motivo para se realizar determinada movimentação (muito embora possa-se ter motivos extrafiscais em jogo).

Ocorre que, em muitos casos, o motivo de se posicionar de forma menos onerosa é mais relevante que o próprio “propósito comercial”. Vale dizer que, em diversas situações, o que acaba ao final prevalecendo é o intuito de economizar impostos de forma lícita, embora possa-se ter motivos extrafiscais válidos.

Em uma situação onde estão presentes os propósitos fiscais e extrafiscais, é de se questionar se seria válida a operação ainda que no final a decisão tenha sido tomada em vista da intenção de economizar imposto legalmente (ou seja, se não tivesse a economia fiscal, o motivo extrafiscal seria desconsiderado e a operação permaneceria a mesma).

Não parece fazer sentido esse tipo de verificação, dado que se entraria em um campo ainda mais subjetivo do que aquele que já se tem quando se fala de propósito comercial, que seria a verificação de até que ponto é válido o suposto propósito extrafiscal alegado pelo contribuinte.

Na passagem citada anteriormente, discorda-se do brilhante jurista Hermes Marcelo Huck quando menciona que “a afirmação de que o simples fato de economizar impostos, por si só, já caracterizaria um *business purpose*”, seria sofismática.

De forma diversa, pelo que foi mencionado acima, o que parece sofismático é a afirmação de que seria necessário propósito comercial (extrafiscal) para se justificar um planejamento tributário.

Ao focar a análise da legitimidade do ato ao resultado econômico auferido, evita-se realizar aferições subjetivas no que tange à causa ou motivação para a realização de determinada operação.

Ainda que a causa pareça ser ou não plausível, o fato é que o resultado obtido é que deverá ser “testado”, da mesma forma para todos os contribuintes.



Neste ponto, discorda-se do entendimento do Professor Greco<sup>101</sup> no que tange à necessidade de os negócios jurídicos possuírem uma causa que não seja a mera redução de imposto, consoante mencionado abaixo:

No entanto, os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo: neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. Ou seja, se o objetivo predominante for a redução da carga tributária, ter-se-á um uso abusivo do direito.

Aos contribuintes é assegurado o direito de se reorganizar, ainda que para economizar imposto. O fato de alguns possuírem uma causa a mais do que o outro, além da economia fiscal, não deveria pesar sobremaneira na legitimidade ou não perante o ordenamento jurídico.

A busca por uma “causa nobre” (causa além da mera economia fiscal), no entendimento acima, acaba distorcendo a subsunção do fato à norma, trazendo requisitos alheios à obrigação tributária, incentivando a busca por qualquer motivação adicional e deixando de lado o que realmente importa, que seria o resultado.

O fato de determinado contribuinte possuir um motivo extrafiscal para realizar uma operação que resulta em menor carga fiscal, como por exemplo uma exigência inserida em edital de licitação, ou uma exigência imposta pelo Banco Nacional de Desenvolvimento – BNDES para a concessão de financiamentos, não altera a essência da operação e da imposição legal, que deve ser verificada de forma isonômica para todos.

Não fosse assim, haveria demasiada carga subjetiva na análise da procedência de determinada operação, o que tornaria os institutos do abuso de direito e fraude à lei discricionários e imprevisíveis, com efeitos prejudiciais ao próprio conceito de função social dos negócios jurídicos.

Embora a aferição de abusos seja louvável no sentido de evitar condutas demasiadamente individualistas, bem como no sentido de extrair do ordenamento

---

<sup>101</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 212-213.

jurídico remédio próprio para esses casos, não se verifica uma lógica, tampouco uma solução, em se focar a análise na causa e motivação após a análise de todo o “filme”.

Se assim fosse, não seria necessário analisar o “filme”, mas sim apenas o *trailer*, ou seja, apenas o ponto de partida.

O que se percebe é que a motivação de buscar uma economia de impostos, por si só, não enseja abuso de direito ou fraude à lei, dado que não representa, por si só, uma conduta que colida com os anseios sociais e com o Estado Democrático de Direito.

Os limites e extensão dessa economia fiscal é que tem que ser colocado à prova do ordenamento jurídico. Novamente, são seus resultados e efeitos que serão objeto de verificação.

Bruno Fajersztajn e Ramon Tomazela Santos<sup>102</sup> assim destacam:

Em caráter geral, pode-se dizer que o abuso de direito corresponde ao excesso cometido pelo titular no exercício de um direito. Os limites do abuso do direito, no plano civil, estão definidos no próprio artigo 187 e correspondem aos fins econômicos normais, sociais, de boa-fé e dos bons costumes de um contrato. É a chamada função social do contrato, o qual não pode ser utilizado pelas partes para além desses limites.

Em nosso sentir, não se vislumbra abuso de direito na prática de atos e negócios com o objetivo de evitar a incidência tributária, eis que não há qualquer norma (legal, moral ou social) que impeça o contribuinte de estruturar seus negócios e atividades da forma que lhe pareça mais adequada para a consecução de seus objetivos sociais, optando por caminhos menos onerosos sob o ponto de vista tributário. Ao contrário, pode-se dizer que elidir a obrigação tributária é um objetivo legítimo, em respeito ao princípio da autonomia patrimonial previsto na Constituição Federal de 1988, que protege a livre iniciativa e a propriedade privada.

Em consequência, não há abuso de direito na prática de negócio jurídico com o objetivo de obter economia tributária, por se tratar de autêntico exercício regular do direito. É curioso observar que o inciso I do art. 188 do Código Civil faz menção ao “exercício regular de um direito reconhecido”, o que poderia suscitar dúvidas quanto à sua aplicação ao planejamento tributário. Entretanto, não se pode olvidar que há amplo reconhecimento ao direito à prática do planejamento tributário lícito e eficaz e o ilícito, ineficaz e inoponível ao Fisco, assim como as patologias que autorizam a fiscalização a desconsiderar os atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes com a finalidade de evitar, reduzir ou diferir a incidência tributária.

---

<sup>102</sup>FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela Santos. Planejamento Tributário – entre o Positivismo Formalista e o Pós-Positivismo Valorativo: a Nova Fase da Jurisprudência Administrativa e os Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 223. São Paulo: RDDT, 2014. p. 44/45

A crítica que se faz quanto ao propósito negocial é a de que: (i) sua análise é altamente subjetiva; (ii) sua verificação deixa de lado o resultado atingido pelo contribuinte, que deveria ser o ponto central da análise para fins de legitimidade do planejamento tributário; (iii) diversos motivos extrafiscais são hipotéticos, se verificando na prática a expressão “me engana que eu gosto”; (iv) a verificação de eventual abuso de direito e fraude à lei não requer a análise do propósito negocial, notadamente por estar atrelada ao resultado obtido pelo contribuinte, e não à motivação.

Segundo diversos autores<sup>103</sup>, a teoria do propósito negocial (*business purpose doctrine*) decorre de uma construção americana que tem origem no caso *Gregory vs Helvering*, que ocorreu no ano de 1934.

No referido caso, o contribuinte transferiu para sua pessoa física a participação societária até então mantida por sua pessoa jurídica, de modo a realizar o ganho pela alienação de tal participação na pessoa física, gerando uma economia fiscal de acordo com normas de incidência vigentes à época<sup>104</sup>.

Veja-se breve transcrição da conduta do contribuinte no caso em tela:

*For the sole purpose of procuring a transfer of these shares to herself in order to sell them for her individual profit, and at the same time, diminish the amount of income tax which would result from a direct transfer by way of dividend, she sought to bring about a "reorganization"*<sup>105</sup>

Para tanto, o contribuinte se utilizou de uma regra prevista na legislação que permitia a realização de uma “reorganização”, segundo a qual era possível que os acionistas transferissem ativos para outras empresas por eles controladas<sup>106</sup>.

<sup>103</sup>Marciano Seabra de Godoi também destaca essa origem (MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p. 497)

<sup>104</sup>SANTOS, Ramon Tomazela. O Desvirtuamento da Teoria do Propósito Negocial: da Origem no Caso *Gregory vs Helvering* até a sua Aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 2015, n. 243, p. 127/128.

<sup>105</sup>EUA. *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935). Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

<sup>106</sup>*(i) Definition of Reorganization. -- As used in this section . . . (1) The term 'reorganization' means . . . (B) a transfer by a corporation of all or a part of its assets to another corporation if immediately after the transfer the transferor or its stockholders or both are in control of the corporation to which the assets are transferred. . . ."* Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

Não obstante a prerrogativa de reorganização dos ativos, entendeu-se no referido caso que ela não poderia ser utilizada para uma finalidade que não esteja de acordo com uma efetiva reorganização.

Assim, como a participação foi subsequentemente alienada pelo contribuinte, entendeu a Suprema Corte Americana que não havia qualquer intenção de reorganização, mas sim tão somente de economizar impostos, o que seria inviável. Nesse sentido destacou-se:

*Putting aside, then, the question of motive in respect of taxation altogether, and fixing the character of the proceeding by what actually occurred, what do we find? Simply an operation having no business or corporate purpose -- a mere device which put on the form of a corporate reorganization as a disguise for concealing its real character, and the sole object and accomplishment of which was the consummation of a preconceived plan, not to reorganize a business or any part of a business, but to transfer a parcel of corporate shares to the petitioner. No doubt, a new and valid corporation was created. But that corporation was nothing more than a contrivance to the end last described. It was brought into existence for no other purpose; it performed, as it was intended from the beginning it should perform, no other function.<sup>107</sup>*

Percebe-se que a norma americana era no sentido de não tributar eventual ganho obtido pelo acionista quando da transferência de bens entre empresas por ele controladas, porém prevaleceu o entendimento de que tal prerrogativa não poderia ser utilizada para possibilitar uma movimentação voltada à subsequentemente alienação e economia tributária.

Tal decisão trouxe um ingrediente na análise do planejamento tributário, que seria a intenção do agente em relação aos movimentos realizados. A única dúvida que jamais se saberá é se haveria outra conclusão se a norma americana atinente ao conceito e possibilidade de reorganização fosse diferente.

Seria possível arriscar a afirmação de que a conclusão da Suprema Corte dificilmente seria diferente, pois sua decisão não se apegou em formalidades da lei, mas sim em uma ideia ampla de que deveria haver uma intenção vinculada à norma, e não uma intenção exclusiva de economizar impostos.

Fazendo um paralelo de tal caso com o que se verifica hoje no Brasil, é possível encontrar similaridades.

Da mesma forma que no caso americano relatado acima, há no Brasil uma economia tributária em se realizar a venda de participação societária por meio de pessoa física, ao invés da pessoa jurídica.

Vale citar a situação onde o sócio transfere o investimento da empresa para sua pessoa física visando posterior venda com uma alíquota de Imposto de Renda Pessoa Física (15% a 22,5%) mais favorável daquela que seria verificada na pessoa jurídica (34%).

No ordenamento jurídico brasileiro, de forma diversa dos Estados Unidos, é facultado ao acionista o retorno do investimento ao valor contábil, hipótese em que a pessoa jurídica não apurará qualquer ganho tributável.

Veja-se o que dispõe o art. 22 da Lei nº 9.249/95:

Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.

§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Nota-se que no Brasil existe uma possibilidade objetiva de os sócios transferirem os bens de suas empresas para suas pessoas físicas.

Ou seja, ao passo que nos Estados Unidos permita-se que não fosse imposta tributação nos casos em que os bens são reorganizados entre empresas

---

<sup>107</sup>EUA. Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935). Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

controladas pelos mesmos acionistas, no Brasil há permissão objetiva para que a transferência seja realizada diretamente à pessoa física sem incidência tributária.

Embora haja uma notável diferença que pode levar a conclusões distintas em cada caso, para os seguidores da corrente do propósito negocial, seria possível entender que a possibilidade aventada no art. 22 da Lei nº 9.249/95 deveria estar amparada com uma intenção extrafiscal de reduzir o capital social.

Nessa linha, a Receita Federal do Brasil vem autuando os contribuintes que se utilizaram desse instrumento para se beneficiar de uma incidência tributária mais vantajosa na pessoa física, alegando que não houve propósito negocial na operação, mas tão somente intuito de economizar imposto.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem proferido decisões em sentidos diversos, não havendo ainda uma posição conclusiva acerca do tema.

Como primeiro exemplo, pode-se citar o Processo Administrativo Fiscal (PAF) nº 11080.732190/2015-96, segundo o qual identificou-se que o contribuinte reduziu o capital para realizar a venda de participação societária na controladora, onde o ganho tributável foi abatido pelo prejuízo fiscal acumulado na empresa, gerando uma economia fiscal.

Diante desse cenário, segundo relatado pelo CARF, entendeu a fiscalização que:

As operações societárias implementadas ocorreram em infração à Lei 6.404/76 e foram realizadas com fins específicos de transferir o ganho de capital da FISCALIZADA para a CONTROLADORA, com fins de deflagrar a fraude tributária com a interposição da CONTROLADORA na operação de alienação da participação acionária da FISCALIZADA<sup>108</sup>.

A 3ª Câmara, 1ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF entendeu, por unanimidade, que a fiscalização estava correta, pois muito embora a redução de capital estivesse correta do ponto de vista legal, teria ocorrido interposição da controladora na realização da venda. Para isso, destacou que quem foi a empresa que realizou a negociação e pagou pelas despesas da operação,

---

<sup>108</sup>CARF. 1ª Seção. 3ª Câmara, 1ª Turma. PAF nº 11080.732190/2015-96. Acórdão nº 1301-002.609. Sessão de 19/09/2017.

inclusive de laudos de avaliação, foi a controlada, não podendo outra pessoa assumir a sua posição de vendedora.

Tal julgamento restou assim ementado:

PAF nº 11080.732190/2015-96

GANHO DE CAPITAL. É sujeito passivo de fato dos tributos incidentes sobre o ganho de capital a pessoa que promove devolução de capital por valor contábil após redução de capital, quando presente conjunto de indícios que convergem à conclusão de que promoveu a alienação por intermédio de outra pessoa após uma série de operações sem propósito negocial e manteve atuação em aspectos relevantes do negócio que em tese não mais lhe competia.

MULTA QUALIFICADA. Constituem fatos que, em seu conjunto, evidenciam intuito de fraude e implicam a qualificação da multa de ofício a realização de operações em reduzido lapso temporal, o protagonismo da autuada em aspectos relevantes do negócio que em tese não mais lhe competia, a interdependência das partes, a incoerência da operação com a lógica da atividade desenvolvida e a conseqüente falta de propósito negocial.<sup>109</sup>

Tal precedente é interessante pois reflete a posição da Receita Federal no sentido de buscar o propósito negocial nas operações e de fixar a pessoa mais apropriada para a realização do fato gerador, evitando que o contribuinte faça uma reorganização.

Pode ser mencionado ainda o julgamento do PAF nº 15504.730268/2014-80, segundo o qual as pessoas físicas reduziram o capital social da empresa para obter o investimento (participação societária) e aliená-lo subsequentemente com a alíquota reduzida de imposto de renda pessoa física.

A fiscalização entendeu que a empresa que tinha o interesse e teria iniciado a negociação e desenvolvido os trabalhos junto com o comprador visando a concretização do negócio, não podendo as pessoas físicas atuarem como interposta pessoa na qualidade de vendedores. Destacou ainda que boa parte dos recursos da venda retornaram à empresa por meio de integralização de capital, adiantamentos para futuro aumento de capital e mútuos, o que revelaria o caráter dissimulador da operação.

O CARF, ao analisar o caso, entendeu que não se estaria diante de caso de simulação, pois a operação de redução de capital foi realizada dentro dos ditames

---

<sup>109</sup>CARF. 1ª Seção. 3ª Câmara, 1ª Turma. PAF nº 11080.732190/2015-96. Acórdão nº 1301-002.609. Sessão de 19/09/2017.

legais. Ademais, pontuou ainda que o fato de as negociações terem iniciado antes da redução de capital não invalidaria a redução de capital, que é autorizada pelo art. 22 da Lei nº 9.249/95. Segue abaixo ementa do julgamento:

PAF nº 15504.730268/2014-80  
REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS SÓCIOS E ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. SITUAÇÃO AUTORIZADA PELO ARTIGO 22 DA LEI Nº 9.430 DE 1996. PROCEDIMENTO LÍCITO. Os artigos 22 e 23 da Lei nº 9.249, de 1995, adotam o mesmo critério tanto para integralização de capital social, quanto para devolução deste aos sócios ou acionistas, conferindo coerência ao sistema jurídico. O artigo 23 prevê a possibilidade das pessoas físicas transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital social, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração ou pelo valor de mercado. O artigo 22, por sua vez, prevê que os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado. Ademais, o fato dos acionistas planejarem a redução do capital social, celebrando contratos preliminares de que tratam os artigos 462 e 463 do Código Civil, visando a subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, não caracteriza a operação de redução de capital como simulação.<sup>110</sup>

Em tal caso verificou-se que o CARF deu maior força ao texto legal, no sentido de permitir que o contribuinte faça a redução de capital, sem maiores limitações quanto à motivação.

Outro caso que pode ser mencionado, que segue linha de entendimento similar, é o PAF nº 16561.720150/2015-11, segundo o qual também houve redução de capital aos sócios pessoas físicas visando posterior alienação e redução tributária.

A fiscalização destacou que as negociações se iniciaram antes da redução de capital e os movimentos societários ocorreram em prazos exíguos, de forma despropositada. Ao final concluiu que:

A redução de capital, conjugada com a transferência aos seus sócios, mediante conferência de cotas de uma Holding, cuja participação estava sendo negociada em valor bem superior ao custo contábil, demonstra que a redução do capital almejava, como objetivo único, a transferência de sua

---

<sup>110</sup>CARF. 1ª Seção. 2ª Câmara, 1ª Turma. PAF nº 15504.730268/2014-80. Acórdão nº 1201-001.920. Sessão de 18/10/2017.



participação para pessoas físicas ou domiciliadas no exterior, visando uma indevida economia tributária<sup>111</sup>.

Após análise do caso, a 4ª Câmara, 1ª Turma da 1ª Seção do CARF entendeu que não haveria que se falar em abuso no planejamento, pontuando que:

No máximo, o que houve foi planejamento, no sentido de que foram estudadas alternativas para a alienação da participação na Holding G4 e houve atuação preventiva de forma a minimizar os impactos tributários. Mas isso é, inclusive, o dever de um bom administrador, já que os tributos são, em última análise, custos como quaisquer outros, os quais devem ser, na medida do possível e desde que licitamente, reduzidos em prol da saúde financeira de qualquer pessoa, física ou jurídica.

Assim, não se pode tratar o planejamento de forma pejorativa, como se todo empresário que planejasse praticasse um ilícito. Repita-se: qualquer administrador probo deve planejar, ou seja, buscar antecipar os efeitos dos negócios a serem praticados e estudar alternativas que tragam menor custo ou maior benefício. Tal planejamento será lícito desde que cada ato analisado individualmente e também no conjunto com outros atos tenha uma função, ou seja, produza as consequências jurídicas que se espera daquele ato. É o que muitos chamam de "causa" do negócio. Assim, não se pode pretender tributar uma operação tal como a fiscalização entendia que ela devesse ter sido feita. O fato de uma operação não ter tido o "desfecho previsível" que a fiscalização esperava não significa que ela não tenha tido "propósito negocial". De fato, já observei em outros votos que temos presenciado com preocupante frequência a utilização, pelas autoridades fiscais, de uma versão extrema e literal da suposta "teoria do propósito negocial" por meio do qual se defende que a simples ausência - sob a ótica do fisco - de outros "motivos" para a operação que não o alcance do benefício fiscal já seria elemento suficiente para invalidar as operações ou, ao menos, as vantagens fiscais daí resultantes. Tal racional, além de carecer de suporte jurídico, guarda certa contradição com diversas regras e estruturas criadas há muito tempo pelo legislador pátrio, por meio das quais são oferecidas vantagens fiscais a contribuintes que cumpram determinados requisitos expressos na legislação.

Daí é que o que se vê, frequentemente, é a criação de requisitos adicionais àqueles previstos na legislação, sem qualquer amparo jurídico, e fundado exclusivamente em uma premissa - falsa, e quase preconceituosa - de que uma operação que vise a atingir vantagem fiscal legalmente prevista "não vale para fins fiscais"<sup>112</sup>.

Mais uma vez, o CARF entendeu que o contribuinte pode atuar conforme a legislação, usando da prerrogativa da redução de capital social. Fez-se ainda o alerta para que não se pejore as condutas dos contribuintes realizadas com o fim de economizar impostos, pois nem sempre há abusos.

---

<sup>111</sup>CARF. 1ª Seção. 4ª Câmara, 1ª Turma. PAF nº 16561.720150/2015-11. Acórdão nº 1401-002.347. Sessão de 10/04/2018. p. 8.

<sup>112</sup> Ibidem.

Diante dos casos acima, o que se nota é que a tese do propósito negocial acaba sendo um importante instrumento para permitir que a Receita Federal desconsidere qualquer operação que lhe seja menos vantajosa, não havendo um critério norteador para a configuração dos ilícitos.

No âmbito judiciário, por outro lado, ainda não se verifica um avanço da teoria do propósito negocial em si, no sentido de buscar avidamente uma motivação extrafiscal.

Por outro lado, o que se nota é que o judiciário irá analisar a essência dos fatos para verificar se o contribuinte atuou de forma fraudulenta ou simulada.

Como exemplo, cita-se o caso onde o contribuinte foi autuado por ter transferido bens para outra empresa do grupo (via cisão e integralização de capital) sujeita ao regime de tributação pelo Lucro Presumido.

Após a transferência dos ativos, tal empresa realizou a venda dos bens utilizando-se das alíquotas de presunção do Lucro Presumido (8% para IRPJ e 12% para CSLL), em nítida economia fiscal.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, ao analisar o caso<sup>113</sup>, entendeu por maioria de votos que não houve propósito negocial na transferência de bens e posterior alienação, notadamente pelo fato de a empresa estar situada no mesmo local da outra e não ter funcionários.

Acionado o Poder Judiciário, o Juiz Federal da 4ª Vara Federal de Caxias do Sul<sup>114</sup> entendeu que não houve planejamento abusivo pelo fato de que “o ordenamento jurídico pátrio não proíbe que os contribuintes exerçam sua atividade da forma menos onerosa, planejando adequadamente seus negócios e utilizando-se da elisão fiscal de forma moderada”.

---

<sup>113</sup>CARF. 1ª Seção. CSRF. PAF nº 11080.723307/2012-06. Acórdão nº 9101-002.429. Sessão de 18/08/2016. EMENTA: OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INADMISSIBILIDADE. Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais - entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social -, que, a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura *per se* dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito negocial.

<sup>114</sup>RIO GRANDE DO SUL. Justiça Federal. Procedimento Comum n. 5009900-93.2017.4.04.7107/RS. Sentença Proferida em 21/05/2018.

Com isso, seguindo precedente do Tribunal Regional Federal da 4ª Região<sup>115</sup>, destacou que:

Em outra formulação, o e. TRF da 4ª Região afirmou que: 'O contribuinte pode selecionar os atos e os negócios que afastem ou diminuam a tributação, desde que os meios utilizados para alcançar o resultado econômico ou jurídico circunscrevam-se aos limites da legalidade (elisão tributária). Na evasão tributária, os atos ou negócios jurídicos escolhidos pelo contribuinte para alcançar a economia fiscal situam-se na senda da ilicitude, estabelecida em figuras como a fraude, o dolo e a simulação, bem como nas figuras típicas do direito tributário (sonegação, fraude e conluio). (...). O único critério seguro para indicar se o procedimento configura elisão ou evasão é o que se vale do exame dos meios (atos ou negócios jurídicos) escolhidos e praticados pelo contribuinte para excluir ou diminuir a tributação. Caso a administração tributária se depare com atos ou negócios jurídicos viciados por dolo, fraude, simulação, sonegação ou conluio, pode desconsiderá-los, sem necessidade de anulação judicial, e qualificá-los de acordo com a categoria jurídica e a norma de tributação pertinente.

Na linha do entendimento do Poder Judiciário acima, caso se afaste a tese do propósito comercial, restaria necessário configurar efetivamente a prática de abuso ou simulação.

Neste contexto, analisando novamente a situação da redução de capital, esta poderia ser taxada como simulada caso se verificasse que o contribuinte utilizou de tal instrumento de forma indevida. Como mencionado no voto da Relatoria Livia de Carli Germano<sup>116</sup>, isso poderia ser verificado caso os recursos retornassem à empresa após a realização de uma redução de capital motivada por "excesso de capital social", nos seguintes termos:

Dizemos que não é preciso ir tão longe já que a questão é bem mais simples: em uma redução de capital motivada por excesso de capital social, o que se espera é que tal ato efetivamente gere a descapitalização da empresa e devolução de recursos aos sócios. Se, mantidas as mesmas circunstâncias, houver uma subsequente recapitalização desta mesma pessoa jurídica, seja mediante aumento de capital, AFAC ou mesmo empréstimo dos sócios, pode-se dizer que a redução de capital foi simulada, eis que o instituto - redução de capital - não produziu os efeitos que lhe são próprios e necessários (significa dizer, em termos jurídicos, que não teve "causa").

---

<sup>115</sup>PORTO ALEGRE. Tribunal Federal da 4ª Região. 1ª Turma, AC 5004566-12.2011.404.7003, Relator: Joel Ilan Paciornik, Sessão de 10/09/2015.

<sup>116</sup>CARF. 1ª Seção. 4ª Câmara, 1ª Turma. PAF nº 16561.720150/2015-11. Acórdão nº 1401-002.347. Sessão de 10/04/2018. p. 11.

Evidentemente que a configuração de uma prática simulada deve ser sempre averiguada e independe de qualquer discussão quanto ao propósito negocial.

Independentemente da procedência da tese do propósito negocial e da análise de prática simulada, ainda existe uma zona cinzenta em relação ao enquadramento de determinada conduta para fins fiscais.

Ainda que determinado contribuinte esteja amparado com um propósito negocial, não se verificando uma prática simulada, existem casos que poderiam ser desconsiderados pelo fisco com base na configuração de abuso de direito.

Trata-se de situação onde o contribuinte atuou em conformidade com a lei, sem fraude aparente. Mas a pergunta seria: Ele realmente poderia ter feito isso?

Em cenários como esse é possível encontrar no princípio da isonomia um importante balizador para a solução de conflitos tributários.

## **5 PRINCÍPIO DA ISONOMIA COMO DISCRÍMEN NA LIMITAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Inicialmente, cumpre destacar que a análise do princípio da isonomia no presente caso será realizada com o intuito de balizar a aplicação dos conceitos mencionados anteriormente, notadamente quando não se verifica ofensa direta à lei.

A Constituição Federal de 1988 é categórica ao revelar a importância do princípio da isonomia na formação do Estado Democrático de Direito, como se verifica no *caput* do art. 5º:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes [...]

Quando se busca analisar a efetiva observância do princípio da isonomia em situações relacionadas à utilização de negócios jurídicos em planejamentos tributários, deve-se inicialmente abstrair as variáveis que não são essenciais para o

caso concreto, de modo a possibilitar que a aplicação da norma se dê ao final de forma imparcial e pura, evitando privilégios.

Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>117</sup> leciona que:

A Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes.

Ao se buscar a isonomia, estar-se-á ao final evitando que ocorra situações arbitrárias e incongruentes. Nesse sentido, Aliomar Baleeiro<sup>118</sup> destaca que “a igualdade perante a lei é uma garantia contra o arbítrio na aplicação das normas”.

A isonomia atua como importante balizador para que se evite “desequiparações fortuitas ou injustificadas”. Nas palavras de Mello<sup>119</sup>:

Com efeito, por via do princípio da igualdade, o que a ordem jurídica pretende firmar é a impossibilidade de desequiparações fortuitas ou injustificadas. Para atingir este bem, este valor absorvido pelo Direito, o sistema normativo concebeu fórmula hábil que interdita, o quanto possível, tais resultados, posto que, exigindo *igualdade*, assegura que os preceitos genéricos, os abstratos e atos concretos colham a todos sem especificações *arbitrárias*, assim proveitosas que detrimosas para os atingidos.

O afastamento de condutas arbitrárias e injustificadas é um dos principais objetivos quando se analisa o princípio da isonomia.

Neste aspecto, é importante que, antes de se buscar “tratar os iguais de modo igual e os desiguais de modo desigual” (“regra de justiça”), é importante que se tenha delineado quais os critérios para estabelecer as equiparações. Nesse sentido destaca Norberto Bobbio<sup>120</sup>:

Para além das duas formas de justiça retributiva e atributiva, a igualdade tem a ver com justiça também em outro sentido, ou seja, em relação à chamada regra de justiça. Por regra de justiça, entende-se a regra segundo a qual se devem tratar os iguais de modo igual e os desiguais de modo

<sup>117</sup>MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 10.

<sup>118</sup>BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 860.

<sup>119</sup>MELLO, op. cit., p. 18.

<sup>120</sup>BOBBIO, Norberto. **Igualdade e Liberdade**. 5.ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 2002. p. 16-17 e 21.

desigual. É supérfluo sublinhar a importância que essa regra assume em face da determinação da justiça, concebida como o valor que preside a conservação da ordem social. O que convém sublinhar, ao contrário, é que o problema da justiça como valor social não se reduz, como em geral pensam os juristas, à regra de justiça, nem nela se esgota. Com efeito, a regra de justiça pressupõe que já tenham sido resolvidos os problemas que pertencem à esfera da justiça retributiva e justiça atributiva, ou seja, pressupõe que tenham sido escolhidos os critérios para estabelecer quando duas coisas devem ser consideradas equivalentes e quando duas pessoas devem ser consideradas equiparáveis. Somente depois que estes critérios foram escolhidos é que a regra de justiça intervém para determinar que sejam tratados do mesmo modo os que se encontravam na mesma categoria.

A tarefa mais complicada está em apurar quais são os critérios que serão objeto da regra de justiça. Sem tais critérios, a referida regra se torna inócua.

No presente trabalho, após delineado o entendimento de que não há que se falar em propósito negocial para limitação do planejamento tributário, evitando casuísmos a respeito de tal interpretação, o que se verifica é que, ao realizar a devida subsunção do fato à norma tributária, especialmente no ambiente de possível abuso de direito, o princípio da isonomia atua como importante balizador das condutas dos particulares, concedendo segurança ao operador do direito quanto à aplicação da norma.

Segurança esta que alia a atuação moral do agente público e do contribuinte, evitando que cada um atue de forma a provocar o pior lado do outro<sup>121</sup>.

O fator que enseja limitação em virtude da aplicação do princípio da isonomia não pode ser neutro<sup>122</sup>. Deve de fato estar atrelado a um critério de mérito relevante. Aliomar Beleeiro<sup>123</sup> destaca que “o conceito de igualdade em Aristóteles, formulado

---

<sup>121</sup>Demetrius Nichele Macei e Antônio Carlos Diniz Murta, citando Klaus Tipke, destacam: “Assim para TIPKE a ética está atrelada ao agir moral tanto dos poderes públicos, quanto dos contribuintes, ou seja, se refere as condutas por ambos dentro da relação jurídica tributária, seja na instituição e exigência do tributo pelo sujeito passivo (União, Estados, Município e o Distrito Federal), seja no dever fundamental de pagar os tributos pelo sujeito passivo (contribuintes e responsáveis). MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: **Anais III Encontro de Internacionalização do CONPEDI**, 2015, Madrid. p. 106. Disponível em: <<https://www.conpedi.org.br/wp-content/uploads/2016/03/Vol.-13-Madrid.pdf>> Acesso em: 30 jun. 2018.

<sup>122</sup>“Em outras palavras: um fator neutro em relação às situações, coisas ou pessoas diferenciadas é inidôneo para distingui-las. Então, não pode ser deferido aos magistrados ou aos advogados ou aos médicos que habitem em determinada região do País — só por isto — um tratamento mais favorável ou mais desfavorável juridicamente. Em suma, discriminação alguma pode ser feita entre eles, simplesmente em razão da área espacial em que estejam sediados.” MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 30.

<sup>123</sup>BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 849.

corretamente do ponto de vista formal, como norma que manda tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida da desigualdade, partia do critério do mérito”.

Quando se trata de tributos, é natural que a comparação para fins de isonomia seja feita em relação aos demais contribuintes, sempre buscando aferir se está havendo justiça. A própria Constituição Federal ressalta o caráter de mérito inserto na atenção ao princípio da isonomia para fins fiscais, como se verifica no seu art. 150, inc. II<sup>124</sup>.

A comparação a ser realizada entre contribuintes deve partir de um critério específico visando uma finalidade. Humberto Ávila<sup>125</sup> destaca:

O caso paradigmático anteriormente analisado demonstra que a igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade. Quando se comparam sujeitos, esses sujeitos são necessariamente comparados em razão de uma medida: os sujeitos podem ser iguais com relação à idade que têm, ao salário que ganham, ao patrimônio que possuem, ou em razão da receita bruta auferida no ano, como foram no caso em exame.

Os sujeitos, porém, são sempre comparados por algum motivo. Não se compara por comparar; compara-se por algum motivo. Sempre que se fala em igualdade, di-lo acertadamente Carrazza, pergunta-se “igualdade em que? Igualdade sob que perspectiva e como?”. É é precisamente em razão disso que se pode verificar se a medida de comparação está correta. (...)

Vale dizer, a igualdade, enquanto dever de tratamento igualitário, só surge quando, para alcançar determinada finalidade que deve ser buscada, os sujeitos são comparados por critérios que, além de serem permitidos, são relevantes e congruentes relativamente àquela finalidade.

Segundo Baleeiro<sup>126</sup>, “o princípio da isonomia, expresso no artigo citado (art. 145, § 1º), pressupõe a comparabilidade, manda tratar igualmente os seres de idêntica capacidade contributiva, encaixando-se à perfeição no conceito de igualdade formal”.

---

<sup>124</sup>BRASIL, 1988. Constituição Federal: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

<sup>125</sup>ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 43-45.

<sup>126</sup>BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 867.

Mello<sup>127</sup> assim destaca:

Em suma: importa que exista mais que uma correlação lógica *abstrata* entre o fator diferencial e a diferenciação conseqüente. Exige-se, ainda, haja uma correlação lógica *concreta*, ou seja, aferida em função dos interesses abrigados no direito positivo constitucional. E isto se traduz na consonância ou dissonância dela com as finalidades reconhecidas como valiosas na Constituição.

Da mesma forma que se deve buscar abstrair o fato puro para se realizar a subsunção à norma, o princípio da isonomia requer sejam as condições *sub judice* essencialmente idênticas, independentemente da forma jurídica adotada ou de qualquer formalidade imposta por qualquer das partes.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>128</sup>, a verificação da aderência do princípio da isonomia ao caso concreto requer a presença dos seguintes elementos:

35. Para que um *discrimen* legal seja convivente com a isonomia, consoante visto até agora, impende que concorram quatro elementos:
- que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo;
  - que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, *nelas residentes*, diferenciados;
  - que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica;
  - que, *in concreto*, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa — ao lume do texto constitucional — para o bem público.

Para verificação dos limites do planejamento tributário, é possível, com base nos conceitos expostos acima, delinear os pressupostos necessários para a aferição do princípio da isonomia no caso concreto.

Em suma, se verificam quatro critérios necessários: (a) impessoalidade; (b) essência material; (c) correlação lógica entre os fatores diferenciais; (d) pertinência da correlação lógica quanto à intenção normativa.

## 5.1 IMPESSOALIDADE

---

<sup>127</sup>MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 22.



Como destacado por Mello acima, a desequiparação não deve atingir “de modo atual e absoluto, um só indivíduo”.

No âmbito tributário, ao se deparar com uma situação de possível abuso de direito e fraude à lei, deve-se verificar se a situação jurídica em que se encontra o contribuinte que realizou um planejamento tributário está em acordo ou não com a situação jurídica de outros contribuintes que já se encontravam na situação jurídica dele desde o princípio.

Vale dizer que o resultado perpetrado pelo contribuinte ao se utilizar de uma norma de contorno, nas palavras de Greco<sup>129</sup>, deve ser testado com base em situação de outro contribuinte que já se encontrava presente sob o manto da norma de contorno, de modo que se possa verificar se, entre eles, haveria de fato uma diferença substancial que impeça um de usufruir da mesma norma utilizada pelo outro em virtude da isonomia.

Com isso, nota-se que não se estará analisando apenas um caso concreto, mas os efeitos de eventual imposição fiscal sobre os demais contribuintes que se já se encontravam abarcados pela norma de contorno.

Partindo do pressuposto que a verificação de eventual abuso é realizada no momento da subsunção do fato (na sua forma mais pura, abstraindo-se as formalidades) à norma, espera-se que o resultado obtido com a exigência fiscal decorrente faça sentido quando comparado com a mesma incidência tributária verificada para outros contribuintes que se encontravam na situação prevista pela norma de contorno.

Em outras palavras, o que deve ser verificado é se a conduta de determinado contribuinte, que fugiu da norma contornada, colide com a conduta praticada por outros contribuintes que teriam se utilizado da norma de contorno desde o início.

Considerando a importância do caso concreto para entendimento do tema<sup>130</sup>, podemos citar novamente o exemplo de quando o contribuinte, ao realizar a venda

---

<sup>128</sup>Ibid., p. 41.

<sup>129</sup>GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo; Dialética, 2004, passim.

<sup>130</sup>Roberto Ferraz, citando Konrad Hesse, pontuou: “Konrad Hesse advertia já em meados do século XX que “Só conceitualmente, e não no processo real, cabe distinguir essa condição da interpretação constitucional da segunda: ‘Compreender’ e, com isso, ‘conscientizar’ somente é possível com relação a um problema concreto. O intérprete tem que por em relação com dito problema a norma que

de participação societária, transfere a propriedade das ações/quotas para o sócio pessoa física, retirando a tributação que ocorreria na pessoa jurídica e impondo a tributação na pessoa física, com conseqüente economia fiscal.

Em caso como esses, deve ser verificado se existe de fato abuso em se utilizar a tributação incidente sobre o ganho apurado por pessoa física (norma de contorno).

Para tanto, deve-se analisar se outros contribuintes, que detinham participação na pessoa física e venderam sua participação nessa qualidade, infringiram o ordenamento jurídico.

Ao se constatar que, de fato, tais contribuintes poderiam vender suas participações por meio da pessoa física, sendo inclusive algo corriqueiro e na maior parte das vezes sequer questionado pelas autoridades administrativas, deve ser questionado se o contribuinte que alterou sua condição jurídica para estar na mesma posição daqueles outros contribuintes, para então vender sua participação na pessoa física, teria incorrido em ofensa ao princípio da isonomia e, conseqüentemente, em abuso de direito e fraude à lei.

Com isso, nota-se que a análise ocorrerá de forma impessoal, partindo de um caso posto, mas comparando-se com a situação de outros contribuintes, de modo a conferir se houve mesmo abuso ou, vale dizer, atuação de desacordo com a intenção normativa.

## 5.2 ESSÊNCIA MATERIAL

Para que os contribuintes objetos de comparação sejam desequiparados com o objetivo de impedir que a situação daquele que já se encontrava sob o manto da norma de contorno seja estendida ao contribuinte que contornou a norma por meio de planejamento tributário, é necessário que eles possuam características efetivamente distintas entre si.

---

pretende entender, se quer determinar seu conteúdo correto aqui e agora. Essa determinação, assim como a 'aplicação' da norma ao caso concreto, constituem um processo único e não a aplicação sucessiva a uma determinada situação de algo preexistente, geral, em si mesmo compreensível. Não existe interpretação constitucional desvinculada dos problemas concretos." FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. .p 459.

Como mencionado ao longo do presente trabalho, deve-se buscar abstrair o resultado efetivamente auferido pelo contribuinte após o planejamento tributário (fato puro, verdade real), em atenção à essência da operação, para então buscar a aplicação da norma tributária.

Demetrius Nichele Macei<sup>131</sup> assim destaca:

Aliado a isso, há um ponto fundamental que distancia a obrigação tributária daquela obrigação do direito civil, ainda mais, a compulsoriedade, ou melhor: a sua natureza *ex lege*. Na relação jurídica do direito civil, temos a autonomia da vontade dos contratantes ao estabelecerem um determinado negócio jurídico entre si. Contrair obrigações civis e comerciais decorre de ato voluntário, decorrente da vontade das partes, ao passo que a obrigação tributária decorre diretamente da ocorrência de hipóteses de incidência previstas em lei. [...]

Roque Antonio Carrazza conclui que a autoridade tributária deve ajustar-se mais rigorosamente ao Princípio da Legalidade do que em outras áreas do direito. Isto posto, não pode o fisco por decisão própria, sem base legal, prejudicar ou beneficiar contribuintes. Pelo contrário, a autoridade deve lançar e arrecadar tributos na forma da lei.

A adoção da verdade material já é predominante no exercício do Direito Administrativo e Tributário, sendo pilar essencial para que o Direito Processual seja efetivo<sup>132</sup>.

No exemplo acima, o fato de o sócio transferir um determinado bem da pessoa jurídica para sua pessoa física por meio de negócios jurídicos (redução de capital, resgate de ações, etc.), apurando um ganho de capital subsequente sobre a alienação de tal bem na pessoa física, com tributação mais favorável, deve ser contraposto com a situação de outras pessoas físicas que possuíam bem similar em

---

<sup>131</sup>MACEI, Demetrius Nichele. **O princípio da verdade material no processo tributário**. Tese de Doutorado em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 93.

<sup>132</sup>Demetrius Nichele Macei destaca que: “É por isso que, ao admitir a adoção da verdade material como princípio regente do processo, os conceitos extraprocessuais tornam-se importantes, sobretudo os filosóficos, epistemológicos, que buscam definir como podemos conhecer a verdade. Mas não é só isso. A doutrina moderna tem reconhecido o chamado princípio da busca da verdade material, tornando-se relevante também para o Direito Processual, na medida em que algumas modalidades de processo supostamente admitem sua aplicação de forma ampla, como é o caso do Processo Administrativo e do Direito Penal. A predominância da busca da verdade material no âmbito do Direito Administrativo fica evidenciada nas palavras de Celso Antonio Bandeira de Mello quando afirma: ‘Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial.’” MACEI, Demetrius Nichele. **Tributação: Democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 1083.

seu nome desde o princípio e apuraram o mesmo tributo quando do ganho de capital.

Se o entendimento for o de que a incidência tributária sobre a alienação do ativo pela pessoa física está correta para aquele já se encontrava nessa situação desde o início, deverá também ser reconhecida para aquele que se movimentou para usufruir da mesma incidência tributária, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia.

Exceção a essa possibilidade seria se houvesse de fato elemento substancial que os diferencie efetivamente, do ponto de vista tributário.

No exemplo citado, não se vislumbra uma diferenciação de mérito plausível, no sentido de que a estrutura mantida por um foi diferente da do outro, e que, portanto, justificaria a diferenciação no tratamento tributário. A mera existência de uma pessoa jurídica detentora do ativo antes do planejamento tributário não seria uma característica essencial que os diferencie na essência (apenas na forma).

Para elucidar esse ponto, basta imaginar que o ativo a ser alienado é parcialmente detido por uma pessoa jurídica e por um sócio pessoa física, sendo que aquela se movimenta no sentido de obter as mesmas condições tributárias deste. Tratar-se-iam de sócios que simplesmente auferiram as mesmas condições durante o negócio, sendo necessário o reconhecimento do tratamento isonômico, não havendo que se falar em planejamento tributário abusivo.

Logo, por qual motivo aceitar a venda pela pessoa física de um contribuinte que já se encontrava nessa situação, e negar o direito ao contribuinte que se utilizou de outra norma para chegar nessa mesma situação?

A prática de determinado ato pelo contribuinte não pode ser utilizada para lhe impor uma posição mais gravosa que não teria sido verificada se ele já estivesse com o *status quo* tributário devidamente delineado como outros contribuintes que apresentam a mesma condição essencial, hipótese que não mais seria necessário realizar qualquer planejamento tributário.

Com isso, ao aplicar o princípio da isonomia na validação do planejamento tributário, é importante que a diferenciação entre os contribuintes seja realizada de forma pragmática que permita averiguar a efetividade da diferenciação, em atenção à verdade material.

### 5.3 CORRELAÇÃO LÓGICA ENTRE A FINALIDADE E OS FATORES DIFERENCIAIS

Na aferição do planejamento tributário sob a égide do princípio da isonomia, os fatores de diferenciação devem ser relevantes para a finalidade a que se presta, que no caso é averiguar se houve algum abuso do ponto de vista tributário praticado pelo contribuinte.

Não se pode valer de elementos superficiais de diferenciação que não guardam relação com a imposição tributária. Vale dizer que o fator diferencial deve guardar correlação com a diferenciação que se pretende fazer para fins tributários, inclusive para que se possa alinhar a devida essência (verdade material) relacionada ao caso.

A identificação do fator diferencial relevante para o tema é questão essencial para que se possa aplicar devidamente o princípio da isonomia na delimitação de eventual abusividade do planejamento tributário.

No exemplo citado anteriormente (transferência de bem para pessoa física para subsequente alienação) não se verifica um fator diferencial relevante que diferencie os contribuintes que adotaram cada uma das normas impositivas, não sendo, portanto, possível verificar a prática de abuso para fins fiscais.

Tal conclusão pode ser obtida pelo fato de que o próprio ordenamento jurídico permite que diversos contribuintes, elevados a mesma condição de igualdade, se utilizem da norma de incidência que calcula o ganho de capital auferido na pessoa física, não podendo tal norma ser retirada de um grupo de pessoas de forma discricionária tão somente pela forma de organização que existia antes da ocorrência do fato gerador.

Caso isso ocorra, estar-se-á incorrendo em situação de flagrante injustiça fiscal. Sobre a questão da justiça analisada diante de um tratamento isonômico, assim leciona Luigi Vittorio Berliri<sup>133</sup>:

Há séculos que nos perguntamos o que é a Justiça e por que é justo o que sentimos como justo. Mas há uma coisa que saberemos bem por

---

<sup>133</sup>BERLIRI, Luigi Vittorio. **El impuesto justo**. Tradução de F. Vicente-Arche Domingo. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986. p. 30-31.

experiência secular, e que o homem, animal político, sente e sofre de forma primordial, prepotente e real, a necessidade de Justiça, assim como a fome, o medo e o amor; essa misteriosa necessidade que algumas situações apagam e outras provocam, excitam, levam à revolta e ao delito, a fim de aplacá-la.

Dê a um menino um chocolate e o fareis rir de alegria; mas para fazê-lo chorar bastará das simultaneamente dois a seu irmão. Esse menino, que não entende de Códigos, nem de justiça distributiva, nem de ato normativo, gritará entre lágrimas que “não é justo” que ele tenha um só chocolate e seu irmão dois: e a dor da injustiça, em definitivo, terá superado e dominado o prazer do obséquo.

Do mesmo modo o contribuinte a quem se aplique um imposto, antes de se perguntar se tal imposto é bom ou mau, se é racional ou improdutivo e talvez antes todavia de se perguntar como lhe conviria atuar para satisfazê-lo, considerará a situação relativa dos demais contribuintes e se perguntará se é justo que ele deva pagar esse imposto e que ele deva pagá-lo naquele montante.

Por outro lado, para elucidar a interferência das características materiais e dos fatores de diferenciação na aplicação do princípio da isonomia na aferição dos limites do planejamento tributário, vale a pena mencionar a utilização de Fundos de Investimento em Participações – FIP para diferir o pagamento de todo o imposto de renda e contribuição social sobre o lucro gerado sobre o ganho de capital na venda de participações societárias.

Neste exemplo, de forma similar ao caso citado anteriormente, o contribuinte transfere a sua participação societária para dentro de um Fundo de Investimento em Participações – FIP, diferindo integralmente a tributação que seria verificada se tivesse realizado a venda por meio de pessoa jurídica ou por pessoa física.

Ou seja, no caso o contribuinte transfere a participação societária para dentro do FIP e este realiza a venda, diferindo todo o pagamento com base na legislação aplicável ainda vigor<sup>134</sup>.

Em um primeiro momento, da mesma forma que no exemplo anterior, poderia se questionar: Por que haveria que se negar o direito de diferir todo o imposto de renda gerado pela venda de participação societária a um contribuinte que se utilizou de uma norma de contorno, muitas vezes na véspera do fato gerador, para se encontrar na situação de diferimento, e permitir que outro contribuinte se utilize de

---

<sup>134</sup>As regras aplicáveis à tributação do FIP foram objeto da Medida Provisória nº 806 que vinha alterando substancialmente os benefícios fiscais existentes, porém sua vigência se encerrou sem a conversão em Lei.

tal benefício tão somente pelo fato de que já se encontrava naquela situação, não sendo necessário contornar a norma.

Seria possível entender que o contribuinte, ainda que não tenha adotado o modelo do FIP desde o princípio, perpetrou a intenção do legislador ao aplicar seu capital e gerar renda e emprego, da mesma forma que aquele que se utilizou desse instrumento financeiro desde o início. Nessa linha, não se verificaria o abuso na transferência da participação ao FIP para se beneficiar das regras deste instrumento, ainda que realizado na véspera da ocorrência do fato gerador.

Com base tão somente nesse argumento, entender-se-ia não haver fator de diferenciação que possua correlação lógica com a diferenciação que se pretende fazer, não sendo o caso de desatendimento ao princípio da isonomia.

Por outro lado, como é sabido, o FIP, embora conceda o benefício fiscal de diferir imposto de renda incidente sobre o ganho de participação societária, também detém os seus pontos negativos, como por exemplo a tributação sobre o retorno do investimento (amortização).

Assim, na medida em que o investimento do FIP gera retorno, o seu retorno aos quotistas é tributado, o que faz com que os recursos sejam distribuídos apenas na medida do necessário.

Diversamente, na pessoa jurídica de direito privado, a distribuição dos lucros auferidos é isenta, o que concede maior liberdade aos sócios na movimentação desses valores.

Nota-se, com isso, haver regimes jurídicos efetivamente distintos, inclusive do ponto de vista tributário.

Assim, enquanto um contribuinte se beneficiou da utilização de pessoa jurídica de direito privado, distribuindo seus lucros de forma isenta, o outro contribuinte se viu atrelado a regras específicas do FIP visando o ganho futuro quando da alienação de suas participações.

Com essas diferenças, é possível entender, por exemplo, que não haveria situações análogas entre os contribuintes, mas sim uma diferença material que os diferenciam.

Havendo diferenças materiais em relação às condições de cada contribuinte, o princípio da isonomia não poderia ser utilizado para socorrer aquele que buscou

se reorganizar para usufruir dos benefícios aplicáveis aos demais contribuintes que já estavam naquela situação, ainda que se pudesse aventar um motivo extrafiscal.

### 5.3.1 Impossibilidade de se Utilizar o Tempo Como Fator Exclusivo de Diferenciação

O fator tempo em si não delimita se há ou não situações desiguais a serem equilibradas, apenas permite que seja verificado se determinado contribuinte usufruiu ou não das mesmas condições a que o outro estava sujeito.

Com isso, não é razoável tratar as situações como se distintas fossem tão somente pelo tempo em que determinado contribuinte permaneceu na situação da norma de contorno antes da prática do fato gerador.

Quando muito, o fator tempo pode ser importante para auxiliar no entendimento acerca dos fatores efetivos de diferenciação, mas não usado de forma exclusiva para o reconhecimento de abusos no âmbito tributário.

No exemplo relacionado à movimentação de ativo visando a venda por meio da pessoa física, como não se verifica fator de diferenciação com correlação lógica relevante entre a situação jurídica de cada contribuinte, o tempo em si é irrelevante.

Ou seja, é irrelevante se o contribuinte movimentou o bem para a pessoa física anos, meses, dias ou horas antes para a realização da venda por meio da pessoa física.

Já em relação ao exemplo quanto a movimentação do ativo para o FIP visando uma alienação, como há efetivamente fatores relevantes de diferenciação, o tempo pode ser utilizado para auxiliar no entendimento quanto à eventual abuso do planejamento tributário.

Caso a movimentação do ativo para o FIP tenha ocorrido em período muito próximo à alienação (fato gerador), estará claro que os fatores de diferenciação verificados são verdadeiros, o que coloca os contribuintes (que se encontravam em cada um dos regimes jurídicos analisados) em situação desigual, impedindo seja permitido o planejamento tributário por evidente abuso.

Tendo ocorrido a movimentação dos bens para o FIP com bastante antecedência, deverá ser analisado se de fato os fatores de diferenciação se concretizam. Evidentemente que, por quanto mais tempo o bem permanecer no FIP antes da alienação, os fatores de diferenciação vão se reduzindo até certo ponto



que os contribuintes (sujeitos a cada regime jurídico analisado) estarão de fato em situações análogas, o que permitirá o planejamento tributário para esse fim.

#### 5.4 PERTINÊNCIA DA CORRELAÇÃO LÓGICA DO FATOR DE DIFERENCIAÇÃO QUANTO À INTENÇÃO NORMATIVA

Como visto anteriormente, o reconhecimento do abuso no direito tributário leva em conta a ofensa indireta à lei, ou seja, a ofensa à intenção prevista na norma.

Aliado a isso, o princípio da isonomia e seus procedimentos, desde a identificação à aplicação do fator de diferenciação, deve levar em conta, em última análise, a intenção da norma tributária.

Vale repisar o entendimento de Mello<sup>135</sup> quanto ao princípio da isonomia: “que, *in concreto*, o vínculo de correlação supra referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa — ao lume do texto constitucional — para o bem público”.

Logo, para a validade da aplicação do próprio princípio da isonomia, é mister que se busque resguardar os interesses protegidos pela norma objeto de análise.

Por este motivo, é possível notar a proximidade entre o princípio da isonomia e a verificação do abuso de direito, inclusive para fins fiscais.

No exemplo citado acima, embora se tenha verificado a essência normativa<sup>136</sup> no que tange à utilização da tributação favorável prevista ao FIP, constatou-se haver fator essencial de diferenciação que permitisse evitar a utilização da “norma de contorno” para fins tributários, vedando o planejamento realizado especificamente com o fim de usar as normas previstas em tal regime jurídico.

De qualquer forma, quando se analisa a verdade material e a intenção normativa, deve-se buscar a pura realidade inserta nos fatos apurados.

---

<sup>135</sup>MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 41.

<sup>136</sup>“Seria possível entender que o contribuinte, ainda que não tenha adotado o modelo do FIP desde o princípio, perpetrou a intenção do legislador ao aplicar seu capital e gerar renda e emprego, da mesma forma que aquele que se utilizou desse instrumento financeiro desde o início. Nessa linha, não

Por exemplo, caso o contribuinte que se valeu de norma de contorno (diferimento do FIP) demonstrasse que ao longo do tempo não distribuiu lucros no âmbito na pessoa jurídica, ou que não se utilizou de qualquer condição favorável que lhe seria aplicável pela utilização do seu regime tributário (não exerceu efetivamente qualquer fator de diferenciação que pudesse ser aventado)?

Ou seja, ainda que se verifique haver diferenças essenciais entre o regime contornado e o regime “de contorno” do contribuinte, caso se constatasse que, na prática, as condições verificadas durante o período que permaneceu no regime contornado atenderiam às normas do “regime de contorno”, seria possível permitir a utilização da regra mais favorável prevista no ordenamento jurídico em relação a este?

O questionamento acima serve para elucidar o fato de que deve sempre ser verificada a essência das relações à luz do princípio da isonomia, evitando imputar medidas diferenciadas entre contribuintes em situações análogas.

Ainda que se verifique um fator de diferenciação concreto, deve-se verificar se tal fator foi efetivamente praticado, o que permitiria a sua aplicação.

Em relação ao exemplo mencionado de transferência de bem da pessoa jurídica para pessoa física visando posterior venda, percebe-se que a intenção das normas é objetiva quanto às alíquotas incidentes sobre o ganho de capital auferido na pessoa física e na pessoa jurídica.

Por isso, não havendo fatores relevantes de diferenciação entre as situações de contribuintes que se encontravam sob o manto de cada uma das normas, não haveria que se falar em abuso quando houver movimentação de um contribuinte para se encontrar na mesma situação do outro.

## CONCLUSÃO

Do ponto de vista das condutas dos particulares em relação ao Estado, a sociedade demanda uma postura ética, ponderada e razoável, não havendo mais espaço para abusar do individualismo e evitar indevidamente a incidência da norma tributária.

Com o advento do Código Civil de 2002, aumentou-se a busca pela realização de negócios jurídicos devidamente motivados e alinhados com preceitos como boa-fé e função social.

O avanço trazido pelo Código Civil quanto às relações particulares também acabou impactando o direito tributário, que encontrou uma possibilidade de buscar maior motivação nas práticas dos contribuintes, limitando especialmente as condutas realizadas com o nítido intuito de economizar impostos, aumentando, com isso, o poder do Estado.

Por outro lado, espera-se que o Estado seja razoável no sentido de exigir aquilo que lhe é devido, evitando a exigência de valores manifestamente indevidos. Logo, pugna-se por uma conduta justa e razoável também do Estado.

Neste contexto, há grande zona cinzenta quanto aos limites dos planejamentos tributários realizados pelos contribuintes, não havendo consenso sobre quando determinada operação deve ser aceita para fins fiscais ou não, notadamente nos casos em que não há ofensa direta à norma (como no abuso de direito ou fraude à lei).

Embora se reconheça os valores trazidos pelo Código Civil quanto à função social dos negócios jurídicos, sendo de imperiosa observância pela sociedade, não é possível elevar tais valores a ponto de reduzir as prerrogativas individualistas e impor exigências fiscais sem realizar a aderência total à norma de incidência.

Em outras palavras, não é possível averiguar se a motivação do contribuinte está de acordo com os preceitos do Código Civil para fundamentar uma exigência fiscal.

Além disso, a análise quanto à correta tributação de determinado planejamento tributário não pode levar em conta os princípios da capacidade

contributiva, notadamente pelo fato de que tal princípio é uma prerrogativa do contribuinte, e não uma forma de potencializar a exigência de impostos.

Discorda-se da ideia de dar eficácia positiva ao princípio da capacidade contributiva, no sentido de exigir os impostos mais elevados possíveis quando o contribuinte tem a capacidade de pagá-los.

Discorda-se ainda mais quando se afirma que tal prática (de atender ao princípio da capacidade contributiva) estaria dando efetividade ao princípio da isonomia, dado que se estaria cobrando os impostos mais elevados daqueles que teriam “mais” capacidade para absorvê-los.

Isto porque, princípio da capacidade contributiva não é fator de discriminação para fins de aplicação do princípio da isonomia.

De forma diversa, o princípio da isonomia deve ser utilizado como uma forma de garantir o direito do contribuinte ao planejamento tributário.

Neste ponto, deve-se verificar se há fatores de diferenciação que justifiquem uma tratativa diferenciada entre o contribuinte que realizou o planejamento tributário e o contribuinte que já se encontrava sob o manto da norma buscada por aquele.

A comparação da situação jurídica entre diferentes contribuintes é prática que sempre foi evitada pela Fazenda, que prefere apenas liderar o “Panóptico”, enxergando todos os contribuintes e evitando que eles se enxerguem.

O presente estudo revela que o princípio da isonomia pode ser utilizado como importante ingrediente para clarificar a atual zona cinzenta que norteia a limitação dos planejamentos tributários, dando mais segurança aos contribuintes sem perder de vista o ideal de justiça.

## REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- \_\_\_\_\_. Os 10 anos da Norma geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 2011, n. 192.
- ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.
- ALVES, Moreira, 2002, apud CONSELHO DOS CONTRIBUINTES. 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 101-95.537. Redator: Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior. Julgamento em 24 de maio de 2006.
- ALVIM, Arruda. A Função Social dos Contratos no Novo Código Civil. In: **Simpósio Sobre o Novo Código Civil Brasileiro**. São Paulo: Método, 2003.
- ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal: aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- AZEVEDO, Antônio Junqueira de. **Negócio Jurídico: existência, validade e eficácia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARBOSA, Rui, 1919 apud FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Notas Sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.
- BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Defeitos dos negócios jurídicos**. Rio de Janeiro: Forense, 1988.
- BERGEL, Jean-Louis. **Teoria Geral do Direito**. São Paulo, Martins Fontes, 2001.
- BERLIRI, Luigi Vittorio. **El impuesto justo**. Tradução de F. Vicente-Arche Domingo. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986.
- BOBBIO, Norberto. **Igualdade e Liberdade**. 5.ed. Rio de Janeiro: Ediuoro, 2002.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Ac. nº 3301-004.132. Rel. Semíramis de Oliveira Duro. Sessão de 26/10/2017

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. PAF n. 10240.721228/2014-71, Ac. 1302002.579, Sessão de 23/02/2018.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. PAF nº 11080.732190/2015-96. Acórdão nº 1301-002.609. Sessão de 19/09/2017.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. PAF nº 15504.730268/2014-80. Acórdão nº 1201-001.920. Sessão de 18/10/2017.

CAMARGO, Antônio Luis Chaves. **Motivo, Vontade, Intenção, Dolo**. Tese. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1986.

CARF. 1ª Seção. 4ª Câmara, 1ª Turma. PAF nº 16561.720150/2015-11. Acórdão nº 1401-002.347. Sessão de 10/04/2018.

CARF. 1ª Seção. CSRF. PAF nº 11080.723307/2012-06. Acórdão nº 9101-002.429. Sessão de 18/08/2016.

CARF. Ac. nº 3301-004.132. Relator: Semíramis de Oliveira Duro. Sessão de 26/10/2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.271-272.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha e Menezes. **Da Boa Fé no Direito Civil**. Lisboa: Almedina, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva, 2014. p. 148

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

ESPÍNOLA, Eduardo. **Sistema do Direito Civil Brasileiro**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Conquista, 1960. v.1.

EUA. *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935). Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

FACHIN, Luiz Edson. **Estatuto Jurídico do Patrimônio Mínimo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

\_\_\_\_\_. **Teoria Crítica do Direito Civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela Santos. Planejamento Tributário – entre o Positivismo Formalista e o Pós-Positivismo Valorativo: a Nova

Fase da Jurisprudência Administrativa e os Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 223. São Paulo: RDDT, 2014.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FERRARA, Francisco. **A simulação dos negócios jurídicos**. São Paulo: Livraria Acadêmica, 1939.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ, Tercio Sampaio. **Constituição de 1988 – Legitimidade**. São Paulo: Atlas, 1989.

GERMANO, Livia de Carli. **A Elusão Tributária e os Limites à Requalificação dos Negócios Jurídicos**. Dissertação em Direito. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. p. 81. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-083302/pt-br.php>> Acesso em: 03 jun. 2018.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

GRECO, Marco Aurélio apud FRANZIO DE SOUZA, Edino César. **A Fraude à Lei no Direito Tributário Brasileiro**. Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?home=&secao=&secao=2&page=index.php?PID=1102](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=&secao=&secao=2&page=index.php?PID=1102)>. Acesso em: 18 jan. 2018.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

\_\_\_\_\_. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

\_\_\_\_\_. **Planejamento Tributário**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

\_\_\_\_\_. Solidariedade Social e Tributação. In: \_\_\_\_\_; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

HADEMANN, Justus Wilhelm. **Tratado de Derecho Civil**. Tradução de Jaime Santos Briz. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1958. vol. III.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997.

LARENZ, Karl, 1985 apud SARMENTO, Daniel. **Direitos Fundamentais e Relações Privadas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

LARKINS, Ernest R. **Multinationals and Their Quest for the Good Tax Haven: Taxes Are But One**, Albeita na Important Consideration. INT'L. LAW, vol. 25, nº 2.

LORENZETTI, Ricardo Luis. **Fundamentos de Direito Privado**. São Paulo: RT, 1998.

MACEI, Demetrius Nichele. **O princípio da verdade material no processo tributário**. Tese de Doutorado em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

\_\_\_\_\_. **Tributação: Democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014.

\_\_\_\_\_; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: **Anais III Encontro de Internacionalização do CONPEDI**, 2015, Madrid. p. 106. Disponível em: <<https://www.conpedi.org.br/wp-content/uploads/2016/03/Vol.-13-Madrid.pdf>> Acesso em: 30 jun. 2018.

\_\_\_\_\_; QUINTINO, Jessica Priscilla. O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília. v. 17, n. 113. Out. 2015/Jan. 2016. p. 579/604.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

\_\_\_\_\_. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MAIDA, Fernando. A importância conceitual da elisão fiscal como instrumento estratégico na prática do planejamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: MP, 2007.

MARTIELLO, Fabrício Zamprogna. **Código civil comentado**. 2. ed. São Paulo: Ltr, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da validade**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Ordem Econômica e Desenvolvimento na Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: APEC, 1989.

MOREIRA, ALVES, José Carlos. As Figuras Correlatas da Elisão Fiscal. In: **Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003. v.1.



NETO, Luiz Flávio. **Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011. p. 83. Disponível em: < [http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-0309201243317/publico/Luis\\_Flavio\\_Neto\\_Dissertacao\\_Mestrado\\_USP\\_Teorias\\_do\\_A.pdf](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-0309201243317/publico/Luis_Flavio_Neto_Dissertacao_Mestrado_USP_Teorias_do_A.pdf)>. Acesso em: 03 jun. 2018.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Cabimento e Dimensionamento das Penalidades por Planejamentos Fiscais Inaceitáveis (Breves Notas). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 2012, n. 197.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Direito Tributário Brasileiro – Temas relevantes**. São Paulo: MP Editora, 2015.

PERLINGIERI, Pietro. **Perfis do Direito Civil**: Introdução ao Direito Civil Constitucional. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Tomo II. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

PORTO ALEGRE. Tribunal Federal da 4ª Região. 1ª Turma, AC 5004566-12.2011.404.7003, Relator: Joel Ilan Paciornik, Sessão de 10/09/2015.

REALE, Miguel. **O projeto do Novo Código Civil**. São Paulo: Saraiva, 1999.

REIS, Hécio Lafetá. Planejamento Tributário Abusivo: Violação da Imperatividade da Norma Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 2013, n. 209.

RIO GRANDE DO SUL. Justiça Federal. Procedimento Comum n. 5009900-93.2017.4.04.7107/RS. Sentença Proferida em 21/05/2018.

SANTOS, José Beleza dos. **A simulação em direito civil**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

SANTOS, Ramon Tomazela. O Desvirtuamento da Teoria do Propósito Negocial: da Origem no Caso Gregory vs Helvering até a sua Aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 2015, n. 243.

SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flavio (Org.). **Direitos Fundamentais**: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SILVA, de Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

TARTUCE, Flavio. **Função Social dos Contratos**: do Código de Defesa do Consumidor ao Novo Código Civil. São Paulo: Método, 2005.

TEPEDINO, Gustavo. **A Parte Geral do Novo Código Civil**: Estudos na Perspectiva Civil-Constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Comentários ao Novo Código Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. v.3.

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

\_\_\_\_\_. O Conceito Constitucional de Autonomia Privada como Poder Normativo dos Particulares e os Limites da Intervenção Estatal. In: \_\_\_\_\_(coord.). **Direito e Poder**: Nas Instituições e nos Valores do Público e do Privado Contemporâneos. Estudos em Homenagem a Nelson Saldanha. São Paulo: Manole, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. O Abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

\_\_\_\_\_. **Planejamento Tributário, Elisão Ilícita e Evasão Fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

XAVIER, Alberto. **Manual de Direito Fiscal**. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1974. v.1.

\_\_\_\_\_. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.