

Civilização do Direito Tributário e Seus Impactos na Liberdade de Auto-organização do Contribuinte

Leonardo Freitas de Moraes e Castro

Mestrando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo - USP.

Advogado e Professor de Direito Tributário em São Paulo.

Resumo

O presente trabalho visa traçar a relação, cada dia mais tangível, entre o Direito Civil e os institutos e princípios de Direito Tributário, especificamente no que se refere à elisão fiscal. Neste ponto, analisaremos a influência, do Direito Civil, na aplicação e desconsideração das estruturas negociais elaboradas pelos contribuintes, concluindo sobre seus impactos na liberdade de auto-organização.

Abstract

The present study is aimed to demonstrate the progressively increasing relation between the Civil Law and the institutes and principles of Tax Law, mainly regarding tax avoidance. Thus, we analyze the impacts of Civil Law on the application and re-qualification of business structures organized by taxpayers, addressing to the consequences of such civil tendency in tax law on the freedom of self-organization.

I. Introdução

O presente estudo visa, prioritariamente, analisar a correlação entre a utilização dos conceitos, institutos e formas do Direito Privado (sobretudo o Direito Civil) e a limitação, caracterizada pela requalificação das estruturas negociais efetuadas pelo contribuinte, como forma de planejamento tributário no Brasil.

Uma conclusão comum a quase todas as teorias utilizadas para “desconsiderar” um planejamento tributário, isto é, a livre auto-organização das atividades negociais e empresariais do contribuinte, se não a todas, é que elas se baseiam em conceitos, formas ou institutos do Direito Privado, notadamente do Direito Civil, para desqualificar os negócios jurídicos para efeitos tributários.

Assim, a partir de uma interpretação, ainda que indireta, decorrente do Direito Civil, o Estado atribui diferentes efeitos tributários aos negócios e atos jurídicos praticados pelo contribuinte, muitas vezes mantendo a qualificação ou os mesmos efeitos para fins de Direito Privado.

Para demonstrar tal correlação e os efeitos que tal “civilização do Direito Tributário” tem desencadeado no campo do planejamento dos negócios, analisaremos a interpretação no Direito Civil e no Direito Tributário, bem como a relação entre Direito Civil e Direito Tributário especificamente no que se refere à elisão fiscal, a partir do exame da eventual compatibilidade da interpretação e aplicação das teorias e institutos trazidos do direito comparado para o sistema jurídico brasileiro, claramente de tradição positivista.

Por fim, analisaremos os institutos e figuras de Direito Civil, usualmente utilizados para desconSIDERAR ou requalificar, para fins fiscais, as estruturas empresariais criadas pelos contribuintes, e sua aplicação pelo antigo Conselho de Contribuintes no Brasil (atual “Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf”).

Finalmente, teceremos nossas considerações pessoais sobre o atual estágio do Estado Democrático de Direito no Brasil, e a interação e harmonização dos princípios da solidariedade fiscal, cooperação e boa-fé do contribuinte, de um lado, em face dos princípios da liberdade de auto-organização, legalidade tributária e do atual entendimento sobre o conceito de elisão fiscal.

II. O Fenômeno da Civilização do Direito Tributário

Já há alguns anos diversos autores que vêm desenvolvendo e fomentando a ideia de que o Direito Tributário, no atual cenário democrático de direito dos Estados Pós-Modernos, seria um dever-direito do cidadão-contribuinte em face da evolução da relação jurídica-tributária, que deixou de ser uma relação estritamente de poder, exercida pelo governante, para representar uma vontade política justificada e balizada pelo princípio da solidariedade e justiça fiscal.

Nesse rol de autores destacamos a contribuição, de suma relevância, do Professor da Universidade de Coimbra, Diogo Leite de Campos. Segundo o referido professor, já não estamos diante do legado deixado por Roma em matéria fiscal, isto é, onde o imposto aparecia caracterizado pela *odiositas* e que o tributo consistia em uma imposição dos governantes aos governados¹.

Com o desenvolvimento do liberalismo, a ideia de autotributação voltou a ganhar espaço, sendo o imposto visto como uma limitação da liberdade dos cidadãos, devendo ser aceito pelos seus destinatários, através de seus representantes e votado pelo Parlamento. A partir de então, passou-se ao que o professor português aponta como “a humanização do imposto”, caracterizada pelo fato de que o imposto deve ser visto como o ato de uma autoridade estranha, mas tornar-se-á uma assunção livre de um dever de solidariedade. O cidadão-contribuinte colaborará diretamente na “feitura” do imposto, adequando-o às suas necessidades e sentindo-o não mais como *odiositas*, mas como um *dever moral*².

No Direito comparado, também tem sido árdua a tarefa de superar o preconceito e os obstáculos à implementação da arbitragem em matéria tributária. Como exemplo, em Portugal, dois são os problemas principais enfrentados para tal superação, notadamente: (i) o monopólio da administração da justiça pelo Estado através de juízes togados; e (ii) o acentuado autoritarismo, caracterizado pelo poder de *imperium* do Estado em matéria de Direito Tributário³.

Ora, a sociedade civil, após libertar-se do poder sufocante do Estado em matéria de imposição de tributos, vem recentemente começando a entender e assimilar a ideia de que, tendo legitimidade para criar suas próprias relações intersubjetivas, moldando seu próprio Direito para além do Direito legislado, também pos-

¹ CAMPOS, Diogo Leite de. *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006, pp. 78-79.

² *Ibidem*, p. 81.

³ *Idem*.

sua legitimidade para resolver os seus próprios conflitos. É dizer, quem é legítimo para criar suas relações jurídicas também é legítimo para eleger a forma de solução dos direitos delas emergidos. Daí a similaridade do Direito Tributário com o Direito Civil, na tendência que o referido professor⁴ assimila como a “civilização do direito tributário”.

A solidariedade fiscal pressupõe a colaboração (ou cooperação) e não oposição entre Fisco e contribuinte, na contribuição, arrecadação e fiscalização dos tributos, enquanto alicerce do Estado Democrático de Direito.

Um dos maiores expoentes da ideia do fenômeno de “civilização do Direito Tributário” na sociedade moderna, o já citado Professor Diogo Leite de Campos aponta que:

“Também em Direito Fiscal a sociedade civil pretende afirmar-se, não como sujeito ao poder político em termos de impostos, mas sim como dialogando consigo mesma em termos de contribuições. Definindo as necessidades públicas e garantindo a sua satisfação para além da actividade formal da Assembléa da República. Tem-no feito através dos seus organismos representativos, do próprio jogo dos partidos políticos, etc.”⁵

Desta forma, a civilização do Direito Tributário se evidencia das mais diversas maneiras, tais como a inserção do princípio da boa-fé do contribuinte, que decorre claramente da boa-fé subjetiva do Direito Civil. Também existem as discussões sobre a possibilidade da arbitragem em matéria tributária como forma de solução de conflitos, sendo certo que o instituto da arbitragem tem suas origens no Direito Civil. O mesmo vale para a transação tributária, adaptação do instituto da transação aplicável às dívidas decorrentes de relações de direito privado transportadas para o direito público, versando sobre a dívida do particular com o *erarium populi*.

O monopólio do poder judicial traduz, além da faceta de violência legítima do Estado, a concepção de superioridade e onipotência do Estado na vida pública, que se converge e repercute na vida social e individual. Outrossim, não se trata de heteroregulação dos conflitos, como adverte Diogo Leite de Campos⁶. Estes terão de ser dirimidos por terceiros capacitados e independentes. Contudo, não se pode concluir que estes terceiros devem, necessariamente, ser impostos às partes, mas sim, permitir que sejam escolhidos por estas. Em síntese, ao invés do poder emanar de um terceiro, um “juiz-de-fora”, haverá um “homem-bom” escolhido pelas partes, de confiança destas, caracterizando a “autocomposição” dos conflitos entre cidadãos (livres e iguais) e o Estado⁷.

Ademais, dentre os exemplos da manifestação do fenômeno de civilização do Direito Tributário encontramos a interpretação da elisão fiscal (ou do planejamento tributário) por meio de aplicação dos princípios e institutos de Direito Civil, e sua eventual caracterização como elusão fiscal⁸, ou elisão abusiva. Esta tendência visa

⁴ Por todo o exposto, vide CAMPOS, Diogo Leite de. *Op. cit.*, pp. 85 a 87.

⁵ *Ibidem*, p. 88.

⁶ *Op. cit.*, p. 130.

⁷ Expressão empregada por CAMPOS, Diogo Leite de. *Op. cit.*, p. 130.

⁸ Sobre tal conceito vide TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação, Elisão Tributária*. São Paulo: RT, 2003, pp. 188-189.

interpretar os efeitos e consequências das estruturas negociais no Direito Tributário de forma semelhante à interpretação dada a tais estruturas no âmbito do Direito Civil. Seria algo semelhante a um processo de “civilização da interpretação dos efeitos decorrentes do planejamento tributário”, cada vez mais crescente.

No Direito comparado temos o Direito Tributário português como um dos maiores expoentes deste fenômeno nos países de tradição de *civil law*. Em Portugal, o exemplo paradigmático é o caso do Imposto do Selo que, moldado segundo os conceitos do Direito Civil e que, conforme aponta J. L. Saldanha Sanches⁹, por esta razão apresenta obstáculos básicos a uma interpretação de acordo com os princípios que deveriam estruturá-lo. Em decorrência da falta de princípios tributários estruturantes adotou-se uma forma de interpretação inadequada àquela realidade.

Na medida em que se preconiza, atualmente, a cooperação, e não mais a submissão nem subordinação absoluta entre o cidadão-contribuinte (parte) e o Estado (todo), há uma aproximação do Direito Civil, em que partes privadas negociam entre si à luz da autonomia e igualdade de partes. Evidentemente que não se alega, nem que pretende alegar que a “civilização do Direito Tributário” quer equiparar o cidadão ao Estado, pois isto de tão absurdo sequer merece comentários. O que se pretende afirmar com este fenômeno é uma tendência a uma maior equiparação, dentro dos limites do Direito Público, entre Estado e contribuinte, que se assemelha cada vez mais ao Direito Civil, onde tal equiparação é juridicamente plena.

Não obstante o reconhecimento deste fenômeno decorrente da evolução da concepção de Estado Liberal, arraigada na ideia de solidariedade e justiça fiscal, há autores que rejeitam veementemente tal assertiva. Dentre a parcela da doutrina que desconsidera a importância e a necessidade do processo de civilização do Direito Tributário, António Carvalho Martins utiliza-se da distinção clássica entre direito público e direito privado para embasar tal posição contrária. Para ele, a diversidade do objeto tutelado, em cada um dos ramos, mostra-se como alicerce para fundamentar a impossibilidade à aplicação de estruturas jurídicas habitualmente utilizadas no direito privado ao direito fiscal¹⁰.

Para o referido autor, em virtude da natureza própria e das finalidades específicas do Direito Tributário não se pode, sequer, considerar as normas de direito privado como direito supletivo, haja vista as finalidades, natureza e princípios serem tão diferentes entre os dois ramos do Direito¹¹.

A posição pujante do referido autor sobre a questão só admite a utilização de estruturas próprias do direito privado quando o próprio direito fiscal, por integração, *per ralionem*, ou por utilização de conceitos do direito comum, se sirva de conceitos ou estruturas que, não sendo específicas ao direito privado, possam ser

⁹ *Os Limites do Planejamento Fiscal - Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 41.

¹⁰ MARTINS, António Carvalho. *Simulação na Lei Geral Tributária e Pressuposto do Tributo: em Contexto de Fraude, Evasão e Planeamento Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 51.

¹¹ *Idem*.

utilizadas como normas complementares de um direito *em formação*, ainda incompleto, mas em franca evolução¹².

Para o jurista português, inclusive, entende-se que o correto seria uma *descivilização* do Direito Tributário, uma vez que, nas palavras do próprio, “logo nos convenceremos, com a maior evidência, da necessidade de se dar ao direito fiscal uma estrutura própria, cada vez mais específica e independente, livre de conceitos ou de construções que, por terem outros fins, poderão porventura constituir, num caso ou noutro, mais um estorvo do que um auxiliar na realização dos seus fins”¹³.

Fato é que, sobretudo no campo do planejamento tributário, é recorrente o uso da interpretação e aplicação dos institutos de Direito Civil para fins tributários, visando classificar ou requalificar determinadas estruturas negociais eleitas pelos contribuintes como evasivas, elusivas ou abusivas. Os exemplos mais comuns de interseção do direito civil com o planejamento tributário têm sido as contumazes menções às figuras da (i) simulação; (ii) dissimulação (ou simulação relativa); (iii) abuso de direito; (iv) fraude à lei; e (v) negócio jurídico indireto.

Ademais, os tribunais administrativos brasileiros, sobretudo o Conselho de Contribuintes (atualmente intitulado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf¹⁴) também importaram algumas teorias típicas de países de *Common Law* para aplicar no país, das quais destacam-se o *business purpose test* e a *substance over form doctrine*, que não são objetos do presente estudo, mas que já tivemos a oportunidade de nos manifestar sobre¹⁵.

III. Distinções Valorativas e Princiologias na Construção na Norma de Direito Civil e de Direito Tributário

Adotamos no presente trabalho a identidade de sentidos entre interpretação e aplicação das normas jurídicas, para fins didáticos, no mesmo sentido de Eros Roberto Grau¹⁶, embora saibamos que tal equiparação comporta doutrina divergente, no sentido de que interpretação e aplicação do direito tributário são atividades objetiva e subjetivamente distintas.

O conjunto de textos - caracterizado pelas marcas no papel - são apenas proposições ou enunciados que podem vir a ser uma norma. Isto porque são normas latentes ou em potencial, sendo certo que o significado, este sim propriamente uma norma, é o resultado da tarefa interpretativa. Neste contexto é que Eros Roberto Grau adverte que “as disposições, os enunciados, os textos, nada dizem; eles dizem o que os intérpretes dizem que eles dizem”¹⁷. Em sintonia com tal pensamento a doutrina alemã aponta que o núcleo latente da norma só se transforma em norma quando é aplicado ao caso concreto¹⁸.

¹² MARTINS, António Carvalho. *Op. cit.*, p. 52.

¹³ *Idem*.

¹⁴ De acordo com a Lei nº 11.941/09.

¹⁵ Para uma consulta sobre as figuras do abuso de forma, *business purpose* e *substance-over-form* no Direito comparado e no planejamento tributário brasileiro, vide CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. “Análise da Aplicação da Teoria do *Substance over Form* aos Planejamentos Tributários no Brasil”. *Revista de Direito Tributário da Apet* nº 22. São Paulo: MP, 2009, pp. 35-56.

¹⁶ *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

¹⁷ *Op. cit.*, p. 27.

¹⁸ Vide MÜLLER, Friedrich. *Métodos de Trabalho do Direito Constitucional*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 48 e ss.

Conforme aponta António Carvalho Martins¹⁹ os fatos aceitos como elementos da relação jurídica nem sempre poderão limitar-se ao aspecto restrito da sua materialidade e substância devendo antes, e pelo contrário, ser considerados no aspecto em que essa materialidade se exteriorize e se projete, como fonte geradora de efeitos jurídicos, para fora do campo em que se produza.

Assim, a comunicabilidade exterior da substância dos atos ou fatos jurídicos só se dá através da externalização destes elementos à realidade dos próprios fatos, funcionando como condutores dos elementos dessa realidade até a produção do fenômeno subjetivo da nossa percepção. Estes elementos exteriorizadores da verdade dos fatos que, constituindo no mundo dos fenômenos a sua forma, podem nos dar, no campo subjetivo, a certeza sobre a verdade de sua produção²⁰.

Convém distinguir a interpretação jurídica realizada no Direito Civil e no Direito Tributário, isto é, a formação de normas de natureza civil e as normas de natureza tributária. Esta distinção se deve, sobretudo, à importante diferenciação, no processo interpretativo, de normas reguladoras de conduta no direito privado em relação às de Direito Tributário, seus valores e princípios aplicáveis.

No Direito Tributário os princípios informam a criação das normas tributárias, que devem ser dotadas de exímia precisão para regular as condutas intersubjetivas dos agentes. Neste tocante, a partir da instituição de tais normas, construídas pelo intérprete a partir e conforme os princípios e regras do sistema é esta regra que deverá ser observada, estritamente. Criada a norma tributária de incidência, não há espaço para a interpretação baseada em outros princípios, como o da capacidade contributiva, para que se alargue ou expanda a hipótese de incidência, já construída. Os valores em questão já foram convergidos e se refletem na estrutura normativa da regra matriz de incidência tributária.

Desta forma, somente serão tributáveis os fatos vertidos em linguagem competente (fatos jurídicos) que se subsuma, perfeitamente, a tal norma de incidência tributária. Qualquer manifestação adicional de capacidade contributiva não anteriormente captada não poderá ser incluída ou moldada à norma de incidência tributária (que será uma regra) para alargar seu conteúdo normativo²¹. É dizer que a regra tributária, após subsumida, já está acabada, não comportando ajustes para abranger maior incidência.

Entretanto, no Direito Civil é possível o inverso. As regras positivadas podem e devem ser interpretadas em conformidade com seus princípios informadores, de modo a alargar seu campo de abrangência, em diversos casos. Não há, no Direito Civil, os princípios da legalidade estrita e da tipicidade, bem como a regra da proibição à analogia (ao contrário, há o fomento a seu uso, para a decisão do juiz), que precisamente impedem uma elasticidade interpretativa na esfera tributária.

¹⁹ MARTINS, António Carvalho. *Op. cit.*, pp. 55-56.

²⁰ FAVEIRO, Vítor. "A Forma Jurídica dos Factos Tributários". *Boletim da Direcção Geral das Contribuições e Impostos* nº 19, Lisboa, 1960, pp. 16-17, *apud* MARTINS, António Carvalho. *Simulação na Lei Geral Tributária e Pressuposto do Tributo: em Contexto de Fraude, Evasão e Planeamento Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 56.

²¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. Tese de livre docência. São Paulo: USP, 2008, p. 228.

No Direito privado os princípios informadores são outros: eticidade, socialidade, boa-fé, bons costumes, função social do exercício de um direito (contrato, propriedade etc.). Ademais, também existem regras distintas como a possibilidade de atipicidade dos atos e negócios jurídicos, flexibilização da forma solene nos atos e negócios jurídicos, dentre outras.

Como se verifica, os valores, o próprio objeto e sujeitos da relação jurídica privada e pública são completamente distintos e encontram-se em situações diferentes. Se não é simples a tarefa de determinar a linha divisória entre o exercício regular de direito e seu abuso em uma relação de direito privado, ramo do direito em que as partes atuam em relação paritária baseada na autonomia da vontade, o que se dizer quando se transpõe tal tarefa para o âmbito do Direito Tributário, em que conceitos indeterminados e tipos abertos são refutados para fins de incidência.

Com efeito, muito embora a teoria geral do direito aponte para uma unicidade sistêmica, exigindo-se uma aplicação do direito conforme o que Alfredo Augusto Becker houve por bem designar de “cânone hermenêutico da totalidade do sistema”²², tal unicidade não é absoluta, mormente no campo da tributação, onde vigem os princípios da legalidade, tipicidade, vedação ao emprego da analogia e o princípio da capacidade contributiva, consagrados na Magna Carta (CF) e no Código Tributário Nacional (CTN).

Portanto, os preceitos constantes do Direito Civil devem ser tomados com temperamentos na interpretação do fenômeno tributário. Não há que se confundir os efeitos próprios do direito privado com aqueles abarcados pelo Direito Tributário, em razão das particularidades existentes entre ambos os subsistemas jurídicos²³.

IV. Particularidades da “Interpretação Tributária”

Adverte J. L. Sanches²⁴ que, tradicionalmente, a interpretação das leis fiscais constituía uma parte geral do Direito Tributário, na medida em que existem regras próprias de interpretação, necessárias em razão da proteção especial aos cidadãos perante o que o autor chama de “intromissão” do Estado no patrimônio dos cidadãos.

A justificativa para esta interpretação especial do Direito Tributário é, antes de mais nada, histórica, além de axiológica. Inicialmente, no Estado Liberal, o tributo (imposto) e a expropriação eram as únicas situações em que se permitia uma “intromissão séria” (*i.e.*, efetiva) do Estado na propriedade privada do cidadão. O Direito Tributário poderia, portanto, ser concebido como um direito de intromissão que tem como limite um direito de defesa (*Abwehrrecht*) do contribuinte perante o Estado, como por exemplo, não ter seu mínimo existencial tributado.

Todavia, há outra dimensão do Direito Tributário, caracterizada pelo objetivo da justa repartição dos encargos tributários, que repercutirá diretamente nos

²² *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Lejus, pp. 122-126.

²³ Neste sentido Paulo de Barros Carvalho sugere a observância de certo “isolamento temático” entre as diversas áreas do Direito, sem o qual a interpretação normativa poderia restar equivocada (*Direito Tributário: Fundamentos de Incidência*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 91).

²⁴ *Op. cit.*, p. 42.

princípios condicionantes da aplicação da lei fiscal - no Brasil referidos, pela Magna Carta, de “limites constitucionais ao poder de tributar”.

O postulado da igualdade na aplicação da lei tributária, adverte a doutrina, tem de ser um princípio fundamental para preedeterminar o trabalho do legislador e a atividade da Administração Pública. Segundo afirma J. L. Sanches²⁵ atualmente se encontra alguma consensualidade na doutrina sobre a inexistência de regras específicas para a interpretação da lei fiscal em que, como nos demais ramos do Direito, se recorre aos cânones normais de interpretação.

Todavia, concordamos com a posição de Oliveira Salazar, que defende a autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Civil no que se refere aos princípios aplicáveis, conforme se observa *in literis*: “é prática que julgamos perniciososa no desenvolvimento e progresso do direito fiscal aplicar na sua interpretação os princípios próprios do direito civil. O direito fiscal é um direito autônomo, com uma formação própria, com princípios especiais que dominam o seu desenvolvimento, e não é permitido lançar mão de princípios estranhos senão quando neste ramo à parte do direito os não encontramos próprios.”²⁶

Certo é que toda interpretação jurídica pressupõe a criação de norma e, portanto, carrega consigo a importância dos valores no sopesamento decorrente de eventual conflito de princípios, bem como a aplicação de regras no caso concreto. Assim, os princípios constitucionais possuem grande importância neste processo hermenêutico, tanto no Direito Tributário como nos demais ramos do Direito. Se o Direito é uno, também é uma sua forma de interpretar: ponderação de valores, sopesamento de princípios e aplicação de regras. Contudo, existem especificidades mínimas que devem ser observadas, como no caso da interpretação de institutos, conceitos e formas de Direito Civil para fins tributários (mormente de incidência tributária).

Na teoria a regra é simples; na prática, contudo, deveras complexo. Tentaremos esclarecer melhor essa interseção e sobreposição interpretativa, bem como seus limites.

V. Artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional

A discussão sobre a autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Civil foi positivada e regulada por dois artigos no Código Tributário Nacional (CTN): o art. 109 e o art. 110, *in verbis*:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

²⁵ *Op. cit.*, p. 44. Segundo o autor vide NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 213.

²⁶ *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra* vol. IV, 1917-1918, p. 747, *apud* MARTINS, António Carvalho. *Op. cit.*, p. 51.

De acordo com Heleno Taveira Tôrres²⁷ o art. 109 afasta-se da dependência absoluta do Direito Tributário em relação ao Direito Privado. Neste sentido, Douglas Yamashita²⁸ aponta que, como a obrigação tributária decorre de lei (art. 150, I, da CF e arts. 3º e 9º, I, do CTN) “somente a lei tributária, nunca o intérprete, pode alterar os efeitos tributários da definição, do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado”.

Assim, o legislador tributário tem certa liberdade (relativa) para conferir efeitos tributários diversos dos efeitos na esfera do Direito Privado. Contudo, quando tais institutos, conceitos e formas forem utilizados, expressa ou implicitamente, para definir ou limitar competências constitucionais tributárias, nos termos do art. 110, tal liberdade relativa é suprimida, sendo vedada a alteração dos referidos institutos, conceitos e formas de Direito Privado.

Isto se deve ao fato de que o art. 110 do CTN é uma limitação à discricionariedade do legislador tributário, ficando o legislador tributário proibido de expandir a conotação completa que foi empregada pela Constituição Federal no momento da atribuição de competências²⁹.

No que se refere aos conceitos, institutos e formas de direito privado utilizados em nível infraconstitucional temos que o art. 109 autoriza o legislador tributário a atribuir a um instituto de direito privado efeitos tributários peculiares. Contudo, “se o legislador tributário não o fizer expressamente, não poderá o intérprete adaptar princípio ou instituto de Direito Privado para aplicar-lhe efeitos tributários especiais”³⁰ (grifamos).

A conclusão a que chega Douglas Yamashita³¹, por meio da simples leitura conjunta do art. 109 e do art. 110 do CTN é a de que, quando a Constituição Federal se utiliza, implícita ou explicitamente, de institutos, conceitos e formas de Direito Privado para limitar ou definir competências tributárias, inexistente qualquer liberdade ao legislador tributário para alterá-los. Todavia, nos casos em que estas figuras não são utilizadas desta forma, a lei ordinária privada precede à lei ordinária tributária quanto à definição, ao conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito Privado. Neste ponto, a lei tributária pode modificar-lhes os efeitos para fins fiscais. Esta conclusão, para o autor, refletiria a *Jurisprudência dos Valores*.

Portanto, a partir desta interação entre Direito Tributário e Direito Privado convém analisar os limites para que o Direito Tributário utilize as teorias, testes e princípios do Direito Privado, sobretudo alienígena, para alterar os efeitos fiscais

²⁷ *Direito Tributário e Direito Privado - Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária*. São Paulo: RT, 2003, p. 78.

²⁸ *Elisão e Evasão de Tributos - Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso de Direito e da Fraude à Lei*. São Paulo: Lex, 2005, p. 78.

²⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. “Nota do Comentário ao art. 109”. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 691, *apud* YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão...*, *op. cit.*, p. 79.

³⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 685, *apud* YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão...*, *op. cit.*, p. 80.

³¹ *Elisão e Evasão...*, *op. cit.*, p. 82.

dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, por meio de estruturação de planejamentos tributários, como vem ocorrendo sobretudo na jurisprudência administrativa fiscal federal do Brasil.

VI. A Forma no Direito Civil e no Direito Tributário

A importância da forma no Direito Civil é justificada na medida em que os valores em causa em tal ramo são, basicamente, a segurança jurídica e o direito de propriedade. De acordo com Sanches o valor “liberdade” é o valor mais relevante no Direito Civil. Entendemos que, além do valor liberdade, o valor “direito de propriedade” possui igual, senão maior importância no Direito Privado. Para nós, a liberdade possui peso distinto apenas do Direito Penal, onde ganha feições de sobreprincípio ou postulado.

Convém notar, todavia, que o cuidado do legislador na criação e regulamentação dos contratos no Direito Civil, por exemplo, explica-se historicamente em virtude do objetivo de obter o máximo de fluidez e segurança no tratamento jurídico do direito privado. Ou seja, o formalismo do Direito Privado tem, desde sua origem, a devida razão de ser.

Neste tocante, Sanches elege uma curiosa justificativa para embasar a importância da forma no Direito Civil. O motivo seria a redução de custos de transação, que serão maiores quanto maior for a incerteza sobre as consequências jurídicas de contratos de uso frequente. Daí, para o autor, “a importância da forma, atribuindo ao tráfico jurídico soluções preconcebidas e reduzindo deste modo o risco de litígio ou os custos de uma elaboração minuciosa das cláusulas destes contratos”³².

Portanto, o Direito Civil, na qualidade de direito que regula conduta de particulares, deve ser mais formalista, primando por atribuir maior importância à forma (objetivação) do que à intenção (subjetivação) das partes. Isto visa reduzir os custos de transação, simplificar as normas jurídicas aplicáveis às relações privadas, evitando o constante preenchimento de lacunas e solução de obscuridades e contradições, bem como também reduzir os potenciais litígios, isto é, prevenir que as partes submetam todo e qualquer negócio ou ato jurídico ao Poder Judiciário, para resolução. A mitigação de dúvidas que possam emergir da interpretação das normas de Direito Civil é feita precisamente por meio de uma maior regulamentação e, portanto, maior formalismo da lei, que visa abordar e regular o máximo das condutas entre os particulares.

Mais uma vez devemos recordar o objetivo do Direito, especialmente o Direito Privado, que é precisamente regular condutas na sociedade, visando à paz social e a convivência harmônica dos homens em sociedade. Quanto mais formalista e regulamentado for o Direito Civil, teoricamente existirá menores lacunas e dúvidas a serem submetidas ao juiz e, portanto, menor será o volume de litígios e descontentamentos dos cidadãos.

Aí repousa, histórica e teleologicamente, a razão pela qual a forma no Direito Civil possui extrema importância. Não obstante tal constatação é oportuno ressaltar que o excesso de formalismo, no próprio Direito Civil, sofreu consideráveis críticas e mudanças no decorrer do tempo. No Brasil, por exemplo, podemos citar

³² SANCHES, J. L. Saldanha. *Op. cit.*, p. 55.

a inclusão, em nosso novo Código Civil³³ (“CC”), de normas extremamente subjetivas, que primam pela importância da intenção e não na exteriorização da vontade das partes.

O art. 421 do CC, que prevê a função social do contrato, é um excelente exemplo. De acordo com o referido artigo, “a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”. Ademais, tem-se o art. 422 do CC que estabelece o princípio da boa-fé objetiva ao estabelecer que “os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como na sua execução, os princípios de probidade e boa-fé”.

Estes são alguns exemplos que confirmam a evolução do pensamento jurídico como um todo, antes extremamente formalista, para uma interpretação e aplicação das normas jurídicas mais norteada pela substância e intenção de seus agentes. Ainda assim, a forma no Direito Civil possui extrema importância, em virtude das funções a que se presta, no âmbito das relações privadas.

No Direito Tributário tal evolução também ocorreu. Segundo aponta Uckmar³⁴, a teoria tributária formalista-legalista era dominante nos sistemas jurídicos até a 1ª Guerra Mundial. A partir de então, gradativamente, os países partiram para a aplicação da teoria econômica, indicando que se tornava necessário aproximar a relação entre o Direito Tributário e a economia.

Analisando essa mudança de pensamento no Direito Tributário, Alberto Xavier³⁵ utiliza-se da distinção entre tipos estruturais e tipos funcionais para verificar tal evolução. No tipo estrutural o legislador prima por atender a estrutura negocial, independentemente do resultado, ao passo que nos tipos funcionais a construção das normas seria fundamentalmente baseada em seu resultado econômico.

Assim, esta distinção entre tipos estruturais e funcionais corresponde a uma primeira fase da evolução do ordenamento jurídico tributário, na qual o legislador, marcado pelo formalismo que caracteriza o Direito Civil, tendia a utilizar os negócios jurídicos típicos para construir a previsão normativa fiscal. Contudo, com o passar do tempo, o legislador foi descobrindo que a função desses conceitos no Direito Tributário era outra e que, por esta razão, eles teriam que possuir contornos mais fluidos, menos rígidos e formalistas, fazendo com que os tipos estruturais fossem ganhando significações mais semelhantes aos tipos funcionais³⁶. A partir de então, temos a mudança do formalismo civil repercutindo no Direito Tributário, que também deixa de ser extremamente formalista, e passa a buscar um “meio termo”.

VII. Planejamento Tributário como Atividade Lícita e Direito Fundamental do Contribuinte

Após elucidadas as principais diferenças, limites e o pensamento evolutivo que influencia o Direito Civil e o Direito Tributário, cabe analisarmos como tal interação se dá no campo do planejamento tributário.

³³ Lei nº 10.406/02.

³⁴ Citado por LENZ, Raoul. “Tax Law Interpretation - International Trends”. *ABDF - Resenha* nº 17. Rio de Janeiro: Editora Resenha, set./out. de 1986, p. 27.

³⁵ *Direito Fiscal*, p. 180, *apud* SANCHES, J. L. Saldanha. *Op. cit.*, p. 56.

³⁶ SANCHES, J. L. Saldanha. *Op. cit.*, p. 56.

A doutrina há muito debate sobre os conceitos de elisão, evasão e elusão para aplicá-los ao planejamento tributário, o que demonstra a suma importância de tais definições. Contudo, visto que o objeto do presente trabalho não é a análise detida de tais conceitos³⁷, apenas iremos tecer breves comentários sobre estes. Para nós, a elisão fiscal é uma conduta lícita, adotada antes da ocorrência do fato gerador, para evitar o surgimento da obrigação tributária.

Já a evasão fiscal consiste em uma conduta ilícita, posterior à ocorrência do fato gerador, com o objetivo de “esconder” a ocorrência do fato gerador ou simplesmente deixar de liquidar a obrigação tributária.

Por fim, a elusão fiscal ficaria no meio do caminho entre a legítima economia de tributos e a simulação. Seria uma “violação indireta” da lei tributária, mas que sempre é um fenômeno transparente, nunca oculto. Segundo Heleno Taveira Tôrres, seria o uso de “negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de ‘causa’ ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica”³⁸.

A metáfora da “curva” utilizada por Joaquín de Arespacochaga³⁹ parece muito bem traduzir o que significa o planejamento tributário ou a elisão fiscal, assim entendida a sucessão de atos e negócios jurídicos estruturados para “contornar” a carga fiscal. Todo planejamento tributário, ou seja, toda “curva” visa minimizar a carga tributária decorrente do exercício de uma atividade empresarial ou da obtenção de um patrimônio, mediante a eleição de uma via mais eficiente dentre todas as alternativas legais possíveis.

Segundo o referido autor espanhol, por esta mesma finalidade, a tarefa de planejar não deve se configurar em forma de uma reta, simples e direta, mas possivelmente como uma curva que percorre o caminho que separa o cumprimento mais eficiente de um objetivo e o dever de se atender à legalidade⁴⁰. E este caminho é deveras tênue, ora descambando para o lado do legal, ora para o lado do ilegal, razão pela qual o tema é notoriamente tormentoso e longe de um consenso na doutrina e na jurisprudência, tanto nacional e estrangeira, especialmente sobre os seus limites.

Amparados na doutrina e legislação alienígena, especialmente nas normas constantes dos atuais sistemas tributários vigentes na Espanha, Alemanha e França, bem como na relação justiça-capacidade contributiva em oposição à segurança jurídica-legalidade, alguns doutrinadores brasileiros, tais como Ricardo Lobo Tor-

³⁷ Para uma análise mais aprofundada do tema vide nosso trabalho: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. “Inadimplemento da Obrigação Tributária na Composição do Preço Predatório e sua Relação com a Livre Concorrência”. In: COSTA, Alcides Jorge *et al.* (coord.). *Revista de Direito Tributário Atual* nº 22. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 252-253.

³⁸ *Op. cit.*, pp. 188-189.

³⁹ *Planificación Fiscal Internacional - Convenios de Doble Imposición, Estructuras Fiscales, Tributación de no Residentes*. 2ª edição. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 437.

⁴⁰ ARESPACOCCHAGA, Joaquín de. *Op. cit.*, tradução livre. No original: “por sua misma finalidad, la tarea de planificar no debe configurarse tanto en forma de una recta, simple y directa, sino posiblemente como una curva que discurre por el lecho que separa el más eficiente cumplimiento de un objectivo y el deber de cumplir con la legalidad”.

res⁴¹ e Marco Aurélio Greco⁴², sustentam a possibilidade de a Fazenda Pública vir a desconsiderar atos considerados lícitos, cuja adoção pelos contribuintes tenha por objetivo principal o não pagamento ou pagamento a menor de tributos.

Estes autores admitem a existência da denominada “elisão abusiva”, a qual se assenta basicamente, como salienta o professor Ricardo Lodi Ribeiro, na teoria do abuso de direito e da valoração da justiça⁴³.

Ora, ninguém é obrigado a adotar o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal. Essa não obrigação à referida conduta implica, obviamente, a permissão de omiti-la, adotando caminho diverso. Assim a pessoa que almeja redução de impacto fiscal deve promover o comportamento em que a obrigação correspondente seja a mais interessante fiscalmente⁴⁴.

É a própria Constituição Federal que reserva a autonomia para o contribuinte auto-organizar-se, garantindo-lhe o direito de propriedade (art. 5º, XXII) e o direito ao pleno exercício da autonomia da vontade (art. 5º, IV, IX, XIII, XV, VII e XXII; art. 170 e seus incisos), dentre outros. A liberdade de ação das pessoas, reconhecida e tutelada pela Constituição Federal, legitima o direito à economia de tributos, pela garantia de liberdade para desenvolver atividades econômicas, inclusive a liberdade contratual.

Como se tal assertivas não bastassem, temos claro que o administrador de qualquer sociedade deve, por força de lei, empregar todos os recursos para atingir o objetivo da empresa, conforme dispõem os arts. 153⁴⁵ e 154⁴⁶ da Lei 6.404 de 1976. Assim, a economia de impostos apresenta-se como um dever do administrador de empresas, na consecução dos objetivos empresariais, segundo o princípio utilitarista de maximização de lucros e minimização de custos, com base no regime da economicidade, expressando sua plena autonomia da vontade.

Destarte, é notório que “os contribuintes dispõem de liberdade para pautar as suas condutas e os seus negócios de forma menos onerosa possível, não existindo regras que lhes imponham a obrigação de, entre duas ou mais realidades semelhantes, optar por aquela que implica o maior recolhimento de tributos”⁴⁷.

⁴¹ “A Chamada ‘Interpretação Econômica do Direito Tributário’, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 233-244.

⁴² “Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 181-204.

⁴³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Apostila “Planejamento Fiscal”* fornecida durante curso de Direito Tributário dentro do Programa de Educação Continuada (FGV-RJ Direito PEC) da Fundação Getúlio Vargas, 2003, p. 17.

⁴⁴ LONGO, José Henrique. “Planejamento Tributário e Gerenciamento de Impostos”. *Ibet. Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 503.

⁴⁵ “Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.”

⁴⁶ “Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeita as exigências do bem público e da função social da empresa.”

⁴⁷ MARTINS, Ives Gandra; CARVALHO, Paulo Lucena de. “Elisão Fiscal”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 63. São Paulo: Dialética, 2000, p. 159.

Como bem ensina Ricardo Mariz de Oliveira⁴⁸, é lícito ao sujeito passivo não adentrar na situação legal de tributação, sendo legítimo o planejamento tributário que procure a prática de atos ou negócios não inseridos nas situações legais de tributação, ou inseridos em situações legais de menor tributação. Para o referido autor, a liberdade de planejar e praticar atos e negócios jurídicos que não impliquem no fato gerador ou que acarretem sua mitigação é um verdadeiro direito constitucional do contribuinte.

No mesmo sentido, João Dácio Rolim adverte que inexistente lei imperativa que obrigue o contribuinte a escolher a forma jurídica fiscalmente mais onerosa para o desenvolvimento e estruturação de suas atividades⁴⁹.

Note-se, ademais, que a própria tributação é exceção ao direito fundamental à propriedade, encartado no art. 5º, XXIII, da Lei Maior, de maneira que sua aplicação deve ser feita em estrita consonância com este direito fundamental. Exatamente por isto, a Constituição Federal elegeu como princípios fundamentais a legalidade (originada da Magna Carta Inglesa e sintetizado na célebre citação “no taxation without representation”, à época de João Sem Terra); a vedação ao confisco e a capacidade contributiva, aos quais o legislador infraconstitucional acrescentou a tipicidade e a vedação à analogia (arts. 97 e 108, parágrafo 1º do CTN).

Tomamos a liberdade de colacionar as palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho⁵⁰, que expõe com proficiência que:

“liberdade econômica significa então poder optar, sem ferimento ao Direito, pelas formas jurídicas de organização econômica e pelos negócios jurídicos existentes no quadro legal vigente, lisamente sem intuito dissimulatório. Por outro lado, o Direito Tributário assim como o Penal são formados por princípios e por catálogos de tipos. Fora dos tipos criminais e dos tipos fiscais, o que sobre é o espaço das liberdades, onde as pessoas se movimentam sem medo e com segurança.”

Desta forma, não restam dúvidas de que a elisão tributária, isto é, o planejamento tributário é um direito do contribuinte e, portanto, deve ser observado no Estado Democrático de Direito, como é o Brasil.

Neste ponto, verificaremos se algumas figuras usualmente utilizadas pelos tribunais administrativos fiscais brasileiros poderiam ser aplicadas para desconsiderar e requalificar, para efeitos fiscais, os planejamentos tributários realizados pelos contribuintes no País.

VII.1. *Negócio jurídico indireto*

O Direito privado permite que os particulares, adotando negócios típicos - isto é, legalmente previstos - escolham diversas estruturas possíveis compostas por uma série de atos e negócios jurídicos, que visam atingir fins idênticos aos que pode-

⁴⁸ “Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal”. In: MARTINS, Ives Gandra. (coord.). *Curso de Direito Tributário*. Vol. 1. 2ª edição. Belém: Cejup, Centro de Extensão Universitária, 1993, p. 364.

⁴⁹ ROLIM, João Dácio. “Reflexões sobre Normas Gerais Antielisivas na Jurisprudência”. In: YAMASHITA, Douglas (coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 168.

⁵⁰ *Evasão e Elisão Fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 53.

riam ser alcançados se adotada outra estrutura jurídica mais usual. Na realidade não se trata da adoção de contratos atípicos. Como bem aponta João Francisco Bianco⁵¹, as partes adotam um negócio jurídico típico para atingir uma finalidade própria de outro negócio jurídico, também típico.

A origem dos negócios jurídicos indiretos se deu em virtude da dinâmica negocial caracterizada pela evolução social, que não era acompanhada por uma alteração proporcionalmente dinâmica das formas jurídicas reguladas em lei⁵². Portanto, os negócios jurídicos indiretos serviam e servem como um meio de conferir elasticidade aos contratos típicos existentes, fornecendo certa maleabilidade às estruturas possíveis de ser criadas com base no ordenamento jurídico vigente a qualquer época.

No negócio jurídico indireto, as partes utilizam uma estrutura jurídica diversa daquela que normalmente seria adotada e, mesmo assim, conseguem atingir o mesmo fim pretendido caso fosse realizado o negócio jurídico direto.

Na esfera do direito privado, o negócio jurídico indireto é válido, desde que não haja expressamente na lei sua vedação. No Direito Tributário, contudo, a questão não é tão simples. Na medida em que as capacidades contributivas que decorrem tanto do negócio jurídico direto como do indireto são idênticas, somente diferindo a estrutura jurídica utilizada para tal, surge a dúvida sobre a possibilidade de aplicar os mesmos efeitos fiscais do negócio jurídico direto ao indireto.

Concordamos com João Francisco Bianco⁵³ quando o autor manifesta que, em decorrência do princípio da legalidade, não pode o aplicador do direito submeter o negócio jurídico indireto ao regime de tributação próprio do negócio direto, ainda que as manifestações de riqueza sejam rigorosamente as mesmas de ambas as situações.

Ora, se o legislador desejasse tributar os negócios jurídicos indiretos da mesma forma que os diretos, deveria ter incluído na tipicidade da norma de incidência tributária aplicável elementos descritivos do negócio jurídico indireto. Se assim não o fez, tal interpretação extensiva caracteriza-se, na realidade, como verdadeira analogia para instituir tributo em fato não tipificado como tributável, o que é expressamente vedado pelo art. 108, parágrafo 1º do CTN⁵⁴.

VII.2. *Abuso de direito*

O abuso de direito é uma figura tipicamente de direito privado, com origem no Direito Civil. Decorre da constatação de que o exercício de um direito subjetivo não é absoluto e ilimitado, mas ao contrário, coincide com o respeito e observân-

⁵¹ “Planejamento Tributário: Estudo de Casos e Exame Crítico da Jurisprudência”. In: YAMASHITA, Douglas (coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 184.

⁵² HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão - as Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 128.

⁵³ *Op. cit.*, p. 185.

⁵⁴ “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

(...)

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

cia de outros direitos, de esfera alheia, sendo esses seus limites. Desta forma, se por meio do exercício de um direito alguém objetiva exclusivamente prejudicar outrem, sem qualquer benefício próprio, este sujeito está incorrendo em abuso do seu direito, e tal ato é considerado ilícito, nos termos do art. 187 do Código Civil.

No que tange ao Direito Tributário o abuso de direito seria caracterizado quando o contribuinte utilizasse determinada estrutura única e exclusivamente para economizar tributos, ou seja, somente para reduzir a carga fiscal incidente em tal operação ou negócio. O direito lesado seria o da coletividade, que sofreria dano em não receber o *quantum* devido que receberia no caso de tal estrutura não ter sido implementada⁵⁵. Esta teoria teve origem no direito francês, como aponta Heleno Taveira Tôres⁵⁶.

De acordo com Marco Aurélio Greco⁵⁷ “a auto-organização com a finalidade exclusiva de pagar menos imposto configura abuso de direito”. Segundo o autor, quando o Fisco provar que a operação praticada pelo contribuinte teve como “única razão” a economia de tributos, pode ele, “sem que isto implique em decretação da ilicitude da operação, recusar-se a aceitar seus efeitos no âmbito fiscal, tratando a situação concreta como se ela, para fins fiscais, não tivesse existido”. Discordamos do referendado autor.

Isto porque, como bem observa Paulo Ayres Barreto⁵⁸, apesar do sistema jurídico ser uno, devendo ser visto como um todo harmônico e coerente, isto não autoriza o livre trânsito entre os conteúdos prescritivos dos diversos ramos didaticamente autônomos do Direito. E a razão é simples: cada ramo se estrutura em razão e de acordo com suas peculiaridades, de seus princípios informadores, da especificidade das condutas que pretender reger e dos valores que embasam todo o conteúdo normativo que o rege.

O Direito Tributário, como direito de sobreposição, se vale a todo momento de institutos, conceitos e categorias de outros ramos didáticos do Direito. Contudo, em certas hipóteses a sobreposição é substituída pela criação autônoma, em que o Direito Tributário cria conceitos próprios, disciplina condutas de forma autônoma, à luz de seus princípios informadores, dos quais destacam-se a tipicidade, a legalidade, a proibição de analogia, a capacidade contributiva entre outros tantos.

Portanto, quando o legislador tributário pretende criar estas realidades próprias, assim o faz, tal como ocorreu com as hipóteses de dolo, fraude e simulação na legislação tributária nacional. Contudo, no que se refere ao abuso de direito e abuso de formas, bem como à teoria ou teste do propósito negocial e dos atos normais de gestão, bem como do *substance over form* na seara fiscal, isto não ocorreu.

Daí a feliz conclusão de Paulo Ayres Barreto no sentido de que havendo tratamento específico, na legislação tributária, para os “defeitos dos atos ou negócios jurídicos, é essa a legislação - e não a de natureza civil - que deverá pautar os limites da atuação do contribuinte, em relação às ações que possam ser qualificadas como elisivas”⁵⁹.

⁵⁵ BIANCO, João Francisco. *Op. cit.*, p. 189.

⁵⁶ *Op. cit.*, pp. 249 e ss.

⁵⁷ *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 136.

⁵⁸ *Op. cit.*, p. 219.

⁵⁹ BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit.*, pp. 220-221.

Não obstante, para Marco Aurélio Greco⁶⁰, após a edição do novo Código Civil brasileiro, o abuso de direito é um ato ilícito que implica evasão tributária, apesar de reconhecer a dificuldade e a ausência de critério objetivo para determinar o que significaria o abuso de um direito.

Contudo, é importante ressaltar que não há qualquer óbice em nosso ordenamento jurídico à realização de negócios mediante a utilização de formas lícitas. Assim, “a busca pela redução de tributos não qualifica ofensa à boa-fé na estruturação de determinada operação, não representa prática atentatória aos bons costumes e não implica violação ao fim econômico ou social do exercício de um direito”⁶¹.

Uma vez que o abuso de direito não foi positivado como regra no Código Tributário Nacional não há como qualificar a operação que tenha o claro e único objetivo de reduzir ou postergar a carga tributária como abusiva. Se os atos e negócios jurídicos, na esfera civil, não foram ilícitos, ou seja, não violaram os arts. 166, VI⁶² e 167⁶³ do Código Civil, não há norma jurídica possível para imputar tal estrutura como abusiva tributariamente.

Adicionalmente, Paulo Ayres Barreto⁶⁴ aborda um segundo problema decorrente da fundamentação do abuso de direito na economia lícita de tributos, qual seja, a alegação do princípio da solidariedade social. O autor sintetiza de forma exímia a ideia de que, ao utilizar o princípio da solidariedade social é possível legitimar qualquer tributação.

Ou seja, se o Estado faz uso de tal princípio para justificar a supremacia do interesse público (em cobrar o tributo com base nos efeitos econômicos produzidos pela estrutura negocial) sobre o interesse privado (em organizar livre e licitamente seus negócios visando reduzir a carga tributária ao não incorrer no tipo previsto na norma de incidência tributária) será possível qualquer arbítrio em matéria tributária.

É o mesmo que, elevando a comparação para um nível político, sustentar a aplicação do princípio da manutenção da ordem e da paz social para realizar prisões de inocentes, sob a alegação de interesse público sobressaindo às liberdades particulares. Seria uma forma de inserir a legitimidade a uma ditadura fiscal, *a priori* já eivada de vício.

Portanto, invocar o princípio da solidariedade social ou fiscal para embasar a teoria do abuso do direito, na esfera tributária, visando tributar negócios que fo-

⁶⁰ *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 418 e ss.

⁶¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit.*, p. 233.

⁶² “Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

(...)

VI - tiver por objeto fraudar lei imperativa.”

⁶³ “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.”

⁶⁴ *Op. cit.*, p. 234.

ram estruturados licitamente na esfera civil, é absolutamente absurdo, pois estar-se-ia desconsiderando diversos outros princípios intrínsecos à tributação no Estado Social de Direito, tais como legalidade, tipicidade, capacidade contributiva, segurança jurídica, certeza do direito, imunidades tributárias, proibição de interpretação analógica para instituir ou cobrar tributo, dentre outros.

Ratificando o entendimento por nós exposto de que o abuso de direito não encontra fundamentação normativa em nosso direito positivo, João Francisco Bianco⁶⁵ sustenta que a figura do abuso de direito é simplesmente inaplicável ao direito brasileiro.

VII. 3. *Fraude à lei (Espanha)*

Esta figura tem sua origem na “fraude a ley” na Espanha⁶⁶. Como muito bem apontado por João Francisco Bianco⁶⁷ se o ordenamento jurídico admite a possibilidade de o negócio jurídico indireto acarretar efeitos tributários distintos daqueles do negócio jurídico direto, o negócio jurídico indireto seria o instrumento de que o contribuinte se utilizaria para “fraudar a lei tributária”. Portanto, seria inviável conceber a existência do negócio jurídico indireto cumulativamente com a fraude à lei fiscal no Direito Tributário brasileiro.

De acordo com Brandão Machado, a fraude à lei fiscal inexistente no Direito Tributário brasileiro, sendo mais uma vez a consequência da importação de conceitos e institutos desprovida de metodologia e análise de adaptabilidade com nosso ordenamento. Nas palavras do referido autor temos que:

“na verdade, fala-se abertamente, entre nós, em abuso de forma, como se o direito positivo brasileiro houvesse criado, como fez o direito alemão, a figura da fraude ao imposto, calcada no conceito de fraude à lei. Mas ocorre que o direito brasileiro não criou a figura e, por isso, admite como válidos e insuscetíveis de qualquer censura os negócios jurídicos indiretos. Não é possível admitir a validade do negócio jurídico indireto (porque o Código Tributário impede a sua condenação) e, ao mesmo tempo, invocar a figura do abuso de forma. A contradição é insuperável.”⁶⁸

Inextensível, portanto, ao Direito Tributário a figura da fraude à lei, contemplada no Direito Civil, conforme defende Misabel de Abreu Machado Derzi⁶⁹ que, por sua vez, aduz que a fraude à lei tributária é o resultado, *i.e.*, o efeito da simulação, e não sua causa, ou seja, o pressuposto da ilicitude e da nulidade.

VII. 4. *Simulação e dissimulação*

A simulação consiste em uma declaração falsa de vontade, enganosa, em que se busca atingir efeito diverso daquele que deveria produzir⁷⁰. Este instituto, típi-

⁶⁵ *Op. cit.*, p. 189.

⁶⁶ TÓRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.*, pp. 243 e ss.

⁶⁷ *Op. cit.*, p. 188.

⁶⁸ MACHADO, Brandão. Prefácio em HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: RT, 1993, p. 25.

⁶⁹ “O Direito à Economia de Imposto - seus Limites (Estudo de Casos)”. In: YAMASHITA, Douglas (coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 304. Também neste sentido XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

⁷⁰ BIANCO, João Francisco. *Op. cit.*, p. 182.

camente de Direito Civil está previsto no art. 167, parágrafo 1º, do Código Civil vigente:

“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.”

A norma do art. 167 do Código Civil, prevendo a nulidade, encontra paralelo no parágrafo 117 do Código Civil Alemão (BGB) e nos arts. 240 a 242 do Código português, os quais fixam a nulidade do negócio simulado e a validade do negócio dissimulado (simulação relativa)⁷¹.

O Código Civil vigente prevê três hipóteses de simulação, repetindo basicamente o que já constava do Código de 1916.

A primeira (inciso I do parágrafo 1º do art. 167) ocorre quando os negócios aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diferentes a quem realmente se conferem ou transmitem, havendo uma interposição fictícia de pessoa, de tal modo figurando um sujeito (interposto) que é pessoa diversa do real contraente. As pessoas interpostas são as que figuram nos negócios jurídicos como simples intermediários entre aqueles a quem esses atos interessam diretamente e sem terem qualquer interesse próprio nos atos que realizam. O seu fim é apenas permitir que se efetuem indiretamente, por seu intermédio, os negócios jurídicos que não se quer ou não se pode realizar.

A segunda hipótese de simulação (inciso II do parágrafo 1º do art. 167) verifica-se quando os negócios contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, isto é, quando a simulação versa sobre o conteúdo do negócio.

A hipótese mencionada no inciso III vislumbra-se quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados, ou melhor, quando houver falsidade na indicação da data de tais documentos.

Comentando o art. 167 do Código Civil brasileiro, Gustavo Lian Haddad *et al.*⁷² elucida que todas as hipóteses no dispositivo conduzem a uma divergência entre a vontade real, efetiva, e a vontade declarada por quem pratica o ato. Nesse sentido, segundo o autor, “as hipóteses dos incisos I (declaração não verdadeira quanto à pessoa a quem se transmite o direito) e III (declaração não verdadeira quanto ao tempo da prática do ato) não deixam de estar contidas naquela mais genérica contida no inciso II, que sintetiza a formulação da simulação como o vício que inquina os atos que não sejam reais por conter declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira”.

⁷¹ MATTIETTO, Leonardo. “A Simulação no Novo Código Civil”. *Revista Trimestral de Direito Civil* nº 13. Rio de Janeiro: Padma, jan./mar. de 2003, p. 113.

⁷² HADDAD, Gustavo Lian; PIERRE, Mariana Abib. “A Simulação e seus Índices”. *Revista do Advogado* nº 94. São Paulo: AASP, nov. de 2007, p. 73.

Para distinguir a simulação absoluta (simulação) da simulação relativa (dissimulação), os autores⁷³ salientam que a declaração falsa pode ter por objetivo fingir uma realidade inexistente (simulação absoluta) ou fingir que não existe uma realidade efetivamente existente (simulação relativa ou dissimulação).

Assim, na simulação quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece. Na simulação relativa, pelo contrário, as partes pretendem realizar um negócio, mas de forma diferente daquele que se apresenta⁷⁴. Na famosa metáfora de Francesco Ferrara⁷⁵, a simulação é o fantasma (não existe) e a dissimulação é a máscara (esconde).

Portanto, ao mesmo tempo em que são sinônimos e guardam identidade entre si, simulação e dissimulação assumem diferentes significados quando exteriorizadas, pois enquanto na simulação, dá-se aparência a algo que não existe, na dissimulação, dá-se aparência diversa da real, escondendo-se o verdadeiro ato.

Finalmente, a doutrina⁷⁶ elege um terceiro tipo de simulação, chamado de “simulação por interposição”, que consistiria em um negócio jurídico verdadeiramente realizado e desejado, porém uma das partes é diversa daquela a quem realmente se pretendia conferir direitos. O exemplo clássico seria o coloquialmente chamado “testa de ferro” ou “laranja”.

Nesta terceira hipótese, os efeitos tributários devem se manifestar de acordo com o regime jurídico aplicável à operação real e efetiva celebrada entre as partes verdadeiras⁷⁷. Portanto, a capacidade contributiva se dá na pessoa do verdadeiro titular, e não da interposta pessoa (“testa de ferro”).

Na esfera tributária cada um dos institutos, isto é, simulação absoluta, simulação relativa e simulação por interposição gerará uma consequência fiscal determinada. No caso de simulação, o negócio jurídico simulado será considerado nulo nos termos da legislação civil, isto é, sob a ótica do direito privado, haja vista seu único propósito ser o de enganar maliciosamente terceiros. Assim, não produzirá efeitos na esfera civil. Contudo, na esfera tributária tal nulidade acarretará a incidência tributária se, ao abstrair-se a validade jurídica dos atos praticados, o fato gerador se consubstanciar, conforme preconiza o art. 118 do CTN.

No que se refere à dissimulação, João Francisco Bianco⁷⁸ salienta que este instituto foi positivado no ordenamento jurídico brasileiro, por meio da inserção do parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/01⁷⁹.

⁷³ *Idem*.

⁷⁴ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Teoria Geral do Direito Civil*. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2003, p. 474.

⁷⁵ *A Simulação dos Negócios Jurídicos*. R.E.D. Livros, 1999, p. 50, *apud* OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Op. cit.*, p. 266.

⁷⁶ BIANCO, João Francisco. *Op. cit.*, p. 184. Vide também YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão...*, *op. cit.*, pp. 301 e ss.; e PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 636.

⁷⁷ No mesmo sentido BIANCO, João Francisco. *Op. cit.*, p. 184.

⁷⁸ *Op. cit.*, p. 183.

⁷⁹ Concordando com a classificação do art. 116, parágrafo único do CTN como norma geral antidis-simulação vide também DERZI, Misabel Abreu Machado. “O Direito à Economia de Imposto - seus Limites (Estudo de Casos)”. In: YAMASHITA, Douglas (coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 293.

De acordo com o teor de tal diploma, a fiscalização poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos que tenham por objetivo dissimular a ocorrência de fato gerador tributário ou dissimular a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária⁸⁰.

Contudo, convém apontar que, nos termos do próprio parágrafo único do art. 116 do CTN, em sua parte final, é mencionada a necessidade de regulação de tal tema por meio de lei ordinária o que, até agora, não ocorreu. Desta forma, a dissimulação tributária ainda não pode produzir efeitos no sistema jurídico brasileiro.

Ademais, é pertinente ressaltar que a inovação trazida pela aludida Lei Complementar encontra sérios óbices no próprio CTN e na Constituição Federal, de maneira que mesmo após a edição da lei ordinária mencionada, a aplicação do dispositivo não deve ser feita de forma displicente, desatenta aos direitos e garantias dos contribuintes.

Nesse passo, há que se entender que o dispositivo veio coibir, tão-somente, as práticas de fraude, simulação e dissimulação, eis que tais atos ligam-se ao conceito de evasão fiscal, ocultando o fato gerador que efetivamente ocorreu e encontra-se dissimulado por detrás de uma operação aparente e irreal⁸¹. Admitir-se o contrário seria o mesmo que aceitar a cobrança de tributo sem fato gerador, o que é manifestamente vedado por força dos princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada (*Tatbestand*, no Direito alemão), bem como da vedação ao uso da analogia em Direito Tributário.

Finalmente, sobre a vedação à analogia para instituição e cobrança de tributos, a autora lusitana Cecília Xavier sintetiza de forma clara que “implicando a integração analógica a criação de novos impostos ou o alargamento da incidência dos já existentes, ela é vedada porque a legalidade, a tipicidade, a segurança jurídica e os princípios democráticos e de estado de Direito assim o impõem”⁸².

VIII. Evolução do Pensamento do Conselho de Contribuintes sobre o Planejamento Tributário

Se examinarmos a jurisprudência do Carf, no decorrer dos anos, podemos verificar uma evolução no entendimento aplicável ao planejamento tributário no Brasil, notadamente na interpretação dos negócios e das estruturas dos contribuintes como lícito, ilícito ou abusivo.

Até a edição da Lei Complementar nº 104/01 o Carf adotava a fase chamada de formalismo ou liberdade plena de organização dos negócios por parte do contribuinte. Em tal fase prevalecia a proteção da segurança jurídica dos contribuintes, arraigada nos princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada: o que não era proibido nem obrigado, nos termos da lei, era necessariamente permitido. A liberdade dos contribuintes na conformação de seus negócios era tomada ao extremo.

⁸⁰ *Idem*.

⁸¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op. cit.*, p. 293.

⁸² XAVIER, Cecília. *A Proibição da Aplicação Analógica da Lei Fiscal no Âmbito do Estado Social de Direito*. Coimbra: Almedina, 2006, pp. 197 e 210.

Vejamos as decisões desta época:

“IRPJ - Simulação na Incorporação - Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. *Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta*, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação, *não há como qualificar-se a operação de simulada*. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.” (Ac. CSRF/01-01.874/94)

“IRPF - Ganho de Capital - Simulação. Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por *vedação legal* ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumento de capital, a efetivação de incorporação e de cisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação como simulada. *Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados*, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como elisão fiscal e não evasão ilícita.” (Ac. nº 106-09.343, 18/09/1997)

“IRPJ - CSLL - Simulação - Operação de *Swap*. Para que se possa caracterizar a simulação relativa é indispensável que o ato praticado, que se pretende dissimular sob o manto do ato ostensivamente praticado, *não pudessem ser realizado por vedação legal ou qualquer outra razão*. Se as partes queriam e realizaram negócio sob a estrutura de swap para atingir indiretamente economia de tributos não restou caracterizada a declaração enganosa de vontade, essencial na simulação.” (Ac. nº 101-93.616; 20/09/2001)

A evolução para a 2ª fase foi feita por meio da inserção da Lei Complementar nº 104/01, iniciando-se a partir do ano de 2002, Lei essa que incluiu o parágrafo único ao art. 116 do CTN. Esta fase se baseou na doutrina axiológica (valorativa) e tomou como base o reconhecimento de alguns limites e restrições à liberdade de planejamento tributário. Os principais argumentos utilizados para embasar a alteração de entendimento, segundo a doutrina e os próprios julgadores (como se observam de diversos votos) seriam a (i) realização concreta da justiça tributária; (ii) os princípios da isonomia e da generalidade da tributação; e (iii) adequação do princípio da capacidade contributiva.

O grande problema era que não bastava reconhecer a existência de limites à liberdade de planejamento, era importante estabelecer critérios de restrição. A partir de então, em face dessa necessidade, foram indevidamente importados pela doutrina, bem como mal utilizados pelo Carf as figuras de direito comparado, notadamente o (i) propósito negocial (do direito norte-americano); (ii) abuso de direito (do direito francês); (iii) abuso de forma jurídica (dos EUA e da Inglaterra); e (iv) *step transaction doctrine* (do direito inglês).

Vejamos algumas destas decisões:

“Recurso 143.715, julgado em 15 de junho de 2005

Operações Estruturadas em Sequência - O fato de cada uma das *transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações*, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

Ausência de Motivação Extratributária - A liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos *sem motivação negocial*, sob o argumento de exercício do planejamento tributário.” (Acórdão 101-94-127, fevereiro de 2003)

“Número do Recurso: 145.171, Primeira Câmara, Sessão: 24/05/2006

Operação Ágio - Subscrição de Participação com Ágio e Subseqüente Cisão - Verdadeira Alienação de Participação - *Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica*, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.”

“Acórdão 204-02.895

2º Conselho de Contribuintes/4ª Câmara/Acórdão 204-02.895 em 21.11.2007

IOF. Crédito sobre Mútuo. Abuso de Forma.

Provado o abuso, deve o Fisco desqualificar o negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, *requalificando-o* segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnatramento da função objetiva do ato. Recurso provido em parte.”

“Acórdão 103-23.290

1º Conselho de Contribuintes/3ª Câmara/Acórdão 103-23.290 em 05.12.2007

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Incorporação de Empresa - Amortização de Ágio - Necessidade de *Propósito Negocial*. Utilização de ‘Empresa Veículo’ - Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, *sem qualquer finalidade negocial* ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera ‘empresa veículo’ para transferência do ágio à incorporadora.”

Essa segunda fase, em nossa opinião está, gradativamente, sofrendo alterações, haja vista ainda estar em formação. De 2002 até hoje houve um aprimoramento das teorias suscitadas no início dessa segunda fase, com alguma alteração na interpretação dos institutos e das figuras utilizadas para desqualificar os planejamentos tributários a partir de 2001.

O princípio da solidariedade fiscal orienta esta evolução para o que alguns chamam de 3ª fase, em que as normas criadas a partir da importação de conceitos e figuras do direito comparado e o uso de *case law* no Direito brasileiro - isto é, normas não escritas, mas sim normas emergentes de decisões de órgãos judicantes - começam a servir para orientar a conclusão dos julgadores de eventual abusividade e a ilegitimidade das estruturas adotados pelos contribuintes.

A partir da análise das decisões proferidas pelo antigo Conselho de Contribuintes, atualmente Carf, é possível verificar uma evolução no pensamento deste órgão no que se refere aos critérios por ele adotados para qualificar determinado planejamento tributário como elusivo ou abusivo. Cada vez mais o uso ou a alusão à figuras tipicamente de direito comparado para embasar a desconsideração, para fins fiscais, do negócio estruturado pelo contribuinte torna-se corriqueiro, sem qualquer fundamentação legal, outra que não o art. 116, parágrafo único - até hoje não regulamentado por lei ordinária e que, por isso, não pode produzir efeitos jurídicos até o momento.

Ademais, a norma do art. 116, parágrafo único, é claramente uma norma antidissimulação, o que não embasa nem permite o uso das teorias do abuso de direito, abuso de forma, propósito negocial, prevalência da substância sobre a forma e *step transactions doctrine* para desconsiderar ou atribuir efeitos fiscais distintos aos negócios e atos jurídicos regularmente praticados pelo contribuinte, isto é, atos e negócios jurídicos que não são eivados de vício de nulidade na esfera do Direito Privado (simulação, dissimulação ou fraude à lei).

Outrossim, a única certeza que se tem, atualmente, em virtude das recentes decisões é que não há critérios sólidos, pacíficos e confiáveis para determinar o que constitui um planejamento tributário lícito e o que seria caracterizado como abusivo ou elusivo. O entendimento ainda está em formação, mas infelizmente, faz uso de figuras e institutos indevidamente “importados” do direito comprado que são (i) incompatíveis com o sistema jurídico brasileiro (*civil law* não comporta normas emergidas de jurisprudência que não tenham correspondente na lei) e (ii) inexistentes no ordenamento jurídico pátrio (ausência de previsão legal eficaz).

IX. Conclusão

Não se nega que o Direito Tributário tem sofrido, paulatinamente, um processo de civilização, assim entendido como uma maior influência de institutos e princípios tipicamente de Direito Civil sobre as normas tributárias.

Essa influência do direito privado se evidencia de duas formas. Sob a ótica do Estado, na medida em que se passa a exigir a exteriorização dos princípios da boa-fé e da solidariedade fiscal, por parte do contribuinte, no contexto de um Estado Democrático de Direito “Solidário”. Já sob a ótica do contribuinte, este processo de civilização é externado pela exigência, por parte das autoridades fiscais, de que

as estruturas negociais e os arranjos empresariais sejam dotados de “substância”, “veracidade” e “causa”.

Nesse sentido, alguma confusão foi gerada pelos julgadores administrativos do Carf que desconstituíam, para fins fiscais, determinados planejamentos tributários alegando ausência de propósito negocial tomando por base a ausência de documentação que atestava existência efetiva de sociedade fisicamente no endereço alegado, ou comprovação de que determinada sociedade no exterior não possuía empregados, não auferia receita nem incorria em despesas, ou seja, era simplesmente uma sociedade “de papel” ou um endereço postal (*mail box company*).

Ao utilizar tais argumentos, os julgadores na realidade estavam descaracterizando, para fins fiscais, uma operação ou estrutura simulada, ou seja, que não existia juridicamente no Direito Civil ou Comercial. Isto sim é permitido, nos termos do Código Civil brasileiro, estando plenamente positivado. E, neste ponto, não há nenhuma repreensão a ser feita, juridicamente.

Contudo, a permissão da utilização da figura da simulação, tipicamente de Direito Civil, para alterar os efeitos fiscais de determinados negócios ou atos jurídicos deve ser entendida com reservas. Isto porque para que haja efeitos fiscais na aplicação da simulação a determinado negócio ou ato jurídico é imprescindível que o ato ou negócio simulado seja assim considerado no âmbito do Direito Civil (e Comercial). Ou seja, se não restou comprovada a simulação do negócio ou ato jurídico para fins de Direito Civil, não há como aplicar o instituto da simulação na esfera tributária, para desconsiderar tal estrutura negocial exclusivamente para fins fiscais.

A partir desse raciocínio temos que não é possível a manutenção dos efeitos dos atos e negócios jurídicos, na esfera do Direito Civil, e sua desconsideração ou ineficácia “exclusivamente para fins tributários”. Na medida em que inexistente norma tributária específica dispondo sobre os institutos da simulação e da dissimulação na esfera fiscal, só é permitido utilizar estes conceitos do Direito Civil de forma sobreposta (e não autonomamente), pois, como já mencionado, o Direito Tributário quando não constrói suas próprias realidades jurídicas utiliza os institutos e conceitos de outros ramos do Direito, neste caso, do Direito Privado.

Desta feita, para esta aplicação autônoma e independente dos institutos de Direito Civil “para fins tributários” entendemos que é imprescindível uma alteração legislativa específica para inseri-las, na qualidade de normas de Direito Tributário brasileiro, de forma que não haja violação do art. 60, parágrafo 4º, IV da CF e demais cláusulas pétreas de nosso ordenamento jurídico⁸³.

Se a *odiositas* do contribuinte perante o Fisco já se encontra parcialmente superada com a solidariedade fiscal e boa-fé do contribuinte, caracterizada pela cooperação entre os dois sujeitos da relação tributária é preciso que, de forma equivalente, a *odiositas* do Fisco em relação ao contribuinte também seja superada, dando plena eficácia e correta aplicação para tais princípios, em via mútua: não para um ente (Estado), mas para todos (Estado e contribuintes).

⁸³ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Op. cit.*, pp. 271-272.