

# Vício de Simulação no Planejamento Tributário Brasileiro: entre a Liberdade do Contribuinte e o Poder de tributar do Fisco

## *Vice of Simulation in Brazilian Tax Planning: between the Freedom of the Taxpayer and the Power to Tax of the Tax Authority*

Marcelo Ferraz Pinheiro

Mestrando em Direito Constitucional e Processual Tributário na PUC/SP. Pós-graduado em Direito Tributário no Insper/SP. Graduado em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco e em Ciências Contábeis pela Fipecafi. *E-mail*: marceloferraz.p@hotmail.com.

Recebido em: 15-5-2025 – Aprovado em: 19-7-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.60.9.2025.2763>

### *Resumo*

O presente artigo visa breve análise acerca do vício de simulação no direito tributário, a fim de conceituá-lo e verificar os limites de sua aplicabilidade pelo Fisco como fundamento para desconsiderar determinado planejamento tributário. No presente artigo, adotou-se os métodos pragmáticos e zetético de pesquisa, por meio de um estudo doutrinário – na literatura pátria e na estrangeira – e da análise dos precedentes firmados pelo Supremo Tribunal Federal acerca do tema. O desenvolvimento do presente trabalho pressupõe invariavelmente o questionamento e a crítica da dogmática tributária clássica, pretendendo adaptá-la aos novos anseios e problemas aos quais esta vem sendo diuturnamente exposta.

*Palavras-chave*: planejamento tributário, direito à liberdade, simulação, limites.

### *Abstract*

This article aims to provide a brief analysis of the vice of simulation in tax law, with the goal of defining it and verifying the limits of its applicability by the Tax Authority as a basis for disregarding certain tax planning. In this article, pragmatic and zetetic research methods were adopted through a doctrinal study – in both national and foreign literature – and an analysis of the precedents established by the Supreme Federal Court on the subject. The development of this work invariably involves questioning and critiquing classical tax dogmatics, aiming to adapt it to the new demands and problems it is continuously exposed to.

*Keywords*: tax planning, right to freedom, simulation, limits.

## Introdução

O direito revela-se uma disciplina argumentativa<sup>1</sup>. Na constante busca pelo incremento da arrecadação, as autoridades fiscais tendem a defender uma interpretação mais flexível dos conceitos utilizados pelas normas tributárias, tendo como parâmetro a essência econômica do negócio jurídico realizado. Essa interpretação possibilita que o Ente Federado possa obter maior fonte arrecadatória para poder arcar com as despesas públicas em favor de toda a sociedade.

Os contribuintes, por sua vez, sustentam que os institutos de direito privado adotados pela legislação tributária devem ser compreendidos nos exatos limites do ramo jurídico de origem, respeitando-se as fontes do direito. Essa interpretação privilegia a segurança jurídica e previsibilidade sobre a carga tributária que irá onerar os negócios.

Como não poderia ser diferente, diante da sua relevância, o debate acerca dos limites do planejamento tributário não é novo e tampouco incontroverso no direito, muito pelo contrário. A prova da atualidade do tema são as inúmeras autuações fiscais realizadas pelo Fisco que desconsideram determinado ato ou negócio jurídico praticado, sob a justificativa de que o Contribuinte teria incorrido em vícios de “simulação” ou “dissimulação”.

Basicamente, o Fisco alega que o ato ou negócio jurídico declarado supostamente não seria válido, uma vez que a única finalidade de tal operação seria reduzir – ou, ainda, eliminar – a carga tributária que estaria sujeito. Assim, não raras às vezes, o Fisco desconsidera os efeitos jurídicos e tributa os efeitos econômicos de determinado ato ou negócio jurídico, utilizando-se como suporte as normas previstas no parágrafo único do art. 116 e no art. 149, VII, ambos do Código Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional, no art. 149, VII, autoriza expressamente que o Fisco realize o lançamento de ofício, quando se “comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”. Em outro dispositivo (parágrafo único do art. 116), o Código Tributário Nacional também autoriza a Autoridade Fiscal a “desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo”.

Como se pode perceber, a legislação tributária faz expressa menção aos institutos (de direito privado) da “simulação” e da “dissimulação”, porém, não os delimita e tampouco atribui os critérios para que determinado negócio jurídico seja considerado simulado ou dissimulado, para fins tributários.

Diante de tal contexto, pretende-se com o presente estudo responder à seguinte indagação: quais são os possíveis critérios autorizados pelo ordenamento

---

<sup>1</sup> MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law – a theory of legal reasoning*. New York: Oxford University Press, 2005, p. 14.

jurídico brasileiro que permite o Fisco classificar determinado ato ou negócio jurídico como “simulado” ou “dissimulado”?

Neste estudo, não serão analisados todos os vícios (abuso de forma, abuso de direito, fraude à lei etc.) inerentes ao planejamento tributário, restringindo-se tão somente aos vícios de simulação e dissimulação. Além disso, mesmo diante de tal delimitação, também não se pretende exaurir completamente o estudo do tema ora tratado, em razão da sua eminente complexidade.

## I. O necessário respeito às fontes do direito

Segundo Tércio Sampaio Ferraz Júnior<sup>2</sup>, a ciência do direito não diz o que é *direito* em tal e tal circunstância, época, país, situação, mas que, assumindo-se o direito em tais e tais circunstâncias se proponha a resolver tais e tais conflitos, de modo que o direito *deve ser* compreendido desta de não daquela maneira. Há, portanto, uma evidência de que o direito possui relação com o “dever-ser”, orientando comportamentos.

Ao tratar do tema, Joseph Raz<sup>3</sup> afirma que uma norma é válida se cumprir a função de orientar os seus destinatários. Assim, os sujeitos deverão realizar determinados comportamentos, sempre que ocorrer as condições de aplicação da norma.

De fato, o direito precisa ser minimamente efetivo para poder servir de orientação, em razão da sua força prescritiva de modificar o comportamento de seus destinatários. Afinal, conforme afirma Becho<sup>4</sup>, o “direito não ensina nem aconselha, simplesmente prescreve”.

O caráter prescritivo de uma regra jurídica decorre justamente da sua força para constranger o destinatário a alterar o comportamento em razão dela e, por consequência, da sua força para ser obrigatoriamente considerada pelo aplicador como fundamento para a solução do caso<sup>5</sup>. Esta força para constranger o destinatário, por sua vez, deriva das fontes do direito.

No Brasil, que adota o sistema de direito escrito (*civil law*), a principal fonte do direito por excelência é (ou, ao menos, deveria ser) a norma jurídica, entendido o conceito em sua acepção ampla (Constituição federal, lei complementar, lei ordinária, decretos, resoluções etc.)<sup>6</sup>. Assim, conforme ensina Barreto<sup>7</sup>, deve-se

<sup>2</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 53.

<sup>3</sup> RAZ, Joseph. *Practical reasoning and norms*. 3. ed. Oxford: Oxford University Press, 1999, p. 80.

<sup>4</sup> BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 1, p. 237.

<sup>5</sup> ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 42.

<sup>6</sup> O art. 96 do Código Tributário Nacional determina que a “legislação tributária” compreende “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

<sup>7</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 23-69.

reconhecer a unicidade do sistema jurídico e, consequentemente, a necessária interdisciplinaridade entre os ramos do direito.

Sob tal óptica, pode-se afirmar que o estudo das fontes do Direito representa a compreensão da vontade política do Estado e sua efetivação pelos instrumentos normativos editados. Em última instância, a vontade do Estado Democrático do Direito deve coincidir e representar a vontade do Povo, sendo este um dos principais fundamentos de nossa República, previsto já no primeiro artigo da Constituição Federal<sup>8</sup>.

Contudo, considerando que as leis são gerais, abstratas e indeterminadas, as normas são aplicáveis a um número indeterminado de pessoas e de situações sob “tamanho único” ou “tamanho médio”, através de algumas propriedades que foram escolhidas pelo legislador como relevantes, desconsiderando outras que, no ato de sua aplicação, podem se tornar relevantes, dependendo da perspectiva que se adote<sup>9</sup>.

As leis são instrumentos gerais de regulação, justamente porque é inviável promulgar qualquer simples regra para tudo e para todo o tempo. Ao assim proceder, inevitavelmente, há certa indeterminação da norma. Porém, quanto maior for o grau de indeterminação e generalidade, maior será a margem de discricionariedade do Ente Federado para exercer a sua competência tributária<sup>10</sup>.

O problema ocorre quando a Autoridade Fiscal, sob o pretexto de “interpretar” normas indeterminadas, altera a estrutura, os significados e as consequências das regras estabelecidas pela Constituição Federal – através dos dispositivos que, de um lado, limitam o poder de tributar pelo Ente Tributante e, de outro, preveem direitos e garantias em favor do contribuinte –, restringindo os direitos fundamentais de liberdade.

Ao alterar a “interpretação” de tais normas, o aplicador da norma tolherá a possibilidade de o indivíduo de organizar o seu presente e, com autonomia e independência, planejar minimamente o seu futuro, sem engano ou injustificada surpresa<sup>11</sup>.

A título exemplificativo, quando a Autoridade Fiscal desconsidera os critérios previstos na própria legislação pátria (por exemplo, os critérios previstos no

<sup>8</sup> “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[...]

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

<sup>9</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 83-84.

<sup>10</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 11.

<sup>11</sup> ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

art. 167 do Código Civil, na hipótese de simulação) para se adotar outros critérios que sequer estão positivados no direito brasileiro (por exemplo, o critério do “propósito negocial”, importado da jurisprudência norte-americana)<sup>12</sup>, há, inevitavelmente, restrição ao direito fundamental de liberdade e, ainda, evidente violação às fontes do direito, gerando demasiada insegurança jurídica.

Em outro exemplo, agora, trazido por Becho<sup>13</sup>, o autor cita o julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial n. 1.120.295/SP, que – ao ignorar a regra prevista no art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN<sup>14</sup> – adotou um novo marco para interrupção do prazo prescricional: o ajuizamento da execução fiscal, ao invés do despacho que ordenar a citação da parte executada, conforme consta na norma tributária.

Neste julgamento, o órgão julgador além de não aplicar a regra positivada no Código Tributário Nacional, ainda deixa de observar a jurisprudência da própria Corte acerca do tema, criando-se um novo direito, que até então era inexistente. Ao assim proceder, de igual modo, há restrição ao direito fundamental de liberdade e, ainda, violação às fontes do direito, gerando demasiada insegurança jurídica.

Tais exemplos, infelizmente, evidenciam a clara desigualdade no tratamento do Fisco-Contribuinte (tendo, atualmente, um notório viés de decisões proferidas em prol do Fisco) e, ainda, o desrespeito às regras previstas expressamente no ordenamento jurídico pátrio.

<sup>12</sup> Sobre o tema, confira-se abaixo recente julgado do CARF, o qual evidencia o seu entendimento bastante restritivo, no sentido de que, caso determinado planejamento tributário executado pelo contribuinte possua o único objetivo de reduzir a carga tributária, sem que haja qualquer outro “propósito negocial”, tal planejamento não poderá ser “válido” para fins tributários, ainda que esteja de acordo com a legislação vigente:

“Debêntures participativas adquiridas unicamente pelos sócios. Remuneração atrelada aos lucros. Dedutibilidade do lucro líquido. Impossibilidade em face da identificação de simulação. Abuso de forma.

A remuneração de debêntures atrelada exclusivamente aos lucros da empresa, oferecidas unicamente aos seus dois únicos acionistas, antigos sócios da então recente transformada empresa S/A para Ltda., configura elemento distintivo da normalidade e usualidade da operação. A emissão de debêntures, *com o único propósito de reduzir a carga tributária*, implica em evasão. Para que um planejamento tributário seja oponível ao fisco, não basta que o contribuinte, no exercício do direito de auto-organização, pratique atos ou negócios jurídicos antes dos fatos geradores e de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial. *É necessário que haja um propósito negocial legítimo*, de modo que o exercício do direito seja regular.” (CARF, Acórdão n. 1402-006.710. Processo n. 11516.720047/2015-94. Recurso Voluntário. Relator Jandir José Dalle Lucca, data da sessão: 31.01.2024).

<sup>13</sup> BECHO, Renato Lopes. Os contornos da ciência do direito e seu impacto na formação do direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* v. 223. São Paulo: Dialética, 2014, p. 146.

<sup>14</sup> “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal”.

As fontes do direito devem ser – necessariamente – respeitadas e preservadas. Afinal, se assim não for, qual seria o sentido de definir tais fontes?

## II. Conceito de simulação no ordenamento jurídico brasileiro

De acordo com Pontes de Miranda<sup>15</sup>, a simulação pode ser interpretada no sentido de fingir ser ou de se aparentar o que não se é. A simulação é absoluta quando não se praticou ato jurídico algum, enquanto a relativa ocorre quando se sumula determinado ato jurídico para dissimular outro (mostra-se o “não ser” e esconde-se o “ser”).

Em outras palavras, na simulação, faz-se aparecer o que não existe, na dissimulação oculta-se o que é; a simulação provoca uma crença falsa num estado “não real”, a dissimulação oculta ao conhecimento dos outros uma situação existente. Em ambas as hipóteses, o agente quer o engano: na simulação quer enganar sobre a existência de uma situação não verdadeira, enquanto na dissimulação quer enganar sobre a inexistência de situação real<sup>16</sup>.

Caio Mário<sup>17</sup> define a simulação como um ato ou negócio jurídico que “tem aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente devia produzir”. Sampaio Dória<sup>18</sup>, por sua vez, defende que o negócio simulado é aquele que tem uma aparência absolutamente contrária à realidade, seja porque não existe absolutamente, ou porque é diverso do que se mostra o negócio que existe. De fato, entre a forma extrínseca e a essência íntima há um contraste. Isto é, as características essenciais discrepam radicalmente daquelas que devem ser próprias do negócio ou categoria legal que foi empregada.

Como se pode perceber, de modo geral, a simulação pode ser entendida como um negócio jurídico que possui uma aparência contrária à realidade, seja porque não existe (simulação absoluta) ou, ainda, porque existe, mas é diferente do que aparece (simulação relativa).

Segundo Oliveira<sup>19</sup>, a simulação, em matéria de economia fiscal, corresponde a atos juridicamente inválidos. Nesse sentido, o art. 167 do Código Civil prevê que o negócio jurídico simulado será considerado nulo, quando (i) apresentar, conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas que efetivamente cele-

<sup>15</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Parte Geral, Tomo IV. São Paulo: RT, 1954, p. 373-414.

<sup>16</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. São Paulo: Dialética, 2001.

<sup>17</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. v. I, p. 432-433.

<sup>18</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: J. Bushatsky, 1977, p. 57-79.

<sup>19</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário – elisão e Evasão fiscal – norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 48-118.

braram o negócio jurídico; (ii) realizar declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; e (iii) firmar instrumentos particulares antedatados ou pós-datados.

Assim, quando determinado negócio jurídico incorrer em tais hipóteses, ele será considerado nulo de pleno direito e incapaz de produzir os efeitos de economia fiscal desejados pelo agente. O art. 167 do Código Civil brasileiro – inserido no capítulo V, que trata “da invalidade do negócio jurídico” – prescreve que o negócio jurídico simulado é nulo, mas determina que subsistirá o que se dissimulou se válido for na substância e na forma. Com a dissimulação teríamos dois negócios jurídicos: o simulado (que seria nulo) e o dissimulado (que seria eficaz e produziria efeitos).

O Código Civil, ao inserir o instituto da “simulação” dentro do capítulo da “invalidade do negócio jurídico” e utilizar os termos (i) “invalidade”, ao invés de “defeito”; e (ii) “nulidade”, ao invés de “anulabilidade”; indica que a simulação não se trata de vício de vontade, mas de invalidade. Isto é, ou o ato é inválido ou é válido. Se é inválido, nada subsiste. Mas, se sob a máscara da simulação, há um ato válido, este haverá de subsistir.

Desse modo, a exigência de comprovar a simulação de determinado ato jurídico decorre da análise da validade do ato ou negócio jurídico declarado, capaz – ou não – de constituir fato gerador do tributo. E, caso seja devidamente comprovada a simulação, o ato ou negócio jurídico declarado deverá ser considerado nulo.

Acerca do tema, Becker<sup>20</sup> ensina que o ato jurídico nulo é totalmente ineficaz, desde o momento de sua entrada no mundo jurídico, não podendo produzir qualquer efeito. Assim, apesar de existir, o ato jurídico nulo é inválido e, portanto, ineficaz<sup>21</sup>. Neste ponto, Becker defende ainda que cabe exclusivamente ao legislador determinar se o defeito do negócio jurídico celebrado contagia a validade do ato jurídico e, se deste contágio, haverá a nulidade ou anulabilidade<sup>22</sup> do ato.

De acordo com o art. 104 do Código Civil brasileiro, a validade do negócio jurídico exige – necessariamente – que haja (i) agente capaz; (ii) objeto lícito, possível, determinado ou indeterminado; e (iii) forma prescrita ou não defesa em lei.

<sup>20</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 480-503.

<sup>21</sup> Não há sentido da validade ou da invalidade de determinado negócio jurídico que não existe. Isto é, somente depois de constatar que determinado negócio jurídico existe é que será possível avaliar a sua validade.

<sup>22</sup> Enquanto não for efetivamente decretado a *anulabilidade*, o ato jurídico permanece válido, produzindo efeitos regularmente. Contudo, a partir do momento em que é decretada a *anulabilidade*, o ato jurídico é desconstituído e para de produzir efeitos. Note que, ao decretar a anulabilidade de determinado ato jurídico, os efeitos produzidos até tal decretação permanecem válidos e eficazes. Por outro lado, após decretada a *nulidade*, o ato jurídico se torna inválido desde o momento da sua entrada no mundo jurídico.

O negócio jurídico válido, assim, obriga as partes (da validade decorre a obrigatoriedade), produzindo efeitos por ele previstos (da obrigatoriedade decorre a eficácia). Se inválido, desobriga as partes e não produz efeitos, sendo, portanto, nulo (e não anulável)<sup>23</sup>.

Assim, ao contrário do que defende parte da doutrina – à exemplo de César Garcia Novoa<sup>24</sup>, de Tulio Rosembuj<sup>25</sup>, de Pontes de Miranda<sup>26</sup>, de Sampaio Dória<sup>27</sup>, dentre outros – e até mesmo julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”)<sup>28</sup>, a simulação não decorre de vício de vontade, mas sim de invalidade do negócio jurídico.

Seguindo este racional, a vontade ou a intenção do agente não é um requisito essencial para que seja constatada a simulação. Para tanto, sob a óptica ora analisada, o importante é que seja confirmada a validade ou a invalidade do ato jurídico praticado, sendo este o critério estabelecido pelo legislador pátrio.

Assim, a subsistência do negócio dissimulado não está na vontade real das partes, mas (i) na causa que motivou o negócio; e, consequentemente, (ii) no cumprimento dos requisitos de validade do ato ou negócio jurídico. Logo, considerando que o negócio simulado não subsiste, apenas haverá um único negócio a ser levado em conta (o dissimulado). E este é que será tributado.

Em termos práticos, a simulação acontece quando o contribuinte pretende que a autoridade administrativa tributária acredite que alguma coisa aconteceu, quando, na verdade, nada aconteceu. A título exemplificativo, pode-se citar a pessoa física que, ao preencher a sua declaração do Imposto de Renda, informa determinadas despesas médicas – as quais nunca ocorreram – com o único objetivo de reduzir (ou, até mesmo, evitar) o pagamento do imposto devido. Note que, em tal exemplo, o Contribuinte se utiliza de um artifício (ilícito) para que a autoridade administrativa acredite que algo aconteceu, quando nada aconteceu.

<sup>23</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Da competência tributária para descon siderar atos e negócios declarados. *Revista Fórum de Direito Tributário*: RFDT v. 12, n. 71, set./out. 2014, p. 21-37.

<sup>24</sup> NOVOA, César García. *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 23-95.

<sup>25</sup> ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 1. ed. Madrid: Marcial Pons, p. 249-265.

<sup>26</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Parte Geral, Tomo IV. São Paulo: RT, 1954, p. 373-414.

<sup>27</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: J. Bushatsky, 1977, p. 59.

<sup>28</sup> “Simulação. Conceito. Inexistência.

A simulação é um dos defeitos dos negócios jurídicos. Consiste numa declaração enganosa da vontade. As partes, para prejudicar terceiros ou fraudar a lei, ou não realizam negócio jurídico algum, havendo apenas um mero fingimento (simulação absoluta), ou realizam um negócio diverso do pretendido, que, portanto, permanece oculto.” (CARF. Acórdão n. 3402-009.893. Processo n. 16561.720246/2016-51, recurso voluntário, relatora Maria Marlene de Souza Silva, data da sessão: 27.09.2022).

Assim, quando a simulação é absoluta, o negócio jurídico declarado será desconsiderado, eis que não foi efetivamente praticado. No exemplo acima, as despesas médicas declaradas serão desconsideradas para fins da apuração do Imposto de Renda da Pessoa Física.

Contudo, quando a autoridade fiscal – por meio de provas robustas – comprova que o ato jurídico declarado decorreu de simulação (portanto, nunca foi efetivamente praticado) e decreta a nulidade do aludido ato, os efeitos produzidos não poderá abranger tão somente o Fisco, mas sim todas as partes envolvidas, incluindo os Contribuintes.

Nesse sentido, a determinação da nulidade do negócio simulado significará que, se tal negócio constituir um evento tributável de um imposto, não haverá a cobrança do tal tributo. Caso o contribuinte já tenha realizado o pagamento, ele terá direito à restituição do tributo pago. A suposição acima não é usual, uma vez que a simulação absoluta é utilizada, em regra, para criar uma aparência que permita aproveitar um benefício fiscal, uma dedução ou qualquer outro tipo de vantagem fiscal.

Para melhor elucidar a questão, imagine-se determinada pessoa “A” que decidiu doar um imóvel à pessoa “B”. Ao receber o bem gratuitamente, “B”, na condição de contribuinte, recolheu o ITCMD<sup>29</sup>, tributo incidente sobre a doação. Porém, após concretizada a doação com a respectiva lavratura da escritura pública de doação, terceiros interessados ingressaram com ação judicial para questionar a validade do negócio jurídico praticado, sob o fundamento de que o doador (“A”), à época da doação, não tinha capacidade para praticar tal ato, eis que estava gravemente enfermo, de modo que a capacidade de manifestar a sua vontade estava completamente comprometida.

Ao final da ação, o juízo competente proferiu decisão transitada em julgado determinando a nulidade integral da doação celebrada, de modo que o bem imóvel permanecesse sob a propriedade da pessoa “A”, ao invés de “B”. Em tal hipótese, o Contribuinte (“B”) terá direito a pedir a restituição do ITCMD recolhido sobre uma doação consumada por vícios de nulidade?

Sob a óptica deste autor, a resposta é positiva, uma vez que, se não houve a prática do fato gerador (no caso, a *efetiva* doação), não há o que se falar em obrigação tributária principal.

Por outro lado, a dissimulação (também denominada de simulação relativa) ocorre quando o contribuinte pretende que a Administração Pública acredite que alguma coisa aconteceu quando, na verdade, outra diferente ocorreu. Essa situação é ilustrada pela metáfora da máscara. Isto é, o contribuinte tenta, com a má-

---

<sup>29</sup> Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (“ITCMD”).

cara, esconder o negócio jurídico efetivamente praticado. A título exemplificativo, pode-se citar determinado contribuinte que vende um imóvel – cujo valor de mercado corresponde a monta de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) – pelo preço simbólico de R\$ 1,00 (um real). Neste caso, o contribuinte declara que praticou operação de venda de bem imóvel, quando, na verdade, praticou doação deste ativo.

Quando a simulação é relativa, será considerado, para fins jurídico, o negócio jurídico “dissimulado” (ou real), ao invés do simulado (“aparente”). Em outras palavras, no momento de exigir o tributo, a Administração Pública deverá determinar a nulidade do negócio jurídico simulado (no exemplo acima, a “compra e venda do imóvel”) e, assim, considerar o negócio jurídico dissimulado (no exemplo acima, a “doação do imóvel”), desde que possua os requisitos legais de validade do tributo.

Este poder de desconsiderar determinado ato ou negócio jurídico simulado está dentro da competência e capacidade tributária da Administração Pública para fiscalizar os contribuintes e exigir os respectivos tributos, em razão da prática do fato gerador da obrigação tributária.

Para fins tributários, o importante é que o fato gerador do tributo seja *efetivamente* praticado por meio de situação de fato ou jurídica (prevista nos incisos I e II do art. 116 do CTN)<sup>30</sup>. Logo, caso não haja a efetiva prática do fato gerador, não poderá o Fisco exercer o seu poder de tributar.

### III. O direito à liberdade de exercício da atividade econômica

No planejamento tributário, muitas vezes os valores liberais do Estado de Direito (liberdade, livre-iniciativa), com seus princípios jurídicos projetados no direito tributário e econômico (legalidade, autonomia contratual, liberdade no exercício das atividades econômicas), chocam-se com os valores do Estado Social (justiça social, solidariedade), e com seus desdobramentos tributários e econômicos (isonomia e capacidade contributiva)<sup>31</sup>.

Nesse estudo, parte-se da premissa de que a tributação acarreta verdadeira limitação dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade. O poder de tributar é, de certa forma, uma limitação ao direito de liberdade do Contribuinte.

<sup>30</sup> Considera-se ocorrido o fato gerador (i) tratando-se de “situação de fato”, desde que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; e (ii) tratando-se de “situação jurídica”, desde o momento em que esteja definitivamente constituída.

<sup>31</sup> LESSA, Donovan Mazza. Limites à liberdade do contribuinte no planejamento fiscal”. In: LEAL, Saul Tourinho; GREGÓRIO JÚNIOR, Eduardo Lourenço (coord.). *A Constituição Cidadã e o direito tributário: estudos em homenagem ao Ministro Carlos Ayres Britto*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 131-160.

De fato, ao obrigar determinado particular ao pagamento de determinado valor a título de tributos, o Poder Público retira, compulsoriamente, parte do patrimônio individual. Esta retirada compulsória, por sua vez, reduz a esfera de liberdade de que dispõe o particular de usar, gozar e dispor dos bens econômicos que lhe pertencem<sup>32</sup>.

A liberdade pressupõe o direito de gerir a própria vida – inclusive, na parte econômica –, sem se submeter às restrições e às interferências indevidas por parte do Poder Público. Desse modo, não poderá o Poder Público realizar o amesquinhando do núcleo essencial dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, pois “a instituição de impostos não pode prejudicar os limites mínimos de eficácia do direito de propriedade e de liberdade”<sup>33</sup>.

Nesse sentido, de acordo com Torres<sup>34</sup>, o tributo passa a ser visto como o preço da liberdade, protegido pelos direitos fundamentais que não podem ser relativizados pelo exercício do poder de tributar. Assim, o aludido autor defende que capacidade contributiva nada mais é do que o espaço jurídico aberto pelos direitos fundamentais para tributação justa, limitada pelos direitos de liberdade, tanto de forma quantitativa (pela proibição de exceção e pela preservação do mínimo existencial) como de forma qualitativa (através das imunidades concedidas pelo texto constitucional e das proibições de privilégios odiosos e discriminações).

No atual contexto de insegurança jurídica que atravessamos, pela incognoscibilidade e/ou incalculabilidade do atual Sistema Tributário nacional<sup>35</sup>, o contribuinte precisa avaliar prospectivamente as consequências jurídicas de seu empreendimento, sobretudo sob a perspectiva do impacto tributário<sup>36</sup>, de modo que possa, minimamente, confiar no direito e planejar o seu futuro.

<sup>32</sup> LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre a legalidade, liberdade e a solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 86-87.

<sup>33</sup> ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)* n. 12. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, 2008, p. 11.

<sup>34</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2003. v. I.

<sup>35</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

<sup>36</sup> “Em segundo lugar, os mencionados empecilhos agravam-se por causa da necessidade de planejamento para o exercício de uma atividade econômica. É que, para se conceber e para exercer qualquer atividade, o contribuinte precisa, dentro do seu planejamento, também fazer uma prospecção relativamente às consequências jurídicas futuras, por meio da avaliação das alternativas econômicas sob a perspectiva do seu impacto tributário.” (ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 78).

Em outras palavras, de modo a garantir a segurança jurídica, é preciso que haja o mínimo de cognoscibilidade<sup>37</sup>, estabilidade<sup>38</sup> e confiabilidade<sup>39</sup> do contribuinte para que este possa exercer as suas atividades.

Nesse sentido, a autonomia da vontade pode ser entendido como o poder que o direito confere ao contribuinte para regular a sua esfera jurídica de acordo com seus interesses particulares. Assim, deve-se interpretar o direito constitucional à liberdade como a possibilidade de os particulares realizarem seus atos, desde que não sejam proibidos.

Segundo Campos e Andrade<sup>40</sup>, a prevenção fiscal é legítima, pois o contribuinte possui liberdade de escolha, notadamente, de preencher ou não o tipo legal tributário. O contribuinte poderá escolher, dentre os instrumentos jurídicos postos à sua disposição, aquele que mais lhe convém. O direito fiscal determina as situações tributárias, mas não há qualquer obrigação de se colocar numa certa situação prevista na Lei. Assim, se a lei fiscal tributa um certo comportamento, o contribuinte pode evitar praticá-lo, de modo a não se submeter ao recolhimento daquele tributo; se o imposto incide sobre um certo resultado, o contribuinte poderá adotar outros atos e obter um resultado diferente que dê satisfação idêntica aos seus interesses, com menor tributação.

De fato, a liberdade negocial assegura a efetividade de diversos direitos fundamentais (tendo como exemplo o direito à propriedade), permitindo que os sujeitos moldem e alterem as suas situações jurídicas, através de negócios jurídicos praticados.

Segundo Ávila<sup>41</sup>, o Brasil possui uma Constituição Federal bastante específica, com atribuição de poder por meio de regras. As regras têm uma função muito

<sup>37</sup> A cognoscibilidade significa a capacidade de o destinatário da norma poder compreendê-la. O cidadão só pode seguir o que o direito determina se, antes, puder compreender a norma. Para tanto, o direito deverá ser minimamente claro e determinado. Os graus de determinação da fonte não são iguais em todas as áreas do direito. Quando há uma limitação à liberdade e ao patrimônio do cidadão, o próprio ordenamento jurídico exige maior determinação.

<sup>38</sup> Para que haja o mínimo de estabilidade no direito, deve-se assegurar no presente aquilo que o próprio direito assegurou no passado, seja pelo ato jurídico perfeito, pelo direito adquirido ou, ainda, pela coisa julgada. Em outras palavras, haverá mínima estabilidade no direito quando as “regras do jogo” forem efetivamente preservadas e respeitadas.

<sup>39</sup> Para que haja o mínimo de cognoscibilidade no direito, deve-se permitir que o destinatário da norma possa prever as consequências que serão aplicadas no futuro, relativamente aos fatos praticados no presente. Por esse fundamento é que a Constituição Federal proíbe as leis retroativas prejudiciais aos contribuintes, preservando-se, assim, a segurança jurídica.

<sup>40</sup> CAMPOS, Diogo Leite de; ANDRADE, João Costa. *Autonomia contratual e direito tributário: a norma geral antielisão*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 49-67.

<sup>41</sup> ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *Revista de Direito Tributário* v. 98. São Paulo, 2006, p. 74-85.

específica de eliminar ou, ao menos, diminuir conflitos de coordenação<sup>42</sup>, problemas de conhecimento, problemas de custos e problemas de controle de poder.

As regras, especialmente no direito tributário, servem para limitar o poder de tributar, alocar tal poder entre os Entes Tributantes e, ainda, estabelecer conceitos mínimos. Elas descrevem determinada hipóteses justamente para retirar de determinados âmbitos de poder a capacidade para discutir questões.

De acordo com Xavier<sup>43</sup>, ao descrever o núcleo essencial das normas tributárias na Constituição Federal, tais normas desempenham uma dupla função: uma *função horizontal* de repartição de competências tributárias entre os entes tributantes (União Federal, Estados, Municípios e Distrito Federal), atribuindo a cada um o poder de tributar determinados fatos; e uma *função vertical*, dirigida aos cidadãos, pelo qual se estabelece um catálogo seletivo de manifestações de capacidade contributiva potencialmente sujeitas à tributação, fora do qual o poder de tributar não pode ser exercido pelos entes tributantes.

A regra também facilita a tomada de decisão pelos destinatários da norma. Afinal, conforme ensina Schauer<sup>44</sup>, se nas decisões tomadas de forma individualizada o julgador aplica demasiado tempo analisando todas as peculiaridades do caso concreto, nas decisões baseadas em regras tais peculiaridades são ignoradas, na medida em que sua relevância já foi analisada no momento da criação da regra.

Assim, as regras dividem a responsabilidade e os custos de tomada de decisão entre o criador da regra e o seu aplicador, ganhando em eficiência, e possibilitando a análise de mais casos utilizando os mesmos recursos humanos.

Nesse sentido, a previsão de conceito constitucionais pode ser feita (i) de modo direto, nos casos em que a Constituição Federal já indica expressamente as propriedades conotadas pelos conceitos que utiliza; e, ainda, (ii) de modo indireto, nas situações em que o Poder Constituinte, ao escolher expressões cujas propriedades já eram conotadas em conceitos elaborados pelo legislador infraconstitucional à época da promulgação da Constituição Federal, opta por incorporá-los ao ordenamento constitucional<sup>45</sup>.

A opção constitucional por atribuição de poder por meio de regras de competência demonstra que, apesar de a Constituição Federal trazer princípios que indicam certa ambivalência – ora um individualismo, ora um solidarismo –, há

<sup>42</sup> No sentido de que os contribuintes necessitam saber de antemão qual é o significado preciso das hipóteses de incidência.

<sup>43</sup> XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 21-22.

<sup>44</sup> SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon, 2002, p. 147-148.

<sup>45</sup> ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88.

uma preferência axiológica do nosso texto constitucional pela limitação de poder. A interpretação das normas deve ser realizada tendo uma coerência sistemática, observando os princípios garantistas e as regras de competência previstos no próprio texto constitucional.

Nesse contexto, pode-se sustentar que, mesmo havendo uma regra, em razão de a linguagem ser largamente indeterminada, caberia ao Poder Executivo definir primeiramente o conceito nela previsto ou escolher um dentre aqueles supostamente albergados na regra constitucional. Contudo, este entendimento, não pode ser aceito. Afinal, este é um papel do legislador.

Desse modo, mesmo nas hipóteses em que a legislação tributária se utiliza de linguagem indeterminada, não poderá o Fisco determinar o seu uso de forma livre e sem qualquer limitação, sob pena de atuar como se fosse o próprio legislador. Além disso, a própria Constituição Federal já prevê sentidos normativos que não podem ser desprezados pelo legislador infraconstitucional.

Por ser um único sistema, uma definição legal de determinado instituto deve valer para todo o direito, salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição num determinado setor do direito<sup>46</sup>.

Cabe ao legislador modificar a legislação para adaptá-la às novas realidades que surgem na atividade econômica, não sendo permitido atribuir ao intérprete (Autoridade Fiscal) a liberdade de ele realizar uma interpretação extremamente extensiva da hipótese legal ou exercer o seu poder de tributar por meio de analogia, para alcançar determinados fatos que o legislador não alcançou. Há um limite no poder de tributar. E este limite, repita-se, está previsto na própria Constituição Federal.

Repita-se: sempre que se altera a estrutura normativa, os significados e as consequências das regras estabelecidas pela Constituição Federal – através dos dispositivos que, de um lado, limitam o poder de tributar pelo Ente Tributante e, de outro, preveem direitos e garantias em favor do contribuinte –, haverá, em tais casos, a restrição dos direitos fundamentais de liberdade.

Ao alterar a interpretação de tais normas, o aplicador da norma tolherá a possibilidade de o indivíduo de organizar o seu presente e, com autonomia e independência, planejar minimamente o seu futuro, sem engano ou injustificada surpresa<sup>47</sup>. O legislador tributário está constrangido por limites constitucionais, que ele não pode ultrapassar.

Neste ponto, Novoa<sup>48</sup> destaca que há silêncios legislativos propositais – em que o poder legislativo, propositalmente, não regula ou estabelece determinada

<sup>46</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 117-124.

<sup>47</sup> ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

<sup>48</sup> NOVOA, César García. *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 121-163.

hipótese de incidência tributária, impedindo o Fisco de exercer o seu poder de tributar – e silêncios que são um defeito da técnica legislativa. Seja a primeira hipótese (omissão legislativa proposital) ou a segunda (omissão legislativo por defeito), em ambas, a operação ou ato praticado não poderá estar sujeito à tributação.

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<sup>49</sup>. A interpretação deve atribuir a qualquer instituto, conceito, princípio ou forma de direito privado os efeitos que lhes são inerentes, ressalvada a alteração oposta pelo legislador tributário.

Assim, quando o contribuinte, no exercício de sua autonomia privada e na concretização da liberdade de exercício de atividade econômica, usar uma forma jurídica sem dela sem “abusar” – isto é, sem desnaturar seus elementos essenciais –, deve-se manter a validade do negócio jurídico praticado, inclusive para efeitos tributários.

É permitido usar das formas jurídicas, ainda que o propósito seja tão somente “economizar tributos”, uma vez que tal propósito está dentro do princípio da liberdade de exercício da atividade econômica. Portanto, conforme ensina Schoueri<sup>50</sup>, a mera presença de capacidade contributiva ou a ausência de eventual propósito negocial extrafiscal, por si só, não é suficiente para (i) desconsiderar determinado planejamento tributário; e (ii) validar a tributação de situação não contemplada pelo legislador.

#### IV. Requisitos de validade do planejamento tributário

No Brasil, a interpretação da norma tributária deve ser feita com respeito às estruturas jurídicas adotadas, e não pelos meros efeitos econômicos auferidos.

No caso dos tributos, o direito constitucional reconhece a possibilidade de a pessoa ordenar os seus atos e negócios da forma mais econômica possível, de tal modo que, se o fizer regularmente, exercerá lícitamente um direito reconhecido. Entretanto, se o exercício desse direito não for regular, o ato será ilícito e inábil para produzir a consequência fiscal desejada.

Neste momento, o leitor atento poderá realizar a seguinte indagação: quais seriam os requisitos para que determinado ato ou negócio jurídico seja considerado *válido*?

Para responder a tal questionamento, Oliveira<sup>51</sup> apresenta três requisitos, os quais dificilmente encontram objeções.

<sup>49</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001*. São Paulo: Dialética, 2001.

<sup>50</sup> SCHOUERI, L. E. O desafio do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Planejamento tributário e o propósito negocial*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. v. 1, p. 13-20.

<sup>51</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário – elisão e Evasão fiscal – norma antielisão

O primeiro deles requer que os atos derivados do planejamento tributário sejam anteriores à ocorrência do fato gerador a ser elidido, pela simples razão de que, após, já passa a existir a situação necessária e suficiente a se desencadear o consequente normativo de nascimento da obrigação tributária.

Em outras palavras, após o fato gerador, já há obrigação tributária *ex lege*, e a liberdade para ordenação voluntária dos atos já não mais existe, somente cabendo àquele que antes não era contribuinte, mas agora o é, providenciar a extinção dessa obrigação pelos meios legais. É a partir daí que se torna impossível elidir (evitar) a obrigação tributária, e que a evasão (fuga) do cumprimento da obrigação existente, perpetrada por quaisquer artimanhas, além de ser ilegal em si, também violará a exigência constitucional da isonomia perante outras pessoas que se encontrem na mesma situação.

O segundo requisito é licitude dos atos praticados pela pessoa, de tal forma que, se algo não for lícito perante o direito privado em geral, ele não poderá produzir lícitamente qualquer economia fiscal. Assim, os efeitos econômicos dos atos e negócios jurídicos praticados – efeitos estes visados pela lei tributária – dependem necessariamente da sua validade jurídica, tanto para existir obrigação tributária quanto para se elidir obrigação tributária ainda inexistente.

Nesse sentido, deve-se observar a Lei Complementar n. 95/1998 que, ao dispor acerca da “elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”, determina expressamente que as normas, para obter clareza, deverão “usar as palavras e expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando”<sup>52</sup>. Os parágrafos subordinam-se ao *caput*<sup>53</sup> do dispositivo, do qual são normas dependentes ou complementares. Deve-se adotar a regra de hermenêutica, segundo o qual a lei vale pelo que ela é. O que está escrito deverá prevalecer sob o que não está escrito.

---

e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 48-118.

<sup>52</sup> Lei Complementar n. 95/1998:

“Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

I – para a obtenção de clareza:

a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando;”

<sup>53</sup> Por exemplo, o Parecer n. SR-70, de 6 de outubro de 1988 do Consultor Geral da República, ao afirmar “o parágrafo é, tecnicamente, o desdobramento do enunciado principal, com finalidade de ordená-lo inteligentemente ou excepcional a disposição principal”.

Outro exemplo, o voto do então Ministro Moreira Alves, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 146.615-4/PE, em 6 de abril de 1995, ao dispor “quando os parágrafos, no tocante a hipóteses determinadas, as disciplinam diferentemente da regra geral contida no *caput* do mesmo dispositivo, aqueles devem ser interpretados, sempre que possível, como exceções a este”.

O ambiente patrimonial e econômico – dentro do qual pode haver incidências tributárias – é regido pelo direito privado, dado que somente há venda, compra, doação, incorporação, sucessão, cisão ou qualquer outro fato de mutação patrimonial (fatos relevantes para o direito tributário) se forem cumpridas as prescrições das normas desse ramo do direito que tratam de cada um desses eventos.

A própria noção de patrimônio corresponde ao conjunto de relações jurídicas atributivas de direitos e obrigações com conteúdo econômico, cuja existência portanto, depende do direito privado. A essencialidade do direito privado para o nascimento de obrigações tributárias, ou o não nascimento, manifesta-se como requisito para o planejamento tributário poder ser elisivo, pois a eliminação de um tributo depende de ter sido praticado ou omitido validamente um ato, de modo que não haja a formação da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária respectiva.

Em outras palavras, o direito tributário depende do direito privado, porque este rege o ambiente econômico no qual podem existir ou não existir fatos geradores tributários, e uns se distinguem dos outros. É neste sentido que o direito privado deve ser observado em qualquer planejamento tributário, em razão dos efeitos que os atos e negócios jurídicos vão produzir, sendo justamente esses efeitos que se situam no campo da tributação.

O *terceiro* requisito é a ausência de simulação. A rigor, a ausência de simulação já está inserida no segundo requisito porque o ato simulado é nulo e, portanto, não produz os efeitos pretendidos pela pessoa autora da simulação, inclusive o de evitar a incidência de algum tributo. A simulação é destacada por Oliveira por duas razões.

A primeira é por se tratar do vício jurídico mais comum nos planejamentos fiscais evasivos, isto é, irregulares e ineficazes. E a segunda razão, mais substancial do que a primeira, consiste em que, caso se trate de simulação relativa, a invalidade do ato simulador acarreta a validade do ato dissimulado, se este for válido na substância e na forma (art. 167 do Código Civil).

O Fisco nada poderá exigir se um determinado contribuinte, por meio lícitos, evita a ocorrência do fato gerador, ou fazer com que essa ocorrência se dê na forma, na medida ou ao tempo que lhe sejam mais favoráveis. Se o intérprete abstrai a estrutura jurídica para se fixar na realidade meramente econômica, quem pratica o ato ilícito é o próprio intérprete, uma vez que não há regra jurídica autorizando tal abstração.

A liberdade de abster-se (não fazer) é um direito de natureza idêntica ao da liberdade de agir (fazer). Em ambos os casos, o titular do direito possui o direito de opção: de praticar ou não praticar determinado ato jurídico<sup>54</sup>.

<sup>54</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A simulação no Código Tributário Nacional e na prática. *Revista Direito Tributário Atual* v. 27. São Paulo: Dialética e IBDT, 2012.

Na prática de atos de elisão fiscal (isto é, de planejamento lícito), o Estado não sofreu nenhum dano em seu patrimônio, pela simples razão de que nunca chegou a ter o direito a receber aquele tributo que deixou de ser pago, uma vez que não houve a efetiva ocorrência da hipótese de incidência (“fato gerador”) da regra jurídica tributária.

## **V. Possíveis critérios para desconsideração do planejamento tributário simulado**

Se o negócio é praticado através de instrumentos ilícitos, como é o caso da simulação e da dissimulação, então haverá evasão fiscal que deve ser combatida de maneira rígida. Se o negócio é praticado com fórmulas jurídicas autorizadas – ou não vedadas pelo ordenamento –, o caso é de elisão.

Nesse sentido, conforme evidenciado acima, o art. 167 do Código Civil prevê 3 (três) hipóteses em que o vício de simulação estaria configurado, quais sejam: (i) nos negócios jurídicos que apenas aparentam sustentar determinada realidade, mas que verdadeiramente, traduzem prática distinta (inciso I); (ii) negócios que contêm declarações não verdadeira (ou mentirosa) (inciso II); (iii) negócios que afirmam a existência de situações que, na verdade, não ocorreram no passado (contratos antedatados) ou que não serão constituídos em data futura (instrumentos pós-datados) (inciso III).

Assim, sob a óptica do direito privado, para que o vício de simulação esteja devidamente configurado, há necessidade que se demonstre a existência de ao menos uma das três hipóteses listadas acima. Contudo, no âmbito tributário, não há qualquer norma que indique expressamente os critérios para que o Fisco possa desconsiderar determinado ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular o fato gerador do tributo.

Diante de tal omissão do legislador tributário, o Fisco apenas estará autorizado a desconsiderar determinado ato ou negócio jurídico tido como simulado nas hipóteses previstas taxativamente no art. 167 do Código Civil, em razão da unicidade e coerência do sistema jurídico. A omissão legislativa não autoriza o Fisco, ao seu bel-prazer, “criar” requisitos de validade sem qualquer previsão legal. Não há espaço para suposições, analogias ou interpretações econômicas no exercício do poder de tributar.

Nesse sentido, Oliveira<sup>55</sup> alerta acerca da necessidade de que o ordenamento jurídico brasileiro, de um lado, discipline as ações das autoridades fiscais no combate à evasão fiscal e, de outro, regulamente a liberdade individual de organização e reorganização dos negócios. Contudo, em tal regulamentação não se pode,

<sup>55</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Norma geral antielusão. *Revista Direito Tributário Atual* v. 25. São Paulo: IBDT, 2011, p.132-146.

sem qualquer análise crítica e comparativa, simplesmente importar preceitos e conceitos firmados em outros países para aplicá-los no ordenamento jurídico brasileiro.

Esta desejável norma geral antielisão deverá estar prevista em Lei Complementar, por se tratar de matéria que está reservada constitucionalmente à lei dessa natureza (art. 146 da CF), seja ser norma geral que limita o poder de tributar, ou, ainda, por regular possíveis conflitos de competência entre os entes tributantes.

Nesse sentido, a aludida Lei Complementar (a qual ainda não foi editada), além de determinar a expressa revogação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional – por já nascer defeituoso, eis que transfere à lei ordinária matéria que deverá ser regulamentada por Lei Complementar –, também deverá resguardar o direito de a pessoa administrar o seu patrimônio e os seus negócios lícitamente, do modo mais econômico possível.

O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional atribui competência à Autoridade Administrativa para desconsiderar determinados atos ou negócios jurídicos praticados com a “finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo”, devendo atender a determinados procedimentos que serão definidos por meio de lei ordinária. O aludido dispositivo está situado no capítulo “do fato gerador”, que integra o Título II do Código Tributário Nacional, o qual trata da “obrigação tributária”.

Assim sendo, para que ocorra hipótese de incidência da norma autorizadora da desconsideração do negócio jurídico é indispensável que (i) sob o aspecto formal, exista a definição legal do fato gerador praticado; e (ii) materialmente, ele ocorra, embora dissimuladamente. O objetivo da aludida norma é, justamente, autorizar que seja afastada a “máscara” (a dissimulação) para permitir atingir o fato gerador que tenha efetivamente ocorrido.

Logo, se não ocorreu o fato gerador (verificável e legalmente previsto), não se materializou a hipótese de incidência do parágrafo único do art. 116 do CTN, de modo que os atos ou negócios praticados pelo Contribuinte não poderão ser desconsiderados pela Autoridade Administrativa. Se (e tão somente se) a situação de fato ou de direito descrita na lei tiver ocorrido efetivamente é que o dispositivo será aplicado, isso na hipótese de existir lei que regulamente os procedimentos. Repita-se: não há espaço para suposições, analogias ou interpretações econômicas.

O parágrafo único do art. 116 da Lei Complementar n. 104/2001 não representa cláusula genérica antielisiva e tampouco altera os critérios de interpretação para autorizar o abandono da forma, conceitos e institutos de direitos privados em favor de uma “chamada interpretação econômica” (já que sequer está inserido no capítulo IV do CTN, que trata da interpretação e da integração a legislação tributária).

Tal norma também não autoriza analogia, a desconsideração dos negócios jurídicos indiretos válidos, a interpretação dita econômica, a invocação da teoria do abuso de formas ou de qualquer outro mecanismo com o qual determinadas pessoas se insurgem contra a elisão fiscal.

Em suma, tendo em vista que o parágrafo único do art. 116 do CTN não objetiva definir qualquer elemento constitutivo do fato gerador ou da respectiva obrigação tributária, não cabe afirmar que ele (i) introduziu no Brasil a interpretação dita econômica dos fatos ou a prevalência do conteúdo econômico sobre a estrutura jurídica, (ii) criou uma presunção legal de ocorrência do fato gerador por considerações meramente econômicas, (iii) proibiu a prática de negócios jurídicos indiretos, ou ainda que (iv) passou a admitir a desconsideração dos negócios jurídicos indiretos para efeitos tributários.

Recentemente, no julgamento da ADI n. 2.446, em 9 de abril de 2022, o Supremo Tribunal Federal julgou constitucional o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, sob o entendimento de que o dispositivo legal comentado somente autoriza a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação do fato gerador, buscando combater à evasão fiscal, não autorizando a utilização de analogia para definição de fato gerador. Ao final, a ministra relatora Cármen Lúcia assentou que a norma tem eficácia contida e sua aplicação carece de lei ordinária que a regulamente.

De acordo com Novoa<sup>56</sup>, as cláusulas gerais antielusão constituem previsões legislativas – que devem estar acobertadas pelo princípio da legalidade –, as quais possuem hipóteses genéricas e termos indeterminados, de modo a abarcar o maior número de casos tributários possíveis. Há uma maior extensão da norma, no sentido que poderá ser aplicada a um maior número de contribuintes<sup>57</sup>.

Conforme explica Schauer, toda regra parte de uma generalização criada através de uma análise de probabilidade da vinculação entre os fatos que a compõem e o objetivo buscado pela regra<sup>58</sup>. De fato, ao descrever determinada cir-

<sup>56</sup> NOVOA, César García. *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 259-275.

<sup>57</sup> A norma geral antielusão se situa no âmbito probatório, e não normativo, o que significa que essa forma de estruturar as cláusulas não supõe a criação de uma verdade normativa específica. De modo geral, a prova da ocorrência de tal ilegalidade será sempre do Fisco. Por sua própria natureza probatória, e ao não presumir a definição de uma verdade normativa, as cláusulas estruturadas como presunções legais não são definitivas, podendo ser anuladas em razão da verdade material dos fatos. Entre o “fato presumido” e o “fato verdadeiro”, deve-se prevalecer este último.

<sup>58</sup> “The factual predicate thus represents a set of facts whose existence indicates an increased likelihood of the occurrence of the justification, and whose (effective) prohibition will consequently decrease the likelihood (or incidence) of the evil against which the rule is aimed. Similarly, if the rule is seen to have been established in pursuit of a positive goal rather than diminution of an evil, the existence of the condition represented by the factual predicate will, when the probabilistic relationship exists, increase the likelihood of the positive goal toward which the rule is targeted.”

cunstância como hipótese de incidência, o legislador cria fórmula que apresenta alto grau de probabilidade de se atingir a finalidade arrecadatória pretendida.

Nesse sentido, as regras partem de generalizações feitas no passado, projetando-se os seus efeitos para o presente (ou para o futuro), no intuito de promover a justificativa da regra através de uma análise de probabilidade da ocorrência das situações que se deseja atingir. Dada a impossibilidade de prever o futuro (ou de criar conceitos perfeitos), a generalização criada pela regra poderá refletir hipóteses aquém ou além da justificativa correlata, gerando efeitos indesejáveis.

Por não estabelecer critérios objetivos e termos determinados, as cláusulas gerais abrem margem à Autoridade Administrativa adotar “interpretação econômica” (ao invés de jurídica) e, também, se utilizar de analogias para fundamentar o seu poder de tributar. Há uma linha bastante tênue entre “evitar a ocorrência do fato gerador” e “ocultar a ocorrência do fato gerador”. Assim, a utilização demasiada de conceitos indeterminados poderá gerar mais insegurança do que segurança jurídica.

Logo, o mero fato de – atualmente – não ter norma específica no direito tributário que trata especificamente do vício de simulação, não significa que o Fisco poderá, ao seu bel prazer, “interpretar” tal instituto e definir os respectivos critérios da forma que lhe for mais conveniente. Ao assim proceder, ignora-se por completo as regras já previstas no art. 167 do Código Civil (fonte do direito) e, consequentemente, a segurança jurídica.

## Conclusão

O atual momento do país – em que se discute a reforma tributária – é bastante propício para que a Lei seja editada pelo Congresso Nacional para instituir a norma geral antielusão, estabelecendo critérios objetivos, de modo a, justamente, eliminar (ou, ao menos, reduzir) a incerteza e a insegurança jurídica acerca do tema. A regulação da norma seria benéfica (i) ao Fisco, que terá ciência exata de quais critérios deverão ser observados para desconsiderar determinado ato ou negócio jurídico; e (ii) aos Contribuintes, eis que proporcionaria maior calculabilidade, tendo em vista que o cidadão poderá prever em quais hipóteses o Fisco poderá atuar.

Diante de tal contexto, enquanto não há norma tributária que delimite, de forma clara e precisa, os exatos critérios a serem utilizados pelo Fisco para caracterizar determinado ato ou negócio jurídico como simulado (seja em seu sentido absoluto ou relativo), apenas será possível desconsiderar o negócio jurídico praticado se – e tão somente se – estiver dentro das hipóteses previstas no art. 167 do Código Civil (fonte do direito).

---

(SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon, 2002, p. 30)

Isto é, o Fisco poderá desconsiderar determinado planejamento tributário incorrido sob o vício da simulação, quando o contribuinte (i) apresentar, conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas que efetivamente celebraram o negócio jurídico; (ii) realizar declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; e (iii) firmar instrumentos particulares antedatados ou pós-datados.

Este entendimento privilegia a unicidade e a coerência do sistema jurídico. A omissão legislativa ou a indeterminação das normas não autoriza o Fisco, ao seu bel-prazer, “criar” requisitos de validade sem qualquer previsão legal. Não há espaço para suposições, analogias ou interpretações econômicas no exercício do poder de tributar.

O princípio da solidariedade (em que prevê que a seguridade social será financiada por toda a sociedade) não poderá analisada de forma isolada e, assim, servir de fundamento para legitimar qualquer cobrança de tributo para o custeio da sociedade. Deve-se analisar, também, as normas assecuratórias de direitos e garantias dos Contribuintes (incluindo-se o direito à proteção da liberdade dos Contribuintes).

Assim, o planejamento empresarial – tendo como exemplo a redução dos custos da atividade econômica – é direito do contribuinte, que não pode ser reduzido por interpretações analógicas e presunções, não previstas em Lei. A arbitrariedade, que nessas circunstâncias se instala, é que desiguala injustamente os contribuintes e projeta insegurança jurídica, em um campo que a Constituição Federal privilegiou a certeza e a previsibilidade.

Portanto, é lícito não praticar o fato gerador apenas para evitar ou reduzir a respectiva obrigação tributária. De igual modo, é lícito adotar uma conduta para atingir determinado resultado, diferente do que seria obtido por outra conduta, também apenas para evitar ou reduzir a incidência tributária que nasceria dessa outra. A escolha de uma forma jurídica tributariamente mais favorável ao contribuinte não é presunção de simulação, mas sim um direito de liberdade do contribuinte.

## Bibliografia

- ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019.
- ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88.
- ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *Revista de Direito Tributário* v. 98. São Paulo, 2006.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

- ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.
- BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. v. 1.
- BECHO, Renato Lopes. Os contornos da ciência do direito e seu impacto na formação do direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* v. 223, 2014.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- CAMPOS, Diogo Leite de; ANDRADE, João Costa. *Autonomia contratual e direito tributário*. Coimbra: Almedina, 2008.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. São Paulo: Dialética, 2001.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: J. Bushatsky, 1977, p. 57-79.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Da competência tributária para desconsiderar atos e negócios declarados. *Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT* v. 12, n. 71, set./out. 2014, p. 21-37.
- LEÃO, Martha Toribio. O direito fundamental de economizar tributos: entre a legalidade, liberdade e a solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018.
- LESSA, Donovan Mazza. Limites à liberdade do contribuinte no planejamento Fiscal. In: LEAL, Saul Tourinho; GREGÓRIO JÚNIOR, Eduardo Lourenço (coord.). *A Constituição Cidadã e o direito tributário: estudos em homenagem ao Ministro Carlos Ayres Britto*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 131-160.
- MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law – a theory of legal reasoning*. New York: Oxford University Press, 2005.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo IV, 2. ed. Rio de Janeiro, 1954.
- NOVOA, César Garcia. *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria*. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y sociales, S.A., 2004.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A simulação no Código Tributário Nacional e na prática. *Revista de Direito Tributário Atual* v. 27. São Paulo: Dialética, 2012.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Norma geral antielusão. *Revista Direito Tributário Atual* v. 25. São Paulo: IBDT, 2011, p. 132-146.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário – elisão e Evasão fiscal – norma antielusão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. v. I.
- RAZ, Joseph. *Practical reasoning and norms*. 3. ed. Oxford: Oxford University Press, 1999.
- ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 1999.
- SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon, 2002.
- SCHOUERI, L. E. O desafio do planejamento tributário. In: Luís Eduardo Schoueri (org.). *Planejamento tributário e o propósito negocial*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. v. 1.
- TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2003. v. I.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.