

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

Matheus Santana

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DO DIREITO PRIVADO

Porto Alegre

2019

Matheus Santana

## PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DO DIREITO PRIVADO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas Sociais pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Antônio Lucas Camargo

Porto Alegre

2019

### CIP - Catalogação na Publicação

Santana, Matheus  
Planejamento Tributário à luz do Direito Privado /  
Matheus Santana. -- 2019.  
75 f.  
Orientador: Ricardo Antônio Lucas Camargo.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) --  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade  
de Direito, Curso de Ciências Jurídicas e Sociais,  
Porto Alegre, BR-RS, 2019.

1. Planejamento Tributário. 2. Liberdade  
Contratual. 3. Função Social do Contrato. 4. Boa-fé  
Objetiva. 5. Elisão. I. Camargo, Ricardo Antônio  
Lucas, orient. II. Título.

Matheus Santana

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO À LUZ DO DIREITO PRIVADO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
como requisito parcial para obtenção do grau  
de Bacharel em Ciências Jurídicas Sociais pela  
Faculdade de Direito da Universidade Federal  
do Rio Grande do Sul.

17 de dezembro de 2019

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Ricardo Antônio Lucas Camargo  
Orientador

---

Kelly Lissandra Bruch

---

Maria Cristina Cereser Pezzella

A Sirlei, que sempre me amou.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço especialmente ao *Professor Ricardo Camargo*, pois sempre me tratou com muito carinho e atenção, seja para uma conversa no meio da tarde, seja respondendo um e-mail cheio de dúvidas. Sem sua orientação e dedicação esse trabalho jamais teria a robustez que lhe foi impressa. Obrigado.

Quanto à minha formação jurídica, agradeço ao corpo de professores da Faculdade de Direito da UFRGS, em especial aos professores *Fabiano Menke*, *Gerson Branco* e *Luis Fernando Barzotto* responsáveis por aulas sempre muito ricas, cativantes e interessantes. Ficarão para sempre em minha memória.

Ainda, aos meus colegas de *Alex Sander Barth* e *Anna Carolina Borges Franz*, pois sempre tornaram mais aprazíveis meus dias durante a graduação

Também não posso deixar de agradecer a valores maiores, que norteiam os rumos da sociedade brasileira, como a democracia, a legalidade, o espírito republicano e nossas instituições, que esses se fortaleçam e promovam cada vez mais, a cada vez mais pessoas, uma vida digna.

E, por último, mas não menos importante, agradeço a minha família, *Sirlei Santana*, que abdicou dos seus sonhos para realizar os meus.

*In this world nothing is certain but  
death and taxes.*

Benjamin Franklin

## RESUMO

Este trabalho tem por finalidade investigar as consequências jurídicas do Planejamento Tributário. Assim, a partir dos métodos de revisão bibliográfica e pesquisa jurisprudencial, o autor buscará identificar em que consiste o Planejamento Tributário, suas modalidades e sob quais formas pode se apresentar. Nesse sentido, serão estudadas a Evasão, a Elisão e, principalmente, a Elusão que, consoante as conclusões apresentadas, podem ser visualizadas a partir da aplicação da Teoria do Fato Jurídico aos atos praticados pelo contribuinte. Também serão estudados os Preços de Transferência, técnica de Planejamento Tributário Internacional, bem como os atos ilícitos perpetrados pelo contribuinte com a finalidade de economizar em tributos, sejam na modalidade de Fraude ou Sonegação Fiscal e a diferença substancial entre esses e a prática de Simulação contra o Fisco, que caracteriza Elusão. Desta feita, a fim de tornar mais clara toda a exposição, serão apresentados os Princípios de Direito Tributário e Privado atinentes ao tema, com especial relevância aos Princípios da Boa-fé Objetiva e Função Social do Contrato, pois, conforme conclusões, a partir de seu prisma poderá a Autoridade Fiscal fazer a correta distinção entre o atos elisivos e os atos elusivos. Essa diferenciação é essencial à definição de Planejamento Tributário legítimo ou ilegítimo, a qual permitirá saber se o ato em que há lícita economia em tributos deve ser respeitado ou desconsiderado pelo Fisco.

**Palavras chave:** Planejamento Tributário. Liberdade Contratual. Função Social do Contrato. Boa-fé Objetiva. Elisão. Elusão.

## **ABSTRACT**

This paper aims to investigate the legal consequences of Tax Planning. Thus, based on the methods of bibliographic review and jurisprudential research, the author will seek to identify what the Tax Planning consists of, its modalities and in what forms it can assume. In this sense, the Evasion, the Elision and, especially, the Elusion will be studied, which, according to the presented conclusions, can be visualized from the application of the Legal Fact Theory to the acts performed by the taxpayer. We will also study the Transfer Prices, International Tax Planning technique, as well as the unlawful acts perpetrated by the taxpayer in order to save on taxes, whether in the form of Fraud or Tax Evasion and the substantial difference between these and the practice of Simulation against the Tax Authority, which characterizes Elusion. Then, in order to clarify the entire exposition, the Principles of Tax and Private Law related to the theme will be presented, with special relevance to the Principles of Good Faith Objective and Social Function of the Contract, which, according to conclusions, from its perspective allow the Tax Authorities to make the correct distinction between elision acts and elusive acts. This differentiation is essential to the definition of legitimate or illegitimate Tax Planning, which will allow to know if the act in which there is lawful economy in taxes should be respected or disregarded by the Tax Authorities.

**Key words:** Tax Planning. Contractual Freedom. Social Function of the Contract. Objective Good Faith. Tax Avoidance. Elusion.

## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

Figura 1 - Teste da Teoria do Fato Jurídico aplicado ao Planejamento Tributário.....	59
--	----

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
<b>1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>15</b>
1.1. CONTORNOS E DEFINIÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....	16
1.1.1. Elisão.....	20
1.1.1.1. Analogia em Direito Tributário.....	22
1.1.1.2. Análise extensiva da norma tributária.....	25
1.1.2. Elusão.....	27
1.1.2.1. Negócio Jurídico Simulado .....	29
1.1.2.2. Negócio Jurídico Indireto.....	31
1.1.3. Evasão .....	36
1.1.3.1. Fraude Fiscal .....	37
1.1.3.2. Sonegação Fiscal .....	38
1.2. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO INTERNACIONAL .....	39
1.2.1. Preços de Transferência .....	41
1.2.2. Tratamento jurídico dos preços de transferência adotado pelo Brasil.....	42
<b>2. DA LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>46</b>
2.1. O QUE SÃO E QUE FUNÇÃO DESEMPENHAM OS PRINCÍPIOS DO DIREITO .....	46
2.1.1. Princípios do Direito Tributário invocados em relação ao Planejamento Tributário ....	47
2.1.1.1. Segurança jurídica.....	48
2.1.1.2. Legalidade e Tipicidade em Direito Tributário.....	51
2.1.1.3. Isonomia e Capacidade Contributiva.....	53
2.1.2. Princípios do Direito Privado invocados em relação ao Planejamento Tributário .....	55
2.1.2.1. Autonomia da Vontade.....	56
2.1.2.2. Função Social do Contrato .....	61
2.1.2.3. Boa-fé Objetiva .....	63
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>66</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>70</b>

## INTRODUÇÃO

Desde muito cedo a palavra “tributo” me desperta interesse. Minha primeira experiência como contribuinte foi precoce, jogando *Yu-gi-oh* durante os intervalos do ensino fundamental. Nesse RPG existia um monstro de batalha, meu preferido, que, para que fosse invocado exigia outro em tributo e isso muito me chateava, pois não queria abrir mão de um monstro para obter outro. Assim, embora não soubesse exatamente o que era esse tal de “tributo”, já sabia que não gostava muito dessa coisa, pois isso, de alguma forma, restringia minha liberdade.

Assim, a frase “pague tributo”, insculpida em um *card* do jogo, vagou sem explicação pela minha mente por muitos anos. Somente na graduação viria a saber que tributo é parcela devida ao Estado para financiar o Sistema. Para o RPG, por outro lado, era uma forma de reduzir a vantagem que eu viria a ter sobre meu adversário, tornando o jogo mais equilibrado, tal qual os tributos da vida real, ao menos em tese. Também, durante a graduação, vim a saber que a espécie de tributo paga por mim era uma taxa, mais especificamente uma taxa de serviço, a que poderíamos chamar de Taxa de Invocação de Monstro.

Embora nada disso seja importante, não se pode deixar de observar que o sentimento de insatisfação e a vontade de poder escapar daquela “taxa”, que eu tinha quando criança, também existe entre os contribuintes da vida real.

Assim, este trabalho, que surgiu a partir da dúvida sobre em que se caracteriza a desconsideração de negócios jurídicos pelo fisco para tributá-los para além da forma adotada pelos contribuintes, tem por objetivo estudar o Planejamento Tributário. Cumpre, ainda, dizer que, em aula, minha primeira reação foi chamar essa desconsideração de confisco. Essa posição, entretanto, não mais condiz com a atual compreensão que tenho do tema. Isso é fruto de uma ampla análise dos elementos adjacentes ao Planejamento Tributário, a qual lhes será apresentada. Nesse sentido, além dos objetos classicamente abordados quando se trata desse assunto, como analogia, interpretação extensiva, princípio da legalidade e tipicidade em Direito Tributário, também serão analisados institutos do Direito Privado, como a Teoria dos Planos do Fato Jurídico, a Boa-fé Objetiva e a Função Social do Contrato, pois entendo que eles têm muito a colaborar na compreensão do tema, talvez até mais até mesmo que aqueles outros

Para tanto, o presente trabalho buscou explorar o Planejamento Tributário a fim de, principalmente, investigar como ocorria a desconsideração dos negócios jurídicos perpetrados

pelo contribuinte, quais comportamentos ensejavam-na e se, a forma adotada, era mesmo assim tão imperiosa.

Deste modo, a primeira parte deste trabalho, trata-se de um estudo bibliográfico sobre as classificações que a doutrina adotava quando essa conversa surgiu no Brasil em contraponto a compreensão contemporânea do assunto. Nesse sentido, especial relevância terá a Elusão, que, por ser relativamente recente, muito se fala, mas pouco se compreende a seu respeito. Eis que tentarei trazer uma sistematização adequada e clara, a qual, conforme será visto, permitirá ao leitor compreender melhor as classificações do Planejamento Tributário. Nesse diapasão, não será dada tanta ênfase à classificação quanto à legalidade do Planejamento, isto é, investigar se a conduta é lícita ou ilícita, até porque penso que isso já está relativamente pacificado pela doutrina, razão pela qual, quanto a este ponto, é feita uma análise bastante sucinta sobre a Evasão e suas características.

Entretanto, será dada especial atenção à pesquisa da legitimidade do Planejamento, sendo este o ponto central deste trabalho. Isto, porque existe muita incerteza sobre em que hipóteses o Planejamento Tributário é legítimo e, portanto, deve ser respeitado, daquelas em que o Planejamento Tributário é ilegítimo, situação em que a Autoridade Fiscal tem o dever de desconsiderá-lo.

Assim, a fim de estabelecer critérios adequados para essa identificação, percebi que os princípios do Direito Tributário pouco contribuía com essa investigação. Nesse sentido, sempre que eram invocados acabava-se por se entrar na discussão interminável dos artigos 108 e 109 do Código Tributário Nacional. Em meio a essa situação, quando ocorria a desconsideração de negócios ilegítimos, aqueles que advogam em favor dos contribuintes diziam tratar-se de afronta aos princípios da taxatividade, legalidade e até mesmo da segurança jurídica, sendo que a cereja do bolo, é claro, era dizer que se tratava de confisco. Já aqueles que advogam em favor da Fazenda se socorriam em institutos estranhos, trazendo doutrinas como a da apreciação econômica do fato gerador ou do uso abusivo das formas em Direito Tributário.

Entretanto, as conclusões a que cheguei demonstrarão, conforme será visto, que nada disso é necessário. Pois, se analisados sob o prisma do Direito Privado, o negócio jurídico praticado pelo contribuinte deve passar pelos três planos da Teoria do Fato Jurídico para só então se poder dizer se se trata ou não de economia legítima em tributos, isto é elisão. Ou, de forma artificiosa que busca se beneficiar indevidamente, isto é, uma simulação contra terceiro. Nesse sentido, serão vistos os institutos da simulação e do negócio jurídico indireto, pois

identificar se trata-se de um ou outro, demonstrará se é possível a manutenção ou não da forma adotada. Além disso, também foi reservada uma seção para a análise do Planejamento Tributário internacional, a qual contribuirá para uma melhor compreensão do instituto.

Posto isso, cumpre dizer que essa monografia não tem pretensão de exaurir o tema, mas tão somente objetiva lançar algumas luzes sobre ele, a fim de contribuir com os estudos sobre o Planejamento Tributário no Direito brasileiro.

## 1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

De acordo com o Novo Dicionário de Direito Econômico, planejamento é um sistema de técnicas que tem por objeto a elaboração de programas econômicos que comportam não somente a indicação dos objetivos atingidos, mas também a previsão das diversas etapas da execução, a provisão de meios de financiamento, assim como a descrição da estrutura dos organismos especiais para sua cabal realização.<sup>1</sup> Sob essa perspectiva, planejamento pode ser definido como a previsão e estruturação dos meios para se alcançar o objetivo fixado da forma mais eficaz, isto é, aquela que reflita o melhor custo benefício.

No mesmo sentido é a lição do professor RICARDO CAMARGO que, ao tratar do tema, ensina: “o plano sempre traduz uma consideração de uma situação presente, com o objetivo de uma visão de futuro, de estabelecimento de soluções a serem implementadas metodicamente, racionalizando-se os meios de que se dispõe”.<sup>2</sup>

O objeto de estudo, todavia, deste trabalho é o Planejamento Tributário, espécie do gênero planejamento, que com ele não se confunde. O primeiro trata de forma genérica das técnicas para se cumprir uma ou mais metas. O Planejamento Tributário, por sua vez, tem por finalidade a redução do ônus fiscal ao contribuinte, seja através da economia em tributos, da postergação de alguma obrigação tributária ou, até mesmo, da simplificação no cumprimento de suas obrigações acessórias.

Nesse diapasão, CAMARGO, ao definir o Planejamento Tributário, explica-o como:

Estratégia do contribuinte de modo a possibilitar a realização de seus negócios com o menor custo tributário, dentro dos limites que a doutrina reconhece à caracterização da elisão fiscal.<sup>3</sup>

Cabe observar que o Planejamento Tributário também pode ser visto como uma decorrência lógica do sistema jurídico, uma vez que, em razão dos pressupostos de tipicidade, dinamicidade e previsibilidade, o contribuinte pode, com certa segurança, antever as consequências jurídicas de seus atos e negócios. Desta forma, em sendo o dever de pagar tributos um dever legal, não pode o particular, a pretexto dos meios disponíveis para a composição de seus negócios, se valer de artifícios e ardis, insidiosos ou ilícitos, para escapar

---

<sup>1</sup> FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO ECONÔMICO. **Novo dicionário de direito econômico**. Ricardo Antônio Lucas Camargo (org.). Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Ed., 2010. p. 371.

<sup>2</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. **Curso Elementar de Direito Econômico**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2014. p. 174 - 175.

<sup>3</sup> FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO ECONÔMICO, *op. cit.*, p. 375.

a tal obrigação. Contudo, ele também não está obrigado a adotar, em suas operações, a forma mais onerosa disponível, sendo-lhe facultado estruturá-las da maneira mais benéfica sob o aspecto econômico-financeiro. Isto, cumpre dizer, não deixa de ser uma premissa de sobrevivência às empresas, inerente ao sistema capitalista de mercado.

Nesse sentido, o Planejamento Tributário, desde que respeite certos parâmetros do ordenamento jurídico, é técnica legítima que permite ao contribuinte atingir tal fim.

### 1.1. CONTORNOS E DEFINIÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Por certo que delinear os contornos do Planejamento Tributário não é tarefa das mais fáceis de ser empreendida. Sobre sua definição e, principalmente, seus limites há muitos interesses contrapostos e, em razão disso, sua apresentação teórica nem sempre é desvinculada de algum interesse pessoal, o que, por sua vez, torna árduo o labor de quem sobre ele se põe a refletir. Sob o argumento de resguardar a segurança jurídica do contribuinte ou o respeito a tipicidade por ele adotada, muitos doutrinadores cometem erros crassos sob o ponto de vista do Direito Privado. Ignoram-se os conceitos de boa-fé e a função social do contrato, os quais o Direito Tributário, paulatinamente, vem, ao seu modo, se apropriando. Esses conceitos, conforme se pretende demonstrar, parametrizam os limites de atuação do contribuinte na execução de seu Planejamento Tributário.

Pois bem, na busca por uma definição de Planejamento Tributário, destaca-se a doutrina de RUBENS GOMES DE SOUZA que, embora tratasse o objeto deste estudo como “evasão fiscal”, o define como uma técnica, cuja finalidade é a redução do ônus financeiro-tributário em que o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento, a fim de se esquivar da exação tributária ou, então, dentre as várias alternativas que lhe são oferecidas pelo ordenamento jurídico, escolhe aquela sobre a qual incida menor dispêndio monetário, seja por ação deliberada ou omissão do legislador.<sup>4</sup> Uma das primeiras a tratar sobre o tema, essa doutrina é bastante adequada e precisa.

ANDERSON FURLAN, por sua vez, pontua que não basta, para que exista planejamento tributário, a análise prospectiva acerca das melhores opções fiscais para que negócios ou atos jurídicos sejam realizados, é necessário que as premissas diretivas das operações negociais sejam efetivadas, isto é, as ações tendentes a minorar ou suprimir a exação, bem como aquelas

---

<sup>4</sup> SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. passim

cujo objetivo é se favorecer de benefício fiscal, se concretizem. Entende, pois, que o esboço estratégico não tem relevância jurídica, salvo seja submetido, por consulta, ao fisco.<sup>5</sup>

Isso, todavia, não parece apreender o real alcance do Planejamento Tributário. Por certo que a mera análise prospectiva, por si só, não caracteriza planejamento tributário, entretanto, importa dizer que, é dispensável para sua existência a ocorrência de fato gerador. Nesse sentido remete-se o leitor à prática de outros atos jurídicos aptos a influenciar no *quantum* a ser pago pelo contribuinte, como quando o contribuinte reorganiza a forma societária, terceiriza uma atividade, prática negócio jurídico indireto etc.; ou, no *momentum* a ser pago, até porque, o tempo também importa. Assim, é possível que, embora tenham ocorridos fatos jurídicos, esses não se caracterizem como fatos geradores.

MARCO AURÉLIO GRECO, ao tratar sobre o tema escreve que o Planejamento Tributário:

(...) está ligado ao exercício da liberdade individual de organizar a via na busca da menor carga tributária admitida pelo ordenamento jurídico. Essa organização se dá mediante a celebração de atos ou negócios jurídicos das mais diversas naturezas que, em sua maioria, encontram previsão no Código Civil, seja como contratos típicos, seja quanto aos elementos e requisitos do negócio jurídico em geral.<sup>6</sup>

E, *a contrario sensu*, exclui certas condutas de seu campo de abrangência, entendendo que tais atos não integrariam o conceito de planejamento tributário. Para MARCO AURÉLIO não seriam consideradas planejamento tributário: (i) condutas repelidas, (ii) condutas desejadas ou induzidas; e, (iii) condutas positivamente autorizadas. Portanto, atos ilícitos, isenções e benefícios fiscais, ou a opção pela via expressamente menos onerosa, como a opção pelo Simples, para ele, nenhuma dessas poderia ser considerado como Planejamento Tributário.<sup>7</sup>

Ainda sobre os aspectos do Planejamento Tributário, a doutrina distingue-o, classificando o Planejamento Tributário entre Legítimo e Ilegítimo.<sup>8</sup> O primeiro é compreendido como aquele cujo exercício manifesta a liberdade negocial dos contribuintes, em que as condutas são lícitas, induzidas por normas extrafiscais, tais como o aproveitamento de incentivos, de opções fiscalmente vantajosas, e o aproveitamento regular das situações fiscais decorrente das omissões legislativas. O segundo, por outro lado, se caracterizaria como

<sup>5</sup> SILVA, Anderson Furlan Freire da. **Planejamento fiscal no direito brasileiro**: limites e possibilidades. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 29.

<sup>6</sup> GRECO, Marco Aurélio, **Planejamento tributário**. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 592.

<sup>7</sup> GRECO, *op. cit.*, p. 87.

<sup>8</sup> SANCHES. Saldanha J. L. **Os limites do planejamento fiscal**: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 21 - 22.

qualquer atividade que, sem cometer qualquer crime, infração tributária ou administrativa, suprima de forma indevida – por fraude à lei ou abuso de direito – a carga tributária de determinado sujeito passivo, vez que essa redução indevida contraria as normas estruturantes do ordenamento jurídico tributário.

Entretanto, a corrente doutrinária que se sobressai classifica o Planejamento Tributário em lícito e ilícito. Nesse sentido, o Planejamento Tributário Lícito se configuraria como *Elisão*, enquanto o Planejamento Tributário Ilícito, por sua vez, caracterizaria *Evasão*. HERMES MARCELO HUCK, por exemplo, corrobora com esse entendimento. Segundo ele, Evasão Fiscal implica sempre um comportamento ilegal, pois através dela o contribuinte procura fugir ao pagamento de imposto que deve ao fisco, de outro lado, a Elisão Fiscal caracteriza-se pelas possibilidades que tem o indivíduo de subtrair-se ao ônus tributário, organizando sua atividade e seus empreendimentos de forma a evitar a hipótese de incidência sobre o negócio que pretenda realizar. Aduz ainda que, a despeito de uma distinção quase cartesiana na aparência, são tênues os limites entre ambos os comportamentos. Pois, a linha divisória entre a elisão e a evasão é traçada sobre uma faixa cinzenta, cujos contornos são difíceis de precisar.<sup>9</sup>

Todavia, há na doutrina quem prefira não classificar *a priori* os efeitos do Planejamento Tributário tomado a cabo pelo contribuinte. SAMPAIO DORIA, por exemplo, aponta dois motivos: (i) a lei tributária visa, precipuamente, ao conteúdo ou efeitos econômicos do fato tributável, não a sua exteriorização formal; e (ii) sendo autônomo, o direito tributário pode, em princípio, alterar as categorias de direito privado, de que serve, para atuação mais eficaz de suas normas.<sup>10</sup> É cediço que o contribuinte, quando pratica atos evadidos de má-fé ou vazios em substância, tendentes a minorar ou suprimir a exação tributária, espere pela manutenção desses. Todavia, o Direito não pode resguardar tais práticas, sob pena de incorrer em tratamento jurídico desigual, favorecendo o contribuinte que agiu de forma desleal, o que por óbvio é incompatível com a razão de ser do Direito, isto é a pacificação dos conflitos sociais.

No mesmo sentido é a definição de HELENO TAVEIRA TORRES. Ensina o autor que, pela expressão “planejamento tributário”, deve-se designar tão somente a técnica de organização preventiva de negócios, a fim de se obter uma lícita economia de tributos, independentemente de qualquer consequência dos atos projetados. Para o autor, as

---

<sup>9</sup> HUCK, Hermes Marcelo. **Elisão e Evasão Fiscal** - rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997. p 5 - 8.

<sup>10</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 98.

consequências dos atos serão aferidas posteriormente, quando constituídos, por meio de controle realizado pelo fisco. Explica ainda que Planejamento Tributário é uma técnica de subsunção antecipada, que tem por finalidade antever as consequências jurídico-tributárias, elaborado para o agir conforme o ordenamento, usando das operações menos onerosas disponíveis.<sup>11</sup> Nesse sentido, seu conteúdo deverá considerar todas as repercussões do sistema, além da norma tributária estrita, as possíveis obrigações, consequências penais etc. Portanto, para a existência do Planejamento Tributário, é prescindível a concretização do fato gerador, existindo situações em que, em razão da destreza daquele que o estruturou, desde que orientado pela boa-fé, este nem venha a ocorrer, isso tudo perfeitamente lícito.

Prossegue o autor ao dizer que, o planejamento tanto pode ter por objeto uma organização de atos lícitos, como pode dispor de uma programação que se realiza através de atos ilícitos, seja por omissão ou comissão, a fim de minimizar a carga tributária. Situação em que se presumem que todas as operações estão sendo postas em prática de forma idônea, isto é, presumem-se de boa-fé, e que, portanto, os negócios serão válidos e regulares. Todavia, uma vez verificada a concretização do planejado, abrem-se então as possibilidades para o exercício do controle sobre os atos e negócios jurídicos praticados, bem como sobre as omissões decorrentes.

Assim, entende ele que ao Fisco cabe o controle da concretização dos atos, condicionado pelas informações veiculadas no planejamento. E, apenas após a efetivação desses atos é que o Estado poderá tomar medidas coercitivas quanto às condutas ilícitas praticadas. Eis que, nas palavras de FERREIRO LAPATZA, somente com a organização concreta dos atos ou negócios jurídicos será possível definir se houve Evasão, Elusão ou economia legítima de tributos, isto é, Elisão.<sup>12</sup>

Quanto ao exposto, não se pode deixar de observar que a visão de HELENO TÔRRES é mais estratégica, sugerindo, inclusive, nas entrelinhas de seu texto, o uso da Teoria dos Jogos, a fim prever o comportamento do fisco, seus gargalos, o risco de autuação, bem como demais fragilidades do sistema de fiscal tributário. Isso, entretanto, não corrobora com a concepção de Planejamento Tributário que se pretende expor, devendo, portanto, ser rechaçada neste aspecto.

---

<sup>11</sup> TÔRRES, Heleno Taveira, Limites ao Planejamento tributário. In: LIMA, James (coord.). **Tributação e antielisão**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 24 *et seq.*

<sup>12</sup> LAPATZA, 2001 *apud* TÔRRES, 2003, p. 31.

Outrossim, quanto a hipótese intermediária, a Elusão, deve-se observar que é modalidade caracterizada por atos de dissimulação e a doutrina pouco escreveu sobre ela, visto que se trata de alteração relativamente recente na legislação tributária, promovida pela Lei Complementar 104/01. Não bastasse isso, o que há escrito diverge imensamente entre si, sobre a relevância do instituto, suas características e seus efeitos, pois para muitos autores sua tipificação como conceito autônomo é até desnecessária, entendem que a Elisão, quando frustrada, caracterizaria tal situação, de modo que seria descabido uma terceira modalidade.<sup>13</sup> Isso, entretanto, deve ser refutado, sendo este um dos objetivos que motivam esse trabalho. Assim, a demonstração da relevância da Elusão, o delineamento de seus traços e o que a difere das outras modalidades de atos praticados no exercício do Planejamento Tributário serão temas frequentes. Pretende-se, ainda, demonstrar que a Função Social do contrato e a Boa-fé Objetiva são critérios adequados para distinguir o ato elisivo do ato elusivo, excluída a hipótese de evasão, pois, em razão de outras características, sempre remete ao campo da ilicitude. Deste modo, a fim de melhor esclarecer o fenômeno estudado é imprescindível, para a devida caracterização dos efeitos do Planejamento Tributário, saber quais são suas modalidades e o que a doutrina entende por cada uma delas. Portanto, passemos a análise.

#### 1.1.1. Elisão

Um dos primeiros doutrinadores nacionais a tratar sobre o tema objeto dessa monografia foi SAMPAIO DÓRIA,<sup>14</sup> cuja doutrina ainda vive, pois foi responsável pela inicial classificação dos atos praticados no exercício do Planejamento Tributário. Seu estudo, portanto, é de grande relevância. Cumpre observar, entretanto, que ele agrupava aquilo que hoje é tratado como Elisão ou Elusão em diferentes espécies de Evasão Fiscal. Isto é, em sua obra, a Evasão Fiscal abrangia todos os atos praticados pelo contribuinte naquilo que se denomina por Planejamento Tributário, diferente do que ocorre hoje, em que essa classificação é reservada aos atos ilícitos praticados pelo contribuinte no seu desempenho. Assim também ocorria com a simulação que, objeto da Elusão, era tratada como uma espécie de Evasão Comissiva Ilícita e estava na mesma categoria que a fraude e o conluio, tratados propriamente por Evasão, consoante entendimento atual. A Elisão, por outro lado, de acordo seu tratamento contemporâneo, estava em duas categorias, Evasão Comissiva Lícita, que

---

<sup>13</sup> PEREIRA, Cezar A. Guimarães. **Elisão e Função Administrativa**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 24 *et seq.*

<sup>14</sup> DÓRIA, *op. cit.*, p. 32 - 40.

albergava a economia fiscal *stricto sensu*, e Evasão Omissiva Imprópria, que se caracterizava pela abstenção de incidência ou transferência econômica. Não obstante suas contribuições tenham sido de grande relevância, atualmente não faz mais sentido classificar a Evasão em lícita e ilícita, já que, a doutrina contemporânea consolidou o entendimento que a Evasão é sempre *contra legem*, sempre ilícita. Cumpre destacar que Sampaio Dória observa isso, embora não adote em sua classificação.<sup>15</sup>

Nesse sentido, Elisão caracteriza aqueles atos que, de maneira válida, tem por finalidade evitar, retardar ou reduzir o pagamento de algum tributo. São condutas, tomadas pelo contribuinte, dentro do leque de alternativas que o sistema legal oferece, para que obtenha maior eficiência no desempenho de suas atividades. Tais atos visam impedir o nascimento da obrigação tributária, isto é, a ocorrência da situação definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da exação<sup>16</sup>. Nesse sentido, a doutrina majoritária ensina que os atos elisivos são praticados antes da ocorrência do fato gerador ou na adoção de medidas para sua não ocorrência. MARCELO HUCK<sup>17</sup>, ao tratar sobre o tema aponta que Elisão implica a subtração a uma norma tributária para obter vantagem patrimonial por parte do agente, que não ocorreria caso não fossem postos em prática atos jurídicos ou procedimentos contratuais com a finalidade precípua de evitar-se a aplicação da norma.

SAMPAIO DÓRIA, em seu clássico sobre o tema, classifica a elisão em duas espécies:

- i.: Elisão induzida pela lei, trata-se da situação em que o legislador conscientemente, prevalecendo razões extrafiscais, permite ou induz à prática de certas modalidades de negócios benevolmente tributados ou mesmo excluídos do círculo de incidência;
- ii.: Elisão resultante de lacunas da lei, por sua vez, são hipóteses decorrentes das lacunas e imperfeições legislativas, das quais se aproveitam licitamente os contribuintes, por onde escapam à tributação determinados fatos moldados juridicamente pela inesgotável engenhosidade dos contribuintes, da forma a mais fiscalmente benéfica, sem, contudo, os desnaturar a ponto de não terem, por conveniência da tributação, a eficácia econômica ou a utilidade negocial, parte da premissa segundo a qual, se o legislador não a quer, pelo menos não a vedou expressamente.<sup>18</sup>

Essa distinção, entretanto, não é adequada. HELENO TÔRRES, ao se deter sobre ela, aponta que se trata de simples indicação das hipóteses nas quais não se verifica a subsunção do fato jurídico à hipótese de incidência tributária<sup>19</sup>. Isto é, haverá elisão porque a lei não

---

<sup>15</sup> DÓRIA, *op. cit.*, p. 39 *et passim*.

<sup>16</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário** - elisão e evasão. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 72 - 73.

<sup>17</sup> HUCK, *op. cit.*, p. 17.

<sup>18</sup> DÓRIA, *op. cit.*, p. 49 - 54.

<sup>19</sup> TÔRRES, *op. cit.*, p. 35.

previu aquela hipótese de incidência. Ou porque sobre ela a lei previu que não houvesse ônus tributário. Ademais, nem todas as situações em que o contribuinte moldar seus atos de forma menos onerosa serão toleradas pela autoridade fiscal, não obstante a inserção de cláusula contratual ou a prática de atos jurídicos com a finalidade de se furtar a incidência de alguma norma, *a priori*, não caracterize nenhuma infração. Entretanto, quando houver dissimulação, isto é, caso reste comprovado que o contribuinte agiu de má-fé ou o negócio foi praticado sem que cumpra sua função social, ter-se-á caracterizada Elusão. Ou ainda, na hipótese de o contribuinte utilizar de meios fraudulentos para atingir tal fim, ter-se-á caracterizada Evasão Fiscal. Ambas hipóteses em que os atos praticados pelo contribuinte serão ineficazes.

Entretanto, quanto as hipóteses de não incidência por lacuna legal, importa observar que a doutrina e a jurisprudência refutam a analogia, mas ressalvam a interpretação extensiva da norma tributária. Vejamos.

#### 1.1.1.1. Analogia em Direito Tributário

O enquadramento de um fato concreto, pelo operador do Direito, no comando legal que lhe corresponda supõe que a lei seja interpretada. Isto é, que seja identificado o sentido e o alcance da norma jurídica. Somente após esse trabalho técnico se poderá concluir pela aplicação ou não da lei. Importa dizer que, todas as leis precisam ser interpretadas, independentemente de o seu sentido parecer claro.<sup>20</sup> Foi-se o tempo em que vigorava entre nós o brocardo *in claris cessat interpretatio*.

Quanto a isso, CARLOS MAXIMILIANO ensina que, tal como as artes em geral possuem suas técnicas para chegar aos fins colimados, também o tem a interpretação. Essa, orientada por princípios e regras, se desenvolveu e aperfeiçoou na medida em que também evoluiu a sociedade e desabrocharam as doutrinas jurídicas. Cumpre dizer, a interpretação, em seu desenvolvimento, é subordinada à hermenêutica, ciência da interpretação, que, aproveitando das conclusões e auxílio da Filosofia Jurídica, fixa-lhe novos processos.<sup>21</sup> Assim, a interpretação se aperfeiçoa à medida que as técnicas de interpretação também são aperfeiçoadas.

---

<sup>20</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 231.

<sup>21</sup> MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 3. ed. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1941. p. 12.

Nesse sentido, *interpretar* é explicar; mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão; dar significado ao vocábulo; reproduzir por outras palavras um pensamento, de modo a tornar mais fácil sua assimilação. Isto é, interpretar uma expressão do Direito não é simplesmente “tornar claro” o respectivo dizer, mas revelar o sentido apropriado para a vida real, conducente a uma decisão reta. Nesse sentido, escreve CARLOS MAXIMILIANO:

Não se trata de uma arte para simples deleite intelectual, para gozo das pesquisas e o passatempo de analisar, comparar e explicar os textos; assume, antes, as proporções de uma disciplina eminentemente prática, útil na atividade diária, auxiliar e guia dos realizadores esclarecidos, preocupados em promover o progresso, dentro da ordem; bem como dos que ventilam nos pretórios os casos controvertidos, e dos que decidem os litígios e restabelecem o Direito postergado.

Pode toda regra jurídica ser considerada como uma proposição que subordina a certos elementos de facto um conseqüência necessária; incumbe ao intérprete descobrir e aproximar da vida, não só as condições implícitas no texto, como também a solução que êste liga às mesmas.<sup>22</sup>

A interpretação, portanto, é instrumento que permite ao exegeta não só a compreensão da norma jurídica, mas a apreensão dela em todas as suas dimensões, para que, assimilando-a possa fazer a correta subsunção ao fato do mundo. Essa atividade ocorre no Direito, sendo imprescindível a norma, que nem sempre coincidirá com a letra da lei. CARLOS MAXIMILIANO, ao tratar do tema, aponta que é possível que as leis, embora bem-feitas, sintéticas, não espelhem a realidade. *In verbis*:

Por mais hábeis que sejam os elaboradores de um código, logo depois de promulgado surgem dificuldades e dúvidas sobre a aplicação de dispositivos bem redigidos. Uma centena de homens cultos e experimentados seria incapaz de abranger em sua visão lúcida a infinita variedade dos conflitos de interesses entre os homens. Não perdura o acôrdo estabelecido entre o texto expresso e as realidades objetivas. Fixou-se o Direito Positivo; porém a vida contínua, evolve, desdobra-se em atividades diversas, manifesta-se sob aspectos múltiplos: morais, sociais, econômicos.<sup>23</sup>

Nesse sentido, em havendo alguma omissão ou lacuna da lei, é preciso que o ordenamento seja integrado. Esse processo, entretanto, não se faz à margem do direito, mas fora dos limites do texto expresso da lei. Assim, a interpretação busca identificar o que determinado preceito legal quer dizer, ao passo que a integração, diante de alguma situação não prevista, busca identificar a melhor qualificação jurídica para determinado fato cuja atividade interpretativa não foi suficiente para sua satisfatória qualificação.<sup>24</sup>

---

<sup>22</sup> MAXIMILIANO, *op. cit.*, p. 24.

<sup>23</sup> MAXIMILIANO, *op. cit.*, p. 26.

<sup>24</sup> AMARO, *op. cit.*, p. 232.

Quanto aos métodos de integração das normas, interessa a este estudo a analogia, que, originalmente é técnica oriunda da matemática, a qual consiste no raciocínio desenvolvido sobre a semelhança das relações particulares. Sob essa premissa, é passar, por inferência, de um assunto a outro de espécie diversa. Ela baseia-se na presunção de se que duas coisas possam entre si um certo número de pontos semelhantes, possam se assemelhar a um ou outro mais. Nesse sentido, se entre a hipótese conhecida e a nova a semelhança se encontra em circunstância essencial, infere-se que sobre ela, a partir de tal característica, decorrem todos os efeitos concernentes a outra. Desta forma, analogia consiste em aplicar a uma hipótese não prevista em lei a disposição relativa a um caso semelhante.<sup>25</sup>

No tocante às hipóteses de possibilidade de aplicação da analogia, CARLOS MAXIMILIANO aponta a existência de duas modalidades de analogia, às quais prescreve seu uso:

A analogia *legis* apoia-se em uma regra existente, aplicável a *hipótese* semelhante na essência; a analogia *juris* lança mão do conjunto de normas disciplinadoras de um *instituto* que tenha pontos fundamentais de contato com aquele os textos positivos deixaram de contemplar; a primeira encontra reservas de soluções nos próprios repositórios de preceitos legais; a segunda, nos *princípios gerais de Direito*.<sup>26</sup>

Nesse diapasão, o legislador, ao tratar dos métodos de integração da legislação tributária, no artigo 108 do Código Tributário Nacional, foi expresso ao pontuar que o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei. ALIOMAR BALEEIRO, ao tratar sobre o tema, escreve:

Interpreta-se analogicamente quando se busca em outra disposição expressa o princípio jurídico estabelecido para casos afins, idênticos em natureza e efeitos, se o legislador se mantém silente sobre eles, por imprevidência, inadvertência, impropriedade de linguagem etc., enquanto à hipótese em apreciação.

(...)

O Direito Tributário não se considera excepcional, oposto ou inteiramente diverso dos demais ramos jurídicos. Ele é especial, não porém excepcional. Enquadrado no Direito Público, tão próximo do Administrativo que alguns nele o inserem, oferece várias situações peculiares a este, que assim lhe ministra elementos para suprir-lhe as lacunas inevitáveis.

Contudo, em outros ramos de Direito, ainda pode o Tributário encontrar meios de integração e complementação. Já se fez notar que o fato gerador do tributo apresentava características da tipicidade das leis penais. A mesma palavra – *Tatbestand* – costuma ser usada para definir a situação típica do tributo ou do delito. Natural também que as normas de Direito Processual Civil preencham os vácuos do Direito Fiscal nas diligências, execuções, recurso etc., da apuração do crédito tributário ou das infrações fiscais.<sup>27</sup>

<sup>25</sup> MAXIMILIANO, *op. cit.*, p. 250 *et seq.*

<sup>26</sup> MAXIMILIANO, *op. cit.*, p. 255.

<sup>27</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1050 - 1051.

Portanto, a analogia é técnica de integração da legislação tributária que busca, a partir de hipótese semelhante, norma a qual o fato se subsuma. Seu uso, em Direito Tributário, sofre certa restrição pelo legislador, que parafraseando o brocardo do Direito Penal *nullum crimen, nulla poena sine lege*, em atenção ao princípio da legalidade e da tipicidade estrita, tentou restringir o exercício interpretativo, de modo a vedar ao operador do direito que, por analogia, chegue à conclusão de incidência de imposto, multa ou isenção sobre fato gerador não previsto. Cumpre, entretanto observar que, fora esses casos, analogia é permitida, e até mesmo desejada com preferências às outras técnicas, de integração da norma tributária. Isto posto, embora especial, o Direito Tributário não é excepcional, razão pela qual não cabe falar em normas de integração alienígenas.

#### 1.1.1.2. Análise extensiva da norma tributária

A doutrina reconhece que distinguir a analogia da interpretação extensiva não é tarefa fácil. LUCIANO AMARO, sobre tema, explica que, teoricamente elas não se confundem, entretanto há uma zona cinzenta quando se pretende diferenciá-las. Pois, enquanto a interpretação extensiva teria por fim identificar o “verdadeiro” conteúdo e alcance da lei, insuficientemente expresso no texto normativo; a integração, i.e., a analogia, teria por razão preencher a lacuna legislativa. A omissão, assim, é elemento comum dos dois gêneros. A diferença, entretanto, estaria em que, na analogia a lei não teria levado em conta a hipótese, mas, se tivesse feito, supõe-se que lhe teria dado idêntica disciplina. Na interpretação extensiva, por outro lado, a lei teria querido abranger a hipótese, mas em razão da má formulação do texto, deixou a situação fora do alcance expresso da norma, tornando com isso, necessário que o intérprete reconstitua seu alcance.<sup>28</sup>

Isto porque a interpretação extensiva consiste em pôr realce a normas e princípios não expressos, porém contidos implicitamente nas palavras do Código. A norma está lá, a subsunção ocorre de forma perfeita, há, entretanto, que se enxergar para além do texto legal sem, entretanto, extrapolar o seu sentido.

Corroborar com o exposto a lição de CARLOS MAXIMILIANO, segundo o qual, a interpretação extensiva

Não se trata de defeitos de expressão, nem da incapacidade verbal dos redatores de texto. Por mais opulenta que seja a língua e mais hábil quem a maneja, não é possível cristalizar numa fórmula perfeita tudo o que se deve enquadrar em

---

<sup>28</sup> AMARO, *op cit.*, p. 238.

determinada norma jurídica: ora o verdadeiro significado é mais estrito do que se deveria concluir do exame exclusivo das palavras ou frases interpretáveis; ora sucede o inverso, vai mais longe do que parece indicar o envólucro visível da regra em apreço. A relação lógica entre a expressão e o pensamento faz discernir se a lei contém algo de mais ou de menos do que a letra parece exprimir.<sup>29</sup>

Nesse sentido, a jurisprudência do STF, reconheceu que a imunidade tributária do papel destinado a impressão de livros, revistas e periódicos, prevista na alínea d, inciso VI, do art. 150 da CF, aplica-se também ao livro eletrônico, inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo. Dentre os argumentos, a corte pontuou que a interpretação das imunidades tributárias deve se projetar para o futuro e levar em conta novos fenômenos sociais, culturais e tecnológicos.<sup>30</sup>

Assim, também ocorre com a lista de serviços do ISS anexa à Lei Complementar 56 de 1987. Sobre o tema, a jurisprudência do STJ reconhece que

Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços **admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre correlatos àqueles previstos expressamente.** (...) Na hipótese não se cuida de analogia, mas de recurso à interpretação extensiva, de resto autorizada pela própria norma de tributação, já que muitos dos itens da lista de serviços apresentam expressões do tipo congêneres, semelhantes, de qualquer natureza, qualquer espécie dentre outras tantas. (...) Não se pode confundir analogia com interpretação analógica ou extensiva. Analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna no ordenamento jurídico. Já a interpretação, seja ela extensiva ou analógica, objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então definir-lhe, com certeza, sua extensão. A norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas para precisar-lhe os contornos.<sup>31</sup> (Grifos nossos).

Nesse viés, a interpretação extensiva é técnica que, sem resultar na exigência de tributo não previsto em lei, mantém viva a norma tributária. Com ela, colorem-se fatos os quais, embora não tenham sido previstos pelo legislador, em razão de não ser possível prever quais caminhos percorrerá a sociedade, tem lá – na lei – sua forma preconcebida, bastando ao intérprete dar-lhes o tom a que pedem.

CARLOS MAXIMILIANO aponta, ao tratar da interpretação extensiva e restritiva, que:

<sup>29</sup> MAXIMILIANO, op. cit., p. 241.

<sup>30</sup> BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 338.817/RJ. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrida: Elfez Edição Comércio e Serviços LTDA. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 26 fev. 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313741605&ext=.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2019.

<sup>31</sup> BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial nº 693.278/PR. Recorrente: Banco Itaú S/A. Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Min. Castro Meira. Brasília, 14 nov. 2006. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200401301933&dt\\_publicacao=14/12/2006](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200401301933&dt_publicacao=14/12/2006). Acesso em: 10 nov. 2019.

Demais, não se trata de acrescentar coisa alguma, e, sim, de atribuir à letra o significado *que lhe competente*: mais amplo aqui, estrito acolá. A interpretação *extensiva* não faz avançar as raias do preceito; ao contrário, como a aparência verbal leva ao recuo, a exegese impele os limites da regra até seu verdadeiro posto. Semelhante advertência, *mutatis mutandis*, tem cabimento a respeito da interpretação *restritiva*: não reduz o campo da norma; determina-lhe as fronteiras *exatas*; não conclue *de mais*, nem *de menos* do que o texto exprime, interpretado à luz da idéias modernas sobre Hermenêutica.<sup>32</sup>

Portanto, conforme se depreende, a interpretação extensiva não caracteriza ampliação do sentido da lei, dado que esse se mantém inalterado. Mas, sim, leva a até o seu real alcance, o qual somente pode ser descoberto a partir das regras de interpretação.

### 1.1.2. Elusão

Trata-se de hipótese intermediária entre os conceitos consolidados de Elisão e Evasão Fiscal. Nela, o objetivo dos agentes é o mesmo, a economia de tributos, os mecanismos são lícitos e a operação é traçada antes da ocorrência do fato gerador, assim como na elisão. Entretanto, diferentemente, na Elusão prevalece o intuito fraudulento, que se concretiza através de um uso abusivo, realizado com desvio de finalidade, da forma adotada na estruturação do negócio jurídico ou da dotada pelo contribuinte, em que é simulada operação menos onerosa. Isto é, tais atos ou negócios jurídicos são utilizados sem o propósito negocial aplicável, cuja única finalidade em sua realização é tão somente frustrar a aplicação da lei tributária cabível para a operação que de fato ocorreu.<sup>33</sup>

HELENO TÔRRES, precursor do instituto, explica que a Elusão é fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos desprovidos de causa, tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito jurídico normativo do fato típico e da respectiva imputação da obrigação tributária.<sup>34</sup> Nesse diapasão, explica que, em um sentido mais amplo, a Elusão consiste em usar negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de causa organizados como simulação ou fraude à lei, cuja finalidade é evitar a incidência de norma jurídico tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal.

---

<sup>32</sup> MAXIMILIANO, *op. cit.*, p. 243.

<sup>33</sup> CAVALCANTE, Diogo Lopes. A estreita fronteira da elisão e evasão fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 131, p. 199 - 220, nov - dez. 2016.

<sup>34</sup> Assim, enquanto o motivo representa as razões que levaram o sujeito a praticar tais atos, a causa se confunde com a função social do contrato, isto é, a finalidade para qual aquela modalidade contratual foi concebida, o papel que desempenha no mundo jurídico. Eis que, conceber um negócio vazio em sua substância, sua função social, é conduta rechaçada pelo Sistema Jurídico Brasileiro.

Entretanto, há autores que não reconhecem a elusão fiscal, capitaneados por CEZAR GUIMARÃES PEREIRA. Entendem que a hipótese do parágrafo único do art. 116 do CTN se caracteriza como mera hipótese de elisão fiscal ineficaz e isso, por si só, configuraria uma terceira modalidade, sendo desnecessária a concepção de outro tipo jurídico.<sup>35</sup> Essa compreensão, com a devida vênia, deve ser rechaçada, pois, além de a elisão poder ser ineficaz por outros aspectos, a Elusão Fiscal possui estrutura própria, consubstanciada na lei. Por outro lado, a Elusão também não se confunde com Evasão Fiscal, pois, enquanto essa se caracteriza pelo descumprimento direto da norma, aquela se traveste com uma roupagem de licitude, para mascarar sua finalidade vil.

Nesse sentido, cabe a análise do acórdão número 2301-005.292 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), onde foi constatada a criação, por uma holding familiar, de um fundo de investimento em participações (FIP) para afastar a incidência do imposto de renda devido sobre o ganho de capital obtido com a venda de ações de empresa controlada. No caso em tela, o grupo extinguiu a empresa holding Telles Participações e Negócios S/A, após transferir todas participações societárias ao Telles Fundo de Investimento em Participações (TELLES FIP), que por sua vez teve suas cotas, posteriormente, transferidas a outra pessoa jurídica. Tais operações ocorreram quase que concomitantemente, entretanto enquanto a propriedade sobre as participações sociais estavam em poder do Telles FIP, realizou-se operação de venda das cotas de uma das pessoas jurídicas controladas, a Ypioca Agroindustrial de Bebidas S/A. Com isso, os controladores pretendiam se beneficiar do artigo 28, §10 da lei 9.532/97, que isenta os rendimentos de fundo de investimentos decorrentes de alienação, liquidação, resgate, cessão ou repactuação de títulos, aplicações financeiras e valores mobiliários.

Dentre as razões que ensejaram a decisão pela desconsideração de tais negócios, a conselheira relatora JULIANA MARTELI apontou que:

Não se faz suficiente a licitude dos atos realizados, tampouco a máxima argumentativa da liberdade empresarial de auto-organização para legitimar as alternativas escolhidas em uma reestruturação societária, pois estas devem estar providas de causa econômica, de modo que o motivo da reorganização não seja único ou predominantemente de economizar tributos.

(...)

Verificada a divergência entre a realização prática aferida objetivamente (causa objetiva) e a causa típica do negócio jurídico (conteúdo formal), tem-se um

---

<sup>35</sup> PEREIRA, *op cit.*, p. 24 *et seq.*

planejamento inválido e, como tal, os negócios jurídicos realizados não são oponíveis às autoridades fiscais.<sup>36</sup>

Elusão, portanto, resta caracterizada quando o negócio é constituído mediante ardil, simulação, isto é, o intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob outra aparência, o ato realmente querido, cuja finalidade não é outra senão a supressão da obrigação financeiro-tributária. Ainda, a Elusão não se confunde com a fraude, porque enquanto a primeira se consubstancia de atos lícitos, configurando-se assim mera infração administrativa, punível, portanto, com multa; a segunda, por sua vez, se utiliza de artifício ilícito, é dotada de maior gravidade e, a vista disso, seu tratamento se dá no âmbito do Direito Penal.

#### 1.1.2.1. Negócio Jurídico Simulado

A simulação é instituto quase que alienígena ao Direito Tributário. Disciplinada no capítulo que trata da invalidade do negócio jurídico no Código Civil, trata-se de situação em que há a ocorrência de dois fatos jurídicos, entretanto, somente um deles, se for válido em sua substância e forma, tem aptidão de validade. Isto porque, ao negócio simulado, isto é, aquele praticado com a finalidade de esconder a existência do outro, o código não deixa outra alternativa senão sua nulificação. O dissimulado, que se quis esconder, poderá, entretanto, subsistir.<sup>37</sup>

CLÓVIS BEVILAQUA, por sua vez, sobre a simulação, escreve:

O ato existe apenas aparentemente, sob a forma, em que o agente faz entrar nas relações da vida. É um ato fictício, que encobre e disfarça uma declaração real da vontade, ou que simula a existência de uma declaração que se não fez. *É uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.*

Há simulação:

(...)

---

<sup>36</sup> BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Recurso Voluntário – Acórdão nº 2301-005.933. Recorrente: Maria Elisa Telles Figueiredo. Recorrida: Fazenda Nacional. Relatora: Cons.<sup>a</sup> Juliana Marteli Fais Feriato. Brasília, 10 abr. 2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 31 out. 2019.

<sup>37</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto - no direito tributário e a luz do novo Código Civil. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, p. 10 - 17, nov./dez. 2010

2.º) Quando o ato aparente encobrir outro de natureza diversa.<sup>38</sup> (Grifos nossos).

Também, sobre o fenômeno, escreve SAMPAIO DÓRIA:

Na simulação concorrem os seguintes elementos: (a) deformação consciente e desejada da declaração de vontade, (b) levada a efeito com concurso da parte à qual se dirige e (c) tendo por objetivo induzir terceiros em engano, inclusive, do ponto de vista tributário, o próprio Estado.<sup>39</sup>

Ainda, importa dizer que, até pouco tempo atrás, a simulação não era adequadamente tratada pelo Direito Tributário, inclusive havia a possibilidade da revisão *ex officio* do lançamento, prevista no inciso VII do art. 149 do CTN. Entretanto, a par de seu conteúdo, não era facultado ao fisco adentrar às minúcias dos atos praticados, de modo que estava restrito a indicação da simulação, se valendo para isto de argumentação jurídica altamente complexa. Assim, a norma insculpida pela LC 104/01 abreviou o caminho ao prever que a autoridade fiscal poderá desconsiderar ato ou negócio jurídico quando praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Nesse sentido, deve-se investigar se existe relação direta ou identidade de tratamento e efeitos entre as situações que ensejam a desconsideração de negócio simulando fundamentadas na lei civil e aquelas que ensejam a desconsideração com fulcro na lei tributária. Ao que tudo indica a resposta a esse questionamento é negativa, embora as normas tenham contornos muito semelhantes. A lei civil prevê a possibilidade de serem nulos, tanto o negócio jurídico simulado, quanto o dissimulado. O regramento insculpido na legislação tributária, todavia, não prevê essa hipótese. Isto pois, em sendo identificada a simulação, à autoridade fiscal é permitida a apreciação econômica daqueles fatos dissimulados, a fim de fazer a correta subsunção da norma tributária, de modo que, desta forma, há de subsistir algum fato gerador. E ainda, é possível que ocorram situações em que, sob a perspectiva do Direito Civil, os negócios perpetrados pelo indivíduo sejam legítimos, entretanto não o sejam sob as lentes do Direito Tributário. Tanto é assim que SAMPAIO DÓRIA reconhece a desnecessidade de modificar os efeitos civis do ato, importando tão somente o recebimento do tributo, *in literis*:

---

<sup>38</sup> BEVILAQUA, Clóvis. **Teoria Geral do Direito Civil**. 2. ed. rev. e atual. por Prof. Caio Mario da Silva Pereira. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1976, p. 225.

<sup>39</sup> DÓRIA, *op. cit.*, p. 64.

Ora, no caso de simulação relativa, a demanda de nulidade do ato aparente, *por parte do fisco*, não objetiva, nem deve fazê-lo, trazer à tona o negócio jurídico dissimulado para recompor direitos de terceiros eventualmente prejudicados pela violação da eficácia da lei civil. O propósito fiscal é unicamente o de receber o tributo devido pela prática de ato simulado, pouco importando a permanência dos efeitos jurídicos dos atos aparentes, se e enquanto, incapazes de gerar quaisquer consquências tributária relevantes, não foram atacados pelos terceiros por eles materialmente afetados em seus direitos. Nessa hipótese, a decretação de nulidade do negócio simulado, em seu aspecto substancial, não é imprescindível para que o fisco receba os tributos devidos.<sup>40</sup>

Assim, a par do exposto e por razões óbvias de sistemática jurídica, embora os institutos tenham características semelhantes, não podem ser confundidos. Bem como, a premissa de simulação contraposta entre os sistemas de Direito Tributário e Direito Civil não é uma recíproca verdadeira, embora possa coincidir eventualmente.

#### 1.1.2.2. Negócio Jurídico Indireto

Situação diversa é a do negócio jurídico indireto que embora tenha contornos semelhantes à simulação, com ela não se confunde, pois na forma adotada a substância do negócio é válida. TULLIO ASCARELLI, precursor em seu estudo, a respeito da possibilidade de negócios serem firmados com a finalidade de desenvolver novas funções, assim escreve:

O direito evolui muitas vezes lentamente, mas orgânicamente; os novos institutos não surgem de improviso, mas desenvolvem-se pouco a pouco, no tronco dos velhos instituto que incessantemente se renovam e desempenham novas funções. É exactamente através desta continua adaptação de velhos institutos a novas funções que o direito vai se desenvolvendo, não raro exibindo, na forma que permanece idêntica a despeito do renovar das funções, traços da sua história passada.

Quanto mais gradualmente evolui um sistema jurídico, tanto mais frequente é esse fenómeno, que poderá denominar-se de inércia jurídica.

(...)

Qualquer que seja a origem histórica de um determinado instituto e a sua justificação originária, muitas vezes, na sua evolução, ele revela-se capaz de novas funções, de novas aplicações, embora conservando elementos de sua estrutura originária.<sup>41</sup>

Já àquela época, o professor TULLIO ASCARELLI havia reconhecido a prática habitual do uso de negócios jurídicos indiretos, principalmente entre os comerciantes, fenômeno para o qual ele chama especial atenção.

<sup>40</sup> DÓRIA, *op. cit.*, p. 70.

<sup>41</sup> ASCARELLI, Tullio. **O Negócio Jurídico Indirecto**. Lisboa: Jornal do Fôro, 1965, p. 8 - 9.

A seu respeito, explica que há negócio indireto quando as partes recorrem no caso concreto a um negócio determinado para atingir, consciente e consensualmente, fins diversos dos típicos da estrutura do negócio jurídico. Dessa forma, o velho negócio jurídico, através deste uso indireto, assumiria novas funções, sem, entretanto, perder sua estrutura normativa. Nesse diapasão, observa que as cláusulas específicas, destinadas à obtenção do fim ulterior não afastam o negócio do tipo adotado, sendo, portanto, sempre a disciplina peculiar ao tipo do negócio adotado que regula a relação entre as partes, ainda quando hajam concluído o negócio para execução de um escopo anormal. Ensina o autor:

A característica do negócio indirecto reside no facto de, através deste, as partes visarem alcançar um fim que não é o típico do negócio adoptado: através da transmissão de propriedade, uma garantia. Através da adopção, a nomeação de um herdeiro etc. Mas, como já se disse, a disciplina jurídica a que se sujeitam as partes continua a ser sempre, fundamentalmente, a do negócio jurídico adoptado.<sup>42</sup>

E isso, a correspondência entre a vontade interna e a vontade declarada aliada a consequente preservação da forma jurídica adotada, é o que o diferencia o negócio jurídico indireto da simulação. Eis que, ao abordar o tema, assim explica:

De qualquer forma, na simulação, a vontade real das partes está em contraste com o que decorre da sua declaração; a realização do primeiro objectivo exclui a do segundo; por isso, é função do direito estabelecer, quer nas relações entre as partes, quer quanto a terceiros, se deve prevalecer a vontade real ou a declaração aparente.

Nada disso sucede na nossa hipótese. As partes querem, e querem efectivamente, o negócio que se propõe a realizar; querem efectivamente submeter-se àquela disciplina jurídica, e não à aplicação de uma disciplina jurídica diversa; querem também firmemente os efeitos típicos do negócio adoptado, sem os quais não alcançarão o seu objectivo, o qual não se identifica com a consecução de tais efeitos, mas todavia os pressupõe. A consecução do objectivo final visado pelas partes não exclui a realização do objectivo típico do negócio adoptado; adoptado o negócio, as partes querem atingir seu fim típico, embora para fins ulteriores; querem, ao contrário do que acontece na simulação, sujeitar-se a disciplina própria do negócio adoptado.<sup>43</sup>

No mesmo sentido é a lição de TERCIO SAMPAIO que, ao tratar sobre os negócios jurídicos indiretos, aponta que os tipos tributários são usualmente interpretados pelo aspecto estrutural ou funcional. No primeiro, o fato gerador vem descrito por conceitos de atos ou negócios, sem alusão expressa aos efeitos econômicos. Quanto ao segundo, por outro lado, explica que o fato gerador é caracterizado pela efetivação de certo efeito econômico, independentemente da natureza dos atos ou negócios. Assim, quando o contribuinte pratica fato típico para obter, entretanto, resultado ulterior prático que não é usualmente atingido por

---

<sup>42</sup> ASCARELLI, *op. cit.*, 25.

<sup>43</sup> ASCARELLI, *op. cit.*, 32.

ele, mas que, pela disciplina formal e material, as partes se sujeitam, surge o problema dos negócios jurídicos indiretos.<sup>44</sup>

Sobre a possibilidade de negócios tipicamente assentados e reconhecidos poderem desempenhar outras funções, respondendo a novos objetivos, parece não haver dúvida, porque é manifestação da liberdade de iniciativa. Nesse sentido, a doutrina aponta que mediante negócio jurídico indireto não se designa uma categoria formal de negócio jurídico, mas a mera possibilidade de um negócio típico vir a preencher finalidades para as quais não foi previsto e alcançar fins que constituem sua real motivação. Portanto, o negócio jurídico indireto está sempre subordinado, quanto à disciplina da validade, às normas do negócio jurídico adotado e as que correspondem à função dele no caso concreto, isto é, aquele para o qual foi firmado.<sup>45</sup>

Não se pode deixar de observar, entretanto, que a livre iniciativa, instituto fundamentante da República Federativa do Brasil dotado de valor social, não deve ser tomada como expressão individualista, mas inserida no contexto da sociedade, sujeitando-se, portanto, a limites.<sup>46</sup> Isto é, o exercício da livre iniciativa não é incondicionado, de modo que não é facultado ao particular sob o argumento de estar o exercendo exceder manifestamente os fins desse direito. Nesse diapasão, o particular, embora tenha liberdade para exercer qualquer negócio, ofício ou profissão, está sujeito aos regramentos de polícia aplicáveis bem como aos impostos, taxas e demais contribuições. Eis que o cumprimento desses deveres integra o conceito de livre iniciativa, mostra-se descabido utilizá-la tão somente para se furtar a eles.

Nesse sentido, o Constituinte ao erigir o princípio da livre iniciativa como fundamento da República o fez em vista, também, dos benefícios econômico-financeiros que esse culminaria no corpo social e não somente os benefícios diretos que proporcionaria ao empresário, ao investidor, ao trabalhador, ao consumidor, etc. Aspirou, principalmente, aos benefícios que asseguraria para o Estado. Assim é a lição de MODESTO CARVALHOSA, o qual prescreve que a livre iniciativa deve inicialmente atender aos interesses da coletividade. Em suas palavras:

Objetiva, assim, a liberdade econômica, a obtenção de uma racional manipulação dos recursos aplicados no processo produtivo, visando seu aproveitamento por todo o corpo social, seja como:

f) Estado:

---

<sup>44</sup> FERRAZ JUNIOR, *op. cit.*, p. 18.

<sup>45</sup> FERRAZ JUNIOR, *op. cit.*, 19.

<sup>46</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 202.

5) pela produção suficiente a suprir – igualmente através das contribuições tributárias – os orçamentos de investimentos de infra-estrutura promovidos pelo Estado e a racional devolução, ao setor privado, dos incentivos fiscais.<sup>47</sup> (Adaptado).

Portanto, a liberdade de iniciativa deve contribuir efetivamente para a implantação de soluções capazes de resolver as desigualdades econômico-sociais. O conteúdo deste direito tem, em si, ônus e obrigações decorrentes de seu exercício.

Na mesma direção é o pensamento do professor RICARDO CAMARGO que aponta a capacidade que o poder econômico tem de promover realizações para além das partes que figurem nos ajustes negociais.<sup>48</sup>

Assim, a livre iniciativa está inserida num conjunto de princípios que funciona harmoniosamente, de modo que é a partir da noção de ordem econômica que ela deve ser vista, ter suas relações e fatos econômicos valorados nas interações que assumem entre si. Nesse sentido, a aparente antinomia entre os valores ideológicos presentes no texto constitucional não é real. Desta forma ensina RICARDO CAMARGO:

Elementos de ideologias diferentes comparecem na constituição e compõe dado próprio da ideologia constitucionalmente adotada. Intérprete deverá nortear-se por esta ideologia, que se coloca como uma resultante dos valores que se fizeram ali plasmar, pouco importando sua posição ideológica particular. **Os conflitos ideológicos na Constituição Econômica são meramente aparentes.** Essa antinomia aparente deve ser resolvida identificando a qual modelo ideológico corresponde o dispositivo ideológico e até que ponto ele se (não) compatibiliza com o outro.<sup>49</sup> (Grifos nossos).

Nesse sentido, consoante os cânones orientadores da ordem econômica, invocar o princípio da livre iniciativa para blindar a forma do ato jurídico é argumento que não se sustenta. Por essa razão, o negócio jurídico indireto pode e deve ser resguardado, mas tão somente quando não caracterizar simulação para escapar a incidência dos tributos que seriam devidos caso o contribuinte tomasse o caminho que a lei estabelece.

Posto isso, desponta a problemática consistente na identificação dos critérios que diferenciem as situações nas quais ocorre simulação, configurando, portanto, um ato elusivo; daquelas que caracterizam a realização de um negócio jurídico indireto e que, portanto, estão sob o pálio de uma legítima economia tributária por se tratarem de atos elisivos. Quanto a esse dilema, a jurisprudência do CARF aponta que:

<sup>47</sup> CARVALHOSA, Modesto Souza Barros. **A ordem econômica na Constituição de 1969**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972. p. 156 - 157.

<sup>48</sup> CAMARGO, *op. cit.*, p. 23.

<sup>49</sup> CAMARGO, *op. cit.*, p. 118.

A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado. Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas *step transactions*. Assim, negócio jurídico sem causa não pode ser caracterizado como negócio jurídico indireto. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes.<sup>50</sup>

Portanto, caso durante o procedimento fiscalizatório, seja constatada ausência de causa nos negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, restará caracterizada a simulação. Nesse sentido, LIZARDO CÓRDOVA ensina que a causa não se confunde com o tipo, pois enquanto esse se apresenta como o esquema legal previsto no ordenamento que impõe a produção de determinados efeitos jurídicos, a causa é a função, que transcende socialmente do negócio jurídico na vida social, justificando seu reconhecimento e subsunção.<sup>51</sup> Por este ângulo, a causa, conforme a legislação brasileira, também pode ser interpretada como função social do contrato. Ademais, o autor aponta que, modernamente, tem-se atribuído a força vinculante do negócio jurídico à causa, e não mais ao tipo. Isso, por sua vez, corrobora com o que foi apontado a respeito dos institutos da simulação, em que ocorre situação na qual a forma adotada tem por elemento principal a economia de tributos, perfazendo-se por meio de socapa.

Diferentemente, no Negócio Jurídico Indireto a economia de tributos é elemento accidental, i.e., o negócio jurídico foi consubstanciado no sentido que se apresenta e, em razão da legislação pertinente a ele, sofre tributação mais benevolente. Nesse sentido, cumpre observar um trecho do voto proferido pelo Conselheiro ANTÔNIO BEZERRA NETO no Acórdão número 1401-00.582 do CARF:

O fato de ser um negócio jurídico indireto não traz a consequência direta de tornar eficaz o procedimento da interessada, pois essa figura não é oponível ao fisco quando, como é o caso concreto, sem propósito negocial algum, visto de seu todo, visar apenas a mera economia de tributos.<sup>52</sup>

---

<sup>50</sup> BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Recurso Voluntário – Acórdão nº 1401-000.155. Recorrente: Klabin S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Cons.º Alexandre Antônio Alkmim Teixeira. Brasília, 23 out. 2010. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 01 nov. 2019.

<sup>51</sup> CÓRDOVA, Lizardo Taboada. La tipicidad en la teoria general del negocio jurídico. **Doutrinas Essenciais Obrigações e Contratos**, São Paulo, v. 1, p. 1267 - 1272, jun. 2011.

<sup>52</sup> BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Recurso de ofício e voluntário – Acórdão nº 1401-000.155. Recorrente: Vera Cruz Eventos LTDA: Fazenda Nacional. Relator: Cons.º Antônio Bezerra Neto. Brasília, 27 mar. 2012. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>.

Nessa decisão, fora julgada uma operação em que houve subscrição de novas ações de uma sociedade anônima, com a sua integralização em dinheiro e registro de ágio, para subsequente retirada de sócio originário da sociedade com resgate das ações para guarda e posterior cancelamento. Eis que se entendeu que essa operação se tratou em verdade de venda de participação societária, caracterizando-se ato elusivo, de forma que se autorizou a autoridade fiscal desconsiderar os negócios simulados. Portanto, *a contrario sensu*, o Negócio Indireto será legítimo e, portanto, oponível ao fisco quando, visto em seu todo, apresentar propósito negocial.

### 1.1.3. Evasão

A evasão, conforme compreensão que se extrai dela contemporaneamente, corresponde aos conceitos de Evasão por Inação na modalidade sonegação e Evasão Ilícita nas modalidades de fraude e conluio classificados por SAMPAIO DÓRIA.<sup>53</sup> Ainda sobre o tema, o autor prossegue indicando que a evasão ilícita, ou somente evasão, conceitua-se como ação – mesmo na hipótese de sonegação – consciente e voluntária do indivíduo tendente a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido. Explica também que na evasão, ou fraude em sentido genérico, atinge-se o resultado econômico colimado, mas, a meio caminho de sua exteriorização ou após esta, o contribuinte se vale de artifício doloso para reduzir, afastar ou retardar a ocorrência de fato gerador.<sup>54</sup>

RUBENS GOMES, a fim de tornar mais precisa a diferenciação entre os atos elisivos e os atos evasivos, aponta o critério temporal como elemento definidor. Para ele, a distinção entre fraude e elisão deverá tomar por base o momento em que os atos foram praticados pelo contribuinte em relação à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Assim, se o momento for anterior a sua ocorrência, estar-se-ia caracterizada uma elisão; se posterior, uma evasão. Nesse sentido, ele explica que depois da ocorrência do fato gerador, já tendo surgido a obrigação tributária específica, qualquer atividade com finalidade de modificar ou ocultar situação jurídica, ainda que por meios lícitos, caracterizar-se-á como fraude fiscal, independentemente de a obrigação estar individualizada contra o contribuinte pelo lançamento, haja vista que ele é meramente declaratório.<sup>55</sup>

---

<sup>53</sup> DÓRIA, *op. cit.*, p. 32.

<sup>54</sup> DÓRIA, *op. cit.*, p. 38 - 39.

<sup>55</sup> SOUSA, *op. cit.*, p. 138.

Há, entretanto, na doutrina, quem argumente que esse critério não promove qualquer relevância prática à identificação das hipóteses de elisão ou evasão, rechaçando veementemente tal proposta. Para comprovar sua tese, HELENO TÔRRES traz à baila o argumento de que não são raras as situações em que a fraude pode ocorrer antes do fato jurídico tributário, utilizando-se do exemplo em que o contribuinte fraudula a nota fiscal, promovendo em seguida a saída da mercadoria de seu estabelecimento, realizando então o fato jurídico do imposto sobre circulação de mercadorias.<sup>56</sup>

Não parece, contudo, que o argumento apresentado pelo autor mereça prosperar. Pois, quanto ao único exemplo apresentado – o caso da nota calçada –, a despeito de o contribuinte ter emitido a nota fiscal antes de a mercadoria ter saído do estabelecimento, o fato gerador já estava determinado *in abstracto*. Dessa forma, a emissão configurou mera antecipação, a qual não terá valor nenhum caso o fato gerador não se concretize, i.e., embora tenha sido emitida antes, a nota fiscal não tem validade se o fato jurídico por ela declarado não vier ocorrer, nesse sentido é como se seus efeitos estivessem suspensos até a efetivação do fato gerador. Portanto, entende-se que o critério temporal é relevante para diferenciar as hipóteses de elisão das de evasão, embora, por certo, não seja o único.

Assim, Evasão pode ser conceituada como o comportamento que, adotado após a ocorrência do fato gerador, tem por finalidade eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido. É, portanto, categoria autônoma, não se confunde com a Elisão ou Elusão, visto que cada uma apresenta características próprias. Sempre contrária à lei, a evasão é gênero que tem por espécies a sonegação e a fraude, não abrangendo as hipóteses de elusão, que tem características distintas já apontadas.

#### 1.1.3.1. Fraude Fiscal

É frequente que a doutrina não faça uma adequada distinção entre os conceitos de fraude tributária e Elusão. Contudo, embora de aparência semelhante, são fenômenos diversos, tratados por diferentes ramos do Direito. Isto pois, enquanto a elusão se materializa através de atos lícitos que, em razão da ausência de causa, são nulos quanto à forma adotada e puníveis, por conseguinte, pelo Direito Tributário; a fraude fiscal, por seu turno, consubstancia-se em tipo mais grave que agride bem jurídico protegido, a receita tributária e a

---

<sup>56</sup> TÔRRES, *op. cit.*, p. 40.

verdade informacional.<sup>57</sup> Ainda, cumpre dizer que se trata de conceito amplo, genético, em que o contribuinte, dotado de *malícia*, pratica atos ilícitos com a finalidade de obter vantagem econômica. Corrobora com o exposto a doutrina de MARCELO ALMEIDA RUIVO que, ao tratar sobre tema em análise, explica:

A **fraude fiscal** é o resultado da **conduta penalmente relevante** que ofende bens jurídicos tutelados pela lei penal tributária. Não se trata de mera contrariedade ao mandamento da lei tributária, é o dano ou perigo de dano aos valores reconhecidos e protegidos pelo direito penal, razão pela qual são punidas com penas como ocorre nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90.

A fraude fiscal pressupõe a violação de lei tributária da evasão fiscal. Ao contrário, nem toda evasão fiscal significa fraude fiscal, porque **nem todo ilícito tributário é efetivamente dano ou perigo de dano aos valores tutelados na lei penal tributária.**<sup>58</sup> (Grifos nossos).

Nesse diapasão, a Lei nº 4.502/64, no artigo 72, definiu fraude como qualquer ação ou omissão dolosa que procure impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária principal, excluindo ou modificando as suas características essenciais, de modo a reduzir o valor do tributo devido, diferir ou evitar seu pagamento. A fraude nunca está desacompanhada, configurando-se como fim, que tem por meio um ou mais atos ilícitos, como o estelionato ou a falsidade ideológica.

#### 1.1.3.2. Sonegação Fiscal

A sonegação fiscal, igualmente crime, é tipo penal amplíssimo. Todavia, em razão de sua posição topológica no ordenamento jurídico, é modalidade mais específica que a fraude fiscal propriamente dita. Nesse sentido, pode haver fraude fiscal que não tenha sua imputação como crime de sonegação fiscal, devendo, pois, o julgador analisar a predominância do bem jurídico tutelado. Nesse diapasão, de forma semelhante tal qual se dá em relação ao crime de latrocínio, que tem no aspecto patrimonial o seu elemento de maior relevância para sua classificação, embora também atente contra a vida; pode ocorrer situação em que a lesão à receita tributária ou à verdade informacional sejam absorvidas pela tutela de outro bem jurídico para a classificação do delito. Deste modo, a fraude fiscal consistiria em um elemento adjacente.

Consoante, a Lei 8.137/90, ao definir a sonegação fiscal, dispõe:

<sup>57</sup> RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º de lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 160, p. 57 - 84, out. 2019.

<sup>58</sup> RUIVO, *op. cit.*, p. 57 - 84.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - Omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - Negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Nesse sentido, a sonegação fiscal caracteriza tipo penal que, em razão de sua amplitude e especificidade, tem por objeto a proteção dos bens jurídicos tutelados pela ordem tributária – a receita tributária e a verdade informacional – propriamente dita. Cumpre dizer que a sonegação também não se confunde com a prática de atos elusivos, pois sua materialização, diferentemente desses, se caracteriza pelo cometimento de atos dolosos que se consubstanciam em crime.

## 1.2. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO INTERNACIONAL

Tal fenômeno, entretanto, não ocorre só no Brasil. Há muito ele já vem sendo estudado em outros países. Na Alemanha, por exemplo, Enno Becker, no século passado, já havia se dado conta de que por vezes o contribuinte, abusando da forma jurídica, praticava atos jurídicos vazios, que lhe permitiam escapar ao pagamento de tributos. A vista disso, sugeriu que a lei tributária fosse interpretada a partir de considerações econômicas, erigindo uma espécie de cláusula antielusão, o que fora adotado na elaboração do Código Tributário Alemão, RAO, de 13 de dezembro de 1919.<sup>59</sup> Tal medida é muito semelhante àquela adotada pelo legislador pátrio em 2001, ao incluir o parágrafo único do art. 116 no Código Tributário Nacional.

Deste modo, pode-se observar que a adoção de comportamentos para a redução do ônus fiscal, incidindo por vezes em conduta antijurídica, não se trata de um especial traço cultura brasileiro, o que alguns poderiam se apressar a dizer. Nesse sentido, RICARDO

---

<sup>59</sup> NOGUEIRA, Jhonson Barbosa. **A interpretação Econômica em Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 2.

CAMARGO ao estudar o Reino da Suécia, observa que apesar de civilizadíssima, lá também o Estado está a mercê de expedientes negociais voltados a burlar a tributação.<sup>60</sup>

DAVID DUFF, ao tratar sobre o Planejamento Tributário nos países do norte, ressalta que, embora a elisão seja tão antiga quanto a própria tributação, nas últimas décadas as agências de receita desses países e autores acadêmicos tem registrado um aumento significativo na atividade de elisão fiscal. Embora reconheça a possibilidade de o contribuinte praticar atos legítimos para minimizar o ônus fiscal, isso, por sua vez, não é o que sempre acontece, razão pela qual tais países passaram a adotar diversas medidas, legislativas e administrativas, para combater aquilo a que chama de elisão fiscal inaceitável ou abusiva.<sup>61</sup>

Seu tratamento, entretanto, não é uniforme entre os países. DUFF pontua que enquanto a abordagem do Reino Unido e outras jurisdições do *Commonwealth*, por terem uma doutrina tradicional de interpretação restritiva da legislação tributária, têm certa dificuldade para distinguir a elisão fiscal inaceitável da elisão aceitável; países como os Estados Unidos, e, nesse sentido, o Brasil também, por adorarem doutrinas gerais antielisão como a finalidade comercial e a tese da substância sobre a forma, tem maior facilidade para negar benefícios fiscais àqueles contribuintes que entraram em transações ou relações exclusiva ou principalmente com a finalidade de conquistar uma minoração da carga tributária. Nessa hipótese, as transações devem ser caracterizadas para fins de tributação de acordo com a substância comercial ou econômica, em vez de sua forma legal.<sup>62</sup> A essas operações intermediárias, a doutrina americana chama de *step transactions*, e caso inexistir finalidade comercial em sua substância, são desconsideradas a fim de que seja encontrado o fato tributável que se tentou dissimular.

Em vista do aumento da ocorrência de elisão fiscal abusiva, os governos desses países passaram a adotar meios para desencorajar esse fenômeno. Nesse sentido, têm sido realizados esforços para alterar a relação risco/recompensa para os envolvidos nessas práticas a fim de desincentivá-los. Medidas como a imposição de multas não só aos diretamente envolvidos, isto é, o contribuinte, mas também àqueles que o auxiliam a concretizá-las, ampliação do prazo de prescrição para reavaliação de transações, bem como introdução ou reforço de normas antielisivas são exemplos disso.<sup>63</sup>

---

<sup>60</sup> CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. A Constituição do Reino da Suécia, o Estado-Providência e o Estado Mínimo. **Espaço Jurídico Journal of Law**, Joaçaba, v. 18, n. 2, p. 359 - 380, maio/ago. 2017.

<sup>61</sup> DUFF, David G. Elisão fiscal no século XXI. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, São Paulo, v. 11, p. 649 - 684, jul. 2014.

<sup>62</sup> DUFF, *op. cit.*, p. 649 - 684.

<sup>63</sup> DUFF, *op. cit.*, p. 649 - 684.

### 1.2.1. Preços de Transferência

Há que ser observado que, a despeito das medidas adotadas em âmbito nacional pelos países, em razão do avanço do processo de globalização, o problema da evasão fiscal e do Planejamento Tributário abusivo encontra certa dificuldade no plano internacional. LUCIANO BOGO, ao tratar sobre o tema, assim escreve:

A cada dia multiplicam-se as modalidades de operações financeiras e comerciais, realizadas especialmente por grandes conglomerados econômicos, as quais tem escapado à investida fiscal-tributária dos Estados. Tais operações, muitas vezes intermediadas por paraísos fiscais, conseguem, com uma facilidade cada vez maior, fugir das políticas intervencionistas dos governos e, dessa forma, deixam de ser normalmente tributadas.

De tal quadro resulta, por consequência, uma diminuição da capacidade arrecadatória dos Estados, os quais enfrentam dificuldades em estancar a elisão e a evasão tributárias, especialmente em razão da facilidade com que os agentes econômicos transitam entre os diversos ordenamentos jurídicos, efetuando transações jurídicas que não são alcançadas pela tributação.

(...)

As relações comerciais internacionais, inclusive entre empresas de um mesmo grupo, instaladas em vários países, facilitam a busca pela menor tributação por meios lícitos e igualmente a prática da evasão ilícita.<sup>64</sup>

Essas operações a que BOGO se refere são conhecidas como *transfer pricing* ou preços de transferência. LAURA CARNEIRO, em seu artigo, ensina que se trata de fenômeno que, na celebração de certo negócio, as partes podem interferir diretamente na formação de preços, acordando os resultados entre uma e outra empresa que participe da transação, com consequentes resultados daí decorrentes. Isto é, as partes vinculadas podem ajustar livremente os resultados provenientes de suas operações, para evitar, reduzir ou postergar a incidência tributária.<sup>65</sup>

MARCELO HUCK, também trata do assunto e explica que ocorre o que se chama de preços de transferência. Segundo ele, nessas situações o preço de um produto ou serviço, é manipulado, para mais ou para menos, nas operações de compra e venda internacionais, em que um mesmo agente é capaz de controlar ambas as pontas da operação que perpassa por mais de um país. Nesse processo, o preço é fixado segundo os critérios de maior vantagem para o agente controlador, de tal sorte a transferir as vantagens da operação para o sistema nacional de menor incidência tributária, por vezes algum paraíso fiscal onde o controlador esteja sediado. Entretanto, HUCK pontua que a inserção desse elemento, um paraíso fiscal, não é condição necessária para o sucesso da operação, que tem como principal característica a

---

<sup>64</sup> BOGO, Luciano Alaor. **Elisão Tributária**: ilicitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006. p. 56 - 57.

<sup>65</sup> CARNEIRO, Laura Elizandra Machado. Margens Predeterminadas de Lucro no Controle dos Preços de Transferência: limites constitucionais à aplicação de presunção em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, v. 9, p. 87 - 110, nov - dez, 2017.

manipulação arbitrária dos preços a fim de se beneficiar de tributação mais branda.<sup>66</sup> Ele ainda escreve:

Por meio dos preços de transferência, uma empresa multinacional pode transferir, nas relações com comerciais com suas controladas em diversos países, os lucros obtidos em operações internacionais para sistemas de baixa pressão fiscal, seja pelo aumento de preços dos produtos ou serviços, seja pela redução de tais preços, seja pela manipulação dos preços de matérias primas, de serviços, de tecnologia, de marcas e patentes, etc.

(...)

A grande dificuldade nesse processo de repressão sempre foi a definição da fórmula correta para estabelecer-se qual seria o preço de mercado a ser considerado para a operação, para impô-lo em substituição ao arditosamente fixado pelas partes vinculadas.<sup>67</sup>

Nesse sentido, quando ocorre o fenômeno dos preços de transferências o poder decisório sobre as duas pontas da operação encontra-se nas mesmas mãos, de modo que as forças de mercado são anuladas. Essa operação de manipulação dos preços é perniciosa, pois seu uso permite ao contribuinte distribuir livremente o ônus fiscal a fim de reduzir ao máximo a carga tributária cobrada em cada operação favorecendo a controladora. Importa ainda observar que essas operações podem ser classificadas como práticas elusivas, pois assim como outros exemplos já apresentados neste trabalho, além de tais atos serem praticados em prejuízo as fazendas públicas, o negócio formalmente praticado consiste em simulação, cuja finalidade não é outra senão dissimular a transferência de capital, sob o manto de uma compra e venda internacional. Tal operação existe, mas sua função social aparente não corresponde à substância dos atos praticados pelas partes, cuja única finalidade é obter uma vantagem anormal, isto é, incompatível com o sistema jurídico-tributário.

### 1.2.2. Tratamento jurídico dos preços de transferência adotado pelo Brasil

Com efeito, o Brasil não está livre de ver suas bases tributárias corroídas pela prática do *transfer pricing*. Ao tratar sobre o tema, PAULO BARRETO explica que a transferência ocorre por intermédio dos preços pactuados quando uma empresa aqui domiciliada exporta produto à pessoa jurídica por ela controlada por valor inferior àquele que a mesma empresa pactuaria se estivesse contratando com uma parte não vinculada. Nessa operação ocorre transferência indireta de lucro, cuja vantagem fiscal consiste em se furtar à tributação que seria devida pela via de transferência direta.<sup>68</sup>

---

<sup>66</sup> HUCK, *op. cit.*, p. 13.

<sup>67</sup> HUCK, *op. cit.*, p. 14.

<sup>68</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 98.

O controle dessas práticas ocorre através de parâmetros de plena concorrência, *arm's length*, em que se busca aferir se a transação foi materializada sob os mesmos critérios caso ocorresse entre partes independentes, envolvidas em transações similares ou iguais, em similares ou idênticas condições. Desta forma, importa observar que, sob o ponto de vista jurídico-tributário, não há nenhum problema em partes vinculadas transacionarem entre si, desde que o façam sob as mesmas condições de concorrência e livre mercado. Hipótese em que, caso seja constatado que tal operação se trata em verdade de negócio jurídico simulado, a fazenda pública está autorizada a desconsiderar tais atos.

A fim de combater tais práticas, em 1963 a OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – promulgou sua convenção-modelo com prescrições à tributação de empresas multinacionais, insculpindo, em seu art. 9º, o critério *arm's length* para tratar da tributação de empresas associadas. Embora o Brasil não seja membro desta organização, o legislador pátrio em razão de seu prestígio e relevância do critério apresentado, ao disciplinar a matéria, fez menção expressa às regras adotadas pelos países signatários da OCDE na Exposição de Motivos da lei 9.430/96, que trata dos métodos de combate aos preços de transferência. Para isso, a lei prevê nove modalidades de controle, cuja essência é a comparação de preços e métodos que se limitam a levantamento de dados e aplicação de margens de lucro fixas.

Todavia, tal lei, ao estabelecer critérios arbitrários, causou certa insatisfação a doutrinadores brasileiros, nesse sentido PAULO BARRETO manifesta:

Contudo, não andou bem **o legislador brasileiro**, na medida em que, diferentemente da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, **preferiu adotar métodos que possibilitem a verificação do preço que teria sido pactuado entre partes não relacionadas**, o Brasil achou por bem comparar os preços pactuados entre partes relacionadas com preços obtidos por intermédio de **cálculo positivado que desarrazoadamente estipula margens de lucro**, resultando num preço arbitrário e não no verdadeiro preço de mercado que deveria ser o buscado pelo legislador, uma vez que só haverá transferência indireta de lucros se o preço pactuado não corresponder ao preço de mercado do bem, serviço ou direito.

Não bastasse a insubsistência dos procedimentos adotados pela legislação brasileira, deve-se analisar as consequências que a estipulação de margens de lucros acarreta na esfera tributária dos contribuintes. Isto porque **a Lei 9.430/1996 estabelece que, verificada a transferência indireta de lucros, procede-se ao reajuste da base de cálculo do imposto de renda**. Por intermédio da estipulação de margens de lucro, o legislador criou métodos com vistas a verificar a existência de transferência indireta de riquezas. No entanto, **tais métodos não permitem a obtenção do preço que teria sido pactuado entre partes não vinculadas, ou seja, o preço de mercado, mas sim, um preço qualquer, definido discricionariamente pelo legislador**. No caso de divergência entre o preço negociado pelas partes vinculadas e o preço decorrente do cálculo estabelecido pela Lei 9.430/1996, a Administração Fazendária procederá ao ajuste da base de cálculo do imposto sobre a renda do contribuinte, do que se extrai a possibilidade de se tributar aquilo que não é renda, ou seja, acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo

entre certos ingressos, de um lado, e determinados desembolsos, de outro.<sup>69</sup> (Grifos nossos).

Entretanto, faz-se necessário salientar que, em razão do escopo deste trabalho, não adentrar-se-á nos parâmetros elencados por cada uma das técnicas. Limitar-se-á, assim, a apresentar o assunto e tratar da compatibilidade dele com o escopo do trabalho que é a apresentação e limites do Planejamento Tributário. Nessa toada, LAURA CARNEIRO, ao tratar da legislação pertinente ao tema, pontua:

A Lei 9.430/1996 veio para reduzir o espaço para a elisão fiscal e combater a evasão fiscal, comum nas operações internacionais entre partes vinculadas. As regras sobre controle dos preços de transferência, insculpidas na Lei 9.430/1996, figuram como cláusulas antielisivas específicas eficazes no combate à evasão fiscal.<sup>70</sup>

Ainda, quanto às margens predeterminadas de lucro, LAURA CARNEIRO pontua que se trata de presunções relativas, cabendo à Autoridade Administrativa o ônus de produzir prova do fato presumido, permitindo-se ainda que o contribuinte também possa produzir prova em contrário. O que, segundo ela, é o mais coerente com o sistema constitucional-tributário brasileiro.<sup>71</sup>

Todavia, não se pode deixar de observar que, consoante à jurisprudência do CARF, o respeito aos parâmetros legais às margens de lucro na concretização dos negócios jurídicos gera presunção relativa em favor do contribuinte. Essa conclusão, aliás, depreende-se da análise do acórdão nº 2202-005.292 em que, sob o argumento de artificialidade na bipartição de contratação do serviço de perfuração global de poços por empresas do mesmo grupo econômico, restou não acolhida a pretensão da Fazenda Nacional em caracterizar esses atos como simulação, a fim de desconsiderá-los. Na hipótese, a BP ENERGY havia firmado dois contratos com o grupo TRANSOCEAN, um de fretamento à casco nu de um navio sonda com a TRANSOCEAN UK e outro de serviços com a TRANSOCEAN BRASIL. O contrato de fretamento foi pago através de remessas efetuadas pela BP ENERGY ao exterior, sem retenção de IRRF, CIDE, PIS-Importação e COFINS-Importação. A distribuição dos valores contratados ficou em 78% para a TRANSOCEAN UK e 22% para a TRANSOCEAN BR, em consonância à regulamentação pertinente a esta modalidade de contratação. A soma do valor, acrescido da multa de ofício e juros de mora chegava à monta de 80 milhões de reais. Dentre os principais argumentos trazidos pela Autoridade Fazendária estava o de que, em verdade,

---

<sup>69</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Preços de Transferência: a vã tentativa de se encontrar margens ideias. **Revista tributária das Américas**, v. 1, p. 214 - 224, jan. - jun., 2010.

<sup>70</sup> CARNEIRO, *op. cit.*, p. 87 - 110.

<sup>71</sup> CARNEIRO, *op. cit.*, p. 87 - 110.

havia ocorrido a prestação de apenas um serviço, uno e indivisível, de modo que a bipartição dos contratos era instrumento artificioso para escapar à tributação e que, portanto, tais remessas não se enquadravam como “afretamento de embarcação”, não estando sujeitas à alíquota zero prevista em Instrução da Secretaria da Receita Federal, devendo sobre elas incidir todos os impostos e contribuições apontados. Entretanto, não prosperou a tese da Fazenda. O Conselho reconheceu legitimidade na contratação e entendeu que, por estarem dentro dos parâmetros legais de distribuição dos custos dos contratos e por ser reconhecida pela SRF esse tipo de contratação, a autoridade fiscal deveria trazer argumentos fortes para caracterizar a abusividade, o que não foi o caso. Em seu voto, o relator ainda ressaltou a falta de provas de que os contratos haviam se dado de forma artificial ou de que havia abusividade na fixação dos percentuais.<sup>72</sup>

---

<sup>72</sup> BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Recurso de ofício – Acórdão nº 2202-005.292. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: BP ENERGY DO BRASIL LTDA. Relator: Cons.º Martin da Silva Gesto. Brasília, 13 set. 2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>.

## 2. DA LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Vistos os principais aspectos jurídicos do Planejamento Tributário, resta investigar se existe um direito subjetivo ao Planejamento Tributário, em que consiste esse direito e a partir de que ponto ele deixa de ser legítimo. Nesse sentido, cumpre ampliar a visão do tema a partir dos princípios invocados quando se trata de Planejamento Tributário. Desta forma, serão analisados tanto os princípios do direito tributário, que normalmente são invocados, como os princípios do direito privado, que porventura poder-se-á concluir pela adequação deles à matéria. Isso trará elementos adimensionais para a compreensão do tema que permitirão aferir, com mais assertividade, sobre a legitimidade dos atos praticados pelo contribuinte com a finalidade de economizar em tributos. Ainda, a fim de tornar mais concreto o objeto do estudo, far-se-á uma análise dos principais instrumentos utilizados pelos contribuintes no exercício de seu Planejamento Tributário, sem, entretanto, pretender exaurir as hipóteses.

### 2.1. O QUE SÃO E QUE FUNÇÃO DESEMPENHAM OS PRINCÍPIOS DO DIREITO

Os princípios, assim como as regras, são espécies de normas jurídicas. Nesse sentido, ambas estão num plano deontológico, isto é, ambas são formuladas fundamentalmente como mandamentos, proibições ou permissões. O que as difere, entretanto, é o modelo de argumentação.<sup>73</sup> Dworkin, o responsável por esta contribuição, explica que, para ele, as regras são aplicadas de modo tudo ou nada, no sentido de que, se a hipótese de incidência de uma regra é preenchida, ou é a regra válida e a consequência normativa deve ser aceita, ou ela não é considerada válida, e portanto não é aceita. Isto é, da colisão entre regras, somente uma deve ser considerada aplicável. Por outro lado, diversa é a dinâmica dos princípios que, ao contrário, não determinam absolutamente a decisão, mas somente contêm fundamentos que, por sua vez, devem ser conjugados com fundamentos de outros princípios incidentes sobre a situação concreta, de modo que o princípio com peso relativo maior, isto é, aquele para a qual há maior disposição político-jurídica a ser protegida se sobrepõe ao outro sem, contudo, suprimi-lo por completo, podendo existir outras situações em que, diante de novas circunstâncias, o princípio antes refutado venha a se sobressair em detrimento daquele que outrora teve maior relevância.

---

<sup>73</sup> AMORIM, Letícia Balsamão. A distinção entre regras e princípios segundo Robert Alexy. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 42, n. 165, p. 123 - 134, jan - mar 2005.

Assim, em meados do século XX, diante do novo caráter assumido pelos Direitos Fundamentais e em virtude da positivação nas constituições modernas de direitos com vigência imediata mas dotados de uma vagueza intencional na formulação de seus preceitos, a teoria clássica e o método substantivo não mais bastavam para resolver os problemas com eles surgidos. Nesse sentido, Alexy, frente a isso e a partir das considerações de Dworkin, aprimorou ainda mais o conceito de princípios.

Sobre a diferença entre regras e princípios, HUMBERTO ÁVILA escreve:

Essa espécie de tensão e o modo como ela é resolvida é o que distingue os princípios das regras: enquanto o no conflito entre regras é preciso verificar se a regra está dentro ou fora de determinada ordem jurídica, o conflito entre princípios já se situa no interior desta mesma ordem.

Dai a definição de princípios como *deveres de otimização* aplicáveis em vários graus segundo as possibilidades normativas e fáticas: normativas, porque a aplicação dos princípios depende dos princípios de regras a que eles se contrapõem; fáticas, porque o conteúdo dos princípios como normas de conduta só pode ser determinado quando diante dos fatos. Com as regras acontece algo diverso. (...) As regras jurídicas são normas cujas premissas são, ou não, diretamente preenchidas, e no caso de colisão será a contradição solucionada seja pela introdução de uma exceção à regra, de modo a excluir o conflito, seja pela decretação de invalidade de uma das regras envolvidas.<sup>74</sup> (Grifos do autor).

Assim, como se observa, Princípios são normas jurídicas cuja função é parametrizar o ordenamento e as decisões por ele produzidas a partir dos valores neles insculpidos. Não se confundem com as regras jurídicas, pois consoante ensina HUMBERTO ÁVILA, segundo Alexy:

A distinção entre princípios e regras deve resumir-se a dois fatores: *diferença quanto à colisão*, na medida em que os princípios colidentes apenas têm sua realização normativa limitada reciprocamente, ao contrário das regras, cuja colisão é solucionada com a declaração de invalidade de uma delas ou com a abertura de uma exceção que exclua a antinomia; *diferença quanto à obrigação que instituem*, já que as regras instituem obrigações absolutas, não superadas por normas contrapostas, enquanto os princípios instituem obrigações *prima facie*, na medida em que podem ser superadas ou derogadas em função dos outros princípios colidentes.<sup>75</sup> (Adaptado), (grifos do autor).

### 2.1.1. Princípios do Direito Tributário invocados em relação ao Planejamento Tributário

Portanto, conforme o que já foi exposto acerca do objeto deste estudo, resta investigar quais princípios do direito o orientam e qual o conteúdo destes princípios. Isto é, como eles influenciam o Planejamento Tributário, seja em relação ao comportamento dos particulares ao reproduzirem atos com a finalidade de ver o ônus fiscal reduzido, seja em relação à Fazenda Pública ao reconhecê-los e tolerá-los, ou não, conforme os critérios apresentados. Assim,

<sup>74</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 10. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 38.

<sup>75</sup> ÁVILA, op. cit., p. 39.

consoante os pontos trazidos, destacam-se os seguintes princípios geralmente invocados ao se abordar o Planejamento Tributário.

#### 2.1.1.1. Segurança jurídica

O Princípio da Segurança Jurídica está relacionado à própria existência do Direito, cuja função é apaziguar os conflitos sociais. Nesse sentido, desde os seus primórdios busca tornar mais factível a convivência humana. Isso, por sua vez, reflete-se na busca por previsibilidade nas relações, sejam aquelas travadas entre os particulares e, portanto, estudada pelo Direito Privado, seja aquela estabelecida entre o Soberano e seus súditos. Eis que a segunda tem especial relevância para o Direito Tributário e, por conseguinte a este estudo. Desde longa data, é reconhecido o importante papel desempenhado pelo poder da lei ao restringir o poder exercido pelos poderosos. Nesse sentido, uma das maiores expressões da busca por Segurança Jurídica é a criação da Lei das Doze Tábuas, em 462 a.C., que, por reivindicação dos plebeus foi um dos primeiros instrumentos da história de que se tem notícia a promover igualdade política e jurídica que, realizadas através da publicidade da lei, trouxe certeza quanto as normas vigentes. Ainda sob o ponto de vista histórico, outro marco significativo no processo de afirmação da Segurança Jurídica foi a *Magna Charta* que, assinada pelo rei João “Sem Terra”, foi o primeiro instrumento a limitar o poder absoluto, estabelecendo que os direitos nela previstos somente poderiam sofrer limitações consoante os procedimentos previamente constituídos e por força do direito comumente aceito.<sup>76</sup>

Esse conceito passou a tomar corpo, todavia, a partir da disseminação da filosofia iluminista, em que parte de seus pensadores vislumbrava a transição de um estado de natureza para um estado de sociedade na superação do estado de incerteza (*ius incertum*) que, em outras palavras, significava um estado de segurança<sup>77</sup>.

Primeiramente reconhecida na órbita do direito privado, ela foi consagrada pelos institutos da prescrição e decadência. Em seguida, foi admitida no âmbito do Direito Administrativo, fornecendo maior estabilidade aos atos administrativos que concediam direitos, como com a criação da teoria do agente de fato e do respeito à boa-fé dos administrados<sup>78</sup>. Seu conceito, entretanto, é mais amplo, pois a segurança jurídica trata-se de princípio, ou *sobreprincípio*, que está intimamente ligado à pacificação social e, por isso,

<sup>76</sup> CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios constitucionais tributários**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Ed., 2006. p. 57.

<sup>77</sup> CORDEIRO, *op cit.*, p. 58.

<sup>78</sup> CORDEIRO, *op cit.*, p. 59.

irradia seus parâmetros para todo o ordenamento jurídico, isto é, orienta tanto a ação do Estado quando no exercício de qualquer de suas funções, como também as relações privadas. A imposição da obediência aos deveres de lealdade e boa-fé tanto nas relações privadas como nas relações públicas ilustra isso. Nesse sentido, a Segurança Jurídica pode ser entendida sob duas perspectivas. De acordo com a primeira, pode-se dizer que ela é estática e sua premissa é a manutenção do estado de coisas. Assim, ela reflete a necessidade que há em se resguardar as posições jurídicas de modo a fundamentar vários institutos do direito, como a coisa julgada, o ato jurídico perfeito, a posse etc. A outra perspectiva, por sua vez, é dinâmica e sua premissa é a previsibilidade. Desta forma, resulta num dever de não-surpresa, isto é, não surpreender ao outro. Vários são os exemplos, tal como a tipificação dos crimes e das penas, a proibição de interpretação que não esteja conforme o texto constitucional, a necessidade de a lei tributária prever todos os aspectos do tributo etc. Cumpre dizer que, sem isso, ter-se-ia um direito kafkaniano.

Assim, a segurança jurídica serve de pressuposto ao próprio direito, refletindo direitos fundamentais erigidos pelo legislador constituinte na concepção do Estado Brasileiro. E, em razão da evolução natural pelo qual passam os institutos que, por serem obras humanas, estão sujeitos aos influxos sociais, o princípio da segurança jurídica tem hoje um aspecto muito mais eloquente do que a versão criada séculos atrás.

Já, quanto a sua relevância para o escopo deste trabalho, o Planejamento Tributário, a segurança jurídica alcança fundamental importância, visto que o contribuinte para estruturar suas operações econômicas o fará de forma menos onerosa possível, a fim de maximizar seus resultados. Para tanto, buscará no direito as opções lícitas<sup>79</sup> para atingir seu fim.

Nesse sentido, RÔMULO COUTINHO esclarece melhor o que se pretende dizer, *in verbis*:

A despeito de inexistir, no Brasil, norma que vede expressamente o contribuinte de estruturar seus negócios jurídicos com o fim exclusivo de obter economia fiscal, realizar um planejamento tributário, hodiernamente, significa, muitas vezes, inserir-se num campo de elevada insegurança jurídica, uma vez que tem sido bastante comum a desconsideração, pelo Fisco, de negócios jurídicos lícitamente realizados pelo contribuinte, por entender que na estruturação negocial montada houve fraude à lei, abuso de direito, abuso de formas ou até mesmo ausência de propósito negocial.<sup>80</sup>

---

<sup>79</sup> O planejamento tributário que interessa a este trabalho é o planejamento amparado no direito, cujo caráter é lícito. O contribuinte, através da teoria dos jogos, até pode fazer um planejamento onde se valha de instrumentos ilícitos e isso vir a maximizar seu benefício, contudo, entendo que isso o desconfigura em seu caráter republicano de modo que deve ser rechaçado.

<sup>80</sup> SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. **Planejamento tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 26.

Portanto, é mister a definição do sentido e amplitude do princípio da segurança jurídica no âmbito do direito tributário, principalmente no que tange ao Planejamento Tributário. Nesse ponto, cabe observar que, a despeito do que já foi apontado, a desconsideração pela autoridade fiscal de negócios simulados, praticados com abuso ou com fraude à lei não promove insegurança jurídica, diferentemente do que pensam outros autores. Vejamos o argumento de JOSÉ ANTÔNIO SAVARIS:

(...) a chamada regra geral antielisiva outra coisa não produz senão insegurança jurídica e cerceamento da liberdade de iniciativa. Ao tornar imponível à administração tributária os atos ou negócios jurídicos que posteriormente se repute tenham sido realizados exclusiva ou predominantemente com a intenção de elidir tributos, tal cláusula culmina por condicionar a eficácia desses atos quanto a seus efeitos tributário à eventual atuação confirmatória da fiscalização

Decorre daí que todo prosseguimento do exercício das atividades do contribuinte pode-se dar de maneira distinta do que havia previsto e calculado. De fato, nas hipóteses de desconsideração de determinado negócio pela fazenda, as deliberações adotadas após a prática do aludido ato e que consistiam verdadeiros elos na consecução das finalidades do contribuinte, ao lado de sua redução patrimonial, certamente poderão, em casos concretos conduzi-lo a prejuízos irreparáveis.

Consequência inafastável dessa “condição fiscal de validade” é que se tolhe a criatividade do particular quanto ao modo de exercício de suas atividades econômicas, impondo-lhe o caminho mais oneroso, sob a garantia de efetividade. A opção menos onerosa, num mundo que exala uma competitividade maluca fruto do manto da globalização, terá sempre a marca da dúvida, da incerteza, da necessidade de aprovação do Fisco mediante critérios, arbitramentos e presunções, muitos deles subjetivos. Não é desse modo que se impulsiona o desenvolvimento nacional mediante a força da iniciativa privada.<sup>81</sup>

É inegável que a atividade econômica de um país deve estar bem lubrificada, pois sem ela não há desenvolvimento econômico. Contudo, não se pode, sob esse argumento, encobrir os atos praticados pelos contribuintes com um manto de intangibilidade, pois, como a finalidade da tributação é financiar ao Estado, ela não pode ser afastada sem argumentos constitucionais relevantes, em geral, fomento e incentivo. Portanto, seja o empresário, seja o particular, eles estão sujeitos à fiscalização em seus negócios e, caso seja constatada alguma espécie de fraude ou simulação, a Autoridade Fiscal fará a correta apuração do tributo se necessário for.

Isso tudo em perfeita consonância com a lei, sem infringir o princípio da legalidade, conforme pretende o Doutor JOSÉ ANTÔNIO. Entretanto, cumpre observar que a Fazenda Pública não está autorizada a tributar arbitrariamente e tampouco procede dessa forma. Em verdade, tão somente procede a exigibilidade do tributo como consequência da ocorrência de uma situação concreta que *a priori* não se amolda a hipótese legal deflagradora da incidência

<sup>81</sup> SAVARIS, José Antônio, Insustentabilidade da regra geral antielisiva frente à ordem constitucional brasileira. In: LIMA, James (coord.). **Tributação e antielisão**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 158.

quando houver a constatação de um abuso na forma adotada na operação negocial. Nesse sentido, caso venha o contribuinte a praticar determinado negócio jurídico indireto com a finalidade de economizar em tributos, respeitando, sobretudo, a finalidade negocial, não haverá o que o Fisco objetar. No mesmo sentido, consoante o que foi exposto no capítulo do Tratamento do Planejamento Tributário no Brasil, caso sejam respeitados os parâmetros legais de distribuição do custo dos contratos, não há que se falar em simulação, abuso de formas ou Planejamento Tributário abusivo.

Por derradeiro, importa dizer que a autuação do fisco e a conseqüente desconsideração de negócios jurídicos materialmente vazios cuja única finalidade foi dissimular a ocorrência de fato gerador não afronta o princípio da segurança jurídica. Pelo contrário, favorece-o, pois serve como um indicativo a todos os contribuintes de que o direito brasileiro não admite que se proceda com deslealdade na organização de seus negócios. Caso contrário, se estaria beneficiando o contribuinte desleal, o que promoveria distorções sem fim no sistema jurídico pátrio.

#### 2.1.1.2. Legalidade e Tipicidade em Direito Tributário

Ao analisar o princípio da legalidade, HUGO DE BRITO MACHADO explica que ele pode ser entendido em dois sentidos a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam e, b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes<sup>82</sup>.

Os tributos são criados consoante a aptidão, isto é, a competência tributária que a Constituição Federal confere aos entes federados. Entretanto, para o exercício dessa atribuição, existe todo um complexo normativo que é responsável por traçar seus limites. Dentre esses, encontra-se o princípio constitucional da legalidade, que transposto para âmbito tributário, é traduzido na seguinte expressão: *nullum tributum sine lege* ou, ainda, *no taxation without representation*, que assim preconiza ser vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. O princípio é informado pelos ideais de justiça e segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos.<sup>83</sup>

---

<sup>82</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. ed. 4. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17.

<sup>83</sup> AMARO, *op. cit.*, p. 133 – 134.

Assim, o princípio da legalidade caracteriza-se numa restrição ao Estado, que fica impedido de criar exações tributárias sem a observância do Processo Legislativo. Ele, o princípio da legalidade, anda de mãos atadas ao princípio da tipicidade. Este, por sua vez, impõe ao legislador que delimite todos os aspectos necessários para a identificação do tributo, de quem deve pagar, a quem deve pagar, quanto deve pagar e à vista de quais fatos deve pagar. Isto é, a lei deve esgotar a definição *in abstracto* para que não reste à autoridade tributária discricionariedade quanto ao montante devido ou sobre quem ela quer obrigar ao pagamento.

Sobre o tema, ensina ALBERTO XAVIER ao explicar o princípio da legalidade que ele impõe “a necessidade de que toda a conduta da administração tenha seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável a toda a atividade administrativa”<sup>84</sup>. Nessa senda, não tem a administração o poder de decidir se o tributo é devido ou quanto é devido. Todavia, a par da criatividade jurídica dos contribuintes, passaram a ocorrer situações em que, para escapar ao fato gerador, eles adotam formas não convencionais em seus negócios. Deste modo, por não estarem devidamente tipificados, precisa o fisco fazer um exercício interpretativo, onde, deixa-se de lado a forma adotada e passa-se a analisar a substância do negócio a fim de caracterizar a ocorrência do fato gerador, a isso se chama de interpretação econômica em direito tributário.

Essa técnica tem a finalidade de identificar a ocorrência de simulação que, por seu caráter doloso e em vista das distorções daí decorrentes, é incompatível com o sistema tributário brasileiro. Nesse sentido, existe disposição expressa que autoriza a Autoridade Fiscal, quando constatar a ocorrência de simulação, a desconsiderar tais atos. Tudo isso conforme a legalidade e tipicidade, pois a simulação caracteriza abuso de direito, isto é, o contribuinte se vale de formas atípicas constituídas sem outro objetivo senão a de se esquivar a ocorrência do fato gerador e que, portanto, são inválidas perante o Direito Tributário, embora possam subsistir sob a órbita do Direito Civil. Nesse sentido, resguardar tais práticas, mantendo-as imunes à tributação, tão somente porque adotaram uma forma atípica para concretizar negócio jurídico típico caracterizaria um verdadeiro benefício aquele que excede manifestamente seu direito de organizar seus negócios.

Ainda, importa salientar que classicamente o princípio da legalidade tributária é apreendido em duas dimensões. Uma é direcionada ao legislador que deve, ao formular a lei, definir de modo taxativo e completo as situações tributáveis cuja ocorrência será suficiente e necessária ao surgimento da obrigação tributária, com todas suas características já

---

<sup>84</sup> XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 17.

determinadas. Outra direcionada ao aplicador da lei, pois a ele veda-se interpretação extensiva e a analogia para alcançar fatos não previstos na lei tributária.

Contudo, não se pode negar a existência de posições divergentes na doutrina tal como a de RICARDO LODI RIBEIRO que propõe a superação “das premissas de uma legalidade à brasileira, baseadas em ideias como as da tipicidade fechada, da estrita legalidade e da reserva absoluta de lei, abrindo a possibilidade da ponderação destas com o valor da justiça e com o princípio da capacidade contributiva”<sup>85</sup>. Esse posicionamento, porém, não reflete o pensamento dominante entre os estudiosos do tema, que preferem uma versão mais restritiva do princípio em tela, pois entendem que assim estão mais bem resguardados os direitos dos contribuintes. Quanto a isso, importa observar que os tribunais brasileiros refutam a analogia, mas permitem a análise extensiva da norma tributária, tal como já foi tratado.

### 2.1.1.3. Isonomia e Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva tem por escopo buscar uma tributação ideal e equilibrada, de modo a permitir que o Estado supra suas necessidades sem que isso importe em os contribuintes serem taxados para além daquilo que podem suportar. Isto é, sem que tenham seu patrimônio abusivamente cooptado para a manutenção do Estado. Assim, o princípio da capacidade contributiva estabelece que quem tem maior riqueza deve, proporcionalmente, pagar mais impostos que quem tem menor riqueza<sup>86</sup>.

MARCO AURÉLIO GRECO, aprofundando o conceito, entende que a capacidade contributiva, no campo tributário, representa desdobramento do princípio da solidariedade social e, portanto, configura-se como elemento necessário à consecução do objetivo fundamental da Carta Magna de construir, de modo efetivo, uma sociedade justa, livre e solidária, conforme ordena o inciso I do art. 3º da Constituição Federal<sup>87</sup>.

O autor ainda segue:

(...) se existe capacidade contributiva captada pela lei tributária, ela tem de ser alcançada até onde for detectada; ou seja, o princípio funciona como vetor do alcance da legislação. Em outras palavras, a lei tributária alcança o que obviamente prevê, mas não apenas isto; alcança, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva<sup>88</sup>.

---

<sup>85</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 4.

<sup>86</sup> CODEIRO *op. cit.*, p. 97 - 102

<sup>87</sup> SILVA, *op. cit.*, p. 176

<sup>88</sup> SILVA, *op. cit.*, p. 176

GRECO, portanto, entende que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva servem de limite à atuação dos particulares. Por essa razão que, diante de uma situação lacunosa, o autor rechaça a ideia de uma regra de fechamento do sistema como regra de liberdade, identificando uma regra de inclusão resultante da invocação da capacidade contributiva<sup>89</sup>.

A relevância disso para o escopo desse trabalho é que no âmbito do Planejamento Tributário, esse princípio se põe diametralmente oposto aos princípios da legalidade, tipicidade e autonomia privada. Isto pois, essa regra de inclusão a qual se refere GRECO conferiria eficácia positiva para que fossem tributados atos e negócios jurídicos não previstos na norma descritiva do fato gerador, mas que possuam efeitos econômicos equivalentes aos descritos pela norma.

A capacidade contributiva em si mesma já excepciona a privacidade do contribuinte, e deixa seus limites expressos quando define que a lei autorizará à administração tributária a identificar, respeitados os direitos individuais, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Esse dispositivo tem por finalidade coibir a sonegação fiscal e realizar o princípio da capacidade de forma efetiva.

Quanto ao princípio da isonomia, ele está previsto, de forma genérica no caput do art. 5º da CF, assegurando que todos são iguais perante a lei e garantindo a todos tratamento igualitário para aqueles que se encontrem em situação semelhante. Já na seara tributária, o inciso II do art.150 veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercidas, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Quanto ao tema, HUGO DE BRITO MACHADO é enfático ao dizer que, em face do ordenamento jurídico brasileiro, os princípios da capacidade contributiva e da isonomia não podem servir como fundamento de possível ampliação das normas de incidência tributária a ser realizada por meio de atividade interpretativa. Entendimento o qual é reforçado por HERMES MARCELO HUCK ao assinalar que o intérprete não pode usar o critério da capacidade contributiva fora ou além do texto legal para fins de tributação, na medida em que a capacidade contributiva, por si só e automaticamente, uma obrigação tributária.<sup>90</sup> Deve-se, entretanto, ponderar que, ao serem tomados por corretos tais argumentos, estar-se-ia criando

---

<sup>89</sup> SILVA, *op. cit.*, p. 177

<sup>90</sup> SILVA, *op. cit.*, p. 183

vantagem concorrencial àquele que agiu arditosamente. Portanto, a interpretação do Princípio da Isonomia deve ser feita consoante o que tem sido exposto, assim o contribuinte deve ter seus direitos respeitados, mas não cabe argumentação no sentido de que atos perpetrados sob abuso de formas devem ser resguardados.

### 2.1.2. Princípios do Direito Privado invocados em relação ao Planejamento Tributário

O Direito Tributário é um ramo do Direito Público, e, em razão disso é constituído a partir de diversas normas que restringem a atuação do Estado, tudo isso com a finalidade de resguardar o patrimônio e a liberdade dos particulares. A partir dessa lógica, muitos contribuintes invocam os princípios da tipicidade estrita, da segurança jurídica e, às vezes até mesmo, do não-confisco com a finalidade de ver resguardados seus atos praticados para reduzir o ônus tributário. Isto é, pretendem ver cobertos seus atos com um manto de intangibilidade, nesse sentido é lição de Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins e Alberto Xavier.<sup>91</sup>

Todavia, a despeito da classificação didática do Direito em ramos, é assente que este é uno, e por ser uno, deve apresentar coerência entre si. Deste modo, é questionável em que medida a autoridade fiscal deveria ignorar atos simulados, constituídos sob uma forma vazia, cuja única finalidade é o ganho financeiro advindo do formalismo da lei.

Portanto, a fim de tentar lançar luzes sobre esse problema, sugere-se que o Direito Tributário se socorra ao Privado, pois nele está o tratamento jurídico da simulação, do abuso do direito e da função social do contrato sem, entretanto, desvirtuar-se.

*A fortiori*, LUCIANO AMARO escreve:

As relações mais ricas em complexidade aparecem quando se confronta o direito tributário com o direito privado, que, até por força de sua mais antiga elaboração científica, apropriou-se de categorias jurídicas que pertencem à teoria geral do direito, além de ser riquíssimo de construções próprias, que o direito tributário importa e nacionaliza, se maiores retoques ou com certas adaptações.<sup>92</sup>

Desta feita, serão analisados os princípios da Autonomia Privada, Boa-fé Objetiva e a Função Social do Contrato, os quais entende-se que, além de serem pertinentes, lançarão luzes à correta identificação do Planejamento Tributário Legítimo.

---

<sup>91</sup> SILVA, *op. cit.*, p. 26.

<sup>92</sup> AMARO, *op. cit.*, p. 34.

### 2.1.2.1. Autonomia da Vontade

A isto denomina-se a aptidão que é reconhecida à vontade de criar efeitos jurídicos. Isto é, o indivíduo é livre, e pela declaração de sua própria vontade, em conformidade com a lei, pode criar direitos e obrigações. Ela, entretanto, a autonomia da vontade, não é ilimitada, de modo que encontra restrições quando contraposta à ordem pública. Assim, é a partir da vontade que são formados os negócios jurídicos, tendo por fim a aquisição, a modificação ou a extinção de direitos. Acrescentando-se, ainda, a conservação do direito, como finalidade do ato negocial. Sobre a emissão de vontade no negócio jurídico e sua conformidade com a lei, surge a investigação de saber qual desses elementares deve prevalecer, se a vontade ou a lei. Isso porque, sem a lei, a vontade não gera efeitos jurídicos, enquanto a lei, sem vontade, apenas define possibilidades. A respeito de tal indagação, CAIO MARIO DA SILVA PEREIRA, por considerar ociosa a questão, observa que, o negócio jurídico é uma função da vontade e da lei e, por isso, ambas se completam, reciprocamente, em sua criação.<sup>93</sup>

Nesse sentido, sobre a relação entre o negócio jurídico e a vontade, duas teorias surgiram, especialmente na Alemanha:

Enquanto os componentes da *teoria da vontade* (Willenstheorie) entendem que se deve perquirir a vontade interna do agente, vontade real, de outro lado, os partidários da *teoria da declaração* (Erklärungstheorie), entendem que não se precisa cogitar do querer interior do agente, bastando deter-se na declaração. Para esses, qualquer declaração obriga, ainda que por mero gracejo; para os primeiros cumpre pesquisar a realidade, a seriedade etc., da verdadeira vontade.<sup>94</sup> (Grifos do autor).

Quanto a aptidão para formação de negócios jurídicos, CAIO MÁRIO explica que, embora a vontade seja pressuposto do ato, é imprescindível que ela se exteriorize, de modo que a deliberação interior possa vir a ser levada ao conhecimento do mundo. A vontade interna é o que traz força jurígena, mas é pela sua declaração que se torna conhecida. Assim, a produção de efeitos é um resultado da vontade, mas ela não basta sem a manifestação exterior. Essa manifestação, entretanto, entende-se no seu sentido *lato*, sendo admitida grande variedade de formas para a manifestação, pode-se emitir a vontade pela palavra falada ou escrita, ou ainda pela emissão de sinais. Tácita, quando se interpreta a manifestação de vontade a partir do comportamento do agente. Ainda, quando a lei lhe atribui efeitos, o silêncio também se caracteriza como uma declaração de vontade.<sup>95</sup>

---

<sup>93</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições do Direito Civil. 5. ed. 3. tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 415-416.

<sup>94</sup> PEREIRA, op. cit., p. 418.

<sup>95</sup> *Ibidem*, p. 419.

Entretanto, para o objeto deste trabalho, tem especial relevância a manifestação de vontade defeituosa, quando ela não traduza a verdadeira intenção do agente. Isso pode ocorrer por duas razões. A primeira, consistente nos vícios de consentimento, dá-se quando por razões exógenas a declaração se expressa de maneira viciada. Há, nesse caso, elemento que perturba a manifestação de vontade do agente, fazendo-a com que se manifeste de forma distorcida. Há de se reconhecer que essa modalidade de defeito desempenha pouca relevância para este trabalho. Já a segunda razão determinante da presença de um defeito na manifestação de vontade CLÓVIS BEVILÁQUA denomina de vícios sociais. Segundo ele, esses vícios se caracterizam numa insubordinação da vontade às exigências legais, no que diz respeito ao resultado querido, de modo que contaminam a vontade, tornando-a, juridicamente, inoperante.

*In litteris*

Ainda que a operação voluntária se tenha desenvolvido em sua normalidade psíquica, será, juridicamente, viciada, desviando-se da boa fé e honestidade que a devem guiar nas relações da vida, tiver por alvo prejudicar o direito de alguém, **ou fugir às prescrições da lei**. Por isso aqui se incluem, também, na classe dos vícios da vontade, a simulação.<sup>96</sup>

Portanto, embora *abusus non tollit usum*, consoante lição de BEVILÁQUA, acabam por tornar inválido o negócio jurídico. Eis que, enquanto ato jurídico é a cristalização de um determinado movimento da vontade, caso ela esteja viciada, esse vício se transmitirá ao ato.

Sobre a validade do negócio jurídico, ANTÔNIO JUNQUEIRA AZEVEDO escreve:

A validade é, pois, a qualidade, que o negócio deve ter, ao entrar no mundo jurídico, consistente em estar de acordo com as regras jurídicas (“ser regular”). Validade é, como o sufixo da palavra indica, *qualidade* de um negócio existente. “Válido” é adjetivo com que se qualifica o negócio formado de acordo com as regras jurídicas. Os requisitos, por sua vez, são aqueles caracteres que a lei exige (requer) nos elementos do negócio, para que este seja válido. Há um certo paralelismo entre o plano da existência e o plano da validade: o primeiro é um plano de substâncias, no sentido aristotélico do termo: o negócio existe e os elementos são; o segundo é, *grosso modo*, um plano de adjetivos: o negócio é válido e os elementos são *as qualidades que os elementos devem ter*. Há, no primeiro plano: a existência, o negócio existe e os elementos sendo. Há no segundo: a validade, o negócio e os requisitos como qualidades dos elementos.<sup>97</sup> (Grifos do autor).

EMÍLIO BETTI, entretanto, observa que nem sempre que essa situação se apresentar estaremos diante de negócio viciado:

A discrepância entre a causa típica do negócio escolhido e a intenção prática pretendida em concreto, pode configurar uma verdadeira *incompatibilidade*: e então teremos o fenômeno da simulação. Mas também pode ter o caráter de uma simples *incongruência* ou discordância (inadequação), entre meios e escopos que são entre si compatíveis: e nesse caso teremos o fenômeno do negócio indirecto.<sup>98</sup> (Grifos do autor).

<sup>96</sup> BEVILÁQUA, op. cit., p. 216.

<sup>97</sup> AZEVEDO, Antônio Junqueira de. **Negócio Jurídico**: existência, validade e eficácia. São Paulo: Saraiva, 1974, p. 52 - 53.

<sup>98</sup> BETTI, Emílio. **Teoria Geral do Negócio Jurídico**. Coimbra: Coimbra Editora, 1969, t. 1. p. 375.

Também é assim a lição do professor SAMPAIO DÓRIA:

Legítima a elisão, qual sua categoria jurídico-dogmática? Parece sem dúvida a de um negócio jurídico indireto. Este se caracteriza como esquema negocial a que recorrem as partes para atingir fins diversos dos que lhe são peculiares. É estrutura típica, com escopo atípico. (...) **Essencialmente, inexistindo simulação, as modalidades de negócio indireto, tirante as hipóteses de fraude, são juridicamente válidas e submetidas à disciplina do negócio realizado**, cujas necessárias consequências legais demonstraram aceitar as partes intervenientes.<sup>99</sup>

Portanto, caberá ao intérprete verificar o que ocorre na relação entre a *causa* do negócio jurídico e a intenção expressa. Caso em que sendo verificado incompatibilidade entre elas, isto é, a vontade foi expressa num sentido, mas o que se realizou foi noutro, se estará diante de uma simulação, de modo que o ato praticado, sob aquela denominação, é inválido. Nesse sentido é a redação do Parágrafo único do art. 116 do CTN, bem como do inciso I art. 118 do mesmo. Vejamos:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. **A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária**, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

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

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

II - dos fatos efetivamente ocorrido

Assim, o legislador já havia previsto a possibilidade de os contribuintes simularem fatos com a finalidade de escaparem à tributação e, embora existisse a regra do inciso I do art. 118, foi necessário que o legislador fosse mais claro, tendo por fim insculpido a regra do parágrafo único do art. 116. Portanto, o defeito da simulação é vício verificado quanto ao plano da validade.

Assim, os atos jurídicos praticados no exercício do Planejamento Tributário, caso padeçam de ilicitude, serão classificados como Evasão. Por outro lado, se lícitos, mas defeituosos por existir certa incompatibilidade entre a vontade declarada e a função social exercida por ele no mundo, isto é, caracterizarem-se em simulação, estar-se-á diante de um

<sup>99</sup> DÓRIA, *op. cit.*, p. 87 - 88.

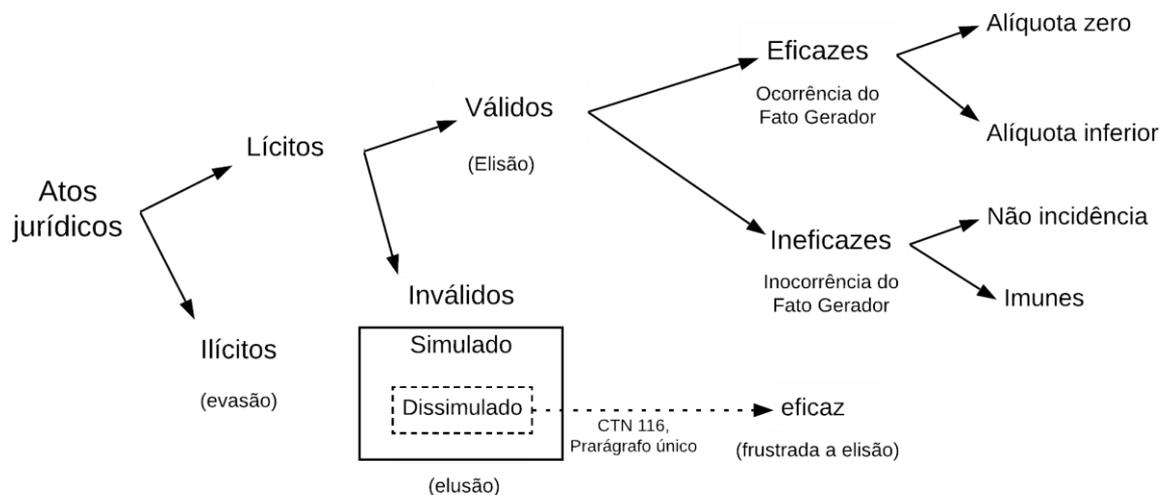
ato classificado como Elusão que, por consequência e em conformidade as disposições legais já apontadas, deverá ter seu revestimento desconsiderado a fim de que seja corretamente identificado e tributado.

Solução diversa se dará quando, ainda que haja certa discrepância, entre a causa típica do negócio jurídico escolhido e a intenção prática pretendida, o intérprete deparar-se com um negócio jurídico indireto (sobre os instrumentos que esse pode valer-se para identificá-lo corretamente, isto é, o princípio da função social do contrato e da boa-fé objetiva, falar-se-á em seguida). Situação que, na mesma linha do que foi até aqui exposto, o ato será válido, devendo-se, pois, investigar sobre sua classificação quanto ao Plano da Eficácia em Direito Tributário.

Nesse sentido, conforme a situação em concreto, o negócio jurídico indireto poderá caracterizar-se em fato gerador ou não. Hipótese que, caso não constitua em fato gerador, não há que se falar em tributo. Por outro lado, caso constitua-se em fato gerador, esse, considerando uma tributação mais benevolente, poderá: i. ser imune; ii. ter alíquota zero ou; iii. ter alíquota inferior.

Assim, a eficácia do ato jurídico, quanto ao Direito Tributário, é a constituição ou não da obrigação tributária, isto é, o surgimento do fato gerador. A Elisão, nesse sentido, pode ser considerada ato existente, válido e eficaz ou não, desde que sobre ela incida, ou não, norma constitutiva de tributo. A partir do exposto, pode-se extrair a seguinte conclusão ilustrada no modelo abaixo:

**Figura 1 - Teste da Teoria do Fato Jurídico aplicado ao Planejamento Tributário.**



Fonte: Matheus Santana.

Ante o exposto, pode-se depreender que a vontade é elemento essencial do ato jurídico, influenciando-lhe diretamente de modo a tornar inválido quando emitida sob condições inadequadas, erro, lesão ou estado de perigo, ou com finalidade antijurídica, dolo, coação ou simulação, importando a última ao escopo desse trabalho. Por outro lado, quando emitida em harmonia ao que realmente se queria, isto é, o particular não fez nenhum tipo de reserva mental, ela tem condão de oferecer maior proteção aos atos praticados, conforme observado no tratamento tributário do Negócio Jurídico Indireto.

Assim, a respeito da interpretação dos negócios jurídicos praticados, resta indagar sobre quais elementos a Autoridade Fiscal deve se deter para verificar se há correspondência entre a vontade externada e a causa do negócio jurídico, de modo a ser possível identificar corretamente a que hipótese de incidência se subsume determinado fato jurídico. Nesse sentido, é interessante observar a controvérsia jurídica a respeito do tratamento tributário do *Leasing* financeiro, vejamos o que THALIS RYAN DE ANDRADE escreve:

Não obstante a preponderância da locação no *leasing* não deixar dúvidas acerca da **impossibilidade de tributação, a incidência do ISS** também pode ser afastada ante o pronunciamento do STJ em Embargos de Divergência, nos quais restou consignado que **a natureza jurídica do contrato de *leasing* tem por traço fundamental a operação de financiamento neles contida e não a utilização temporária do bem**. Não é por outro motivo que estão sistematicamente vinculadas a uma instituição financeira, nem tampouco, que tais operações são regulamentadas e fiscalizadas pelo Banco Central. **Neste sentido, é tido como fator preponderante no *leasing* a operação de financiamento, devendo a atividade ser tributada por Imposto sobre Operações Financeiras ou outro de competência da União.**

(...)

Por derradeiro, não se nega que o *leasing* é um rentável negócio jurídico e deva ser tributado. A sua falta de tributação permite a compra e venda de veículos mascarada pela forma de *leasing*, já que **a LC 87/96 veda a incidência de ICMS quando não efetivada a aquisição do bem arrendado ou, ainda, caso houvesse a compra do bem, o ICMS teria por base de cálculo o VRG que é irrisório em relação ao valor do bem**. No entanto, o apetite fiscal deve ser amenizado pela observância da legalidade. **A tributação do *leasing* pelo ISS não é possível** em razão da definição e essência deste contrato, todavia, não há impedimento para que a União assumira seu interesse e regulamente a tributação do *Leasing* Financeiro, ou em melhores termos, da “*Locação Financeira*”.<sup>100</sup>

Portanto, o estabelecimento de critérios adequados para a correta apreciação tributária dos fatos jurídicos é uma questão relevante, pois é possível que em um único negócio jurídico, estejam presentes vários elementos típicos. Assim, conforme os artigos 109 e 110 do CTN:

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.

---

<sup>100</sup> ANDRADRE, Thalís Ryan. A incidência do ISS nas operações de Arrendamento Mercantil Financeiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 5, p. 463 - 496, fev. 2011.

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. (Grifos nossos).

Nesse sentido, a Fazenda Pública, ao investigar os atos praticados pelo contribuinte no desempenho do Planejamento Tributário, deve buscar identificar a Função Social dos contratos realizados, bem como se o contribuinte procedeu de boa-fé. A partir destes elementos, ainda que possam existir outros, ter-se-á, a par do que foi até aqui exposto, subsídios suficientes para a correta apreciação dos negócios realizados pelo particular. Portanto, passemos a analisá-los.

#### 2.1.2.2. Função Social do Contrato

Consoante o art. 421 do Código Civil, recentemente alterado pela Lei da Liberdade Econômica, LO 13.874/29, a Função do Contrato é parâmetro que limita a liberdade contratual. Isto é, não podem as partes, sob o fundamento da liberdade contratual exceder a função para a qual foi tipificado a desempenhar na sociedade. Exemplo disso seria um contrato de compra e venda de órgãos humanos, por certo que o direito pátrio veda esse tipo de negociação, entretanto, mais força tem o argumento se observar que o contrato de compra e venda não comporta essa função na sociedade brasileira. Entretanto, essa transferência seria plenamente possível através de um contrato de doação, pois dentre as funções que a lei lhe outorgou, está a transmissão da propriedade de órgãos humanos.

Entretanto, por serem polissêmicos os termos “função” e “social”, existem muitas definições atribuídas à expressão resultante de sua união. Tal é a confusão que há quem atribua ao termo “social” o sentido de política redistributiva mediante destinação de recursos ao que se considera interesse público.<sup>101</sup> Interpretações como essa, entretanto, não parecem apreender o real significado que o termo “social” exerce na expressão. É certo, pois, que o contrato promove distribuição de recursos na sociedade, entretanto isso não se trata de elemento predominante em sua existência, que tem caráter mais reservado. Inclusive, há outros, e melhores, instrumentos que desempenham a função de distribuição de riqueza na sociedade, como o tributo e a seguridade social. Entende-se, portanto, que o contrato é tão somente um instrumento juridicamente protegido de manipulação de interesses que não tem

---

<sup>101</sup> SZTAJN, Rachel. Propriedade, contrato empresa e função social. **Pensar**: Revista de Ciências Jurídicas, Fortaleza, v. 11, p. 192 - 202, fev. 2006.

condão de reduzir as desigualdades sociais, embora, possa promovê-la, de forma indireta, ao permitir que os particulares transacionem.

Nesse sentido, em busca de uma adequada definição do conceito de “Função Social”, peguemos emprestada a lição de ENZO ROPPO:

A causa do contrato identifica-se, então, afinal, com **a operação jurídico-econômica realizada tipicamente por cada contrato**, com o conjunto dos resultados e dos efeitos essenciais que, tipicamente, dele derivam, com a sua função econômico-social como freqüentemente se diz.<sup>102</sup> (Grifos nossos).

Assim, ao perquirir pela Função Social do contrato, o intérprete deve indagar que operação aquele contrato materializa: transmissão de propriedade a título oneroso, transmissão de propriedade a título gratuito, formação de sociedade, criação de pessoa jurídica, formação de vínculo empregatício etc. Identificando-se a operação por ele realizada, sua causa, ter-se-á identificada sua Função Social, isto é, a função que o contrato desempenha na sociedade.

Ainda, consoante as limitações que são impostas a liberdade de iniciativa, a Função Social do Contrato também sofre limitações. Isto é, embora o contrato seja ato entre particulares, devem ser levados em conta os interesses da sociedade. Nesse sentido, o professor RICARDO CAMARGO, ao tratar do tema, aponta, como exemplo típico de limitação à Função Social do Contrato em razão de outros valores constitucionais relevantes, como a concorrência, a vedação à formação de cartéis entre fornecedores para controlar preços, limitar concorrência e interesses dos consumidores.<sup>103</sup> Pois, consoante a legislação em vigor, o contrato de trespasse não tem condão de fazer a população refém de oligopólios, de modo que, acordos nessa direção violariam expressamente sua função social.

Por último, quanto ao objeto deste estudo, insta observar que o uso de um contrato como mera formalidade para escapar à tributação normalmente devida denota violação a sua função social, motivo que enseja desconsideração, fundamentada no parágrafo único do art. 116 do CTN. Entretanto, o intérprete, ao investigar a causa do negócio jurídico, deve perquirir se o contribuinte agiu de boa-fé. A partir dessa resposta, será possível verificar se a vontade externada corresponde à intenção, o que, por sua vez, permite identificar a existência, ou não, de simulação na elaboração dos contratos.

---

<sup>102</sup> ROPPO, Enzo. **O contrato**. Trad. por Ana Coimbra; M. Januário C. Gomes. Coimbra: Almedina, 1988. p. 38.

<sup>103</sup> CAMARGO, *op. cit.*, 2007, p. 279.

### 2.1.2.3. Boa-fé Objetiva

A boa-fé, conforme determina o artigo 422 do Código Civil, é exigência expressa nas relações privadas. JUDITH MARTINS-COSTA ensina, entretanto, que ela não deve ser considerada sob a ótica subjetivista, isto é, vinculada ao aspecto psicológico do indivíduo, seu “estado de consciência”, o que envolveria o convencimento individual de estar cumprindo de forma correta as regras jurídicas a que estivesse submetido durante a realização de qualquer negócio jurídico. A boa-fé, explica ela, deve ser considerada sob o aspecto objetivo, isto é, como modelo de conduta social, *standard* jurídico, em que cada pessoa deve ajustar sua conduta a esse, pelos valores de probidade, honestidade e lealdade.<sup>104</sup> Portanto, a boa-fé objetiva orienta um padrão de comportamento jurídico-social a ser seguido nas relações privadas. Nesse viés, também preleciona THIAGO RODOVALDO ao explicar que:

*A boa-fé objetiva é justamente aquela que impõe a todos os sujeitos de direito o dever de manter, em todas as situações e relações jurídicas, um comportamento probo, leal e confiável.*<sup>105</sup> (Grifos do autor).

Portanto, a boa-fé objetiva se traduz em expressão e exigência da convivência, um dever social de todos para com todos. Assim, ela não é um conceito meramente moral, mas, dotado de juridicidade, que é constitutivo do negócio jurídico, tendo por aptidão lhe influenciar diretamente, inclusive viciando-lhe, caso não esteja presente. Nesse sentido, sobre os efeitos jurídicos que a boa-fé tem sobre as relações privadas, JUDITH MARTINS ensina que ela exerce uma tríplice função: i) como norma hermenêutica-integrativa do contrato, hábil ao preenchimento de lacunas normativas que eventualmente possam surgir; ii) como elemento criador de deveres jurídicos, isto é, a boa-fé influencia o comportamento das partes; iii) como limite ao exercício de direitos subjetivos, vinculando-se a mandamentos de lealdade, de correção e da função social.<sup>106</sup>

Cumpra observar, entretanto, que o objeto deste trabalho não se detém sobre as relações tomadas entre os particulares, mas entre os particulares e o Estado, enquanto no exercício da fiscalização tributária. Assim, embora seu estudo nesse campo seja ignorado pelos civilistas, aqui, também, a boa-fé objetiva se apresenta como *standard* apto a influenciar juridicamente a relação. Nesse sentido, Heleno Taveira Torres escreve:

<sup>104</sup> MARTINS-COSTA, Judith. **A Boa-fé no Direito Privado**: sistema e tópica no processo obrigacional. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 411.

<sup>105</sup> RODOVALDO, Thiago. **Abuso de Direito e Direitos Subjetivos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 69.

<sup>106</sup> MARTINS-COSTA, *op. cit.* p. 427 *et seq.*

O princípio da boa-fé protege o contribuinte que conduz seus negócios, rendas ou patrimônio com transparência e diligência normal de um bom administrador ou de um homem probo. Por ter um conteúdo preponderantemente axiológico, sua aplicação depende da comparação de condutas objetivas: (a) a conduta adotada pelo contribuinte no caso concreto e (b) a conduta que seria praticada segundo as expectativas ordinárias em casos semelhantes, com o zelo requerido.<sup>107</sup>

Assim, a Autoridade Fiscal, deve investigar se o contribuinte, ao praticar negócios jurídicos com fito de economizar em tributos, agiu em consonância com os parâmetros norteadores da boa-fé, isto é, honestidade, lealdade e probidade. De modo que, quanto mais forte for a presença desses elementos, tanto será a presunção de tratar-se de um negócio jurídico indireto, apto a cumprir com o objetivo do contribuinte de forma mais econômica em relação à via direta. Por outro lado, se houver indícios de que os negócios foram praticados com má-fé, demonstrando como única razão de sua existência a economia tributária advinda da concretização determinado fim através de transações intermediárias, *step transactions*, mais forte ainda estará caracterizada o vício da simulação, ensejadora da deconsideração.

Essa verificação, entretanto, é difícil de descrever, mas alguns elementos lhe são comuns, como a velocidade com que as *step transactions* são realizadas, pois, o contribuinte na ânsia de atingir o fim almejado, pratica uma série de atos jurídicos numa velocidade atípica, ou distribui os resultados de forma desproporcional, jogando a maior parte dele à benevolentemente tributada ou, então, realiza várias operações que em razão de serem de pequena monta não sofrem tributação. Também, outro elemento é o elevado número de *step transactions*, o contribuinte vai, paulatinamente, em direção ao fim, mascarando, pouco a pouco, o seu real objetivo. Enfim, a criatividade dos contribuintes é infinita.

Sobre essa dificuldade, um tanto quanto sutil, SAMPAIO DÓRIA escreve:

Embora não seja fator essencial para qualificar nenhuma das figuras aqui estudadas, é certo que a publicidade dos atos praticados pelo indivíduo para elidir a obrigação tributária pesa enormemente a crédito da legitimidade no negócio jurídico realizado, do ângulo de licitude dos meios e sua efetividade (escrituras públicas, registro de títulos, contratos e atos de sociedades, publicação em órgãos de imprensa oficial ou particular, realização de transações em bolsa de valores, conhecimento dos fatos seja qual for sua razão determinante, por parte do fisco interessado, etc.). Agir às claras, “jogar com cartas descobertas” pelos riscos que envolve em assunto tão delicado, já constitui sólida indicação preliminar de que se trata de verdadeira elisão.<sup>108</sup>

---

<sup>107</sup> TORRES. Heleno Taveira. Boa-fé e confiança são elementares no Direito Tributário. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, abr, 2013. Disponível em: [www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-fe-confianca-sao-elementares-direito-tributario](http://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-fe-confianca-sao-elementares-direito-tributario). Acesso em: 30 nov. 2019.

<sup>108</sup> DORIA, *op. cit.*, p. 68.

Portanto, a investigação da legitimidade do Planejamento Tributário deve ser feita à luz do Direito Privado, utilizando-se principalmente, na investigação dos negócios jurídicos perpetrados pelo contribuinte, dos parâmetros da Função Social do Contrato, isto é, deve-se investigar qual a causa daqueles atos, hipótese em que, caso verifique finalidade diversa, em sua consecução, tem-se fortes elementos da prática de atos simulados. Além disso, também deve verificar se o contribuinte agiu de boa-fé, se sua conduta foi proba, leal e honesta.

Cumpra dizer que, embora pareçam por demasia abstratos, esses elementos são facilmente verificáveis no caso concreto, pois lá o *animus* negocial se apresenta muito claramente. No sentido em que, a Autoridade Fiscal deve ter astúcia para reconhecê-los. Mas, quando, por outro lado, foi verificado que o contribuinte agiu de Boa-fé, a Função Social do Contrato condizer com a sua finalidade, for verificada publicidade nas ações do contribuinte e diligência em seu agir, mais forte será a presunção de que existe, de fato, um negócio jurídico indireto, o qual é prestigiado de proteção, materializando a economia em tributos almejada pelo contribuinte.

## CONCLUSÃO

Assim, a partir dos elementos de reflexão trazidos por esta monografia, algumas inferências podem ser feitas.

A primeira, mas nem tão óbvia assim, é a de que o Planejamento Tributário é um direito do contribuinte, que decorre principalmente dos princípios da Legalidade, Segurança Jurídica, Liberdade de Iniciativa e Liberdade Contratual. Esse direito se manifesta propiciando ao contribuinte a previsão das consequências jurídico-tributárias de suas ações, bem como o auxiliando na verificação das hipóteses em que, em razão de alguma má compreensão, o contribuinte esteja pagando tributo indevido ou a maior. Inclusive, essa ulterior dimensão do Planejamento Tributário assume especial relevância quando, sobre as mesmas espécies de operações, incidirem mais de um regramento, como aqueles pertinentes ao ISS ou ICMS. Com efeito, essa é uma hipótese em que o Planejamento terá caráter puramente estratégico, pois não resultará propriamente numa redução da carga tributária, apenas retificará as ações indevidas tomadas pelo contribuinte, isto é, caracterizar-se-á por um levantamento da atividade tributária e retificação das condutas equivocadas.

Por outro lado, quando materializado através de ato jurídico tendente a minorar o ônus fiscal, haverá Planejamento Tributário substancial, este, por sua vez, poderá apresentar-se sob três formas, a saber, Evasão, Elusão e Elisão.

Em sua forma evasiva há vício de ilicitude, de modo que o Planejamento Tributário consubstanciado através desse artifício não surte os efeitos desejados e estará sujeito, por outro lado, às penas da lei. Nesse sentido, é inconcebível argumentar pela sua preservação, ainda que caracterize elementos do Planejamento Tributário, pois este é sujeito a limites, sendo que, dentre eles, as restrições impostas pela Legalidade assumem um dever de obediência primordial.

Já em sua forma elusiva, embora seja materializado através de atos jurídicos lícitos, eles não devem produzir os efeitos a que pretendem, porque, quando sujeitos ao Teste da Teoria do Fato Jurídico, sucumbem no Plano da Validade. Pois, foram constituídos através de Simulação, a qual os torna inválidos. Nesse sentido, a economia em tributos que se alcançaria através da prática de determinado ato daquela forma é inviabilizada. O ato que se dissimulou, através de artifício é tributado em razão da desconsideração da forma artificiosa. Essa desconsideração, cumpre dizer, está em consonância com os *princípios* de Direito Privado,

como a Boa-fé Objetiva e a Função Social do Contrato, que também funcionam como limites ao Planejamento Tributário.

Portanto, é inconcebível argumentar em defesa do resguardo desses atos sob o seja em razão do princípio da tipicidade, segurança jurídica ou outra justificativa pretensamente amparada em fundamentos jurídico-legais. Do contrário, mais do que uma incoerência de cunho técnico-jurídico, criar-se-ia uma incoerência moral de tratamento em relação ao contribuinte que age de forma proba, leal e honesta, incompatível com cânones constitucionais em que se fundamenta a República Brasileira, especialmente quanto à isonomia.

Cumprir observar, entretanto, que modificação da eficácia do negócio jurídico no âmbito do direito privado não interessa ao fisco. Isto é, caso seja constatada a prática de Elusão, a Autoridade Fiscal deverá identificar o negócio jurídico dissimulado e, sobre ele, efetuar o lançamento e constituir crédito tributário. A eficácia do negócio simulado, entretanto, diferentemente do que ocorre a partir da convalidação em Direito Privado, não se altera. Importa ao fisco o fato jurídico tributário ocorrido, não a roupagem de Direito Privado que lhe foi dada.

Também é importante ressaltar que forma adotada na Simulação nem sempre se dará através de um único ato, podendo se perfazer através da soma de vários atos intermediários, a que a doutrina chama de *step transactions*. Nesse sentido, não basta a Autoridade Tributária analisar um ou outro isoladamente, incumbi-lhe o dever de verificar a operação como um todo. Mas, caso a lei estabeleça parâmetros de contratação, isso gera presunção relativa em favor do contribuinte que a obedeça. Para tanto, remete-se à lei 9.430/96, que define métricas para aferir a legitimidade da distribuição de lucros em contratações internacionais entre pessoas vinculadas, de modo a afastar os critérios que normalmente identificam a prática de simulação.

Por fim, o Planejamento Tributário pode materializar-se de forma elisiva, através da concretização de atos jurídicos lícitos, válidos e eficazes, quando materializar-se através de fato gerador com alíquota zero ou benevolentemente tributado em relação à via direta, ou ineficazes, quando materializar-se através de fato gerador imune ou de fato jurídico que não caracterize fato gerador, *i.e.*, não incidência.<sup>109</sup>

---

<sup>109</sup> A fim de melhor verificar a ideia proposta, ver a aplicação do Teste da Teoria do Fato Jurídico, na página 59.

Nesse diapasão, o contribuinte não está obrigado a seguir apenas uma via para obter determinado resultado, eis que a liberdade contratual e a liberdade de iniciativa permitem a ele adotar a forma que entenda ser a mais vantajosa. Essa liberdade, todavia, é limitada. Veja-se, pois, que, ao adotar determinada forma tão somente para se beneficiar de tributação menos onerosa, o negócio jurídico está sujeito à desconsideração. Nesse contexto, a adequada identificação da ocorrência de um Negócio Jurídico Indireto ou de um Negócio Jurídico Simulado cumpre um papel decisivo na identificação de atos elisivos ou elusivos, corroborando, por consequência, no reconhecimento ou não da legitimidade do Planejamento Tributário. Assim, o Negócio Jurídico Indireto é instrumento hábil a materializar a elisão, podendo resultar em tributação menos onerosa ou até mesmo no afastamento da incidência tributária. Todavia, essa economia em tributos é elemento acidental ao Negócio Jurídico Indireto, isto é, o contribuinte pretende exercer aquele negócio, não outro. Nesse aspecto é que reside a diferença substancial entre o Negócio Jurídico Indireto e o Negócio Jurídico Simulado, que, embora o contribuinte tenha declarado querer determinados efeitos, quer em verdade outros, mas não assume sua real intenção, a qual é dissimulada, por saber que será tributado de forma mais gravosa caso adote essa via. Nesse sentido, o Negócio Jurídico Simulado é consubstanciado daquela forma tão somente para se locupletar ilegitimamente, levando terceiro, no caso a Fazenda Pública, a erro.

Diferenciar, entretanto, uns dos outros, não é uma tarefa fácil. Para tanto, sugere-se ao intérprete buscar, principalmente, nos critérios do Direito Privado subsídios para correta identificação do ato como elusivo ou elisivo. Dessa forma, ele deve se valer dos princípios da Boa-fé Objetiva e da Função Social do Contrato, tendo como parâmetro a premissa de que quanto mais forte for o reconhecimento do acatamento a esses princípios, tão mais forte será o reconhecimento de legitimidade e a consequente manutenção dos negócios jurídicos.

Nesse diapasão, a doutrina também aponta a publicidade dos atos como um elemento para essa diferenciação e, a partir dos julgados abordados no corpo deste trabalho, infere-se que a velocidade com que são praticadas as *step transactions* e a forma como o contrato é executado também contribuem para essa verificação, pois contribuem para a identificação do *animus* do contribuinte ao tais atos.

Portanto, o Negócio Jurídico Indireto, quando legítimo, é instrumento apto a promover a economia em tributos, sua interpretação deve ocorrer a partir dos elementos de Direito Privado, consoante os artigos 109 e 110 do CTN, configurando-se em Elisão. Se por outro

lado, for verificada a prática de ato simulado contra o Fisco, estará configurada a Elusão que, consoante os artigos 116 e 118, inciso I, do CNT, sujeita-se à desconsideração.

## REFERÊNCIAS

### BIBLIOGRÁFICAS:

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANDRADE FILHO, Edeimar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADRE, Thalys Ryan. A incidência do ISS nas operações de Arrendamento Mercantil Financeiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 5, p. 463 - 496, fev. 2011.

ASCARELLI, Tullio. **O Negócio Jurídico Indirecto**. Lisboa: Jornal do Fôro, 1965.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 10. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

AZEVEDO, Antônio Junqueira de. **Negócio Jurídico**: existência, validade e eficácia. São Paulo: Saraiva, 1974.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. Preços de Transferência: a vã tentativa de se encontrar margens ideais. **Revista tributária das Américas**, v. 1, p. 214 - 224, jan. - jun., 2010.

BETTI, Emílio. **Teoria Geral do Negócio Jurídico**. Coimbra: Coimbra Editora, 1969, t. 1.

BEVILAQUAL, Clóvis. **Teoria Geral do Direito Civil**. 2. ed. rev. e atual. por Prof. Caio Mario da Silva Pereira. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1976.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão Tributária**: ilicitude e abuso do direito. Curitiba: Juruá, 2006.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. A Constituição do Reino da Suécia, o Estado-Providência e o Estado Mínimo. **Espaço Jurídico Journal of Law**, Joaçaba, v. 18, n. 2, p. 359 - 380, maio/ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Curso Elementar de Direito Econômico**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2014.

DUFF, David G. Elisão fiscal no século XXI. *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário*, São Paulo, v. 11, p. 649 - 684, jul. 2014.

CARNEIRO, Laura Elizandra Machado. Margens Predeterminadas de Lucro no Controle dos Preços de Transferência: limites constitucionais à aplicação de presunção em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, v. 9, p. 87 - 110, nov - dez, 2017.

CAVALCANTE, Diogo Lopes. A estreita fronteira da elisão e evasão fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 131, p. 199 - 220, nov - dez. 2016.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios constitucionais tributários**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Ed., 2006.

CÓRDOVA, Lizardo Taboada. La tipicidad en la teoria general del negocio jurídico. **Doutrinas Essenciais Obrigações e Contratos**, São Paulo, v. 1, p. 1267 - 1272, jun. 2011.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

DUFF, David G. Elisão fiscal no século XXI. *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário*, São Paulo, v. 11, p. 649 - 684, jul. 2014.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto - no direito tributário e a luz do novo Código Civil. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, p. 10 - 17, nov./dez. 2010

FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO ECONÔMICO. **Novo dicionário de direito econômico**. Ricardo Antônio Lucas Camargo (org.). Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Ed., 2010.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRECO, Marco Aurélio, **Planejamento Tributário**. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento Tributário - elisão e evasão**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HUCK, Hermes Marcelo. **Elisão e Evasão Fiscal - rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. ed. 4. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINS, James. **Elisão Tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS-COSTA, Judith. **A Boa-fé no Direito Privado: sistema e tópica no processo obrigacional**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 3. ed. Rio de Janeiro: Livraria Editora Freitas Bastos, 1941.

NOGUEIRA, Jhonson Barbosa. **A interpretação Econômica em Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições do Direito Civil**. 5. ed. 3. tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 415-416.

PEREIRA, Cezar A. Guimarães. **Elisão e Função Administrativa**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

ROPPO, Enzo. **O contrato**. Trad. por Ana Coimbra; M. Januário C. Gomes. Coimbra: Almedina, 1988.

RUIVO, Marcelo Almeida. Os crimes de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º de lei 8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 160, p. 57 - 84, out. 2019.

SANCHES. Saldanha J. L. **Os limites do planejamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional**. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

SAVARIS, José Antônio, Insubsistência da regra geral antielisiva frente à ordem constitucional brasileira. In: LIMA, James (coord.). **Tributação e antielisão**. Curitiba: Juruá, 2003.

SILVA, Anderson Furlan Freire da. **Planejamento fiscal no direito brasileiro: limites e possibilidades**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. **Planejamento Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 26.

SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

SZTAJN, Rachel. Propriedade, contrato empresa e função social. **Pensar: Revista de Ciências Jurídicas**, Fortaleza, v. 11, p. 192 - 202, fev. 2006.

TÔRRES, Heleno Taveira, Limites ao Planejamento tributário. In: LIMA, James (coord.). **Tributação e antielisão**. Curitiba: Juruá, 2003.

\_\_\_\_\_. Boa-fé e confiança são elementares no Direito Tributário. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, abr, 2013. Disponível em: [www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boafefeconfianca-sao-elementares-direito-tributario](http://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boafefeconfianca-sao-elementares-direito-tributario). Acesso em: 30 nov. 2019.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

## JURISPRUDENCIAIS

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso de ofício – Acórdão nº 2202-005.292. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: BP ENERGY DO BRASIL LTDA. Relator: Cons.º Martin da Silva Gesto. Brasília, 13 set. 2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 29 nov. 2019.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso de ofício e voluntário – Acórdão nº 1401-000.155. Recorrente: Vera Cruz Eventos LTDA; Fazenda Nacional. Relator: Cons.º Antônio Bezerra Neto. Brasília, 27 mar. 2012. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 nov. 2019.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário – Acórdão nº 1401-000.155. Recorrente: Klabin S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Cons.º Alexandre Antônio Alkmim Teixeira. Brasília, 23 out. 2010. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 01 nov. 2019.

\_\_\_\_\_. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário – Acórdão nº 2301-005.933. Recorrente: Maria Elisa Telles Figueiredo. Recorrida: Fazenda Nacional. Relatora: Cons.ª Juliana Marteli Fais Feriato. Brasília, 10 abr. 2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 31 out. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 693.278/PR. Recorrente: Banco Itaú S/A. Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Min. Castro Meira. Brasília, 14 nov. 2006. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200401301933&dt\\_publicacao=14/12/2006](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200401301933&dt_publicacao=14/12/2006). Acesso em: 10 nov. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 338.817/RJ. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrida: Elfez Edição Comércio e Serviços LTDA. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 26 fev. 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313741605&ext=.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2019.

## LEGISLATIVAS

BRASIL. Lei Complementar n. 104 de jan. de 2001. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp104.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm). Acesso em: 10 nov. de 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm). Acesso em: 01 dez. 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 10 nov. 2019.

\_\_\_\_\_. [Constituição (1969)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1969. Brasília: Presidência da República, 1969. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc0169.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc0169.htm). Acesso em: 20 nov. 2019.

\_\_\_\_\_. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 16 nov. 2019.