

Planejamento Tributário: Uma visão geral

Flavio Mattos

Mestrando em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). LL.M em Direito pelo Ibmecc-Rio. Advogado no Rio de Janeiro.

1. INTRODUÇÃO

De acordo com a definição constante do Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, planejamento é o “trabalho de preparação para qualquer empreendimento, segundo roteiro e métodos determinados”.

Planejar, portanto, denota a atividade destinada a alcançar um objetivo específico. No campo tributário, o planejamento caracteriza-se por ser uma programação do contribuinte visando à redução da carga fiscal.

Ninguém é obrigado a pagar maior tributo do que o devido. O contribuinte possui, assim, liberdade para programar seus negócios e atividades de modo a ser impactado por menor carga fiscal.

Todavia, o exercício desse direito encontra limites, tendo em vista que o contribuinte deve pautar seu comportamento de forma a não abusar do planejamento destinado a gerar menor impacto fiscal. Isso porque, num Estado Democrático de Direito, o Estado necessita de recursos para entregar as prestações sociais que lhe são atribuídas, o que pressupõe uma distribuição justa dos encargos e prestações pecuniárias a cargo dos contribuintes.

Uma característica marcante da chamada sociedade pós-moderna, ou sociedade de risco, é que a desoneração tributária de determinado grupo necessariamente terá o efeito de transferir o ônus para outro grupo, às vezes com menor capacidade contributiva, que acaba sendo injustamente impactado pelo encargo fiscal. É o fenômeno da ambivalência, muito bem captado por Ricardo Lodi Ribeiro.¹

¹ LODI RIBEIRO, Ricardo. **A Segurança Jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima)**. Rio de Janeiro. Editora Lumen Juris, 2008, p. 54: “Por outro lado, como o peso dos tributos tem uma imensa significação no preço dos bens e serviços oferecidos na economia, o afastamento do pagamento de uma exação em relação a um integrante de determinado setor econômico, seja por meio de planejamento fiscal, de decisão judicial, ou da simples sonegação, terá como consequência a redução significativa do seu preço em detrimento dos

Assim, num Estado Democrático de Direito, o abuso no planejamento tributário certamente cria situações de injustiça, posto que fomenta desequilíbrio à distribuição dos encargos de financiamento do Estado.

2. ESTADO FISCAL - DEVER DE PAGAR TRIBUTOS E O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

José Casalta Nabais defende a ideia de que o tributo representa um dever fundamental, pois integra a constituição do indivíduo. É que “o imposto não pode ser encarado, nem como mero poder para o Estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado”².

O Estado, para cumprir suas tarefas de promoção dos interesses públicos, necessita naturalmente de recursos e esses recursos são extraídos da cobrança de tributos. É certo que a tributação não representa um fim em si mesmo; vale dizer, não é objetivo primário do Estado, mas um meio para que este cumpra suas funções de Estado de Direito e Estado de Direito Social pautado no equilíbrio entre seu suporte financeiro (Estado Fiscal) e suas tarefas de promoção das necessidades coletivas dos cidadãos.

Esse direito fundamental de pagar tributos é destinado, porém, àqueles fiscalmente capazes, que devem contribuir na medida de suas respectivas capacidades contributivas, pois os impostos constituem o preço da manutenção da liberdade, ou melhor, o preço inerente a uma sociedade civilizada.

Assim é que boa parte dos Estados modernos civilizados se organizam em regime de Estado Fiscal, no sentido de que suas necessidades sejam satisfeitas por meio de impostos incidentes sobre a captura de parcela da riqueza econômica produzida pela sociedade civil.

Em contraposição ao Estado Fiscal, encontram-se: de um lado, o Estado Não Fiscal, marcado pela geração de receitas oriundas (i) da exploração do seu próprio patrimônio (Estados absolutistas); (ii) da exploração de atividades econômicas (estados socialistas); ou (iii) da exploração de

seus concorrentes, que certamente perderão parcelas significativas de mercado ou até mesmo desaparecerão. Essas situações bastante corriqueiras em nossa realidade mostram que o interesse de um contribuinte passa a ser distinto do interesse do outro, cabendo ao Estado arrecadar de todos eles, pela forma definida em lei, o que pressupõe uma representação de consenso entre os mais variados segmentos sociais e econômicos. (...) Na verdade, a lei fiscal apresenta uma natural ambivalência encontrada nos efeitos colaterais que uma medida positiva para determinados contribuintes representará ao direito de outros”. (Grifado).

2 CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra, Almedina, 1998, p. 185.

matérias-primas (petróleo, ouro etc.); e de outro lado, o Estado Tributário, marcado não pelo assentamento em tributos unilaterais, mas sim, nos tributos bilaterais (taxas e contribuições especiais).

O certo, porém, é que o Estado Fiscal é tanto o Estado Fiscal liberal quanto o Estado Social e o desafio é justamente buscar de uma tributação que seja estritamente necessária para manter o funcionamento global da sociedade.

Importante, nesse ponto, como diz Casalta Nabais, é que o Estado deve confiar na regra de autorresponsabilidade dos cidadãos quanto à satisfação de suas necessidades (autossatisfação), de sorte a que o Estado tenha uma configuração subsidiária, evitando paternalismo desmedido.

Permitir o alargamento do Estado, pode levar à metamorfose de um Estado Fiscal em Estado Patrimonial, levando a uma “socialização a frio”. O antídoto é a constitucionalização do Estado Fiscal, de maneira a evitar que a tributação “se converta no ‘cavalo de Troia’ do socialismo no estado de direito burguês, ou seja, que através do aumento quantitativo dos impostos se dê uma mutação qualitativa, que ponha termo ao estado fiscal e instaure um estado de caráter patrimonial ou proprietário”.³

O Estado Fiscal pressupõe a separação entre Estado e Sociedade, embora não seja uma separação total e absoluta (i.e. não é uma oposição total como ocorria no Estado Liberal clássico), mas que o Estado se preocupe precipuamente com a política e a Sociedade, fundamentalmente com a economia.

Não se trata de uma separação estanque, mas que exista uma zona de interseção minoritária entre Estado e Sociedade, caracterizada por intervenções e ações pontuais na economia, absolutamente normais e necessárias para manter o equilíbrio e a autopreservação global da economia.

A pressuposta separação do Estado Fiscal entre Estado e Economia objetiva a que esta transfira parcelas de sua produção para a sustentação daquele. Essa separação vai permitir que ambos se pautem por critérios próprios ou autônomos. Orientando-se o Estado por critérios de promoção e satisfação de interesses da Sociedade e realização de justiça, há uma atuação inerentemente mais generalizada ao contrário da Economia que, orientada para a geração de lucros, acaba por se pautar e se organizar em sistema mais objetivo e em constante busca por produtividade.

3 O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Págs. 194/195.

Entretanto, a própria racionalidade (ou eficiência) do sistema econômico é limitada, já que não considera outros objetivos que não a própria geração de dinheiro. É fundamental, pois, a atuação do Estado para que outros interesses sejam tutelados, inclusive o controle e a correção do sistema econômico, de maneira que este não ponha em risco outros interesses (meio ambiente, direitos dos trabalhadores etc.).

Todavia, é de ressaltar que o financiamento dos Estados contemporâneos ainda é fortemente marcado pelo regime de Estado Fiscal, na medida em que é muito difícil adjudicar a indivíduos certos bens e serviços entregues pelo Estado à sociedade (política externa, defesa etc.), sem falar em atividades, que embora adjudicáveis a indivíduos, acabam por determinação constitucional sendo financiadas por impostos e, portanto, apropriadas coletivamente (educação, saúde).

Sob a ótica do contribuinte, o Estado Fiscal significa a livre disponibilidade econômica dos indivíduos, que implica seu suporte: primeiro, no princípio da autorresponsabilidade ou primazia da satisfação privada das necessidades econômicas, ancoradas no respeito pelo Estado Fiscal dos direitos e liberdades de natureza econômica (propriedade, liberdade profissional e de trabalho etc.); e segundo, em uma base democrática mínima sobre a determinação do poder do Estado.

Esse princípio da livre disponibilidade econômica dos indivíduos apoia-se em dois subprincípios: o de livre planejamento pelos contribuintes e o da participação democrática na formação da vontade da comunidade política do Estado.

No primeiro, reconhece-se ao contribuinte o direito de planejar a sua vida econômica de maneira a obter economia com o pagamento de impostos, desde que não cometa fraude à lei impositiva ou abusos na configuração jurídica do fato tributário da qual resultem situações de evasão fiscal.

Em relação ao segundo, cujo objetivo é o de evitar abusos na conformação e atuação estatal, deve ser assegurada [e estimulada] a participação dos indivíduos na formação política da comunidade estatal, sendo necessária a configuração e o funcionamento de um sistema democrático (inclusive delineado com mecanismo de plebiscito e referendo) destinado a oxigenar a definição da vontade da comunidade demarcando-se os papéis dos indivíduos na promoção dos projetos privados e da atuação estatal na satisfação das necessidades coletivas.

A ideia de Estado Fiscal, segundo lições de Ricardo Lobo Torres, “coincide com a de liberdade. Só o Estado que cultiva a igualdade e a legalidade - no qual o poder tributário já nasce limitado pela liberdade, e que, ao mesmo tempo, necessita de recursos provenientes da economia privada, mais abundantes que os da *polis* e das comunidades medievais - é que se pode classificar como Estado Fiscal. A fiscalidade, por conseguinte, é fenômeno que historicamente coincide com a formação dos Estados Nacionais, do Estado Federal, da Democracia Liberal ou do Estado Constitucional”.⁴

O que caracteriza o Estado Fiscal é a sua sustentação em empréstimos autorizados e garantidos pelo Legislativo e especialmente nos impostos derivados das riquezas geradas pelo trabalho e patrimônio dos indivíduos, cindindo-se completamente do patrimônio das monarquias absolutistas.

O Estado Fiscal contribuiu para o desenvolvimento das iniciativas privadas importando o crescimento do comércio, da indústria e dos serviços. Todavia, por ser o preço a ser pago a liberdade, foi preciso que fosse limitado para que não ameaçasse a própria liberdade, o que foi feito pelo constitucionalismo e pelas declarações de direitos.

O Estado Fiscal não se exaure no modelo clássico liberal, tendo se encaminhado para o modelo social fiscal e, posteriormente, para o Estado Democrático Fiscal.

O Estado Social se caracteriza por ser o próprio estado de direito do liberalismo com contorno social. É o Estado que não se limita a proteger as liberdades individuais, mas que também entrega prestações positivas na área social segundo critérios de justiça.

O Estado Democrático Fiscal surge com a crise do Estado Fiscal Social que era indiferente ao aspecto financeiro. O traço do Estado Democrático Fiscal é a abertura para a proteção dos direitos fundamentais, mas efetivamente sensível ao critério financeiro, que passa a ter um vetor constitucional.

De acordo com Ricardo Lobo Torres, o liberalismo firmou-se no século XIX, na mesma ocasião em que ocorria a independência e a constituição do Estado Fiscal, por meio da incorporação de diversos ideais do Iluminismo.⁵

4 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. V. II. Rio de Janeiro, Renovar: 2005.

5 A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal.

Segundo o mesmo autor, o Estado Fiscal abrange tanto o sistema tributário quanto os braços financeiro e orçamentário da denominada Constituição Financeira, tendo sido inaugurado com o Estado de Direito, sendo impossível procurá-lo antes da Modernidade.

O Estado Fiscal pressupõe liberdade e somente “O Estado que cultiva a igualdade e a legalidade, no qual o poder tributário já nasce limitado pela liberdade, e que, ao mesmo tempo, necessita de recursos provenientes da economia privada, mais abundantes que os da *polis* e das comunidades medievais, é que se pode classificar como Estado Fiscal. A fiscalidade, por conseguinte, é fenômeno que historicamente coincide com a formação dos Estado Nacionais, do Estado Federal, da Democracia Liberal ou do Estado Constitucional”.⁶

Esse modelo de Estado permitiu o grande progresso da humanidade a partir da abertura do comércio internacional e das indústrias nacionais, abrindo espaço para o aumento da liberdade humana. O Estado Fiscal, para garantir a liberdade, precisava cobrar tributos a partir de captação das parcelas geradas pela propriedade privada, mas ao mesmo tempo em nome da própria liberdade era necessário limitar o poder tributário de imposição como forma de garantir a sobrevivência da liberdade e da propriedade privada, o que se fez por meio das primeiras constituições modernas.

O Estado Fiscal enfrentou sua primeira crise no início do século XX, em razão de uma forte concorrência comercial entre os países europeus, principalmente na disputa pelos mercados consumidores. Esta concorrência deu origem a inúmeros conflitos de interesses, gerando uma corrida armamentista de proteção ou ataque que, cedo ou tarde, desencadeou a Primeira Grande Guerra.

Como forma de superação da primeira crise do Estado Fiscal, surgiu o Estado Social Fiscal, de matriz keynesiana, preconizando maior intervenção na economia, conjugada com uma crescente concessão de benefícios sociais.

Segundo Ricardo Lobo Torres⁷, “o Estado Social se caracteriza por ser o mesmo Estado de Direito do liberalismo voltado para o social. É o Estado que não se limita a proteger as liberdades individuais, mas que as protege e, simultaneamente, entrega prestações positivas orientadas pela ideia de justiça ou pela utilidade”.

⁶ Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. V. I, p. 522.

⁷ Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. V. I, p. 532.

A diferença entre Estado Fiscal e Estado Social Fiscal é agregacional: o Estado Social Fiscal é o mesmo Estado Fiscal acrescido de aberturas para o social e para uma maior intervenção política e econômica, pelo governo, na vida privada. O Estado Social Fiscal tinha por objetivo tornar-se um Estado de Justiça Fiscal ou provedor material.

O Estado Fiscal enfrentou sua segunda crise com o advento das crises do petróleo da década de 1970, que colocaram em xeque o Estado do bem-estar social (e conseqüentemente do Estado Social Fiscal), em virtude do insuportável endividamento público, da recessão econômica e dos orçamentos públicos deficitários.

A alternativa para a solução dessa segunda crise do Estado Fiscal é o modelo do Estado Democrático de Direito e, por conseguinte, da formulação do Estado Democrático Fiscal, caracterizado por uma sensibilidade pelo social delimitada, porém, pela garantia de proteção aos direitos fundamentais, sem perder de vista a perspectiva das possibilidades financeiras.

Segundo Ricardo Lobo Torres, o “Princípio do Estado Democrático Fiscal aperfeiçoa e simplifica o Princípio do Estado Social Fiscal”, pois é o “próprio Estado Social Fiscal podado em seus excessos, que agora convive como princípio de subsidiariedade e substitui a simbiose entre Estado e Sociedade presente no Estado Intervencionista”.⁸

O Estado Democrático Fiscal não se caracteriza por ser unicamente um Estado de Impostos. É, antes, um Estado de Taxas e Contribuições sensivelmente aberto à tributação ambiental.

O Estado Fiscal é um Estado de Impostos por excelência, mas o Estado Democrático Fiscal é nitidamente aberto ao Estado de Taxas por questões de justiça. É que em razão de as taxas serem cobradas pelo sistema de custo-benefício, fica mais fácil atribuir o pagamento da despesa pública àquele que provocou a atuação estatal. Da mesma forma, o Estado Democrático Fiscal também é um Estado de Contribuições porque o Estado Democrático de Direito exerce atividades nos campos da extrafiscalidade e da parafiscalidade. E do ponto de vista da justiça, prevalece a ideia de que o grupo beneficiário (ou provocador) da atuação estatal deve arcar com o financiamento da atividade estatal.

⁸ Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. V. I, p. 547.

3. PLANEJAMENTO FISCAL, ELISÃO, EVASÃO E ABUSO FISCAL

Em razão de a imposição tributária representar diminuição no patrimônio do contribuinte, é natural a tendência de o contribuinte buscar alternativas para escapar do ônus fiscal ou, ao menos, tentar reduzir o respectivo impacto em seus negócios e atividades.

É certo, porém, que essa busca pela alternativa menos onerosa encontra limites. Todavia, não é tarefa fácil encontrar os limites aceitáveis dessa redução do ônus fiscal.

De um lado encontra-se a evasão, caracterizada pela total ilicitude do comportamento manifestado pelo contribuinte e que constitui, geralmente, comportamentos tipificados pela legislação penal. De outro lado, a elisão, que corresponde a comportamento plenamente lícito de economia fiscal. Em uma área cinzenta entre os dois extremos encontra-se a elisão ilícita ou abusiva.

Na evasão, o contribuinte procura esconder ou retardar a ocorrência do fato gerador, geralmente confundindo-se esta situação com outras situações de sonegação, simulação e fraude contra a lei. Na elisão, o comportamento do contribuinte é orientado pela ausência da prática do fato gerador, por meio da prática de expedientes legítimos. A elisão abusiva surge exatamente na distorção do uso desses elementos lícitos por parte do contribuinte.

A doutrina clássica procura diferenciar a evasão da elisão pelo momento de ocorrência do fato gerador. Nessa linha, o expediente será lícito se praticado antes da ocorrência do fato gerador e ilícito, se praticado após esse marco; sendo expoente dessa linha de pensamento Roberto Sampaio Doria, como observa Ricardo Lodi Ribeiro.⁹

Entretanto, esse critério de diferenciação pelo aspecto temporal do fato gerador não é suficiente para identificar as situações limites, a zona cinzenta como acima apontado, e que geralmente configura as hipóteses de abuso no uso das ferramentas de um planejamento lícito.

Pois é fato que a questão da elisão fiscal também pode ser analisada pelas visões teóricas em torno da interpretação do direito tributário.

Nesse sentido, sob o prisma formalista, consectário de um positivismo conceptualista, fundado numa ampla autonomia da vontade, o planejamento tributário encontra poucos limites, sendo suficiente estar ancorado em instrumentos jurídicos válidos.

9 LODI RIBEIRO, Ricardo. "Planejamento Fiscal: Panorama Sete Anos Depois da LC nº 104;01". In *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 159, p. 89.

Ao revés, sob o ângulo do positivismo sociológico, amparado pela interpretação econômica, defende-se a ilicitude de qualquer modalidade de planejamento, o que representaria um abuso da forma jurídica escolhida pelo contribuinte, diante da tentativa de mascarar a verdadeira essência do ato praticado.

Já sob o prisma do pós-positivismo, o planejamento é aceito como forma legítima de economia do imposto, desde que não exista abuso de direito, pois somente a elisão abusiva é que torna o planejamento ilegal.

Assim é que, a partir dos últimos anos, surgiu no exterior e no Brasil, a necessidade de busca de instrumentos destinados a combater o uso do planejamento fiscal abusivo, por meio da criação de mecanismos propícios à interpretação aberta a valores, à adoção de cláusulas antielisivas e pela flexibilização do sigilo bancário.¹⁰

Nesse sentido, a elisão fiscal abusiva é combatida pelo uso da interpretação jurídica, com os influxos da abertura de valores da justiça e igualdade - denotados pelos princípios da capacidade contributiva e da isonomia - e também por meio da instituição, pelo legislador, de presunções e ficções, além de cláusulas antielisivas, gerais e específicas, na legislação tributária.

Há autores que preferem se referir à elisão abusiva pelo termo elusão, do italiano *ellusione*, diante da necessidade de demarcar a existência de uma figura entre a elisão e a evasão. Embora a distinção tenha o mérito de criar uma separação clara entre as hipóteses, o fato é que o uso do termo elusão não encontra muita receptividade entre os autores nacionais e, também, pela jurisprudência do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais).

Uma importante forma de combate à elisão abusiva é a instituição, pelo legislador, das denominadas cláusulas gerais antielisivas, que constituem regras destinadas a reprimir o abuso de direito em todas as suas variações, como o abuso de formas jurídicas, fraude à lei, o vício na intenção negocial, o abuso da personalidade jurídica etc.

O abuso de direito caracteriza-se pelo exercício de um direito subjetivo previsto na norma que, a partir de uma ruptura intencional do agente, acaba por extrapolar os fins éticos, sociais e legais dispostos pelo legislador, violando, por conseguinte, direitos de terceiros.

10 TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro, Elsevier, 2012.

No campo tributário, o abuso de direito seria caracterizado pelo uso de negócios jurídicos formalmente lícitos, com neutralização, porém, de seus respectivos efeitos naturais, com o único propósito de geração de economia tributária.

Segundo Ricardo Lodi Ribeiro, os seguintes requisitos devem estar presentes, cumulativamente, para caracterização da elisão abusiva:¹¹

- prática de um ato jurídico, ou um conjunto deles, cuja forma escolhida não se adequa à finalidade da norma que o ampara, ou à vontade e aos efeitos dos atos praticados esperados pelo contribuinte;

- intenção, única ou preponderante de eliminar ou reduzir o montante de tributo devido;

- identidade ou semelhança de efeitos econômicos entre os atos praticados e o fato gerador do tributo;

- proteção, ainda que sob o aspecto formal, do ordenamento jurídico à forma escolhida pelo contribuinte para elidir o tributo;

- forma que represente uma economia fiscal em relação ao ato previsto em lei como hipótese de incidência tributária.

Há uma corrente significativa que não aceita a aplicação da teoria do abuso de direito civil ao direito tributário, pois “o abuso de direito depende sempre de uma específica relação jurídica, na qual o sujeito tenha direito e dele abuse, e não dever de realizar uma dada prestação, como no caso do direito tributário”.¹²

Embora tecnicamente não seja possível abusar do dever de cumprir uma relação tributária, o fato é que as teorias modernas do abuso de direito o encaram como ilícito atípico, inclusive defendendo que a ruptura do código deontológico configura-se pelo desrespeito a princípios jurídicos, como seria a hipótese de abuso de direito por violação ao princípio da capacidade contributiva.

4. JURISPRUDÊNCIA DOS CONCEITOS, DOS INTERESSES E DOS VALORES

As concepções ideológicas sobre a licitude e a ilicitude do planejamento fiscal são intimamente relacionadas com as escolas de interpreta-

11 "Planejamento Fiscal: Panorama Sete Anos Depois da LC nº 104/01". In *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 159, p. 92.

12 TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo, 2003, Revista dos Tribunais, p. 361.

ção do direito: jurisprudência dos conceitos, jurisprudência dos interesses e jurisprudência dos valores.

A jurisprudência dos conceitos parte da premissa de uma concepção lógico-racionalista, aprisionando o direito pelo culto a conceitos jurídicos superiores. A consequência é que, segundo essa escola de pensamento, qualquer valoração para compreensão das regras jurídicas é descabida, bastando a aplicação de uma moldura a um conceito superior.

Essa escola de pensamento defende, no campo tributário, as teses de prevalência: (i) do direito civil sobre o tributário, (ii) de autonomia da vontade e caráter absoluto da propriedade, (iii) da legalidade estrita, (iv) da superioridade do legislador e (v) da ausência de força valorativa do princípio da capacidade contributiva.

Nesse sentido, a jurisprudência dos conceitos pode ser apreendida como uma doutrina formalista, de modo que a interpretação/aplicação do direito seria mera subsunção de conceitos inferiores a conceitos superiores.

A jurisprudência dos conceitos foi o ambiente propício para o florescimento da teoria da tipicidade fechada da tributação, focada em defender a interpretação do Direito Tributário, segundo conceitos do Direito Civil culminando em licitude ampla de planejamentos tributários, que seriam inválidos somente se praticados em afronta aos institutos do Direito Civil, como seria o caso das hipóteses de simulação.

Mesmo a jurisprudência do CARF ainda é presa a essas amarras de submissão do Direito Tributário ao Direito Civil, quando ainda julga planejamentos sob a ótica de conceitos do Direito Civil procurando, porém, distorcer seus respectivos efeitos.

Exemplo dessa posição pode ser visto, claramente, no julgamento do recurso nº 19515.001895/2007-11, pelo CARF¹³. Nesse julgamento, o Conselho negou eficácia ao planejamento tributário sob o argumento de uso de mecanismo simulatório para, na sequência, deixar de aplicar a

13 “Planejamento tributário. Negócio jurídico indireto. 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. Simulação. A subscrição de novas ações de uma sociedade anônima, com sua integralização em dinheiro e registro de ágio, para subsequente retirada da sócia originária, com resgate das ações para guarda e posterior cancelamento caracteriza simulação de venda de participação societária. Planejamento tributário. Multa. No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64”.

multa qualificada por entender que, uma vez constatada a convicção do contribuinte, de estar agindo de acordo com a norma, sem ocultação da prática e da intenção do negócio, não é possível reconhecer o dolo necessário à qualificação da multa, em clara contradição entre o reconhecimento da simulação e seus respectivos efeitos.

Observa-se, na realidade, que o Conselho aplicou a teoria do abuso de direito utilizando-se de um instituto de direito civil como argumento, tendo de fazer enorme esforço de justificação, para negar a aplicação de seus consequentes efeitos normativos.¹⁴

Assim pensando, Marco Aurélio Greco critica esse culto aos conceitos de Direito Civil como se eles pudessem capturar toda a essência da realidade a que pretendem disciplinar, o que é de fato impossível.¹⁵

A jurisprudência dos interesses parte de premissa totalmente diversa daquela preconizada pela jurisprudência dos conceitos. Segundo os adeptos da jurisprudência dos interesses, a interpretação jurídica deve romper com o direito positivo, amparando-se unicamente pela noção do interesse em jogo, já que a norma jurídica não consegue captar toda a essência da realidade social.

A jurisprudência dos interesses defende (i) a autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Civil; (ii) a possibilidade de analogia; (iii) a juridicidade do princípio da capacidade contributiva buscada diretamente dos fatos sociais; (iv) a intervenção sobre a propriedade e (v) a função criadora do direito pelo juiz.

Consequência dessa escola é que todo planejamento tributário é ilegal, em razão de prevalecer a realidade econômica em detrimento dos conceitos previstos na legislação.

A jurisprudência dos valores, como reflexo do pós-positivismo surgido após a Segunda Guerra Mundial, caracterizada pela reaproximação entre moral e direito, traduz-se numa interpretação que não se limita ao direito positivo, mas que também nele não se exaure, na medida que impõe a ponderação de valores extrajurídicos.

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

15 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo, Dialética, 2008. P. 69: “Como ‘representação’, o conceito assemelha-se a um mapa cartográfico e, por isso, não apresenta todas as qualidades e elementos que que o objeto possui. Assim como não se exige que o mapa indique todas as características tal como existem, também não se pode pretender que o conceito indique a realidade em sua plenitude. Aliás, um mapa geográfico que retratasse com exatidão a realidade só poderia ser do tamanho da própria realidade com todos os seus pormenores; e para ter um mapa desse tamanho e com essa exatidão ninguém precisaria do mapa, bastaria olhar a realidade!”

A jurisprudência dos valores pode ser considerada fruto do neoconstitucionalismo, que, segundo Miguel Carbonell, é fenômeno que “*pretende explicar a un conjunto de textos constitucionales que comienzan a surgir después de la Segunda Guerra Mundial y sobre todo a partir de los años 70 del Siglo XX. Se trata de constituciones que no se limitan a establecer competencias o a separar a los poderes públicos, si no que contienen altos niveles de normas ‘materiales’ o sustantivas que condicionan la actuación del Estado por medio de la ordenación de ciertos fines y objetivos. Además, estas Constituciones contienen amplios catálogos de derechos fundamentales, lo que viene a soportar un marco de relaciones entre el Estado y los ciudadanos muy renovado, sobre todo por la profundidad y grado de detalle de los postulados constitucionales que recogen tales derechos. Ejemplos representativos de este tipo de Constituciones lo son la española de 1978, la brasileña de 1988 e la colombiana de 1991*”.¹⁶

Luís Roberto Barroso identifica o fenômeno por três marcos fundamentais: histórico, teórico e filosófico¹⁷. A jurisprudência dos valores decorreria do marco filosófico, tendo em vista que a aproximação entre Direito e Filosofia gerou uma nova hermenêutica de aplicação do direito constitucional, qual seja o reconhecimento de força normativa aos princípios jurídicos.

Essa escola de pensamento procura conciliar as premissas das duas escolas, na medida em que não chega a romper com os padrões da escola formalista, buscando suporte no texto da lei, mas que também leva em consideração a proposta axiológica formulada pela jurisprudência dos interesses e seu embasamento em elementos extrajurídicos.

16 CARBONELL, Miguel. “*Neoconstitucionalismo: Elementos para una definición*”. In: MOREIRA, Eduardo Ribeiro e PUGLIESI, Márcio. **20 Anos da Constituição Brasileira**. São Paulo, 2009, Saraiva.

17 BARROSO, Luís Roberto. **Temas de Direito Constitucional**, Tomo IV. Rio de Janeiro, 2009, Renovar. “O marco histórico do novo direito constitucional, na Europa continental, foi o constitucionalismo do pós-guerra, especialmente na Alemanha e na Itália. No Brasil, foi a Constituição de 1988 e o processo de redemocratização que ela ajudou a protagonizar. (...) A reconstituição da Europa, imediatamente após a 2ª Grande Guerra e ao longo da segunda metade do século XX, redefiniu o lugar da Constituição e a influência do direito constitucional sobre as instituições contemporâneas. (...) O marco filosófico do novo direito constitucional é o pós-positivismo. O debate acerca de sua caracterização situa-se na confluência das duas grandes correntes de pensamento que oferecem paradigmas opostos para o Direito: o jusnaturalismo e o positivismo. (...) No conjunto de ideias ricas e heterogêneas que procuram abrigo neste paradigma em construção incluem-se a atribuição de normatividade aos princípios e a definição de suas relações com valores e regras; a reabilitação da razão prática e da argumentação jurídica; a formação de uma nova hermenêutica constitucional; e o desenvolvimento de uma teoria dos direitos fundamentais edificada sobre o fundamento da dignidade humana. Nesse ambiente, promove-se uma reaproximação entre Direito e Filosofia. (...) No plano teórico, três grandes transformações subverteram o conhecimento convencional relativamente à aplicação do direito constitucional: a) o reconhecimento de força normativa à Constituição; b) a expansão da jurisdição constitucional; c) o desenvolvimento de uma nova dogmática de interpretação constitucional”.

A jurisprudência dos valores preconiza o equilíbrio entre princípios de Direito Civil e Tributário, além de buscar a ponderação entre os princípios da capacidade contributiva e da legalidade, sempre levando em conta o equilíbrio e a pluralidade de intérpretes.

O mérito da jurisprudência dos valores e seu modelo conciliatório de legalidade, segurança e justiça funda-se no combate à elisão abusiva por meio da interpretação do uso de cláusulas antielisivas destinadas a reprimir o abuso de direito.

5. INTERPRETAÇÃO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A interpretação no Direito Tributário não difere da interpretação aplicada à teoria geral do Direito. Nesse sentido, boa parte da doutrina tem defendido a aplicação da pluralidade metodológica ao Direito Tributário, como é o caso de Ricardo Lodi Ribeiro, citando Ricardo Lobo Torres: “O que se observa é a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso e com os valores ínsitos na norma: ora se recorre ao método sistemático, ora ao teleológico, ora ao histórico, até porque não são contraditórios, mas se complementam e intercomunicam”.¹⁸

A partir do método teleológico de interpretação, calcado na busca pelos fins e objetivos da norma, é possível valorar e interpretar a ciência tributária segundo o aspecto econômico de sua orientação, o que passa a orientar tanto as disposições tributárias propriamente ditas quanto os conceitos de direito privado, pelo legislador, no campo tributário.

Da consideração econômica do fato tributário, é possível, portanto, buscar a finalidade da norma tributária, sem que com isso ocorra rompimento com o sentido técnico do conceito empregado pelo legislador. Assim é que, sem ruptura do sentido literal e linguístico do conceito, essa busca pela finalidade da norma visará ao sentido mais adequado à capacidade contributiva do contribuinte.¹⁹

Assim, tendo como ponto de partida o sentido literal possível, deverá o intérprete escolher a interpretação que mais se ajuste aos princípios de isonomia e de capacidade contributiva, salvo se a própria norma não permitir que esses princípios prevaleçam diante da opção do legislador de prestigiar, naquela hipótese específica, a prevalência do princípio da segurança jurídica.²⁰

¹⁸ LODI RIBEIRO, Ricardo. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2003, p. 116.

¹⁹ *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*... cit., p. 118.

²⁰ *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*... cit., p. 119.

E, citando Ricardo Lodi Ribeiro, “justamente dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da generalidade, utilizados como parâmetros da interpretação da lei fiscal, vai derivar, segundo Perez Ayala, o princípio da luta contra a evasão fiscal. Em consequência, o aplicador, dentro do sentido literal possível, irá optar pelo resultado hermenêutico que não permita ao contribuinte evadir-se da obrigação de pagar o tributo previsto em lei”.²¹

Dessa maneira, se ao legislador não é possível modificar a essência dos atos praticados pelo contribuinte, este, por outro lado, não pode distorcer os efeitos tributários oriundos da prática do ato, por meio da escolha de formatos jurídicos descasados de seu propósito negocial, configurando, portanto, a centralidade da elisão fiscal.

Importante, pois, é demarcar a diferença entre critérios de consideração econômica do fato gerador e de interpretação econômica do fato gerador. Nesta, despreza-se completamente o marco legislativo para buscar a solução interpretativa em fatos econômicos extrajurídicos, enquanto que naquela, o critério teleológico extraído do sentido literal da norma permite a busca de conteúdo econômico que satisfaça a valoração exigida pelo princípio da capacidade contributiva.

Ricardo Lodi Ribeiro, citando solução proposta por Beisse, a partir da metodologia de Larenz, sugere como os três princípios de interpretação dos conceitos de direito tributário podem ser aplicados:²²

"a) Conceitos econômicos de direito tributário criados pelo legislador tributário, ou por ele convertidos para os seus objetivos, devem ser interpretados segundo o critério econômico. É exemplo desta modalidade, em nossa legislação pátria, a expressão renda e proventos de qualquer natureza, que não é encontrada no direito civil, sendo inteiramente delineada pelo legislador tributário, na Constituição Federal, no CTN e na legislação ordinária.

b) Conceitos de direito civil devem ser interpretados, dentro do sentido literal possível, economicamente, quando o objeti-

²¹ *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária...* cit., p. 119.

²² *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária...* cit., p. 121.

vo da lei tributária impõe, de forma objetivamente justificada, um desvio do conteúdo do conceito de direito privado, em nome do princípio da igualdade, que poderia ser violado por meio de uma interpretação civilística da expressão legal. Serve mais uma vez como exemplo a expressão empregadores, contida no artigo 195 da Constituição Federal, para definir os contribuintes das contribuições da seguridade social, que não tem a concepção do direito do trabalho, abarcando empresas que não mantêm empregados próprios.

c) Conceitos de direito civil devem ser interpretados de acordo com a definição contida na legislação civil quando, conforme o sentido e objetivo da lei tributária, se tem certeza de que o legislador cogitou exatamente do conceito de direito privado. Da mesma forma, quando o sentido literal possível da norma tributária não confere outra possibilidade senão aquela oferecida pela lei civil. A definição do fato gerador do ITR constitui exemplo bem ilustrativo desta categoria jurídica. De fato, do próprio texto da lei, se extrai que será tributada a propriedade imóvel por natureza, conforme definida na lei civil”.

Em um Estado Democrático de Direito, prestigiador de uma ordem principiológica, não existe justificativa para defender planejamentos tributários voltados para teses formalistas de submissão do Direito Tributário ao Direito Civil, já que a interpretação teleológica recomenda que os fatos tributários sejam interpretados segundo o sentido econômico contido nas normas tributárias, sempre em consonância com os valores do princípio da capacidade contributiva.

6. O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN

A lei tributária não deve ser dirigida para negar efeitos ou criar obstáculos às soluções preconizadas nos negócios jurídicos celebrados pelas partes, como escolhas aptas e eficientes para os respectivos propósitos negociais. Por outro lado, o Fisco também deve estar aparelhado para impedir que negócios jurídicos montados unicamente por razões de economia fiscal frustrem a legítima arrecadação.

É que num Estado Democrático de Direito, como visto, certas prestações materiais precisam ser levadas a cabo pelo Estado e, para isso, as contribuições tributárias precisam ser levadas aos cofres públicos de acordo com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. A inobservância da verdadeira capacidade contributiva pode levar a situações de grave injustiça.

De modo a evitar que tal ocorra, o uso de uma cláusula geral antielisiva busca legitimar o Estado com aparatos necessários para combater comportamentos tendentes a desvirtuar os fins da lei tributária, por meio do abuso no manuseio de instrumentos jurídicos.

Assim é que o legislador brasileiro, seguindo a trilha de alguns países, implementou a norma geral antielisiva por meio de edição da Lei Complementar nº 104/2001, que introduziu o parágrafo único ao artigo 116, do Código Tributário Nacional, com o seguinte teor:

“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 se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do 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 na lei tributária”.

A propósito, considerando que o combate ao abuso de direito se faz por meio da interpretação jurídica, a rigor a cláusula antielisiva genérica seria desnecessária, na medida em que os valores inerentes à aplicação do princípio da capacidade contributiva já seriam, por si sós, suficientes

para permitir a desconsideração de atos e negócios jurídicos promovidos por contribuintes com fim único de burla da lei tributária.

Não se nega, ademais, que o uso de uma cláusula antielisiva genérica tenha o mérito de corroer a tese de aplicação irrestrita do princípio da tipicidade tributária, ante o fato de que autoriza, expressamente, a administração fazendária a desconsiderar negócios jurídicos que estejam em flagrante distorção com os fins legais.

Outra vantagem da Lei Complementar nº 104/2001 é a abertura permitida para procedimentos consoantes com o devido processo legal, em que a Fazenda, não concordando com o planejamento promovido pelo contribuinte, abre-lhe a oportunidade de adequar seu comportamento às normas sem qualquer penalização, em claro reconhecimento de que não se trata de hipótese de evasão.

A Lei Complementar nº 104/2001, inspirada na legislação francesa, combate o abuso de direito em todas as suas variações, tais como a fraude à lei, o abuso de forma, o abuso na intenção negocial e o abuso de personalidade jurídica.

A fraude à lei se configura pelo contorno da lei proibitiva ou imperativa por meio do uso de um mecanismo ou interpretação tendente a enquadrar o comportamento do contribuinte numa norma de cobertura. Segundo Ricardo Lodi Ribeiro os requisitos para caracterização da fraude à lei são: “os atos devem ser realizados ao amparo do texto de uma norma; os atos realizados ao amparo do texto de uma norma devem perseguir um resultado proibido pelo ordenamento ou contrário a ele (no caso do direito tributário, não há contrariedade ao ordenamento, mas a consequência de pagar o tributo); os atos executados em fraude à lei não devem impedir a devida aplicação da norma que se tentou ocultar”.²³

Famoso caso julgado pelo antigo TFR, objeto da apelação cível 115.478-RS, pode ser ilustrado como exemplo de fraude à lei. O contribuinte reduziu seu encargo fiscal procurando desviar-se da apuração do imposto de renda com base no lucro real por meio da criação de oito sociedades destinadas a enquadramento no lucro presumido, em clara afronta ao espírito da legislação tributária.²⁴

23 **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária...** cit., p. 150.

24 “EMENTA: Ação anulatória de débito fiscal. Imposto de Renda. Lucro presumido. Omissão de receita. Legitimidade da atuação do fisco, em face dos elementos constantes dos autos. Constituídas foram, no mesmo dia, de uma só vez, pelas mesmas pessoas físicas, sócias da autora, 8 sociedades com o objetivo de explorar comercialmente, no atacado e no varejo, calçados e outros produtos manufaturados em plástico, no mercado interno e internacional.

O abuso de forma é figura bem próxima à figura da fraude à lei e consiste basicamente na escolha abusiva de uma forma de direito privado com único objetivo de geração de uma economia fiscal. Ainda segundo as lições de Ricardo Lodi Ribeiro, “a realização do arrendamento mercantil antes da Lei nº 6.099/74 e da inclusão do item nº 52 da lista de serviços do ISS, fixada pela LC nº 56/87, constituía um exemplo de utilização de um contrato atípico que poderia mascarar a realização de uma compra e venda a prazo, quando o preço do bem fosse quase que inteiramente diluído nas prestações, restando uma parcela insignificante para que o arrendatário exercesse sua opção de compra, ao final do contrato”.²⁵

No Brasil tem-se observado que muitas vezes a sociedade é usada como escudo para práticas de atos destinados a prejudicar terceiros e a Fazenda, no caso da legislação tributária. O uso inadequado e abusivo dos tipos societários, especialmente das sociedades limitadas, tem agravado esse quadro. A teoria da desconsideração da personalidade jurídica é o antídoto que o legislador vislumbrou para combater o abuso exacerbado da personalidade jurídica, embora ainda exista uma certa resistência da jurisprudência em aplicar o instituto em sua plenitude, quando amparada numa interpretação restrita dos direitos dos contribuintes.

O vício na intenção negocial, de inspiração na jurisprudência dos países da *common law*, visa a atestar a legitimidade do comportamento do contribuinte por meio do teste do propósito negocial. Caso o único objetivo do contribuinte tenha sido a economia fiscal, o abuso de direito fica caracterizado.

No julgamento do já apontado processo 19515.001895/2007-11, o CARF reconheceu a validade do método como ferramenta de combate à elisão fiscal abusiva.²⁶

Tais sociedades, em decorrência de suas características e pequeno porte, estavam enquadradas no regime tributário de apuração e resultados com base no lucro presumido, quando sua fornecedora única, a autora, pagava o tributo de conformidade com o lucro real”. AC 115.478, Tel. Min. Américo Luz, j. 18.02.1987.

25 **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária...** cit., p. 152.

26 É o que se extrai de trecho do voto do Conselheiro Antonio Bezerra Neto: “Elemento importante de interpretação do fato para a formação da convicção do julgador no sentido de desconsiderar o negócio jurídico com fins meramente de economia fiscal. A esse respeito, faço minhas as palavras do nobre relator que soube muito bem ilustrar a falta do propósito negocial, trilhando caminho mais complexo”. CARF, Processo 19515.001895/2007-11.

A palavra “dissimulação” usada no texto normativo abarca todas essas modalidades, não assistindo razão, nesse ponto, àqueles que veem, na norma em questão, a regulamentação da simulação relativa.²⁷

Uma enorme crítica que se faz ao texto da Lei Complementar nº 104/2001 é que ele violaria o princípio da tipicidade tributária, mas tal argumento não encontra respaldo no texto da Constituição, pois na realidade, como anota Ricardo Lodi Ribeiro²⁸, a proposta da cláusula antielisiva geral é de exatamente permitir ponderação entre os princípios da segurança jurídica e da justiça, ambos reconhecidos pela Carta Magna.

Nesse sentido, tramita no STF a Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN nº 2.446/99 com o propósito de ver afastada do ordenamento o Parágrafo Único do artigo 116 do Código Tributário Nacional por violação ao princípio da tipicidade tributária.

O único mérito da propositura dessa Adin e das teses que apregoam a violação da Constituição, é o clima de incerteza gerado na vacilante jurisprudência do CARF, que acaba equiparando claras situações de limites de planejamentos lícitos com hipóteses de evasão, aplicando institutos de Direito Civil e até mesmo efetuando representações para fins penais.

Diferentemente do que defende Marco Aurélio Greco²⁹, não entendemos que a norma do Parágrafo Único do artigo 116 do CTN configurando-se como norma de eficácia limitada, dependa da regulação para ter validade. Na realidade, o que faz parecer a leitura da norma, pela *intentio* do legislador, é que a consequência da desconsideração dos atos levados a cabo pelo contribuinte deva ser objeto de escrutínio definido em procedimento administrativo, em clara sintonia com o devido processo legal.

27 “Uma parte da doutrina (*) tem entendido que esse parágrafo único consubstancia norma apenas anti-simulação. Esclarece que dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos seus elementos constitutivos significa celebrar dois atos jurídicos distintos: um aparente, geralmente não tributável ou menos tributado, e outro real, geralmente tributável ou mais tributado. O ato jurídico meramente aparente, declarado, porém não querido, visa dissimular, ocultar do fisco o real ato jurídico desejado, porém não declarado. (*) Xavier, Alberto. **Tipicidade e tributação**; Oliveira, Ricardo Mariz de. **Elisão Fiscal ante a Lei Complementar 104**. In: Rocha, Valdir de Oliveira.”. YAMASHITA, Douglas. **Elisão e Evasão de Tributos. Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso de Direito e da Fraude à Lei**. São Paulo, 2005, Lex Editora, p. 143.

28 “Planejamento Fiscal: Panorama Sete Anos Depois da LC nº 104/01”. In **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 159, p. 92.

29 “Ou seja, na medida em que o CTN, neste parágrafo único do artigo 116, prevê a necessidade de uma lei ordinária para disciplinar os procedimentos de aplicação do dispositivo, está determinando que a competência em questão não pode ser exercida de modo e sob forma livremente escolhidos pela Administração Tributária. A desconsideração só poderá ocorrer nos termos que vierem a ser previstos em lei, como corolário da garantia individual do devido processo legal”. GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo, 2008, Dialética, p. 479.

Entretanto, deve-se ter em mente que o reconhecimento do ato em si é tema de materialidade da ocorrência do fato gerador e, portanto, seu reconhecimento depende da ponderação dos valores constitucionais e da aplicação das regras de interpretação da legislação.

7. CONCLUSÃO

O Estado Democrático de Direito concilia o direito de planejamento dos contribuintes com as necessidades de arrecadação do Estado, numa verdadeira ponderação entre os princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva.

Como forma de evitar abusos na interpretação das normas tributária e evitar distorções na aplicação dos princípios, o legislador, seguindo a tradição de outros países, procurou combater a elisão abusiva por meio da introdução da cláusula antielisão genérica, que, no entanto, encontrou forte resistência por parte de uma doutrina formalista que insiste em negar validade a tal comando normativo, forte no argumento de violação de um pretense princípio da tipicidade fechada, o que conduziu a jurisprudência do CARF a capitular as hipóteses de abuso em institutos como o da simulação, em clara distorção de seus efeitos e até mesmo contribuindo para o clima de insegurança, na medida em que hipóteses que a rigor seriam casos de mera desconsideração descambaram para representações penais.

O procedimento trazido pela MP 66/02, não convertida em lei, tinha o claro propósito de separar as hipóteses de evasão, elisão abusiva e elisão lícita e, sua não conversão, aliada ao ajuizamento de uma Adin pendente de julgamento pelo STF há 10 anos, contribuiu bastante para agravamento do quadro de incertezas e inseguranças.

À vista das considerações expostas, entendemos que seria recomendável que o STF, por meio de declaração de validade da introdução da cláusula geral antielisiva no Direito Brasileiro, eliminasse os graus de incerteza oriundos de uma doutrina extremamente positivista e de uma jurisprudência altamente cautelosa do CARF. A partir daí, seria competência do legislador criar o procedimento previsto no Parágrafo Único do artigo 116, do CTN, prestigiando, assim, os valores constitucionais da segurança do contribuinte e da capacidade contributiva. ❖

BIBLIOGRAFIA:

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. São Paulo, 1999, Editora Forense.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e Evasão de Tributos. Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso de Direito e da Fraude à Lei**. São Paulo, 2005, Lex Editora.

CASALTA NABAIS, José. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra, Almedina, 1998.

LODI RIBEIRO, Ricardo. **A Segurança Jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima)**. Rio de Janeiro. Editora Lumen Juris, 2008.

_____. "Planejamento Fiscal: Panorama Sete Anos Depois da LC nº 104;01". *In Revista Dialética de Direito Tributário* nº 159.

_____. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. V. II. Rio de Janeiro, Renovar: 2005.

_____. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro. Renovar, 1997.

_____. **Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro, 2012, Campus Jurídico.

_____. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro, Renovar, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo, Dialética, 2008.

BARROSO, Luís Roberto. **Temas de Direito Constitucional**, Tomo IV. Rio de Janeiro, 2009, Renovar.

CARBONELL, Miguel. "Neoconstitucionalismo: Elementos para una definición". *In*: MOREIRA, Eduardo Ribeiro e PUGLIESI, Márcio. **20 Anos da Constituição Brasileira**. São Paulo, 2009, Saraiva.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo, 2002, Dialética.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa, 1997, Fundação Calouste Gulbenkian.

SALDANHA SANCHES, J.L. **Os limites do planeamento fiscal. Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional**. Coimbra, 2006, Coimbra Editora.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo, 2003, Revista dos Tribunais.