



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**OLÍVIA NOBRE DA HORA**

**A EXIGÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE PLANEJAMENTO**  
**TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Salvador  
2016

**OLÍVIA NOBRE DA HORA**

**A EXIGÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE PLANEJAMENTO  
TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Laís Gramacho

Salvador  
2016

## TERMO DE APROVAÇÃO

**OLÍVIA NOBRE DA HORA**

### **A EXIGÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ODENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,  
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2016

## **AGRADECIMENTOS**

Aos meus pais, Erico e Iralva, pelo amor e apoio incondicional acima de qualquer coisa, e por me fazerem acreditar em mim mesma, mesmo nos momentos em que as dificuldades pareciam preponderar.

Aos meus irmãos, Érica e Gabriel, pelo sentimento constante de fraternidade, que nos une para além dos laços sanguíneos.

À Iian, pela compreensão e carinho durante todo o processo de escrita deste trabalho.

À professora Laís, não somente pela orientação, mas também pela tranquilidade, paciência e disposição.

A todos os amigos que, durante este processo me acalentaram e me fizeram acreditar que tudo isto seria possível. Aos funcionários da biblioteca, por terem se mostrado extremamente disponíveis durante esse percurso.

A todos que fizeram, de alguma forma, este sonho se realizar, meu “muito obrigada”.

## RESUMO

O presente trabalho monográfico tem como objetivo analisar a possibilidade de imposição de exigência de declaração de planejamento tributário no direito brasileiro. Tal avaliação reputa-se relevante no contexto tributário atual, tendo em vista que subsiste uma recorrente pretensão do Fisco em aplicar tal obrigatoriedade aos contribuintes, muitas vezes restringindo inclusive direitos dos mesmos. Deste modo, será analisado, inicialmente, o que se entende por planejamento tributário, bem como conceitos correlatos, clarificando ainda os limites que possui a fiscalização para invalidar ou não atos de planejamento. Para tanto, cabe analisar ainda o entendimento pela existência ou inexistência de uma cláusula geral antielisiva no Brasil, o que implica na compreensão acerca da viabilidade de auto-organização pelo contribuinte ou por seu total impedimento. O exame da possibilidade ou impossibilidade de presunção de dolo ou intuito fraudador nos atos ou negócios que incorram em planejamento também se configura como relevante ao presente trabalho, tendo em vista que a desconsideração destes se dá pelo entendimento de que tais atos possuem automaticamente este objetivo. Serão retratados ainda os princípios basilares do Direito Tributário que ocasionalmente viriam a ser violados pela aplicação da obrigatoriedade, bem como as vedações que traria o ordenamento jurídico brasileiro a tal anseio do Fisco.

**Palavras-chave:** planejamento tributário; elisão fiscal; evasão fiscal; obrigatoriedade de declaração; *business purpose*.

## ABSTRACT

The following lesson has the intention of analyze the possibility of impose the exigency of a tax planning declaration in Brazil. The significance of that analizys concerns the current context of tributation in that coutry, once there is an intention of the Brazilian Revenue in impose that declaration, which, in many times, offends the principles of Tax Law. The problem that concerns to this discussion is relatad with the imputation of deceit, fraud, and bad faith in some cases of tax planning, automatically considering these acts as deliberately incorrects. The exam of the possibility or impossibility of desconsidering theses acts or transactions that incurs in tax planning is the central problematic of this assay, in which remains necessary the study of the business purpose theory, and the limitation of the possibility of self-organization of the taxpayers, distinguishing the concepts of tax evasion and tax avoidance and its limits in brazilian tax law.

**Keywords:** tax planning; business purpose theory; tax evasion; tax avoidance.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
Cadin	Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público
CF/88	Constituição Federal da República
CTN	Código Tributário Nacional
ECD	Escrituração Contábil Digital
EFD	Escrituração Fiscal Digital
MP	Medida Provisória
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
PRORELIT	Programa de Redução de Litígios Tributários
RFB	Receita Federal do Brasil
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>2</b>	<b>DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</b> .....	12
2.1	A TRIBUTAÇÃO NO CONTEXTO DO CENÁRIO EMPRESARIAL BRASILEIRO.....	12
2.2	CONCEITO.....	16
<b>2.2.1</b>	<b>A configuração do planejamento tributário</b> .....	17
2.3	DISTINÇÕES NECESSÁRIAS.....	22
<b>2.3.1</b>	<b>Evasão Fiscal</b> .....	22
<b>2.3.2</b>	<b>Simulação</b> .....	24
<b>2.3.3</b>	<b>Fraude</b> .....	26
<b>2.3.4</b>	<b>Elusão fiscal</b> .....	28
<b>2.3.5</b>	<b>Elisão fiscal ou planejamento tributário</b> .....	29
2.4	CLÁUSULA ANTIELISÃO E LIMITES PARA O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	32
2.5	ABUSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, FRAUDE À LEI E A TEORIA DO <i>BUSINESS PURPOSE</i> .....	34
<b>2.5.1</b>	<b>Abuso de direito tributário</b> .....	34
<b>2.5.2</b>	<b>A origem da teoria do <i>business purpose</i></b> .....	36
<b>2.5.3</b>	<b>A teoria do <i>business purpose</i> no Brasil</b> .....	37
<b>3</b>	<b>LIMITES PARA A ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PELO ESTADO</b> .....	41
3.1	A ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA DO ESTADO E SEUS LIMITES E PRINCÍPIOS.....	41
3.2	PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	44
<b>3.2.1</b>	<b>A questão da tipicidade</b> .....	49
3.3	PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA.....	51
3.4	PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO.....	54
<b>4</b>	<b>O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN E A CRIAÇÃO DE MECANISMOS PARA FISCALIZAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</b> .....	57
4.1	JUSTIFICATIVAS PARA A CRIAÇÃO DE MECANISMOS DE	

	FISCALIZAÇÃO.....	57
4.2	OBRIGATORIEDADE DE DECLARAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO INTERNACIONAL.....	60
4.3	“E-GOVERNO”: SPED CONTÁBIL (ECD) E SPED FISCAL (ECF).....	67
4.4	A TENTATIVA DE IMPOSIÇÃO DE DECLARAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO (MEDIDA PROVISÓRIA N° 685/2015).....	71
4.4.1	A Medida Provisória n° 685 de 21 de Julho de 2015.....	71
4.4.2	Das tentativas de imposição de obrigatoriedade de declaração de planejamento tributário no Brasil .....	72
	<b>Supressão, redução e diferimento de tributo, razões extratributárias</b>	
4.4.3	<b>relevantes e forma não usual – da abertura da conceituação prevista pela MP 685.....</b>	80
5	<b>DOS LIMITES PARA A EXIGÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....</b>	85
5.1	MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA .....	85
5.1.1	“Lei” tributária.....	85
5.1.2	Medidas provisórias sobre matéria tributária.....	87
5.1.3	As tentativas de imposição de declaração de planejamento tributário por meio de Medida Provisória .....	90
5.2	DA INDEFINIÇÃO DO RELEVANTE CARÁTER EXTRATRIBUTÁRIO	92
5.2.1	Ofensa ao princípio da segurança jurídica.....	93
5.2.2	Ofensa ao princípio da livre iniciativa.....	96
5.2.3	Ofensa ao princípio do contraditório.....	98
5.3	DA IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO DE DOLO E SONEGAÇÃO FISCAL.....	99
6	<b>CONCLUSÃO.....</b>	107
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	110

## 1 INTRODUÇÃO

As temáticas relativas ao planejamento tributário representam uma das maiores divergências do Direito Tributário atual, sendo este permeado de discussões dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

O instituto do planejamento tributário no Brasil sempre trouxe debates acerca da imposição dos seus limites dentro da Ordem Tributária Nacional, considerando-se a sua relevância econômica, jurídica e política. Nesse sentido, a também chamada elisão fiscal ou evasão fiscal lícita, possui proteção no ordenamento jurídico, que se caracteriza como a busca, pelo contribuinte, de redução de carga tributária, dentro dos limites da lei.

Desse modo, discutir o planejamento tributário é discutir toda uma gama de direitos aplicáveis à livre iniciativa dos particulares dentro de um Estado capitalista.

O presente trabalho monográfico foi motivado pela tentativa de imposição de obrigatoriedade de declaração de atos e negócios jurídicos que incorram em planejamento tributário, prevista na Medida Provisória nº 685 de 21 de julho de 2015, que instituiu o PRORELIT – Programa de Redução de Litígios Tributários e pretendeu desconsiderar os atos e negócios jurídicos que apresentassem supressão, redução ou diferimento de tributo, bem como aqueles realizados sem razões extratributárias relevantes; de modo que esta situação proporcionou a percepção de que o Fisco brasileiro esforça-se constantemente para reduzir de maneira progressiva a liberdade negocial e de auto-organização dos empresários, empresas e contribuintes pessoas físicas.

Tal pesquisa mostrou não ter sido esta a primeira vez que a Administração tentou impor tal obrigação ao contribuinte, de modo que a discussão acerca de sua abrangência e possibilidades de instituição remontam-se atuais e palpitantes.

Essas tentativas configuram-se como restrições cada vez mais intensas e desproporcionais à liberdade dos contribuintes, acobertadas pela justificativa de se aumentar a fiscalização tributária e reduzir a evasão fiscal, a obrigatoriedade de declaração de planejamento empresarial, em verdade, possui intuito único de aumento de arrecadação por meio de tributos.

Em que pese todas as investidas do Fisco em atribuir as referidas obrigações tenham sido desconsideradas, e não tenham efetivamente ingressado no ordenamento jurídico brasileiro, se

compreende que é possível, a qualquer momento, que novas tentativas surjam com o mesmo intuito, vez que, cada vez mais o comportamento natural do contribuinte é esquivar-se da tributação; e, de outro lado, o Fisco tem se organizado para garantir a arrecadação.

O questionamento que se traz, portanto, diz respeito até que ponto poderia o Fisco se envolver nas atividades negociais do contribuinte, limitando sua liberdade de auto-organização, imputando-lhe a escolha de sempre arcar com a maior tributação, sob pena de incorrer em desrespeito à lei.

O presente trabalho tem a pretensão de debater justamente esses questionamentos, trazendo os dois lados dessa discussão, qual seja, a contraposição entre a necessidade de reduzir a evasão fiscal muitas vezes realizada pelos contribuintes e a liberdade que este possui de organizar e estruturar sua própria atividade, podendo escolher livremente dentre as opções que impliquem em redução de tributo.

Primordialmente, cabe a este trabalho conceituar a controvertida figura do planejamento tributário, distinguindo-a de conceitos como elusão, simulação, fraude, e evasão fiscal, tendo em vista que são constantemente confundidos não somente na doutrina, mas especialmente na seara legislativa. Deste modo, o primeiro capítulo versa sobre tais diferenciações, contextualizando, inclusive, tal figura dentro do cenário empresarial brasileiro.

Em seguida, cabe vergastar acerca da existência de uma suposta cláusula geral antielisão no direito tributário brasileiro, bem como as teorias que a patrocinam e os limites da intervenção do Fisco na liberdade negocial e contratual dos contribuintes, além das limitações do que se defende como planejamento tributário.

No capítulo seguinte, cabe esclarecer de maneira mais aprofundada acerca das possibilidades de fiscalização pela Administração dos atos de planejamento tributário realizados por seus administrados, trazendo à tona, neste momento, os princípios que regem esta função fiscalizatória.

O quarto capítulo identifica as justificativas existentes para a criação de mecanismos de fiscalização, bem como o que se configuraria como uma declaração de planejamento tributário, analisando ainda a existência de tal instituto no âmbito do direito comparado, ou seja, avaliando o entendimento e aceitação desta figura na seara internacional.

Analisa-se, ainda neste capítulo, acerca das constantes tentativas de obrigar o contribuinte a realizar a declaração dos atos compreendidos como de planejamento.

Cabe ao capítulo final avaliar a (im)possibilidade de imposição da referida obrigação no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, analisando-se ainda a vedação de sua determinação por meio de medida provisória (como foram realizadas todas as tentativas do Fisco em fazê-la), além de verificar os princípios constitucionais que seriam feridos, se acaso fosse acatada tal pretensão, e que devem ser respeitados numa futura proposta de implementação.

Por fim, avalia-se ainda a impossibilidade de presunção automática de dolo e sonegação fiscal nos casos em que o contribuinte realizar atos meramente com intuito de evitar a incidência ou reduzir a sua tributação, no contexto da exigência de declaração de planejamento.

## 2 DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

### 2.1 A TRIBUTAÇÃO NO CONTEXTO DO CENÁRIO EMPRESARIAL BRASILEIRO

O Direito Tributário é o ramo do direito que estuda o conjunto de normas que regulam os tributos e os seus desdobramentos dentro do ordenamento jurídico. O objetivo dessa área de atuação não se restringe unicamente à regulamentação da atividade financeira do Estado no que tange à arrecadação, porque haverá, em verdade, uma regulação de tudo que o Estado poderá exigir de seus contribuintes, além das prerrogativas, limites, deveres e direitos dentro dessa relação Estado-contribuinte. É nesse sentido que os tributos se apresentam como elementos essenciais e principais da arrecadação financeira de um Estado, mas possuem função que extrapola essa visão.

Segundo Ricardo Lobo Tôres:

A relação jurídica tributária é complexa, pois abrange um conjunto de *direitos e deveres* do Fisco e do contribuinte. A Fazenda Pública tem o direito de exigir do contribuinte o pagamento do tributo e a prática de atos necessários a sua fiscalização e determinação; mas tem o dever de proteger a confiança nela depositada pelo contribuinte. O sujeito passivo, por seu turno, tem o dever de pagar o tributo e de cumprir os encargos formais necessários à apuração de débito; mas tem o direito ao tratamento igualitário por parte da Administração e ao sigilo com relação aos atos praticados<sup>1</sup>.

De maneira simplificada, o Estado, imbuído da necessidade de arrecadação, vai exercer suas funções legislativa, administrativa e julgadora, implicando para o contribuinte a existência de uma carga tributária condizente com as necessidades financeiras e econômicas desse Estado que o tributa.

No Brasil, 35,42% do Produto Interno Bruto corresponde à carga tributária<sup>2</sup>, de modo que a cada ano, esse percentual é majorado, batendo recordes de crescimento e, conseqüentemente, de arrecadação, havendo, inclusive, previsão de manutenção desse aumento em 2016 e caminhando para a carga tributária mais elevada da história brasileira.

Se por um lado, há de se falar em uma crescente busca pelo Estado do aumento de sua arrecadação tributária, por outro lado, justifica-se também a vontade e, especialmente, necessidade dos contribuintes de reduzi-la, para que haja não somente uma otimização da

---

<sup>1</sup>TÔRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 234

<sup>2</sup>GLOBO, G1. São Paulo, **Carga tributária avança para 35,42% do PIB em 2014, aponta IBPT**. Globo, G1. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/05/carga-tributaria-avanca-para-3542-do-pib-em-2014-aponta-ibpt.html>>. Acesso em: 16 set. 2015.

atividade praticada, bem como a sua própria sustentação. Aqui se destaca não somente o contribuinte dentro da perspectiva de uma pessoa física, mas também, e principalmente, das pessoas jurídicas, constantes alvos de aumento de tributação.

Sem sombra de dúvida, a tributação age como um instrumento fundamental para a concretização da ordem econômica, possuindo função não somente arrecadadora, mas também distributiva, no sentido de que redistribui a renda e reduz desigualdades<sup>3</sup>, na medida em que satisfaz as necessidades públicas. Há uma transferência lógica dos recursos do setor privado para o setor público que possibilita a ação do Estado<sup>4</sup>, o que causa, muitas vezes, uma indignação por parte dessas pessoas (físicas ou jurídicas) que se configuram no polo passivo dessa relação jurídica.

Vislumbra-se, portanto, uma resistência tributária pautada pela existência de uma carga tributária que cresce de forma exponencial<sup>5</sup>, dificultando, em diversos casos, o desenvolvimento econômico e social, tendo em vista que, mesmo havendo uma premissa de tributação com fins de distribuição de renda, a tributação se mantém elevada, mas pessimamente distribuída<sup>6</sup>. Por outro lado, existe um Estado ineficiente, que impõe uma série de burocracias e entraves para o andamento natural da vida privada e não realiza as necessidades públicas na medida proporcional à carga que impõe.

Nesta ambientação é que está inserido o exercício das atividades empresariais e econômicas, que possuem relação intrínseca com a carga tributária, considerando-se que a tributação está inserida nos custos do empreendimento, sendo de extrema relevância inclusive para a avaliação da decisão de iniciar ou não determinada atividade, ou de que tipo de atividade deve ser iniciada, ressaltando-se que todos esses fatores são essenciais para as escolhas e projetos dos empresários.

A figura do empresário, segundo o art. 966 do Código Civil remete-se a “quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”. Neste sentido, tem como principal objetivo analisar a necessidade de demanda de determinado produto ou serviço dentro da sociedade e assim, ofertá-la, com o objetivo de lucro. Deve se entender aqui “empresário” tanto no sentido de um indivíduo singular que atua no mercado, quanto de uma sociedade empresária.

---

<sup>3</sup> TAKANO, Caio Augusto. Livre Concorrência e Fiscalização Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 223, abr. 2014, p. 57.

<sup>4</sup> FEITOSA, Raymundo Juliano; SOUZA, Roney José Lemos Rodrigues. A Fiscalização Tributária e a Constituição. **Revista da Faculdade de Direito de Caruaru**. Caruaru: Ideia. v. 40, n. 1, jan/jun. 2009, p. 277.

<sup>5</sup> *Ibidem*, p. 280.

<sup>6</sup> *Ibidem*, p. 281.

Não há de se negar, portanto, que é inerente à condição de ser empresário a busca incessante pelo alcance do lucro, porque o que se espera no exercício da atividade econômica é que se tenha um retorno econômico e financeiro de todos os investimentos realizados a título de promover a referida atividade.

Nesse sentido, entende Ricardo Mariz de Oliveira que, tanto para o contribuinte pessoa natural ou para as sociedades, especialmente as empresárias no momento em que realizam a sua organização, reorganização ou quando adentram em novos negócios que, justamente por ter como destinação a obtenção e partilha de lucro, nada é mais natural que se busque a minimização dos gastos, vislumbrando o aumento de lucros <sup>7</sup>.

Roberta Nioac entende, portanto, que “o lucro é, então, o resultado esperado quando a análise e a concretização do negócio foram adequadas à realidade” <sup>8</sup>, entendendo ainda que o empresário deverá encarar todos os riscos e custos da atividade exercida, incluindo os tributos pagos ao Poder Público sobre os resultados econômicos obtidos através do seu empreendimento, restando demonstrada, através desta, a capacidade contributiva do mesmo.

Em que pese seja possível se falar na demonstração de capacidade contributiva através do lucro auferido pelos contribuintes, deve se atentar ao fato de que não pode o Poder Público embargar as atividades econômicas prestadas pelos particulares através de tributação excessiva, tendo em vista que, dificultar o exercício destas, causa impacto extremamente negativo na sociedade, reduzindo empregos e o próprio desenvolvimento econômico do país.

A capacidade contributiva, segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>9</sup>, seria, portanto, um padrão de referência utilizado pela Fazenda Pública para estimar a carga tributária de cada um dos seus contribuintes, sendo este o seu maior desafio, qual seja, mensurar a possibilidade econômica que cada contribuinte em particular tem de contribuir para o erário no pagamento de tributos.

O referido autor alude ainda ao fato da insatisfação dos particulares em relação ao constante avanço desmedido do Poder Público no seu patrimônio, de modo que muitas vezes, sequer há atinência aos fatos demonstrativos de real riqueza, tributando indistintamente fatos que, mesmo legalmente previstos, na prática, não demonstrariam capacidade contributiva.

---

<sup>7</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, Saraiva, 2013, p. 456.

<sup>8</sup> NIOAC, Roberta Prado *et al.* Determinantes estratégicas na escolha do tipo societário: LTDA ou S.A.?. In: PEIXOTO, Daniela Monteiro; PRADO, Roberta Nioac; SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coords.). **Estratégias Societárias, Planejamento Tributário e Sucessório**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 28-29.

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed., São Paulo: Saraiva, 2015, p. 174.

Há, portanto, de se avaliar o princípio da capacidade contributiva por dois ângulos: o objetivo e o subjetivo. Segundo Antônio Roberto Sampaio Dória, o aspecto objetivo se consubstanciaria na exteriorização de riquezas passíveis de serem alcançadas por um ônus fiscal, enquanto o aspecto subjetivo diria respeito à proporção da renda ou patrimônio de cada contribuinte, individualmente, na qual ele pode participar na captação de tributos <sup>10</sup>.

Se por um lado, a capacidade contributiva é essencial para se avaliar quem pode contribuir e quanto pode contribuir, não se pode ignorar que tal princípio deve respeitar um ideal de proporcionalidade, ou seja, um senso de justiça do que é possível se extrair daquele contribuinte sem prejudicá-lo de maneira exacerbada, tendo em vista que, ao se ignorar tal fator haverá, conseqüentemente, um desequilíbrio entre o que é justo, o que é necessário ao erário e a liberdade do contribuinte, no que tange ao seu próprio sustento ou da sua atividade.

A tributação excessiva, portanto, dificulta o desenvolvimento do mercado econômico e societário brasileiro, à medida que onera além do aceitável e suportável o exercício das atividades prestadas pelos particulares, de modo que mesmo não expressamente, acaba por incorrer na faceta confiscatória do tributo, o que jamais pode ser tolerado no Direito Tributário Brasileiro, posto previsão do art. 150, IV da Constituição Federal <sup>11</sup>.

Michel Haber Neto <sup>12</sup> vai além, alegando possuir o Brasil um cenário inóspito para o desenvolvimento das atividades econômicas, posto a alta carga de tributação inferida aos seus governados, estando esta entre as mais elevadas de todo o mundo. Ademais, a excessiva burocracia a qual o ramo tributário está submetido também contribui para o desestímulo aos investimentos nacionais e internacionais para o desenvolvimento empresarial no país.

Alega ainda custar ao país uma considerável redução da competitividade dos produtos e serviços ofertados por seus empreendedores no mercado internacional, já que o peso que sofrem a título de tributação, tanto incidindo diretamente nos produtos, quanto no que tange ao próprio exercício da atividade, tornam seus preços menos atraentes.

Isso promove inclusive o desinteresse de investimentos internacionais dentro do país, por conta da alta carga suportada a título de importação. Obviamente que esse factoide traz

---

<sup>10</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e “due process of law”**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p.181-182.

<sup>11</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco

<sup>12</sup> HABER NETO, Michel. Limites Normativos ao Planejamento Tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. V. 223, abr. 2014, p. 116.

unicamente malefícios aos próprios contribuintes brasileiros, tanto na posição de empresário no exercício da atividade, quanto na posição de consumidor e contribuinte.

Além disso, Michel Haber Neto cita ainda os *compliance costs*, ao que traduz como “custos de conformidade”, quais sejam, aqueles encargos indiretos, investidos em deveres instrumentais decorrentes da confusa tributação brasileira, onde os contribuintes acabam sendo obrigados a investir em advogados e contadores, contratados para interpretar as complexidades das normas tributárias nacionais para que sejam satisfeitas as suas obrigações<sup>13</sup>.

Vigora no Brasil a liberdade de iniciativa na ordem econômica, que é exercida unicamente pela iniciativa privada, ressalvadas as exceções previstas constitucionalmente<sup>14</sup>. Desse modo, o setor privado atuará livremente, de sorte que interferências abruptas dentro do exercício dessa livre iniciativa configuram como um embargo a esta, devendo se analisar friamente essa atuação, visto que não será própria do Estado.

Ocorre que as situações apresentadas acima acabam por interferir diretamente na livre iniciativa, *players* do mercado nacional e internacional, que acabam sendo acometidos pela grande interferência negativa do Estado no que tange à tributação que, em que pese configure-se como extremamente necessária à manutenção do sistema como um todo, não pode intervir de maneira tão pesada na atividade econômica, sob pena de impossibilitá-la e ir de encontro com o ideal de mercado neoliberal.

Frente ao pesado ônus que é atribuído ao contribuinte dentro dessa elevada carga tributária, é que surge a figura do planejamento tributário como uma medida para se tentar equilibrar essa sobrecarga tributária com a possibilidade de redução legal do pagamento de tributos.

## 2.2 CONCEITO

Marco Aurélio Greco conceitua planejamento tributário da seguinte forma:

Consiste na adoção, pelo contribuinte, de providências lícitas voltadas à reorganização de seus negócios com vistas a dar vida à hipótese que não configuraria (aos olhos do contribuinte) um fato gerador do imposto, ou à sua

---

<sup>13</sup> HABER NETO, Michel. Limites Normativos ao Planejamento Tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. V. 223, abr. 2014, p. 116.

<sup>14</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 24.

configuração de um modo que resulte tributo em dimensão inferior à que existira caso não tivessem sido adotadas tais providências <sup>15</sup>.

Segundo Livia de Carli Germano, nada mais seria do que um estudo, ou seja, uma verdadeira análise, a ser realizada pelo contribuinte, da antecipação dos efeitos jurídicos de atos e negócios jurídicos que serão futuramente praticados, de modo que, dentre estes, ele escolherá executar o menos oneroso, ou seja, incorre no exercício da autonomia privada e da livre iniciativa, na medida em que estará o particular buscando garantir e proteger a sua propriedade privada, impondo a si mesmo a menor carga tributária possível<sup>16</sup>.

Em concordância a esse pensamento se encontra também Edmar Oliveira Andrade Filho, que preceitua que:

A expressão 'planejamento tributário' é utilizada para fazer referência a uma atividade ou uma técnica de prospecção de alternativas de redução de carga tributária suportada pelas pessoas e pelas empresas, sempre em consonância com o ordenamento jurídico em vigor <sup>17</sup>.

Se apresenta, portanto, como o conjunto de atos adotados pelo contribuinte com o intuito de reduzir a carga tributária, bem como impedir a incidência de certos tributos, o que ocorre de maneira a respeitar a legalidade e licitude na seara tributária. É assim que configura, portanto, como uma proteção do contribuinte para que se evite, de maneira legítima, pagamento em excesso, quando existe possibilidade de pagamento reduzido.

Cada vez mais se discute a existência e as limitações desta figura, tendo em vista os exacerbados aumentos nas cargas tributárias, de modo que o empresário, objetivando o lucro, busca reduzir, cada vez mais, os seus gastos, especialmente no que tange à tributação. O instituto do planejamento tributário passa a se configurar de extrema relevância para a saúde e sobrevivência empresarial na atual conjuntura política, econômica e social brasileira, de modo que não há de se pensar em estruturação empresarial sem que se relacione com o planejamento.

### 2.2.1 A configuração do planejamento tributário

Para melhor entendimento do instituto abordado, cabe elucidar que a Constituição Federal vai repartir e outorgar competência à União, Estados, Distrito Federal e Municípios que, no

<sup>15</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 195.

<sup>16</sup> GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e Limites Para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 28-29.

<sup>17</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 7.

exercício dessa competência irão instituir os respectivos tributos, dentro dos limites do princípio da legalidade estabelecido no art. 150 da CF/88.

Neste diapasão, a leis que instituem os tributos deverão estabelecer, conforme o inciso III do art. 97 do Código Tributário Nacional, “a definição do fato gerador da obrigação tributária principal”, de modo que o contribuinte, dentro da definição legal, saberá previamente quais fatores poderão ser tributados, se ocorridos.

É nesse momento, que se fala em antecedente normativo da regra matriz da incidência tributária, qual seja, o fato gerador da obrigação tributária. O art. 114 do Código Tributário Nacional traz conceito conciso e direto, para entender que “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

A descrição do fato gerador, portanto, representará justamente a hipótese de incidência de um tributo, ou seja, qual o fato que, ocorrendo na realidade terá como consequência a obrigatoriedade de pagamento de determinado tributo.

O fato gerador será considerado evento necessário quando se perceber que, sem a sua ocorrência, não se tem o condão de fazer nascer a obrigação. Por outro lado, será considerado suficiente no sentido de que é necessária unicamente a sua ocorrência para que a obrigação passe a existir.

As normas jurídicas tributárias constam de sua estrutura hipótese, mandamento e sanção, de modo que o comando somente será obrigatório quando o fato previsto na hipótese da lei (mandamento) tiver ocorrido no mundo dos fatos e se realizados pelas pessoas enquadradas nas hipóteses previstas <sup>18</sup>.

As normas instituidoras de tributos, no que tange à sua hipótese de incidência, necessitam determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária (aspecto pessoal), o seu conteúdo substancial (aspecto material), o local (aspecto espacial) e o momento do seu nascimento (aspecto temporal) <sup>19</sup>, ou seja, todos os elementos mínimos para que seja possível ao contribuinte e ao Fisco identificar a sua ocorrência.

Sendo o princípio da legalidade um dos alicerces do Estado Democrático de Direito, deve se compreender que não se pode obrigar ninguém a fazer ou deixar de fazer nada, que não em virtude de lei, de modo que esse princípio acaba por criar um direito público subjetivo do

---

<sup>18</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 42-43.

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 78.

cidadão de exigir que todas as obrigações interpostas a ele sejam instituídas unicamente por meio de lei <sup>20</sup>.

A pretensão é resguardar a segurança jurídica, tendo em vista que o Direito Tributário é regido por uma legalidade formal e uma legalidade material, conhecida, de maneira simplificada, como a tipicidade dentro da seara tributária, de modo que o contribuinte tenha a possibilidade de identificar precisamente a ocorrência ou in ocorrência de um fato gerador, sem a necessidade de recorrer à Administração, tendo em vista a impossibilidade de discricionariedade no âmbito tributário.

A conceituação de fato gerador tem extrema relevância ao se falar em planejamento tributário, tendo em vista que, se apenas com a ocorrência do fato definido como necessário e suficiente é que surge a obrigação, vinculando o sujeito passivo ao pagamento, esse potencial sujeito passivo terá como pretensão principal evitar a ocorrência do fato gerador, através de atos e negócios jurídicos que evitem ou reduzam o peso dos tributos e ele imputados.

Planejamento tributário, portanto, será aquela atividade de organização do patrimônio do contribuinte, através de atos e negócios jurídicos, ou seja, de providências lícitas tomadas por este com fulcro na não realização do fato gerador, ou à sua realização que implique no pagamento de tributo em valor reduzido.

Marco Aurélio Greco distingue três fases do debate relativo ao planejamento tributário, tratando-os ao longo de sua obra, o que será tratado de forma resumida no presente trabalho. O autor utiliza como base para tal classificação os limites da liberdade do contribuinte em organizar a sua vida no que tange aos tributos a ele imputados, diferenciando esses momentos em: *liberdade salvo simulação*, *liberdade salvo patologias dos negócios jurídicos* e *liberdade com capacidade contributiva* <sup>21</sup>.

No caso da primeira fase, qual seja, a da liberdade salvo simulação, aponta o referido autor que a maior parte da doutrina e da jurisprudência compreendiam que a liberdade do contribuinte para dispor dos seus próprios atos era absoluta, exceto quando se tratasse de atos ilícitos, de atos realizados após o fato gerador ou com simulação, motivo pelo qual não poderiam ser tolerados pelo Fisco. Tal situação se configuraria por se entender que o tributo seria uma agressão ao patrimônio do indivíduo, de modo que o Direito Tributário, consubstanciado nessa liberdade de atuação do contribuinte, serviria de proteção contra essa

---

<sup>20</sup> MEYER-PFLUG, Samantha. Do princípio da Legalidade e da Tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 148-149.

<sup>21</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 133-368.

suposta invasão. Utilizava-se, então, como elemento fundamental a legalidade estrita, que vedava a analogia e incorria numa tipicidade fechada do Direito Tributário <sup>22</sup>.

As consequências desse modelo dizem respeito, em primeiro lugar, ao aumento de operações meramente formais, ou seja, realizadas unicamente para verificação da legalidade e contabilidade; e, em segundo lugar, a uma inflação normativa, ou seja, cada vez que o contribuinte tentava ampliar a sua liberdade, o Fisco criava novas normas tributárias com o intuito de reduzi-la, o que levava à terceira consequência, que é justamente a criação de um sistema extremamente complexo que, ao longo do tempo iria perder sua coerência e, portanto, sua segurança <sup>23</sup>.

A segunda fase é a da liberdade, salvo patologias e vai ter foco no estudo das demais patologias que podem ser praticadas pelo contribuinte, para além da simulação, porque se entende aqui que estas também poderiam contaminar o negócio jurídico. Aqui, Marco Aurélio já reconhece a existência efetiva do que se chama atualmente pelo termo planejamento tributário, surgindo do embate de interesses entre Fisco – que busca sempre a efetividade e aumento da sua arrecadação – e o contribuinte – que tem como objetivo reduzir a onerosidade da sua carga tributária. Assim, seria considerado o planejamento tributário como a adoção de providências lícitas pelo contribuinte no sentido de reorganizar seus atos e negócios jurídicos para evitar o fato gerador de um tributo, ou realizá-lo de modo a reduzir o seu valor <sup>24</sup>.

O que vai ser questionado nessa fase é se esse direito à auto-organização seria absoluto, tendo em vista que o autor entende que existe uma diferença essencial entre os critérios relativos à existência do direito e, diferentemente, os critérios relativos ao exercício desse direito. Neste âmbito é que se iniciam os debates acerca da figura do abuso de direito, que surge como meio para inibir práticas que se encontram na esfera da licitude, mas que trazem desequilíbrio à relação contribuinte-Fisco. O ato abusivo, portanto, mesmo sendo lícito, não pode ser oposto ao Estado. Além da figura do abuso de direito, surgem também nesse contexto os institutos da fraude à lei e da simulação, todos a serem tratados pormenorizadamente em momento posterior <sup>25</sup>.

A terceira fase do debate é a fase da liberdade com capacidade contributiva, que se trata de um princípio constitucional tributário que retira o predomínio da liberdade do indivíduo para

---

<sup>22</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 133-138.

<sup>23</sup> *Ibidem*, p. 138-139.

<sup>24</sup> *Ibidem* p. 194-196.

<sup>25</sup> *Ibidem*, p. 197-204.

inserir um ideal de solidariedade social ao Direito Tributário <sup>26</sup>. A capacidade contributiva foi incluída no ordenamento jurídico brasileiro como princípio constitucional a partir da Constituição Federal de 1988 que, em seu artigo 145, §1º prevê:

Art. 145, §1º: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Pode se compreender, portanto, que, mesmo que o contribuinte aja com completa licitude e sem incorrer em quaisquer patologias contaminantes dos atos jurídicos, não pode ele simplesmente agir com total liberdade, tendo em vista que os seus atos, a partir deste momento, estão limitados pela constitucionalidade do princípio da capacidade contributiva, que visa alcançar uma verdadeira justiça tributária e um ideal de isonomia em toda a sociedade.

A terceira fase do debate acerca do planejamento tributário é a que vem sendo vivenciada atualmente, em que pode se observar uma tentativa do legislador de realizar justiça social por meio de imputação de tributação superior ou inferior com base nas diferenças econômicas, financeiras, sociais de cada contribuinte, individualmente, onerando aqueles que apresentem maior capacidade contributiva e desonerando aqueles que não manifestem capacidade contributiva, ou seja, aqueles que não apresentam condições financeiras para contribuir.

Resta muito claro, portanto, que se adotou um tratamento aristotélico <sup>27</sup> no que tange à capacidade contributiva, vez que incorre justamente no pensamento de tratar desigualmente os desiguais na medida de sua desigualdade, para somente assim se alcançar uma isonomia.

Nesse contexto é que, para aqueles que apresentam capacidade contributiva de maneira efetiva, a tributação passou a se configurar cada vez mais custosa, já que é imputada a estes todo o peso dessa busca por um Direito Tributário mais justo.

Na visão de Edmar Oliveira Andrade Filho <sup>28</sup>, o embate acerca do planejamento tributário é tão fértil porque diz respeito justamente aos limites do poder de tributar e a essa obrigação de solidariedade imputada aos contribuintes para o custeio das atividades estatais, o que faz com

---

<sup>26</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 319-320.

<sup>27</sup> O pensamento aristotélico aqui referido diz respeito ao seu ideário de igualdade, que consistia no tratamento de modo desigual aqueles que apresentem, entre si, desigualdade, dentro da medida desta. Tal situação pode ser observada nitidamente nos fundamentos da capacidade contributiva, que impõe aos contribuintes tributação diferenciada a depender de sua possibilidade econômica e financeira de contribuir para o sistema, de modo que se onera aqueles que apresentem maior capacidade e reduz-se a carga tributária daqueles considerados mais necessitados.

<sup>28</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 32.

que haja um conflito de interesses entre o Estado arrecadador e os particulares. Por tais motivos, é extremamente natural que o particular continue buscando meios para reduzir o pesado ônus imposto a estes no que tange à sua tributação.

Desse modo, possui o planejamento grande relevância na seara das liberdades de auto-organização dos contribuintes, pautando-se sempre na análise da ocorrência do fato gerador como elemento fundamental do mesmo, tendo em vista que o que se pretende é evitar a sua ocorrência, cabendo ainda o exame de quais figuras configurariam ou não como planejamento, o que será realizado a seguir.

### 2.3 DISTINÇÕES NECESSÁRIAS

Para se debater planejamento tributário, suas implicações e limites, é necessário se discutir a existência das figuras da elisão, evasão, sonegação e fraude, que não se confundem e, por tal motivo, demonstram a necessidade de serem diferenciadas.

#### 2.3.1 Evasão Fiscal

Inicialmente, cumpre conceituar a evasão fiscal (em inglês, *tax evasion*), que se configura como a tentativa de fuga do pagamento de um tributo que já existe, ou seja, o fato gerador já ocorreu, de modo que não seria mais possível se desvencilhar da incidência da obrigação tributária.

Além disso, compreende-se que a evasão não ocorre somente em momento posterior ao fato gerador, podendo estar configurado quando, mesmo antes da sua ocorrência, tenham sido realizados atos ou omissões que busquem o não pagamento do tributo, mas que sejam legalmente proibidos ou não sejam legalmente permitidos.

Michel Haber Neto <sup>29</sup> compreende a evasão fiscal como uma espécie de planejamento tributário ilícito, ou seja, aquele que não seria permitido pelo ordenamento, utilizando ainda a expressão “elisão ilícita”. Entretanto, a expressão “evasão fiscal” para se remeter aos atos praticados em desconformidade com a lei parece demonstrar um termo mais adequado e

---

<sup>29</sup> HABER NETO, Michel. Limites Normativos ao Planejamento Tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 223, abr. 2014, p. 122.

didático para a compreensão do instituto, inclusive porque, ao se tratar de planejamento, não haveria de se falar em qualquer ilicitude, tendo em vista se tratar de possibilidade do contribuinte dentro da sua esfera de direitos na organização da sua atividade.

Deste modo, o contribuinte se vale de meios ilícitos para contornar a lei e minorar, retardar ou anular por completo a incidência da tributação ou o cumprimento da obrigação tributária, agindo de maneira escusa, o que não pode ser aceito pelo ordenamento jurídico, posto se tratar de afronta direta a seus preceitos e princípios. É justamente a intenção de fraudar um credor, que neste caso será o próprio Fisco.

Refere-se aqui a um ato manifestamente *contra legem*, não sendo necessárias grandes investigações acerca dos seus efeitos, tendo em vista que não coadunam com o ordenamento jurídico vigente, o que irá implicar na desconsideração do negócio jurídico, bem como a aplicação de penalidades previstas em legislações específicas.

Um exemplo de evasão fiscal é a sonegação fiscal, prevista no art. 71 da Lei Federal nº 4.502 de 30 de Novembro de 1964 <sup>30</sup>, existindo também a possibilidade da evasão estar tipificada em norma federal ou norma penal, dentre os crimes contra a ordem tributária, como o que ocorre com a Lei nº 4.729 de 14 de Julho de 1965 e a Lei 8.137 de 27 de Dezembro de 1990.

Sonegação significa “esconder ou subtrair do conhecimento de alguém algum fato ou situação de fato” <sup>31</sup>, de modo que é pressuposto para tal que o fato gerador já tenha ocorrido e que o contribuinte tente omitir ou ocultar essa ocorrência. Neste sentido, o que se aponta é que existe um ardil da parte em tentar se escusar do pagamento de um determinado tributo a qualquer preço, realizando, portanto, um ato doloso com o propósito deliberado de não arcar com a sua obrigação tributária.

Neste sentido, é possível se compreender que a sonegação está abarcada dentro do conceito de evasão fiscal, instituto este que não pode ser, em qualquer momento, aceito dentro do ordenamento jurídico, tendo em vista a sua manifesta ilegalidade, que fere diretamente regras e princípios do Direito Tributário.

---

<sup>30</sup> Art . 71. Sonegação é tãda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

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

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

<sup>31</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 165-167.

### 2.3.2 Simulação

As figuras da simulação, dissimulação e fraude, em que pese tenham similitude, especialmente por se tratar de atos praticados com ilegalidade pelo contribuinte, não podem ser confundidas.

Segundo Aliomar Baleeiro, “a fraude, a simulação e a dissimulação, no campo do Direito Tributário, são formas ilícitas de evasão, ou de sonegação fiscal”<sup>32</sup>, mas como já fora esclarecido previamente, prefere-se aqui utilizar o termo “evasão” sempre para relacionar a atos escusos e ilegais, não se referindo no presente trabalho a terminologias como “elisão ilícita” ou “evasão lícita”.

A simulação diz respeito àquela situação em que o contribuinte pratica determinado ato e o declara ao Fisco de maneira diversa do que realmente ocorreu na prática, ou seja, “seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e a aquele que elas formalizam”<sup>33</sup>.

Esse ato que deturpa a realidade pode ser praticado de forma total ou parcial, e vai ser a expressão daquilo que, em verdade, não existiu. O Código Civil, em seu art. 167, § 1º traz os casos em que resta configurada a simulação<sup>34</sup>.

Compreendendo-se que ao Direito Tributário serão aplicadas as mesmas interpretações dadas aos institutos de direito civil, não resta qualquer dúvida acerca do entendimento que se dá ao conceito de simulação, bem como das situações em ela restará configurada, quais sejam, em que os atos aparentes são praticados com a pretensão de disfarçar ou encobrir o ato verdadeiro. Neste sentido, pode se entender a simulação como uma forma de cometer o próprio ato de sonegação, configurando, portanto, como uma das espécies de evasão.

<sup>32</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Ver. Atual. e ampl. DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.1097.

<sup>33</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo: Saraiva, 2012, p. 257.

<sup>34</sup> Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

É possível ainda distinguir a simulação absoluta do ato, que se dá quando o negócio é inexistente; e a simulação relativa, quando existe uma falsidade no que tange àquilo que foi declarado a respeito do ato <sup>35</sup>.

É inegável que o ato simulado incorrerá num defeito, que pode dizer respeito tanto às partes do negócio jurídico ou ato simulado, quanto à sua natureza e até mesmo sobre a existência ou ocorrência do mesmo.

A dissimulação, por outro lado, oculta uma realidade que, de fato, se estabeleceu. Neste sentido, haverá a ocultação da ocorrência do fato gerador do tributo, para se evitar o seu pagamento, como se jamais tivesse nascido para a parte a obrigação tributária. Assim, o fato gerador tem que efetivamente ocorrer para que se configure a dissimulação, e somente após a sua ocorrência é que será realizado o ato ilícito.

Neste sentido, a proibição expressa da prática do ato dissimulado encontra-se presente no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que preceitua:

Art. 116, 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.

Compreende-se, portanto, se tratar de ato ilícito e sem qualquer possibilidade de ser tolerado pelo ordenamento jurídico.

Aliomar Baleeiro exemplifica clássicas situações em que se estabelece a ocorrência de atos simulados ou dissimulados, tais como a simulação de gasto inexistente para reduzir a incidência do Imposto de Renda; contrato de compra e venda que dissimula o que, em verdade, era uma doação; contratos de compra e venda de imóveis com valor registrado muito abaixo do preço real, entre outros <sup>36</sup>.

Cabe compreender, portanto, que tanto a simulação quanto a dissimulação nada mais são do que a representação da fraude, constituindo-se de atos que violam a lei e representam sonegação fiscal, definidas no art. 1º da Lei nº 4.729, de 14 de Julho de 1965 <sup>37</sup>.

<sup>35</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 168-170.

<sup>36</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Ver. Atual. e ampl. DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.1100.

<sup>37</sup> Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

Pela leitura do artigo, pode se observar que o Sistema Tributário Nacional considera esse tipo de conduta tão ímproba que inclusive trata de cominar pena no âmbito criminal, *ultima ratio* do Direito, por entender se tratar de ofensa direta ao ordenamento jurídico, devendo ser extirpada por completo e punida da maneira mais gravosa que o sistema pôde prever.

Entretanto, em que pese se tratar de procedimento que merece repúdio, não se pode simplesmente presumir a ilegitimidade ou fraudulência de um ato praticado, de modo que cabe à Fazenda Pública o ônus de desconstituir a presunção de legitimidade que terá o contribuinte na prática desses atos, ou seja, tem a incumbência de provar a realização de atos fraudulentos, simulados ou dissimulados<sup>38</sup>.

Tais figuras representam, portanto, ilegalidades, motivo pelo qual deve ser rechaçadas e reprimidas ao máximo pelo ordenamento, especialmente por se tratarem de tentativas ilícitas do contribuinte de se valer de meios escusos para afastar ou reduzir a tributação a que lhe incumbe.

### 2.3.3 Fraude

O termo “fraude” é polissêmico, especialmente no âmbito do Direito Tributário, podendo assumir, portanto, dois significados distintos, a depender do contexto em que se insere<sup>39</sup>. Em alguns momentos, é tratada como a conduta dolosa e artilosa contrária à norma jurídica, supondo a existência de uma conduta que configure uma infração direta à legislação, se tratando aqui da fraude no sentido penal<sup>40</sup>.

A doutrina e a jurisprudência trataram de reconhecer a figura da fraude civil ou fraude à lei, que representa a segunda interpretação acerca da expressão “fraude”, correspondendo à hipótese em que se busca utilizar-se de seu comportamento para furtar-se à aplicabilidade de

---

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

<sup>38</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Ver. Atual. e ampl. DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.1103.

<sup>39</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011p. 249.

<sup>40</sup> *Ibidem*, p. 249-250.

uma norma prevista no ordenamento <sup>41</sup>. A fraude penal, portanto, não se confunde com a fraude à lei <sup>42</sup>.

Marco Aurélio Greco entende que na fraude à lei o contribuinte constrói determinada estrutura negocial que não se enquadra à norma expressa ou se vale de uma omissão da norma para “driblá-la”, afastando a aplicação da norma indesejada que, neste âmbito, será a norma de tributação ou a de tributação mais onerosa <sup>43</sup>. Entende o referido autor não se tratar, portanto, de conduta ilícita, porque não se trata de violação direta à norma contornada, de modo que a fraude à lei seria hipótese de nulidade do negócio jurídico e não de ilicitude <sup>44</sup>, sendo um conceito mais aproximado da elusão fiscal .

Marco Aurélio Greco alega que a disciplina da fraude à lei vai variar de acordo com cada país, ou seja, cada Estado vai, individualmente, entender ser cabível ou não a ilicitude do ato, de modo que, em que pese reste comprometida a validade do negócio jurídico, não necessariamente haverá de se falar em atribuição de ilicitude ao mesmo <sup>45</sup>. Neste sentido, leciona:

Não é porque um planejamento resulta contaminado por se reconhecer a fraude à lei que o caso se transforma em questão penal. O raciocínio deve ser exatamente o oposto. Se o caso for de infração penal, então não será caso de planejamento nem de fraude à lei. <sup>46</sup>

Na fraude à lei, o contribuinte está acobertado pela previsão legal, de modo que, para se identificar a sua ocorrência, deve se observar as normas esquivadas bem como a sua finalidade primordial, compreendendo que o indivíduo não agrediu a lei, mas, em verdade, manipulou-a de modo a chegar num resultado diferente da intenção da norma <sup>47</sup>.

O ordenamento pode reagir a tal conduta qualificando a hipótese como ilícita, decretando a sua nulidade, sua ineficácia ou recusar a sua tutela, de modo que não necessariamente será ilícito <sup>48</sup>. Desse modo, deve se perceber que nem mesmo as penalidades aplicáveis aos casos em que reste configurada a fraude à lei tributária podem ser equiparadas àquelas impostas aos ilícitos tributários <sup>49</sup>.

---

<sup>41</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 250.

<sup>42</sup> *Ibidem*, p. 250-251.

<sup>43</sup> *Ibidem*, p. 251.

<sup>44</sup> *Ibidem*, p. 251-252.

<sup>45</sup> *Ibidem*, p. 94-96.

<sup>46</sup> *Ibidem*, p. 95.

<sup>47</sup> *Ibidem*, p. 253.

<sup>48</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>49</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

Sobre a figura, Marco Aurélio Greco conclui que, por não se tratar de situação ilícita, existiria a possibilidade, em alguns casos, de cobrança do tributo sem aplicação de qualquer penalidade, não sendo assim, uma figura tão infame quanto a maioria da doutrina o faz parecer<sup>50</sup>.

Comungando desse mesmo pensamento, Elisabeth Lewandowski Libertuci entende que, mesmo se falando em fraude, não há de se falar em fraude penal, mas tão somente no ato de “driblar” o ordenamento jurídico, de modo que, diferentemente do abuso de direito, que é ato ilícito, a simulação e a fraude à lei imperativa vão importar em situação de invalidade do ato, ou seja, o ato nulo será convalidado<sup>51</sup>.

É possível perceber que as figuras vistas anteriormente, quais sejam, evasão, simulação e fraude podem estar abarcadas em um mesmo ato, ou em uma sequência de atos que visem a fuga indevida da tributação, de modo que as penalidades cabíveis devem ser imputadas, avaliando-se cada caso.

### 2.3.4 Elusão fiscal

Segundo Livia de Carli Germano, a elusão se encontraria numa “zona cinzenta” entre o que seria lícito para se economizar tributos e o que seria descumprimento da lei, ou seja, em que pese os atos não configurem como uma desobediência frontal da legislação, são realizados através de “artefatos” para diminuir a tributação<sup>52</sup>. Neste sentido, a elusão não poderia se confundir com a evasão, por não se tratar de ato efetivamente ilícito, se aproximando muito mais da elisão fiscal, já que busca evitar a ocorrência do fato gerador<sup>53</sup>.

Por outro lado, a elusão pode acabar incorrendo em um descumprimento indireto do ordenamento, motivo pelo qual não existe confusão entre os dois institutos, ou seja, se fala numa licitude unicamente aparente e não completamente verdadeira. Seria, em muitos casos, uma ideia de economia de tributos formalmente legal, mas que ofenderia o espírito da lei<sup>54</sup>.

<sup>50</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 259.

<sup>51</sup> LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski. Reflexões Quanto à Pertinência da Norma Antielisão (parágrafo único do Art. 116 do Código Tributário Nacional) e sua Relação com o Novo Código Civil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2013, p. 1135-1339.

<sup>52</sup> GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e Limites Para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 60-62.

<sup>53</sup> *Ibidem*, p. 61.

<sup>54</sup> *Ibidem*, p. 63.

Desse modo, poderia se interpretar que o descumprimento indireto, na elusão, por não intentar a ilicitude, a simulação ou a dissimulação, é ato que pode ser corrigido pelo ordenamento jurídico. A autora supracitada, entretanto, compreende que seria a elusão uma espécie de ilícito, por interpretar que, num sistema constitucional de reconhecimento da força normativa das regras e princípios, o fato de uma conduta ser permitida ou ser praticada no exercício de um poder normativo, não necessariamente incorre na sua licitude <sup>55</sup>.

Estaria tal figura abarcada, então, numa ideia de ilícito atípico, vez que haveria um conflito entre regras (que permitem a realização de tal ato) e princípios (que não coadunariam com a realização do referido ato) <sup>56</sup>.

### 2.3.5 Elisão fiscal ou planejamento tributário

Inicialmente, cumpre conceituar a elisão fiscal (em inglês, *tax avoidance*), que se configura quando a pessoa física ou jurídica – posto que ainda não será considerada contribuinte –, pratica atos ou se omite previamente à ocorrência do fato gerador de modo a não realizá-lo ou realizá-lo de maneira a reduzir a sua tributação, dentro dos limites da lei. Assim, a elisão fiscal configura como o resultado lícito do planejamento tributário <sup>57</sup>, que vai pressupor que não exista norma que contrarie a conduta que foi praticada.

O instituto da elisão fiscal em nada se confunde com os atos previamente apresentados, quais sejam, a simulação, dissimulação, fraude, elusão e evasão fiscal. Em verdade, Paulo Rosenblatt compreende a elisão como uma “consequência da construção literal das leis de maneira não antecipada pela legislação ou pelo legislador” <sup>58</sup>, ou seja, uma análise prévia que o contribuinte fará das normas tributárias para evitar licitamente que se consume o fato gerador que determinará a incidência de determinado tributo.

Em que pese exista divergência no que tange à nomenclatura mais adequada ao instituto – evasão lícita, elisão ou planejamento tributário – na prática, todas fazem referência ao mesmo

<sup>55</sup> GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e Limites Para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 83.

<sup>56</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>57</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, Saraiva, 2013, p. 456.

<sup>58</sup> ROSENBLATT, Paulo. O Abuso de Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. V. 227, ago. 2014, p. 89.

instituto, se entendendo pela licitude do mesmo, pautando-se na boa-fé objetiva e na segurança jurídica.

Traz, portanto, uma ideia de previsibilidade na adoção de condutas lícitas com o intuito de se evitar um tributo de incidência conhecida ou até mesmo de realizar atos de tal forma que sua incidência recaia sobre valor reduzido, de modo a diminuir ou aniquilar totalmente o pagamento de um tributo, alcançando maior economia fiscal através da realização de atos pretéritos ao fato gerador.

O planejamento tributário está relacionado a um ideal de direito à organização das empresas, ou seja, de um planejamento empresarial e de estratégia perante o mercado, que inclui todos os atos e projetos do empresário e de seu administrador que, dentro de uma perspectiva de lucro, deve zelar pela preservação da empresa e um dos meios de alcançar isso é através da redução e economia de tributos.

Marco Aurélio Greco, seguindo doutrina minoritária, diferencia ainda o planejamento tributário das opções fiscais, porque entende que as opções fiscais seriam aquelas que o ordenamento cria propositalmente e coloca à disposição dos contribuintes para que esses possam escolher dentre as alternativas lícitas ali ofertadas<sup>59</sup>. O entendimento pela diferenciação desses institutos seria que o próprio ordenamento abriria expressamente a possibilidade de escolha do contribuinte, criando e assegurando efeitos tributários, enquanto que no planejamento tributário, o autor alega que o contribuinte “constrói” um pressuposto para realização dessa opção, ou seja, ela não existe expressamente no sistema jurídico, mas vai se operacionalizar através de uma brecha ou interpretação diferenciada dada àquela legislação.

Nesta perspectiva, traz exemplos de opções fiscais, como a tributação com base no lucro presumido, o regime de estimativa do ICMS, o desconto padrão previsto na declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física e o regime de tributação das variações cambiais, situações estas em que a lei fixou uma regra e admitiu a possibilidade de escolha ao contribuinte.

Tátilla Gomes Versiani entende a relevância do planejamento tributário não somente como uma técnica de instrumentalização do direito que o contribuinte tem de optar por incidência

---

<sup>59</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 104-106.

fiscal menos gravosa, mas também como uma estratégia de desenvolvimento de mercado, fomentando a atividade praticada, e aumentando a sua competitividade <sup>60</sup>.

A autora entende que o direito de opção do contribuinte seria tanto um direito fundamental quanto um dever fundamental deste, estando pautado, para tanto, nos princípios da livre iniciativa, legalidade, função social da empresa e num patrimônio mínimo existencial que deverá o contribuinte ter acesso para que se garanta a sua dignidade como tal.

Essa ideia gira em torno do fato de que o contribuinte pode e deve tentar alcançar o que mais lhe é benéfico dentro da sua esfera pessoal (ou empresarial, quando for o caso), não sendo lógico ou justo querer imputar a este que, dentre duas ou mais opções lícitas para realização de um mesmo fato, seja obrigado a escolher o mais gravoso, ou seja, aquele que vai lhe impor a maior carga tributária.

Neste mesmo sentido, Marco Aurélio Greco traz o entendimento que a Constituição Federal, ao garantir o direito à propriedade de modo geral, garante também que o contribuinte use, goze e proteja seu patrimônio da forma que bem entender, desde que dentro dos limites legais. Assim, haveria uma garantia constitucional ao contribuinte de um direito de auto-organização, o que inclui esse poder de realizar decisões, atos e negócios jurídicos da maneira que lhe for menos onerosa. Entretanto, o autor deixa claro que não entende esse direito de auto-organizar-se como absoluto, encontrando barreiras e limitações para o instituto <sup>61</sup>.

No que tange à alegação da existência de um dever de planejamento tributário, Tátilla Gomes Versiani utiliza-se do art. 1.011 do Código Civil <sup>62</sup> e o art. 153 da Lei n° 6.404/76 (Lei de S.A) – ambas com idêntica redação – para demonstrar que o administrador tem como obrigação a atuação com diligência e lealdade, buscando o alcance da função social da empresa, bem como o seu desenvolvimento regular, preservação da empresa, possibilitando que esta tenha condições de concorrer no mercado, conforme pode se interpretar da leitura do artigo <sup>63</sup>.

Assim, não é cabível o entendimento de que estaria o contribuinte praticando uma ilegalidade no momento em que busca atingir uma redução ou não incidência de um tributo, desde que preenchidos todos os requisitos legais para tanto, posto que unicamente se busca o alcance de

---

<sup>60</sup> VERSIANI, Tátilla Gomes. Eficácia e Eticidade no Planejamento Tributário: A elisão fiscal nos julgados tribunais superiores brasileiros. **Revista Jurídica Consulex**. Consulex, ano XVII, n° 384, 2013, p. 58-61.

<sup>61</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 185-198.

<sup>62</sup> Art. 1.011. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.

<sup>63</sup> VERSIANI, Tátilla Gomes. *Op. cit., loc. cit.*

saúde financeira própria ou da sua empresa. Neste sentido, estará ele meramente exercendo um direito seu, na figura de contribuinte, que não é obrigado a arcar com tributação mais onerosa na medida em que existe outra mais econômica; ou um dever, na figura de administrador, exercendo a necessidade de agir lealmente e poupar a empresa de elevada tributação, quando pode esta optar por situação menos gravosa a esta.

#### 2.4 CLÁUSULA ANTIELISÃO E LIMITES PARA O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Ainda no que tange à discussão acerca da elisão fiscal e sobre a sua aplicabilidade no Direito Tributário, cabe a análise daquilo que se convencionou chamar de cláusula antielisão, analisando sua extensão e o entendimento doutrinário acerca desta.

O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído em 2001 pela Lei Complementar nº 104, traz a pretensão de configurar como uma norma geral antielisiva, o que atualmente ainda traz diversos debates acerca do tema, especialmente por se entender que no Brasil não havia uma ambientação democrática para a efetivação dessa norma geral.

Art. 116, 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.

A discussão que permeia esse tema diz respeito à possibilidade dessa norma geral antielisiva representar, na prática, um grande desrespeito à segurança jurídica, na medida em que seria dado ao Fisco o poder de interferir diretamente nos negócios jurídicos dos particulares que visem à redução de obrigações tributárias, mesmo que por meios lícitos. Ocorre que a estruturação de uma sociedade, ou até mesmo o planejamento financeiro de uma pessoa física concerne unicamente a eles próprios, desde que seus atos estejam permeados de legalidade.

O setor privado, conforme preceitua Hugo de Brito, deverá atuar livremente, tendo em vista ser a liberdade de iniciativa um dos princípios basilares do ordenamento jurídico brasileiro<sup>64</sup>. Por outro lado, o Estado não pode se abster da regulação genérica do mercado e, em momento algum se defende a inexistência de regras que o regulamentem, mas deve se compreender que existe uma autorregulação da ordem econômica que deve ser respeitada, de modo que o Poder Público não pode de maneira agressiva intervir no exercício dessa livre iniciativa.

---

<sup>64</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 24.

Ives Gandra da Silva Martins defende que o que diferencia a elisão da evasão é a legalidade, de modo que nenhuma autoridade poderia pretender cobrar tributo senão em virtude de lei, obedecendo rigidamente aos elementos essenciais especificados nesta <sup>65</sup>. Assim, questiona como poderia a lei delegar poderes à autoridade fiscal para desconsiderar uma operação praticada pelo particular em total atendimento às normas legais, sem subterfúgios, sem simulação e sem passar por cima de nenhuma vedação legal, unicamente com o intuito de fazer com que o contribuinte pague mais tributo <sup>66</sup>.

Neste diapasão, compreende pela inconstitucionalidade desta suposta norma antielisiva e afirma que, em que pese alguns doutrinadores tenham tentado salvar o instituto através do entendimento de que se trataria de uma norma geral antissimulação, continuaria sendo esta uma norma carente de eficácia, por falta de regulamentação, levando em consideração que não existem parâmetros previstos e estabelecidos em legislação ordinária para a aplicação da referida norma <sup>67</sup>.

Alinhados a este entendimento estão Deborah Kirschbaum, Vanessa Rahal Canado e Thais de Barros Meira, que entendem que a ação elisiva exige dois pressupostos, quais sejam, a conduta lícita e efeitos tributários menores ou inexistentes em relação a outro fato jurídico antecedente de regras de incidência tributária. Assim, defendem pela incorreção da denominação de “norma geral antielisiva”, porque se os atos praticados dissimuladamente são ilícitos, caberiam estes serem desconstituídos e não aqueles praticados licitamente <sup>68</sup>.

É de plena aceitação que o ato ilícito descaracteriza por completo o planejamento tributário, conforme preceitua Marco Aurélio Greco <sup>69</sup>, de modo que não se pode confundir a elisão – ato lícito e válido dentro da ótica de organização empresarial e societária – com o cometimento de ilícitos tributários, atos estes que estarão devidamente abarcados e enquadrados à Lei n° 8.137 de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária, cominando as penas cabíveis para cada crime.

---

<sup>65</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. COFINS e PIS: Planejamento Tributário. Incompatibilidade Ente o Sistema Tributário Brasileiro e Eventual Norma Antielisão. In: TORRES, Heleno Tavena; QUEIROZ, Mary Elbe (Coord.). **Desconsideração da Personalidade jurídica em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 509-510.

<sup>66</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>67</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>68</sup> KIRSCHBAUM, Deborah *et al.* Consórcio e Sociedade em Conta de Participação: Planejamento Tributário Ilícito. In: PEIXOTO, Daniela Monteiro; PRADO, Roberta Nioac; SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coords.). **Estratégias Societárias, Planejamento Tributário e Sucessório**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 474-476.

<sup>69</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 89

Por fim, o dispositivo que supostamente estabelece uma cláusula geral antielisiva no país, qual seja, o art. 116 do Código Tributário Nacional, traz a previsão de edição de lei ordinária que estabelecerá os procedimentos adotados pela autoridade administrativa para desconsiderar os referidos atos. Para Elisabeth Lewandowski Libertuci, a norma supostamente antielisiva não poderia surtir quaisquer efeitos desde que a lei complementar não a regulamente, devendo ocorrer a manutenção da eficácia contida da norma <sup>70</sup>.

Não se compreende, portanto, que o aludido artigo configuraria como cláusula geral antielisiva, tendo em vista não se exprimir a vontade do legislador em desconsiderar todo e qualquer ato que incorra em organização ou planejamento tributário. Tal posicionamento inclusive se reforça por tratar-se de uma previsão expressa da aplicação de tal penalidade unicamente para os episódios de dissimulação, o que não entendo ser compatível com os casos de planejamento, que são absolutamente lícitos e não se confundem com os atos dissimulados.

## 2.5 O ABUSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO E A TEORIA DO *BUSINESS PURPOSE*

### 2.5.1 Abuso de direito tributário

Marco Aurélio Greco entende que o abuso de direito se caracteriza como aquela prática que, embora se encontre no âmbito da licitude, implica, através do seu resultado, numa distorção do equilíbrio entre as partes. Essa distorção pode se dar ou pela utilização de um poder de maneira diversa daquela para qual o ordenamento assegura sua existência ou até mesmo por uma distorção funcional, ou seja, inibindo a eficácia de uma lei sem qualquer razão justificável <sup>71</sup>.

Assim, o contribuinte utiliza-se da autonomia que o Poder Público lhe concede na realização de um determinado ato, operação ou escolha, excedendo os limites dessa liberdade, com motivos impróprios ou escusos.

---

<sup>70</sup> LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski. Reflexões Quanto à Pertinência da Norma Antielisão (parágrafo único do Art. 116 do Código Tributário Nacional) e sua Relação com o Novo Código Civil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2013, p. 1133.

<sup>71</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, 2011, p. 203.

Inicialmente visualizada dentro da seara cível, a figura do abuso de direito passou a ser incorporada pelo Direito Tributário, mas não deixa de seguir o conceito estabelecido pelo art. 187 do Código Civil <sup>72</sup>, que trata justamente do excesso no exercício de um direito no que tange à boa fé, bons costumes e o próprio fim econômico ou social do referido direito.

Em que pese possa se falar na correspondência do instituto nas searas cível e tributária, Paulo Rosenblatt prega pela necessidade de se criar um padrão legislativo subjacente dentro do direito tributário para que se norteie o que poderia ser considerado como abuso de direito, de modo a se estabelecer critérios de aplicabilidade, interpretação de normas e consequências próprias, distintas das que são aplicadas no Direito Civil <sup>73</sup>.

Em verdade, há de se reconhecer que a referida norma não foi criada com intuito primário de aplicação direta e específica ao Direito Tributário, mas não há de se falar em qualquer obstáculo que impeça a sua aplicação nesta seara. Os institutos do direito privado abarcam matérias de ordem pública, de modo que há uma repercussão na coletividade, vez que os efeitos desses institutos estarão também abarcados na seara tributária. O que se deve efetivamente observar é se o ato, o conjunto de atos ou até mesmo a omissão levaram a uma vantagem excessiva que o contribuinte obteve em função de uma extrema desvantagem em relação ao Fisco, que será, neste caso, o outro lado da referida relação jurídica.

O abuso de direito, sendo figura ilícita, portanto, vai gerar a obrigação de indenizar, posto que pressupõe a existência de um dano, de modo que, identificando o juiz uma situação em que resta configurado o abuso de direito, não basta apenas declarar a sua existência mas também impor o dever de indenização, quantificando, dessa maneira, o dano causado.

Resta claro, portanto, que tal figura não se confunde com o conceito de planejamento tributário, tendo em vista se tratar esse de ato ilícito, a ser combatido pelo ordenamento jurídico, especialmente por meio da fiscalização tributária, que deve se incumbir de identificar, analisar e efetivamente extirpar tais ilegalidades.

---

<sup>72</sup> Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

<sup>73</sup> ROSENBLATT, Paulo. O Abuso de Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 227, ago. 2014, p. 101.

### 2.5.2 A origem da teoria do *business purpose*

Em contrariedade ao que se defende como planejamento tributário, tentando reduzir atos de planejamento e aumentar a arrecadação do Fisco, é que surge a chamada teoria do *lack of business purpose*, ou em tradução literal, a teoria da falta de propósito negocial.

Segundo ela, unicamente poderiam ser considerados lícitos os atos realizados pelo contribuinte se este ato visar não somente a redução do tributo, mas também o alcance de um propósito negocial, ou seja, deve estar presente uma vantagem ou benefício para as suas atividades empresariais. Se, entretanto, o objetivo único do contribuinte for a redução de tributos, estaria ele incorrendo em evasão fiscal, de modo que evasão e abuso de direito são conceitos correlatos.

Coaduna com esse entendimento Marco Aurélio Greco, ao defender que o Fisco não poderá atuar de maneira indistinta na interpretação dos negócios jurídicos dos particulares, impondo a estes carga tributária mais onerosa sem qualquer motivação legal, mas defende que se esses negócios não possuírem qualquer outra causa para além da redução tributária, estaria o contribuinte em desacordo com o perfil objetivo dos negócios jurídicos. Defende, portanto, que poderia a Fazenda desqualificar os referidos atos, pois considera que estariam eles desnaturados das suas funções objetivas, assumindo um caráter abusivo<sup>74</sup>.

Por outro lado, se estiver o contribuinte praticando atos que, além de reduzir a tributação, possuam também uma “causa real”, não caberá ao Fisco opor-se à sua prática, devendo aceitá-la com todos os efeitos tributários e jurídicos que dela advenham. A causa real deve ser entendida aqui uma causa extratributária, ou seja, aquela que não tem como único propósito a redução fiscal.

Em que pese o aludido autor tenha grande relevância no que tange à temática do planejamento tributário no direito brasileiro, seu entendimento acerca do *business purpose* acarreta em grandes prejuízos aos contribuintes.

Em linha de raciocínio diametralmente oposta, encontra-se Miguel Delgado Gutierrez, que entende que o contribuinte não pode presumidamente ser considerado fraudador ou simulador

---

<sup>74</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 212

unicamente por pretender a obtenção de carga tributária reduzida, inclusive porque se permite a ele a escolha de suas ações dentro da prática de sua atividade<sup>75</sup>.

O autor vai além, para dizer que “o simples fato de economizar impostos já constitui um *business purpose*, pois o administrador deve agir no sentido de buscar a maior rentabilidade possível do entendimento”<sup>76</sup>. Isso quer dizer que visar a redução de incidência tributária não é um ato escuso, já que está dentro da esfera do empresário desenvolver a atividade e atingir maior lucro, sendo este o principal objetivo de uma instituição empresarial, de modo que, se os atos forem realizados antes mesmo da ocorrência de um fato gerador, impedindo a sua ocorrência, e estejam dentro dos limites da legalidade e licitude, restará configurado o propósito negocial de sua realização.

Assim, não se nega que a falta de propósito negocial possa ser um indicativo de que efetivamente tenha ocorrido uma fraude, simulação ou dissimulação, porque, obviamente, não se exclui a possibilidade de o contribuinte realizar negócios jurídicos fictícios com intuito exclusivo de reduzir a carga tributária, o que foge à legalidade, mas não se deve presumir que houve omissão dolosa do contribuinte em todos os casos, de modo que cabe à fiscalização comprovar que houve simulação, fraude ou dolo na prática dos referidos atos, não sendo possível que a falta do propósito negocial se configure como elemento único para a desconsideração do mesmo.

### 2.5.3 A teoria do *business purpose* no Brasil

Michel Haber Neto contextualiza historicamente a teoria do *business purpose* como advinda do direito norte-americano, especificamente no ano de 1935, no caso “Gregory vs. Helvering”<sup>77</sup>, cuja decisão estabeleceu que, para ser considerado lícito, o planejamento tributário deveria

---

<sup>75</sup>GUTIERREZ, Miguel Delgado. O Planejamento Tributário e o Business Purpose. **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 231, São Paulo: Dialética, Dezembro, 2014, p.80

<sup>76</sup> *Ibidem*, p. 79.

<sup>77</sup> Sobre o referido caso, Guilherme Costa Val discorre: “Em Gregory v. Helvering, a contribuinte (Sra. Gregory) detinha 100% das ações da empresa United Mortgage Corporation (United). A referida empresa, por sua vez, detinha 1.000 quotas da empresa Monitor Securities Corporation (Monitor). O valor de mercado das quotas excedia o valor contábil e a Sra. Gregory pretendia alienar as referidas 1.000 quotas de forma a ter acesso direto (pessoa física) ao resultado financeiro da alienação. O primeiro método para tanto seria a distribuição das quotas da Monitor à contribuinte a título de dividendos e posteriormente sua alienação pela Sra. Gregory. Contudo, tal opção resultaria na tributação dos dividendos no valor das quotas e a Sra. Gregory visava atrair a incidência da benéfica tributação sobre ganhos de capital. A Contribuinte, então, criou uma nova empresa e utilizou-se de mecanismo do Código Tributário dos EUA que previa isenção nos casos em que determinada empresa, parte de

apresentar motivos além da simples intenção de reduzir tributos. Neste sentido, o autor entende que a referida teoria jamais poderia ter sido importada para o Brasil, especialmente da maneira como ocorreu, ao que considera como acrítica, já que os sistemas jurídicos brasileiro e americano possuem diferenças basilares, motivo pelo qual é incabível a mera importação de uma teoria que não coaduna com a realidade do sistema tributário brasileiro<sup>78</sup>.

Afirma ainda o autor que, para além da incoerência de aplicação de uma teoria advinda do sistema norte-americano dentro do sistema tributário nacional, não há qualquer norma brasileira que impede que o contribuinte se utilize de meios lícitos para evitar incidência tributária mais onerosa, nem que permita que o Fisco desconsidere efeitos tributários de negócios jurídicos realizados dessa maneira, ou seja, sem que estes estejam eivados de ilegalidade, fraude, dolo ou simulação<sup>79</sup>.

Guilherme Costa Val Machado trata ainda de outra teoria advinda do Direito Americano, qual seja, a *step transaction doctrine*, que diz respeito especificamente às situações de planejamento tributário no caso de reorganizações societárias sucessivas, praticadas, portanto, em sequência, muitas vezes com intervalos mínimos, com intuito único de obtenção de vantagem fiscal<sup>80</sup>.

Segundo o autor, o que se entendeu nos Estados Unidos foi que o resultado a ser obtido numa relação linear de transações não poderia ser distorcido por conta da realização de operações em série, cabendo aplicação pelos tribunais americanos de um “teste” ao qual seria aplicada a *step transaction doctrine* previamente à realização das reorganizações, para determinar se

---

reorganização societária, distribuiu a seus acionistas quotas que detinha em outra empresa, também parte da reorganização societária e obteve, assim, a benéfica tributação do ganho de capital.

Ao analisar a operação, a Administração Pública decidiu por questioná-la sob a alegação de que a empresa criada no contexto da reorganização societária jamais possuiu substância e que, sendo assim, sua existência deveria ser desconsiderada para efeitos fiscais.

O caso chegou à Suprema Corte norte-americana e o tribunal entende que, não obstante o direito do contribuinte tentar reduzir o montante de tributos a serem recolhidos ou até mesmo evitá-los legalmente, havia que se verificar se o ato praticado se coadunava com a intenção do legislador.

Nessa esteira, a Suprema Corte dos EUA viu-se diante do mesmo dilema que aflige os tribunais brasileiros hodiernamente (como analisar a presença de substância no negócio jurídico realizado?). E utilizou-se do “business purpose test” para solucionar o impasse: inexistia propósito comercial (causa) que embasasse a existência da Averill já que a mesma serviu como mero instrumento criado com o escopo único de viabilizar o tratamento benéfico concedido a tais reorganizações societárias, deixando de existir em seguida sem que jamais tivesse participado de qualquer outra operação, razão pela qual a reorganização operada devia ser desconsiderada.”

(MACHADO, Guilherme Costa Val. Planejamento Tributário no Brasil: O papel do “Business Purpose test” e da “Step Transaction Doctrine” na Verificação de Simulação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 211, abr. 2013, p. 72-73.)

<sup>78</sup> HABER NETO, Michel. Limites Normativos ao Planejamento Tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. V. 223, abr. 2014, p. 126-127.

<sup>79</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>80</sup> MACHADO, Guilherme Costa Val. *Op. cit.*, p. 76-78.

seriam estas válidas ou não. Essa análise seria feita de forma global e não individual de cada operação.

No Brasil, o referido autor defende que é possível a aplicação da referida doutrina, utilizando-se do “teste” para casos em que a simulação não seja expressa, sendo possível, a partir daí, considerar ou desconsiderar as transações individualmente. Para isto, defende que a curta periodicidade apresentada entre a criação e extinção da sociedade denotaria expressamente a falta de intuito negocial, motivo pelo qual deve ser considerada como ato de simulação.

Ora, nada mais absurdo, tendo em vista que a simples brevidade da existência de uma sociedade não poderia implicar obrigatoriamente na intenção do contribuinte em simular um negócio jurídico a fim de reduzir ou excluir a incidência tributária. Isto posto, não se pode pretender jamais utilizar-se de presunção de ilicitude em todos os atos do contribuinte que tiverem intuito de redução de tributação, posto que está dentro dos limites de sua esfera pessoal a possibilidade de escolher dentre aquelas opções, a que lhe for mais vantajosa ou menos onerosa.

É cabível recordar que os princípios da legalidade e da tipicidade, dentro do Direito Tributário, instrumentalizam a segurança jurídica, sendo aqueles princípios estruturantes e constitucionais do ordenamento, que vão estabelecer que a lei defina expressamente todos os aspectos relevantes que determinem a incidência de um tributo, quem está obrigado a pagar, quando está obrigado a pagar, etc.

A lei, portanto, é o pressuposto necessário e indispensável ao Sistema Tributário, não sendo cabível se falar em aplicação ou interpretação analógica destas, já que cabe ao legislador definir em lei, de maneira taxativa, (ou seja, *numerus clausus*), os tipos tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente para a realização do fato gerador, ou seja, para o nascimento da obrigação tributária <sup>81</sup>.

Não é possível se falar, portanto, na aplicação analógica de institutos de direito tributário, para equiparar atos praticados com licitude a atos realizados com intuito fraudador ou dissimulado, de modo que não é cabível punição do agente que realizou o ato, seja imputando multa, seja desconsiderando o negócio jurídico, tendo em vista a impossibilidade de aplicação destas sem lei em sentido formal que as imponha.

Por outro lado, o Direito Tributário tampouco deverá aceitar a discricionariedade do administrador na interpretação tanto das leis exaradas a título de regulação, quanto na prática

---

<sup>81</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo: Saraiva, 2012, p. 133-135.

de atos dos administrados. Isso quer dizer que, perante a realização de um determinado ato, não poderá o Poder Público se utilizar de interpretação discricionária deste para imputar-lhe sanção ou nulidade do mesmo, já que deve seguir de maneira estrita o quanto previsto legalmente. Assim, a atividade administrativa é plenamente vinculada à lei e é justamente por esse motivo que se preza tanto pela tipicidade e legalidade nesta seara do Direito, posto que tudo que eventualmente puder ser imputado ao contribuinte a título de tributação deve estar previamente estipulado, de modo a possuir o administrado uma previsibilidade no que tange aos efeitos tributários que recairão sobre si, inclusive em atendimento ao princípio da não surpresa, também regente do direito tributário.

No que tange ao princípio da não surpresa, não se pode negar também que, ao permitir a prática de determinado ato ou negócio jurídico, que é considerado lícito pelo ordenamento, o contribuinte se demonstra seguro da licitude do seu exercício, de modo que, aplicar a este punição por sua prática, unicamente por não constituir caráter extratributário, ou seja, por não possuir propósito negocial, traz grande insegurança a este, posto que o realiza com a certeza plena de estar em conformidade com a lei.

Assim, resta configurado o não atendimento do princípio da não surpresa, já que o contribuinte se torna refém do Fisco, que dá liberdade para a realização de atos, mas, após serem estes praticados, poderão se tornar alvo de anulação.

Isto posto, deve se compreender que a falta de propósito negocial não pode configurar obrigatoriamente como um ato ilícito ou eivado de vícios, considerando que possibilita-se ao contribuinte a escolha do que lhe for menos oneroso, podendo este desenvolver sua atividade, reduzindo sempre que possível, a incidência de tributação, já que seu intuito precípua é a economia e a obtenção de lucro.

### 3 LIMITES PARA A ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PELO ESTADO

#### 3.1 A ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA DO ESTADO E SEUS LIMITES E PRINCÍPIOS

Segundo James Marins, “uma das fronteiras mais remotas a ser devidamente explorada pelos cultores do Direito é o campo da fiscalização tributária”<sup>82</sup>. Assim o entende por ser a relação de fiscalização uma relação naturalmente atritosa, envolta de uma desconfiança recíproca, tanto por parte do Fisco quanto por parte do administrado.

A atividade fiscalizatória se configura como um poder-dever do Estado, que tem direito subjetivo público de fazê-lo, sujeitando o contribuinte às limitações por ele imposta. Para o autor supracitado, essa atividade está inserida num contexto da autotutela do Estado, sendo um instrumento dos princípios do dever de investigação e de colaboração<sup>83</sup>.

Frederico Menezes Breyner conceitua a fiscalização tributária como “uma sequência de atos (procedimento) a ser empreendida de ofício pela Fazenda Pública para verificação da conformidade da conduta do sujeito passivo das obrigações tributárias principais e acessórias às normas aplicáveis”<sup>84</sup>. Se for entendido pelo descumprimento de determinada norma ou obrigação tributária, o lançamento tributário irá formalizar o crédito tributário. Desse modo, a fiscalização terá como objetivo precípuo identificar se os elementos de fato que a lei considere relevantes foram praticados pelo contribuinte no momento do cumprimento das obrigações acessórias e principais<sup>85</sup>.

A fiscalização tributária estará, portanto, umbilicalmente ligada ao lançamento tributário<sup>86</sup>, de modo que esta se configura como mera decorrência daquela<sup>87</sup>. Ambas representam atividades obrigatórias, a serem praticadas de ofício pelo Poder Público.

---

<sup>82</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**, 8 ed, São Paulo: Dialética, 2015, p. 225.

<sup>83</sup> *Ibidem*, p. 226.

<sup>84</sup> BREYNER, Frederico Menezes. Regime Jurídico da Fiscalização Tributária: Constituição e Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 190, jul. 2011, p. 29.

<sup>85</sup> *Ibidem*, p. 30.

<sup>86</sup> Segundo Aliomar Baleeiro, “lançamento é o ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individuação e concreção da norma tributária ao caso concreto, desencadeando efeitos confirmatórios-extintivos ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhes os termos e possibilitar a formação do título executivo”. A sua previsão legal consta do art. 142 do Código Tributário Nacional e, simplificadamente, é o ato que consubstancia o crédito tributário da Fazenda perante o contribuinte.

Nos casos em que se fale em autolancamento<sup>88</sup>, onde o Poder Público não realizará de ofício o lançamento tributário, o Fisco haverá de verificar, por meio da fiscalização tributária se os recolhimentos previamente realizados pelo contribuinte ocorreram conforme a legalidade, bem como na medida exata da quantia devida<sup>89</sup> e, se verificar que a declaração realizada não está correta, poderá, de ofício, lançar a diferença.

Aliomar Baleeiro alega ser “fundamental que se preservem a estabilidade das relações jurídicas, a certeza e a segurança”<sup>90</sup>. Para tanto, é necessário que o sujeito ativo da relação tributária estabeleça de maneira transparente a competência, os poderes e os limites que possuirão os seus fiscais, garantindo segurança jurídica e tipicidade tributária aos seus contribuintes, vez que não podem estes ficar à mercê de uma discricionariedade da Administração Pública no momento em que forem fiscalizados.

A segurança jurídica irá se direcionar, portanto, à obtenção de estabilidade e previsibilidade na disciplina jurídica que se impõe na atuação tanto do cidadão quanto do Estado<sup>91</sup>, devendo haver especial atenção à fiscalização e aos seus procedimentos, não havendo foco unicamente no que tange ao estabelecimento de normas e regras em um primeiro momento, mas em toda a atividade estatal.

Se, por um lado, existe a necessidade de implementação de segurança jurídica perante o contribuinte, não se olvida possuir o Estado um dever de atuação vigilante, ou seja, como um fiscalizador dos atos praticados por estes cidadãos, imbuídos da qualidade de contribuinte dentro da referida relação tributária.

É nesta perspectiva que se aborda o princípio do dever de investigação, que tem previsão constitucional no art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988<sup>92</sup>, facultando à Administração

(BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Ver. Atual. e ampl. DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.1181.)

<sup>87</sup> GARCIA, Roni Genicolo. A Fiscalização Tributária – Procedimento Administrativo Vinculado, à Luz do art. 142, CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 71, ago. 2001, p. 137

<sup>88</sup> O autolancamento ou lançamento por homologação é a modalidade mais corriqueira de lançamento, baseada numa atuação mínima ou inexistente da administração. Segundo Luis Eduardo Schoueri, “o sujeito passivo apura o montante devido e recolhe-os aos cofres públicos, estando sujeito a um controle, *a posteriori*, por parte da administração tributária”.

(SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 593.)

<sup>89</sup> GARCIA, Roni Genicolo. *Op. cit.*, p. 138.

<sup>90</sup> BALEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p.1214.

<sup>91</sup> CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. 1 ed. Salvador: Jus Podivm, 2007, p. 57.

<sup>92</sup> Art. 145, § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Tributária a possibilidade de investigação das atividades dos contribuintes, bem como seus patrimônios e rendimentos, com o objetivo de alcançar efetividade nas suas cobranças.

Dentre dessa visão de poder/dever de investigação, o Fisco vai lançar mão de algumas premissas para concretizá-lo, previstas a partir do artigo 194 do Código Tributário Nacional (Título IV, Capítulo I), tais como a possibilidade de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos e papéis; além de poder exigir que certas pessoas prestem informações; bem como requerer a utilização de força pública nos casos em que se vislumbre qualquer óbice que seja levantado à atividade fiscalizatória, fazendo valer-se da sua coercibilidade e autoexecutoriedade <sup>93</sup>.

Os poderes fiscalizatórios auferidos à Administração não são, entretanto, ilimitados, como é possível depreender do próprio artigo 145, tendo em vista que devem ser respeitados os direitos individuais e a previsão legal referente à fiscalização. É necessário, portanto, se compreender que deve ser aplicada à fiscalização a estrita legalidade, tendo em vista que, se ao contribuinte é permitida a realização de qualquer ato que não esteja expressamente tipificado na lei; à Administração somente é permitido realizar o que está expressamente permitido <sup>94</sup>. Desse modo, não se toleram excessos por parte dos órgãos fiscalizadores, especialmente no que tange às garantias individuais previstas constitucionalmente.

Nesse mesmo sentido, o princípio do dever de colaboração traz em seu âmago a necessidade de cooperação por parte de contribuintes e terceiros de suportar as atividades averiguatórias exercidas pelo Fisco, de modo que não se fala somente na obrigação de fornecimento de documentos por ele exigidos, mas numa colaboração em sentido amplo <sup>95</sup>.

Aliomar Baleeiro trata ainda de uma assistência mútua na fiscalização, que não diria respeito especificamente à relação entre contribuinte e Administração, mas sim uma atuação conjunta entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que devem cooperar uns com os outros na arrecadação e fiscalização de tributos dos sujeitos passivos, através da troca de informações e realização de diligências em seus territórios respectivos, auxiliando uns aos outros mutuamente <sup>96</sup>.

---

<sup>93</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**, 8 ed., São Paulo: Dialética, 2015, p. 239.

<sup>94</sup> Sobre a tipicidade fechada e discussões acerca da sua aplicação no Direito Tributário Brasileiro, vide tópico 3.2.1.

<sup>95</sup> MARINS, James. *Op. cit.*, p. 176-177.

<sup>96</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Ver. Atual. e ampl. DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.1453.

O Código Tributário Nacional prevê que se submetem à fiscalização tributária todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive as que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal, tabeliães, escritvães, instituições financeiras, corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; prevendo ainda o direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais; ou seja, abrange uma coletividade de atos e pessoas que devem estar submetidos ao seu poder de fiscalização<sup>97</sup>.

Exige-se, portanto, um dever do Estado de investigar que, atrelado ao seu poder de polícia, irá exercê-lo com coercitibilidade, discricionariedade e autoexecutoriedade<sup>98</sup>, para que se alcance o interesse público tanto no que diz respeito à captação de recursos por meio da tributação, quanto no que tange ao controle da licitude dos atos praticados pelos contribuintes.

Ademais, está a fiscalização tributária permeada de inquisitorialidade, decorrente do princípio da colaboração, bem como os demais princípios gerais do procedimento de fiscalização tributária, como a estrita legalidade, vinculação, oficialidade, verdade material, além dos princípios específicos do processo administrativo fiscal (quando já na fase da existência de uma lide tributária), como o princípio da cientificação, da acessibilidade aos autos, do formalismo moderado, fundamentação, celeridade e gratuidade.

Mesmo possuindo a Administração poderes amplos de fiscalização, existem limites que não podem ser ignorados por esta, posto não ser esse poder absoluto nem ilimitado, respeitando os direitos individuais de cada contribuinte, bem como os limites legais impostos pelo ordenamento.

Neste sentido, passa-se agora a tratar dos princípios que auxiliam a resolução da temática proposta, ou seja, os princípios que limitam a criação de mecanismos para a fiscalização do que se entende por planejamento tributário.

### 3.2 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Segundo Fábio Periandro de Almeida Hirsch, todas as relações humanas exigem um coeficiente de certeza, ou seja, certa previsibilidade para que se possa obter uma projeção das

---

<sup>97</sup> Parágrafo único do art. 194 e art. 195 do Código Tributário Nacional.

<sup>98</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**, 26 ed., São Paulo: Atlas, 2012, p. 125-127.

consequências dos atos humanos que virão a ser praticados <sup>99</sup>. No Direito não é diferente. Na perspectiva jurídica, a segurança tem um viés também social, ou seja, um sentimento de estabilidade do direito e de uma previsibilidade específica <sup>100</sup>.

Desse modo, a segurança, sendo um princípio jurídico, se configura como um valor a ser implementado socialmente, por meio da consolidação das relações sociais e o Direito é um dos instrumentos de implementação desses valores, mas não é o único e questiona-se inclusive se seria ele absoluto, posto que raramente o será suficiente <sup>101</sup>.

A segurança jurídica “representa um valor que integra o ordenamento jurídico e está contemplada, ou implícita, em todo repositório normativo concebido pelo Parlamento” <sup>102</sup>. Segundo Marcelo Carvalho Cavalcante de Oliveira, o legislador constituinte do sistema constitucional tributário brasileiro trouxe uma manifesta preocupação com o princípio da estrita legalidade, sendo este um verdadeiro garantidor da preservação do ideário de segurança jurídica <sup>103</sup>.

Fábio Periandro enumera algumas críticas feitas pela doutrina em relação ao referido princípio, sendo a primeira que a segurança jurídica impediria a evolução social, escamotearia os problemas sociais, bem como engessaria as expectativas jurídicas, além de ser elitista, ou seja, pouco preocupada com as aspirações sociais <sup>104</sup>. Entretanto, nega praticamente todas essas críticas.

No que tange à alegação de que impediria a evolução, alega que somente um direito atemporal poderia configurar impedimento à evolução social, posto que a passagem do tempo serve justamente para convalidar ideias já testadas, bem como evidenciar que ideias retrógradas precisam ser modificadas <sup>105</sup>. Traz ainda a legislação de emergência como um exemplo disso, mas deixa claro que muitas vezes se substanciam, na prática, em mudanças tópicas e desprovidas de conexão com as demais normas em vigor, de modo que dotadas

---

<sup>99</sup> HIRSCH, Fábio Periandro de Almeida. A evolução da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca da Segurança Jurídica. **Teses da Faculdade Baiana de Direito**. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, v. 5, 2013, p. 46.

<sup>100</sup> *Ibidem*, p. 47.

<sup>101</sup> CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. 1 ed. Salvador: Jus Podivm, 2007, p. 153-154.

<sup>102</sup> OLIVEIRA, Marcelo Carvalho Cavalcante de. A Segurança Jurídica em Matéria Tributária. In: **Jornada de Direito Tributário – Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. Brasília: Escola de Magistratura Federal da 1ª Região – Esmaf, 2012, p. 213.

<sup>103</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>104</sup> HIRSCH, Fábio Periandro de Almeida. *Op cit.*, p. 49-53.

<sup>105</sup> HIRSCH, Fábio Periandro de Almeida. *Op cit.*, p. 49.

de ineficiência que serve unicamente para atender de maneira superficial os clamores populares da sociedade <sup>106</sup>.

No que se refere à efetividade, ou seja, quanto à alegação de que a segurança jurídica unicamente serviria para camuflar os problemas sociais, compreende o referido autor que também é infundada a crítica, posto que a efetividade não diz respeito diretamente ao seu grau de segurança, mas sim na possibilidade de sua concretude perante a sociedade, ou seja, a insegurança jurídica não causa automaticamente a falta de concretude <sup>107</sup>.

Em relação a um suposto engessamento das expectativas jurídicas, entende que há uma confusão entre os conceitos de justiça e direito, porque ao se pensar na justiça, a conservação e manutenção das normas denota certo sedentarismo das expectativas sociais, entretanto, na perspectiva do direito, este é forjado para manter padrões e gerar através disto, estabilidade de previsibilidade – extremamente necessárias para os seus governados <sup>108</sup>.

Por fim, existe uma concordância parcial com a alegação de ser a segurança jurídica elitista, tendo em vista que o processo político partidário, em que pese seja público, não possui um domínio público, ou seja, a titularidade do poder estatal nas mãos dos governados é ilusória <sup>109</sup>. Afirma ainda que as pressões sociais que costumam clamar por mudanças costumeiramente são manejados por uma elite da sociedade civil, não personificando as necessidades reais de uma população <sup>110</sup>.

No âmbito tributário, a segurança jurídica está intimamente ligada à confiança que os contribuintes possuem em relação ao Fisco, buscando incessantemente a previsibilidade e coerência nas decisões que serão tomadas pelo Estado <sup>111</sup>, especialmente no que tange ao seu viés administrativo e tributante.

Trata-se de princípio multifacetado, que se desdobra em diversos segmentos e, especialmente no Direito Tributário, adota uma posição limitadora do poder de tributar do Estado,

---

<sup>106</sup> HIRSCH, Fábio Periandro de Almeida. A evolução da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca da Segurança Jurídica. **Teses da Faculdade Baiana de Direito**. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, v. 5, 2013, p. 49-53.

<sup>107</sup> *Ibidem*, p. 49.

<sup>108</sup> *Ibidem*, p. 51.

<sup>109</sup> *Ibidem*, p. 53.

<sup>110</sup> *Ibidem*, p. 54.

<sup>111</sup> OLIVEIRA, Marcelo Carvalho Cavalcante de. A Segurança Jurídica em Matéria Tributária. In: **Jornada de Direito Tributário – Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. Brasília: Escola de Magistratura Federal da 1ª Região – Esmaf. 2012, p. 213.

contrapondo-o com a sua constante necessidade de arrecadação <sup>112</sup>. Configura-se, portanto, na justificativa que possui o Fisco de tributar bem como o limite para fazê-lo.

Na execução da política tributária, possui ainda maior relevância, porque, sem ela, os contribuintes não têm como conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente suas vidas, de modo que as normas devem ser estáveis e críveis pela coletividade a qual submete-se <sup>113</sup>.

Por esse motivo, alega Cláudio Drewes José da Siqueira que parte da doutrina costuma reduzir o princípio da segurança jurídica ao princípio da legalidade, por possuir o direito tributário uma necessidade de imposição de um regramento minucioso, onde a lei representaria a garantia máxima do contribuinte <sup>114</sup>. Entretanto, não pode ser este limitado a tal, posto que para que as leis alcancem maior número de situações concretas, devem conter certa abstração <sup>115</sup>.

Desse modo, para que se alcance a segurança, as normas tributárias devem ser dotadas de clareza, simplicidade, suficiência e serem inequívocas, motivo pelo qual se entende majoritariamente que no âmbito tributário, a legalidade teria o mesmo cunho de reserva legal e tipicidade que o Direito Penal, onde passa a se falar na tipificação tributária, que entende que a tributação só terá conteúdo especificado por lei <sup>116</sup>.

Constitucionalmente falando, a percepção de segurança jurídica está firmada no art. 5º, XXXVI <sup>117</sup>, havendo um direcionamento ainda maior para a seara tributária no art. 150, III, “a”, ao alegar que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”, deixando explícito que a segurança jurídica está envolta de princípios como a anterioridade, irretroatividade, capacidade contributiva, entre outros <sup>118</sup>.

Em que pese seja um princípio basilar do Direito abstratamente, a segurança jurídica traz consigo um grande questionamento acerca da necessidade de inovação, tendo em vista que

---

<sup>112</sup> SIQUEIRA, Cláudio Drewes José de. A Segurança Jurídica na Ordem Tributária. **Revista da Procuradoria Federal Especializada – INSS**. Brasília: MPAS. v. 9, nº 2, jul./set. 2002, p. 28-29.

<sup>113</sup> *Ibidem*, p. 32.

<sup>114</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>115</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>116</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>117</sup> Inciso XXXVI do art. 5º da Constituição Federal: “A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

<sup>118</sup> OLIVEIRA, Marcelo Carvalho Cavalcante de. A Segurança Jurídica em Matéria Tributária. *In: Jornada de Direito Tributário – Tribunal Regional Federal da 1ª Região*. Brasília: Escola de Magistratura Federal da 1ª Região – Esmaf. 2012, p. 214.

todos os ordenamentos jurídicos lidam constantemente com uma tensão causada entre a estabilidade e a inevitabilidade das mudanças sociais, que fluem de maneira mais célere que o direito <sup>119</sup>. Nesta senda, o mundo moderno exige certa elasticidade e dinamismo do Direito, mas deve se atentar para que não haja uma desnaturação da essência dos institutos jurídicos, motivo pelo qual se exige bastante atenção do legislador e do intérprete do direito neste sentido <sup>120</sup>.

Essa celeridade que se busca no mundo modernizado pode se satisfazer, atualmente, por meio de instrumentos como a súmula vinculante, os incidentes de uniformização de demandas repetitivas e, de maneira excepcional no meio tributário, as medidas provisórias, posto que estes mantêm a segurança jurídica, conseguindo contrabalancear a velocidade do mundo dos fatos com a segurança que exige no Direito <sup>121</sup>.

Entretanto, o que se visualiza de maneira constante no ordenamento jurídico são abusos disfarçados de inovações, o que não pode ser tolerado, posto que unicamente geram insegurança jurídica, ou seja, o oposto do que se pretende alcançar na sociedade de direito. É esse um dos argumentos alegados para afirmar o regime de exceção utilizado para a aplicação de medidas provisórias em matéria tributária, por exemplo, que só podem ser visualizadas em casos de urgência e relevância, tendo em vista que essas inovações podem trazer grandes lesões aos contribuintes.

Dentro da análise da segurança jurídica, especialmente no Direito Tributário, afigura-se como de grande relevância a discussão acerca da tipicidade neste âmbito, o que será analisado a seguir.

---

<sup>119</sup> OLIVEIRA, Marcelo Carvalho Cavalcante de. A Segurança Jurídica em Matéria Tributária. *In: Jornada de Direito Tributário – Tribunal Regional Federal da 1ª Região*. Brasília: Escola de Magistratura Federal da 1ª Região – Esmaf. 2012, p. 215.

<sup>120</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>121</sup> *Ibidem, loc. cit.*

### 3.2.1 A questão da tipicidade

É possível observar que, para assegurar a segurança jurídica no âmbito tributário se utiliza da chamada tipicidade tributária, nos quais os autores diferenciam a tipicidade aberta da tipicidade fechada, havendo ainda grande celeuma acerca do tema <sup>122</sup>.

Os defensores da tipicidade fechada compreendem que os tipos tributários são cerrados, ou seja, existe uma previsão do fato gerador, bem como de todos os seus elementos essenciais, não havendo qualquer possibilidade de valoração das normas por parte do aplicador da lei, havendo estrita subsunção do fato à norma <sup>123</sup>.

Por outro lado, quem defende a tipicidade aberta compreende que essa concepção de segurança jurídica já não se expressa mais na necessidade de uma exaustiva descrição dos fatos e obrigações tributárias, mas sim através da inserção do valor de justiça no discurso jurídico tributário, ou seja, passa a se tornar uma legalidade fluida ou de uma tipicidade “aberta” <sup>124</sup>.

Essa segunda visão de segurança jurídica adota o pluralismo metodológico na interpretação da norma tributária, com base em valores éticos; assim como uma consideração teleológica da aplicação das normas tributárias, ou seja, o julgador e o aplicador do direito passam a analisar as intenções dos contribuintes na realização de certos atos, negócios ou contratos, para avaliar a sua validade <sup>125</sup>.

O que se passa a ter com essa visão é a consideração econômica dos fatos geradores dos tributos, onde essa finalidade econômica será utilizada como premissa de uma interpretação teleológica dos mesmos, o que representa uma ruptura com a visão positivista de uma legalidade estrita <sup>126</sup>.

Entretanto, os defensores da tipicidade aberta alegam se basear na interpretação econômica, que se difere da tipicidade fechada (que entende ser a causa da tributação unicamente a lei), visto que, nessa interpretação mais moderna, a causa da tributação seria justamente a

<sup>122</sup> PORTO, Ingrid Aragão Freitas. A Tipicidade Aberta e a Interpretação Econômica no Direito Tributário. *In: Jornada de Direito Tributário – Tribunal Regional Federal da 1ª Região*. Brasília: Escola de Magistratura Federal da 1ª Região – Esmaf. 2012, p. 143.

<sup>123</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>124</sup> CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. *Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária*. 1 ed. Salvador: Jus Podivm, 2007, p. 131-135.

<sup>125</sup> *Ibidem*, p. 135-136.

<sup>126</sup> *Ibidem*, p. 136-137.

capacidade contributiva, ou seja, o conteúdo econômico das relações jurídicas e não a forma jurídica <sup>127</sup>.

Desse modo, se um ato praticado pelo contribuinte não estiver previsto legalmente como constituinte de um fato gerador, mas suas consequências e efeitos econômicos forem similares aos de fatos geradores previamente estabelecidos em lei, esse ato poderá ser tributado, mesmo não estando tipificado, porque o que importa para essa interpretação não é a ocorrência efetiva do fato gerador, mas sim a capacidade contributiva demonstrada pelo contribuinte <sup>128</sup>.

Segundo Ricardo Lodi Ribeiro, atualmente, a interpretação econômica diz muito mais respeito a um respeito aos valores de igualdade e justiça e não mais de aumento de arrecadação, como alega ter se tratado inicialmente <sup>129</sup>. Desse modo, passar-se-á a utilizar dos princípios ético-jurídicos da isonomia, generalidade e capacidade contributiva numa luta contra a evasão fiscal, entretanto, deve se atentar aos limites impostos pelo próprio sentido literal trazido nas palavras intentadas pelo legislador <sup>130</sup>.

Para tanto, configura-se a segurança jurídica como uma limitação à atividade fiscalizatória do Estado, na medida em que se utiliza de meios típicos fechados para sua realização, não havendo de se falar em exacerbações por parte do órgão fiscalizador, bem como através do estabelecimento de previsibilidade por parte do contribuinte, que fica ciente desde logo acerca dos limites e direitos que possui ao ser fiscalizado.

É nesta senda que se compreende que a segurança jurídica se estabelece tanto a serviço do Fisco, que impõe uma previsibilidade dos atos que podem ou não ser praticados pelo contribuinte; quanto a serviço deste próprio, tendo em vista que saberá de antemão os atos que podem ser praticados, bem como aqueles que serão objeto de fiscalização e os termos sobre a qual tal fiscalização pode ocorrer.

---

<sup>127</sup> PORTO, Ingrid Aragão Freitas. A Tipicidade Aberta e a Interpretação Econômica no Direito Tributário. *In: Jornada de Direito Tributário – Tribunal Regional Federal da 1ª Região*. Brasília: Escola de Magistratura Federal da 1ª Região – Esmaf. 2012, p. 149

<sup>128</sup> *Ibidem, loc. cit.*

<sup>129</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Interpretação da Lei Tributária. *Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional*. Brasília: Consulex. Ano 5, nº 5, 2003, p. 25.

<sup>130</sup> *Ibidem*, p. 26.

### 3.3 PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA

Segundo Edmar Oliveira Andrade Filho, a liberdade pode ser considerada sob diversas perspectivas <sup>131</sup>. Primeiramente, possui uma acepção negativa, pela qual uma pessoa tem a possibilidade de agir sem ser impedido ou de não agir sem ser obrigado; e, em sua acepção positiva, diz respeito a um sujeito tomar decisões pautadas pelo seu próprio querer, sua própria vontade <sup>132</sup>.

Neste sentido o referido autor traz como exemplo de normas que garantem a liberdade as que garantem o princípio da legalidade, o princípio da livre iniciativa e todos os demais que estabelecem os direitos e garantias fundamentais do sistema <sup>133</sup>.

Claramente, não é possível conferir aos particulares uma liberdade absoluta e ilimitada, de modo que serão as normas jurídicas as limitadoras, que devem servir à liberdade e não servir para que sejam instaurados atos abusivos pelo Estado <sup>134</sup>.

É neste sentido que se ambienta o princípio da livre iniciativa ou princípio da liberdade de comércio e indústria, sendo um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, presente no art. 1º, inciso IV da Constituição Federal de 1988 <sup>135</sup>, originária do valor de liberdade previsto no artigo 5º da carta constitucional, que “congrega da ideia de que toda pessoa – física ou jurídica – é livre para explorar uma atividade econômica, seja no que diz respeito à escolha da profissão, para os trabalhadores, seja no que se refere ao desempenho da empresa, para os empresários” <sup>136</sup>.

Desse modo, a livre iniciativa e a valorização social do trabalho instrumentalizam-se para o alcance dos objetivos listados no art. 3º da Constituição Federal, concorrendo, portanto, para a

---

<sup>131</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 58.

<sup>132</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>133</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>134</sup> *Ibidem*, p. 59.

<sup>135</sup> Art. 1º, IV da Constituição Federal Brasileira de 1988: A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

<sup>136</sup> GAMA FILHO, Hugo Sinvaldo Silva da. Coisa julgada inconstitucional em sede tributária: ponderação entre os valores “segurança jurídica” e “livre concorrência”. In: **Jornada de Direito Tributário – Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. Brasília: Escola de Magistratura Federal da 1ª Região – Esmaf. 2012, p. 128.

concretização da dignidade da pessoa humana, configurando, portanto, como ditames sociais de extrema relevância <sup>137</sup>.

Reputa-se, portanto, possuir o referido princípio uma dupla finalidade, qual seja, de um lado funcionar como freio de possíveis intervenções ilegais ou abusivas pelo Estado na vida privada dos empreendedores da sociedade e, de outro, estabelecer os limites da atuação estatal dentro da economia <sup>138</sup>.

Neste sentido, os tributos configuram como uma forma legítima de intervenção estatal na esfera jurídica individual das pessoas, caracterizadas aqui como contribuintes, de modo que há uma limitação à sua liberdade, ao mesmo passo em que permite o exercício de um poder limitação, fiscalização e punição do Estado <sup>139</sup>.

Em vista disso, resta claro que carga tributária repercute indubitavelmente na atividade econômica dos administrados, influenciando na formação dos preços, na competição dos agentes econômicas, integrando os custos do empreendimento, de modo que está visceralmente interligado ao direito econômico <sup>140</sup>.

José Casalta Nabais defende que o princípio da disponibilidade econômica exige que se permita a livre decisão do indivíduo em todos os domínios da vida, posto compreender que essa limitação somente pode ser admitida quando o seu exercício gerar danos para a coletividade ou quando o Estado previamente compreender que deve tomar decisões de precaução para conservação e manutenção dessa liberdade <sup>141</sup>.

Por assim entender, defende que possuem os indivíduos liberdade para planejarem as suas vidas econômicas sem atentar para as necessidades financeiras do Fisco, podendo procurar meios para obter o melhor planejamento fiscal (*tax planning*), desde que não viole leis tributárias nem incorra em evasão fiscal ou manobras e disfarces tributários <sup>142</sup>.

Nesse meio, se defende, portanto, o planejamento tributário como uma expressão da autonomia privada e da livre iniciativa, protegendo o direito à propriedade privada, valor este

---

<sup>137</sup> GAMA FILHO, Hugo Sinvaldo Silva da. Coisa julgada inconstitucional em sede tributária: ponderação entre os valores “segurança jurídica” e “livre concorrência”. In: **Jornada de Direito Tributário – Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. Brasília: Escola de Magistratura Federal da 1ª Região – Esmaf, 2012, p. 128.

<sup>138</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 58.

<sup>139</sup> *Ibidem* p. 59-60.

<sup>140</sup> GAMA FILHO, Hugo Sinvaldo Silva da. *Op cit.*, p. 130.

<sup>141</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 204.

<sup>142</sup> *Ibidem*, p. 205-206.

constitucionalmente protegido nos limites de sua função social, de modo que faculta-se ao contribuinte organizar-se de forma a perceber a menor carga tributária possível <sup>143</sup>

Defende-se ainda que ao dever de contribuir é imprescindível a conjugação com valores como os demais princípios do ordenamento jurídico brasileiro, tais como a legalidade, segurança jurídica, igualdade, capacidade contributiva e função social da propriedade <sup>144</sup>. Isso quer dizer que a livre iniciativa, sendo um princípio que se irradia para todo o sistema jurídico, compõe um vetor à fiscalização tributária e, conseqüentemente, à instituição de deveres instrumentais no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos <sup>145</sup>.

Tais deveres instrumentais ou acessórios, em que pese possuam grande relevância do direito tributário brasileiro (muitas vezes sobrepondo-se inclusive a obrigações principais), não podem, entretanto, inculir-se em abusos perante o contribuinte, assim como as obrigações tributárias principais.

A livre iniciativa, portanto, reputa-se como princípio limitador das atividades do Fisco, seja no âmbito legislativo, quanto na sua faceta fiscalizatória, levando em consideração que, mesmo sendo dever do Estado estabelecer regras, normas e diretrizes acerca das possibilidades que os contribuintes possuem no exercício de sua atividade, não pode o fazer de maneira tal a tolher por completo o exercício de sua liberdade negocial, empresarial e econômica.

Deste modo, especificamente no que tange à possibilidade de fiscalização e imposição de deveres acessórios, cabe ao Fisco estabelecê-los de modo unicamente a balancear os seus próprios interesses e deveres, juntamente com os dos contribuintes, ou seja, não se tolera a possibilidade de imputar deveres que limitem por completo a livre iniciativa, tendo em vista ser esse um dos fundamentos constitucionais em que a República Federativa do Brasil está pautado.

---

<sup>143</sup> GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e Limites Para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 28-29.

<sup>144</sup> *Ibidem*, p. 29-30.

<sup>145</sup> TAKANO, Caio Augusto. Livre Concorrência e Fiscalização Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 223, abr. 2014, p. 57-58.

### 3.4 PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO

A doutrina processual sempre tratou o princípio do contraditório como uma garantia às partes de terem conhecimento da ação e de seus atos, podendo ainda reagirem aos atos que lhe sejam desfavoráveis <sup>146</sup>. Atualmente, entretanto, a doutrina traz também a necessidade de garantir a participação, cooperação e consideração judicial <sup>147</sup>.

Constitui o contraditório, portanto, como um elemento inerente ao processo, de observância obrigatória pelo aplicador do Direito <sup>148</sup>.

Entende-se que o processo administrativo deve obedecer aos princípios gerais do direito <sup>149</sup>, estando o contraditório ativamente presente nessa seara do Direito. Segundo José Fernando Cedeño de Barros, “o contraditório avulta como uma das maiores conquistas do cidadão e do empresário, no sentido de se privilegiar um procedimento realizado em uma estrutura cooperatória, que também pode receber o nome de *par conditio*” <sup>150</sup>, que diz respeito não somente à igualdade entre partes, mas também à possibilidade de oferecer contradição à pretensão do adversário <sup>151</sup>.

Nesse sentido, existe a possibilidade da parte interferir em qualquer fase do processo e, conseqüentemente, de poder participar da sua produção <sup>152</sup>. Sobre o tema, alega James Marins que:

O crédito fiscal do Estado cristalizado no ato de lançamento e notificado ao contribuinte exprime pretensão do ente tributante sobre o patrimônio do cidadão. Pretensão de tal natureza, por submeter-se à cláusula constitucional segundo a qual ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal, somente será válida quando obedecer às garantias materiais e processuais dos contribuintes (*substantive due process* e *procedural due process*) <sup>153</sup>.

Por tais motivos, configura a impugnação administrativa como a resistência formal do contribuinte perante a pretensão fiscal do Estado sobre os seus bens, de modo que, sendo a relação tributária uma modalidade *suis generis* no campo obrigacional (tendo em vista que

<sup>146</sup> MONNERAT, Fábio Victor da Fonte; NOLASCO, Rita Dias. A Influência do Novo Código de Processo Civil no Contraditório das Execuções Fiscais. **Novo Código de Processo Civil: Impactos na Legislação Extravagante e Interdisciplinar**. São Paulo: Saraiva. v. 1, 2016, p. 231.

<sup>147</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>148</sup> *Ibidem*, p. 232.

<sup>149</sup> BARROS, José Fernando Cedeño de. Contraditório e Prazos no Processo Administrativo Tributário. **Revista de Processo**. São Paulo: Revista dos Tribunais. Ano 21, n. 84, out./dez. 1996, p. 324.

<sup>150</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>151</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>152</sup> *Ibidem*, loc. cit..

<sup>153</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**, 8 ed, São Paulo: Dialética, 2015, p. 186.

não existe o consentimento do sujeito passivo em tal relação), há de se falar num direito à impugnação administrativa, para que o contribuinte não seja privado de seus bens sem o devido processo legal <sup>154</sup>. Representa, portanto, uma forma de equilibrar o Estado-exator e o contribuinte <sup>155</sup>.

Além do direito à impugnação administrativa, subsiste o direito de manifestar-se durante o processo, nas oportunidades previstas em lei, ou seja, existe um direito de ser ouvido, de modo que inclusive existe entendimento do STJ de que é ilícita a inclusão do nome do contribuinte no Cadin sem que antes tenha sido dada a ele prévia ciência da respectiva inclusão <sup>156</sup>.

Ora, não é lícito à Administração produzir informações, argumentos ou elementos de fato ou de direito, dentro do âmbito de um processo (ou procedimento), sem que seja concedida ao contribuinte a oportunidade de manifestar-se <sup>157</sup>. No que tange à teoria dos princípios, portanto, o contraditório avulta-se com a estrutura de regra, de modo que, em não sendo ele observado, processo não será válido <sup>158</sup>.

Tal exigência, conforme visto acima, deve ser suprida em toda e qualquer situação no âmbito do Direito Tributário, posto se tratar de direito basilar do contribuinte, de modo que os casos em que se configuram o planejamento tributário não estão excluídos dessa equação. Se o sistema tributário passa a desconsiderar atos de planejamento empresarial, cabe ao contribuinte o direito de opor-se a tal restrição, como é cabível para todos os atos praticados pelo Fisco.

Neste sentido, o contraditório é princípio intrinsecamente relacionado ao planejamento tributário, especialmente no que tange à possibilidade de fiscalização da Administração em relação aos atos referentes ao planejamento, de modo que toda vez que se pretender anular, rever ou fiscalizar quaisquer desses atos, é necessário estabelecer o direito ao contraditório ao contribuinte.

Em que pese exista uma gama extensa de princípios limitadores da atividade fiscalizatória do Estado, escolheu-se aqui se concentrar nestes três princípios – segurança jurídica, livre iniciativa e contraditório – para solucionar o problema de pesquisa levantado, qual seja, a

---

<sup>154</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**, 8 ed., São Paulo: Dialética, 2015, p. 186-187.

<sup>155</sup> BARROS, José Fernando Cedeño de. Contraditório e Prazos no Processo Administrativo Tributário. **Revista de Processo**. São Paulo: Revista dos Tribunais. Ano 21, n. 84, out./deze. 1996, p. 327.

<sup>156</sup> MARINS, James. *Op. cit.* p. 188.

<sup>157</sup> MARINS, James. *Op. cit, loc. cit.*

<sup>158</sup> MARINS, James. *Op. cit, loc. cit.*

possibilidade de exigência de declaração de planejamento tributário, de modo que a correlação entre tais princípios e o problema basilar do presente trabalho será melhor abrangido no tópico 5.2.

## 4 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN E A CRIAÇÃO DE MECANISMOS PARA FISCALIZAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

### 4.1 JUSTIFICATIVAS PARA A CRIAÇÃO DE MECANISMOS DE FISCALIZAÇÃO

Em que pese exista grande amplitude de possibilidades fiscalizatórias por parte da Administração, não se olvida que a limitação para a prática desses atos é legal e, para além disso, constitucional, tendo como base diversos incisos do art. 5º da Constituição Federal, tais como os que preveem o direito à intimidade e vida privada (inciso X), a inviolabilidade da residência e da correspondência e comunicações telegráficas dos indivíduos, além das comunicações telefônicas (incisos XI e XII).

Nesse mesmo entendimento, coaduna James Marins ao alegar em sua obra que:

A atividade de fiscalização insere-se dentro do conjunto de atividades que dizem respeito à Administração tributária que necessariamente deve contar com mecanismos e instrumentos aptos a otimizar a arrecadação, mas sem que haja – jamais – o sacrifício das garantias individuais que alicerçam o ordenamento jurídico constitucional e tributário<sup>159</sup>.

Estabelece, portanto, que o Fisco deve possuir prerrogativas suficientes para realização da captação de recursos e, de outro lado, que o contribuinte possua meios idôneos para que tenham efetivadas suas garantias<sup>160</sup>, configurando justamente o que está previsto nos artigos 194 a 200 do Código Tributário Nacional, que tratam da fiscalização da administração tributária.

Ainda no âmbito normativo, o art. 4º da Lei nº 9.784 de 1999<sup>161</sup> estabelece os deveres do administrado, trazendo novamente a necessidade de respeito à verdade material, de atuação realizada com boa-fé, lealdade, urbanidade e colaboração.

Segundo Raymundo Juliano Feitosa e Roney José Lemos Rodrigues de Souza, a fiscalização tributária executa dois papéis essenciais: prevenir infrações e preparar a repressão das infrações a legislação tributária, alegando ainda que, se por um lado, a administração

<sup>159</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**, 8 ed., São Paulo: Dialética, 2015, p. 226.

<sup>160</sup> *Ibidem*, p. 229.

<sup>161</sup> Art. 4º da Lei 9.784/99. São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo:

I - expor os fatos conforme a verdade;

II - proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé;

III - não agir de modo temerário;

IV - prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

tributária não pode impactar a atividade econômica, sob risco de trazer malefícios à sociedade, por outro, deve também assegurar uma tributação justa <sup>162</sup>.

O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional representa importante indicação desse controle fiscalizatório do Estado. Conforme trazido em momento anterior (tópico 2.4), parte da doutrina entende configurar a referida norma como uma cláusula geral antielisiva do Direito Tributário Brasileiro, mas discute-se em muito sobre o cabimento da referida norma, bem como seus limites.

A discussão diz mais respeito ao entendimento do que seria elusão, elisão e evasão e em quais casos poderia o Poder Público desconsiderar o ato ou o negócio jurídico, por considerar como dissimulado ou fraudador, temática essa já exaurida no tópico 2.4 do presente trabalho, de modo que foca-se aqui no escopo fiscalizador do referido parágrafo único.

Nesse âmbito, cabe compreender que, em respeito aos princípios constitucionais da estrita legalidade, não surpresa e da tipicidade fechada (corolário da legalidade), o legislador instaurou, em verdade, uma norma que estabelece amplos poderes ao Fisco, mas trouxe certa abstração, de modo que se discute acerca de uma imposição de tributação por analogia, ao que Marco Aurélio Greco defende não ter ocorrido <sup>163</sup>.

O autor compreende se tratar de norma que atribui competência à autoridade administrativa para desconsiderar atos considerados dissimulados, mas que não se confundem com a previsão do inciso VII do artigo 149 do CTN, porque este se trata de procedimentos específicos, prévios à desconsideração dos atos ou negócios; enquanto aqueles dizem respeito a uma ocorrência material do ato dissimulado que atinge o fato gerador efetivado <sup>164</sup>.

Tais atos, portanto, seriam considerados atos administrativos vinculados, ou seja, aqueles cuja concretização está completamente adstrita ao preenchimento de requisitos fixados em lei, de modo que, em não havendo atenção a estes, resta comprometida a eficácia do ato <sup>165</sup>. Deste modo, o ato vinculado “caracteriza-se por uma rigidez legal exacerbada, devendo haver

---

<sup>162</sup> FEITOSA, Raymundo Juliano; SOUZA, Roney José Lemos Rodrigues. A Fiscalização Tributária e a Constituição. **Revista da Faculdade de Direito de Caruaru**. Caruaru: Ideia. v. 40, n. 1, jan/jun. 2009, p. 280-283.

<sup>163</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 545-546.

<sup>164</sup> *Ibidem*, p. 546-548.

<sup>165</sup> GARCIA, Roni Genicolo. A Fiscalização Tributária – Procedimento Administrativo Vinculado, à Luz do art. 142, CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 71, ago. 2001, p. 135.

previsão quanto ao modo, tempo e circunstâncias que deverão estar presentes nessa modalidade”<sup>166</sup>.

O polêmico parágrafo único do art. 116 do CTN traz, unicamente, a possibilidade de desconsideração de atos dissimulados, devendo haver, portanto, um filtro por parte do Fisco, dentro dessa fiscalização, para atingir tão somente os atos que se conformarem nessa categoria, tendo em vista que não proíbe ela a elisão e sim a evasão, que deve, de fato, ser rechaçada pelo ordenamento jurídico.

Nesses casos, devem ser avaliados critérios objetivos para interpretar tal ato como simulado ou dissimulado, ou seja, deve haver ou a falta de correspondência entre aquilo que foi declarado pelo contribuinte e a situação verdadeiramente ocorrida na realidade dos fatos, ou a ocultação de um ato que efetivamente ocorreu. Isto porque não cabe à Administração, por meio da fiscalização valer-se de critérios subjetivos para desconsiderar todo e qualquer ato que entender merecer ser rejeitado.

Neste sentido é que se defende não se tratar o referido dispositivo de cláusula geral antielisiva, tendo em vista que se entende não somente pela impossibilidade do legislador em restringir de maneira tão drástica a livre vontade dos contribuintes no sentido de auto-organizar-se; mas também no que tange à impossibilidade da Administração incorrer em abuso na sua fiscalização, o que se interpreta aqui que ocorreria, posto que seria interpretar de maneira excessivamente abrangente, de modo a exacerbar as competências impostas no art. 116.

O dispositivo é muito claro ao trazer unicamente os fatos que pretendam dissimular a ocorrência do fato gerador, devendo a fiscalização ater-se a tal previsão, não se utilizando de amplitude conceitual não abarcada pela norma para desconsiderar atos de forma arbitrária ou discricionária.

Assim sendo, é necessário que efetivamente ocorra o fato gerador para que o Fisco possa aplicar a referida norma a título de fiscalização, fazendo incidir a lei tributária. Mesmo imbuída desse poder, não deixa de incumbir à Administração o ônus da prova do ato que pretende anular, tendo em vista que cabe a cada um a prova do fato constitutivo do seu direito<sup>167</sup> e não poderia ocorrer de maneira diferenciada para o Poder Público. Desse modo, cabe o

---

<sup>166</sup> GARCIA, Roni Genicolo. A Fiscalização Tributária – Procedimento Administrativo Vinculado, à Luz do art. 142, CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. V. 71, ago. 2001, p. 135.

<sup>167</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 549.

ônus da prova para comprovar que se efetivou o fato gerador, mas também para garantir que o referido ato ou negócio jurídico foi realizado de maneira dissimulada <sup>168</sup>.

Resta evidente, portanto, que mesmo possuindo a Administração poderes amplos de fiscalização, existem limites que não podem ser ignorados por esta, posto não ser esse poder absoluto nem ilimitado, respeitando os direitos individuais de cada contribuinte, bem como os limites legais impostos pelo ordenamento.

#### 4.2 OBRIGATORIEDADE DE DECLARAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO INTERNACIONAL

A temática do planejamento tributário, da tentativa de prevenção da elusão tributária, da fraude e da sonegação configura como uma preocupação global, posto que a grande parte dos países ocidentais buscam cada vez mais, meios efetivos de aumento de tributação, bem como de redução de ilegalidades tributárias.

Em que pese esses sistemas guardem grande semelhança no que tange à sua estruturação elementar, se individualizam no sentido de que as normas jurídicas peculiares de cada uma representam o fenômeno cultural, histórico e social da evolução de suas normas jurídicas <sup>169</sup>.

Marco Aurélio Greco entende ser tão grande e crescente essa preocupação com o instituto do planejamento tributário no plano internacional que o próprio Modelo de Convenção da OCDE <sup>170</sup> modificou-se, posto ter surgido com o intuito precípua de evitar a dupla tributação de renda, mas voltar-se cada vez mais para o combate da evasão fiscal <sup>171</sup>.

No âmbito internacional, os países ocidentais têm adotado dois modelos básicos de combate à evasão fiscal e alguns casos, até mesmo a elisão <sup>172</sup>. Os países de tradição romano-germânica, como Alemanha, França e Itália buscam enfrentar a elisão mediante edição de normas expressas com a previsão de categorias abstratas ou enumeração de hipóteses de operações que podem ser descartados pelo Fisco, ou seja, a desqualificação de um ato praticado pelo

---

<sup>168</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 550.

<sup>169</sup> *Ibidem*, p. 401.

<sup>170</sup> Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, a ser trabalhada pormenorizadamente em momento posterior.

<sup>171</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 404.

<sup>172</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit., loc. cit.*

contribuinte e a sua conseqüente punição estão todos dispostos expressamente na sua respectiva Legislação<sup>173</sup>.

Por outro lado, nos países de tradição anglo-saxã, como a Inglaterra e os Estados Unidos, predomina o ideal de que a relevância da prática de um ato é estabelecida muito mais pelo seu resultado do que por sua causa, de modo que se construiu um combate à evasão pautado em conceitos e princípios norteadores dentro desta relação entre Fisco e contribuinte, de modo que não existe a necessidade de estabelecimento de normas legais expressas vedando ou permitindo atos específicos do contribuinte<sup>174</sup>.

Apesar das referidas diferenciações acerca do tratamento dado ao tema, é comum aos ordenamentos que a noção de elisão fiscal estaria presente ao se verificar uma “montagem” (ou seja, uma operação inadequada) com um propósito fiscal que se revela contrário ao espírito de lei<sup>175</sup>.

No caso do Brasil, existe uma aproximação, nesse aspecto, ao sistema romano-germânico, que seria justamente da tipicidade, qual seja, da enumeração exaustiva de conceitos, penalidades e direitos dos contribuintes<sup>176</sup>.

Nos Estados Unidos o debate acerca do planejamento tributário encontrou respaldo na teoria do *business purpose*, já apresentada com mais profundidade no tópico 2.5 do presente trabalho monográfico. A referida teoria diz respeito ao propósito negocial, ou seja, deve se avaliar a razão econômica ligada ao empreendimento, que levou à prática de determinados negócios jurídicos e de escolhas tributárias<sup>177</sup>. Nesse âmbito, a caracterização de determinado ato como elusivo se dá não por conta da presença de uma finalidade fiscal, mas sim de uma ausência de um escopo que não seja unicamente tributário para a sua realização<sup>178</sup>.

Acerca do tema, o Presidente Franklin Roosevelt pregou em 1937, em discurso histórico nos Estados Unidos que:

Métodos para escapar ou pretender escapar à responsabilidade fiscal são muitos. Alguns casos são de evasão, que parecem ter a cor da legalidade; outros estão no limite da legalidade; outros são claramente contrários mesmo ao pé da letra da lei. Todos são iguais no que eles são definitivamente contrários ao espírito da lei. Todos são iguais na medida em que representam um esforço determinado por parte de

<sup>173</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 404.

<sup>174</sup> *Ibidem*, p. 404-405.

<sup>175</sup> GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e Limites Para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 179.

<sup>176</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit, loc. cit.*

<sup>177</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 410.

<sup>178</sup> GERMANO, Livia de Carli. *Op. cit.*, p. 215.

quem os utiliza para evitar o pagamento de impostos os quais o Congresso baseou na capacidade contributiva<sup>179</sup>.

É possível se observar o rigor com os quais são tratados os negócios jurídicos com intuito exclusivamente de redução de tributos, no referido sistema jurídico, pautado no ideal de capacidade contributiva como norteador da imputação de tributos.

Na Inglaterra surgiu também a teoria do *step transaction* (transações ou reorganizações realizadas em cadeia), adotada posteriormente nos Estados Unidos, posto se tratarem de países de *common law*, onde as fontes normativas derivam tanto das leis escritas quanto da jurisprudência<sup>180</sup>. Segundo esse ideal, quando houver um conjunto de operações concatenadas que visam à obtenção de um resultado específico, essas operações somente poderão ser analisadas num conjunto, não podendo ser desmembradas, posto que “um determinado resultado em um caminho linear não pode ser alterado em razão de utilização de caminho tortuoso injustificado (utilização de série de operações)”<sup>181</sup>.

A experiência inglesa é pautada, portanto, na não aceitação da artificialidade, que pode estar contida em planos artificiais, sujeitos fictícios, sociedades de capitais que não exprimem vontade própria, mas a da sociedade que as controla, etc.<sup>182</sup>, de modo que não se dá atenção unicamente às formalidades dos atos, mas sim a real intenção que está por traz de sua realização.

A lei tributária alemã consagrou o princípio da adequação, segundo o qual deveria se utilizar uma interpretação teleológica dos conceitos tributários, ou seja, não se falava numa interpretação meramente econômica, mas sim de quando houvesse uma ausência de determinado elemento formal, haveria um indício de elisão, mas não necessariamente esse indício recairia numa presunção absoluta<sup>183</sup>. Se, por um lado, seria essa considerada a cláusula geral antielisão do sistema alemão, a legislação do referido país também trazia diversas outras cláusulas específicas de combate à elisão<sup>184</sup>.

Mais recentemente, no ano de 2009, a norma geral antielisiva da Alemanha foi modificada para trazer a figura do “abuso de estruturas jurídicas”, implantando um sistema de inversão de

<sup>179</sup> ROOSEVELT, Franklin *apud* ROSENBLATT, Paulo. O Abuso de Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 227, ago. 2014, p. 91.

<sup>180</sup> GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e Limites Para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 214.

<sup>181</sup> MACHADO, Guilherme Costa Val. Planejamento Tributário no Brasil: O papel do “Business Purpose test” e da “Step Transaction Doctrine” na Verificação de Simulação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. V. 211, abr. 2013, p. 73.

<sup>182</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 412.

<sup>183</sup> *Ibidem*, p. 413.

<sup>184</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

provas, onde o contribuinte deve comprovar que não utilizou alternativa legal inapropriada para resultar vantagens não previstas pela lei <sup>185</sup>.

No direito tributário italiano, por outro lado, pode se perceber um sistema híbrido, que traz a inoponibilidade ao Fisco de negócios jurídicos realizados com ausência de “válidas razões econômicas”, ou seja, um conceito que se assemelha ao *business purpose* norte-americano e inglês, mas traz, de outro lado, uma ideia de tipicidade que mais exaustiva, comum dos sistemas romano-germânicos <sup>186</sup>.

No referido sistema, tem-se que não se traz exatamente as normas elusivas tipificadas expressamente, mas sim um rol de condutas lícitas que, ao serem praticadas sem as referidas razões econômicas automaticamente se tornam ilícitas <sup>187</sup>.

Existe ainda previsão na legislação italiana do contribuinte submeter a descrição de operações as quais pretende realizar ao Fisco, para que seja emitido um parecer sobre a aplicabilidade ou não da regra antielusiva no referido caso <sup>188</sup>, o que aumenta em muito a segurança jurídica e confiabilidade que terá o contribuinte na realização de atos, posto que, em se tratando de uma norma aberta, não fica à mercê de diferentes interpretações acerca das normas tributárias.

A Espanha, no que tange ao controle da elusão fiscal passou por duas fases, sendo a primeira relativa a uma proibição de analogia para determinação do fato gerador, mas que, em contrariedade, trazia uma possibilidade de utilização análoga para tributar negócios realizados com o intuito de eludir a incidência fiscal <sup>189</sup>, ao que era considerado como fraude à lei. Num segundo momento, passou a se tratar não mais de fraude à lei, mas sim de conflitos na aplicação da norma tributária, a serem avaliados e declarados como existentes ou não pela Administração, que poderá imputar acréscimo de juros de mora no lançamento do tributo, mas excluir a aplicação de multa <sup>190</sup>.

Em relação ao sistema vigente da França, Livia de Carli Germano alega que “o direito tributário francês sempre encontrou dificuldades em distinguir, de modo claro e preciso, as noções de evasão (*fraude fiscale*) e de elusão (*évasion fiscale*)” <sup>191</sup>. Desse modo, o referido tema é abordado unicamente na perspectiva do abuso de direito, que estariam separados em

<sup>185</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 413-414.

<sup>186</sup> *Ibidem*, p. 409.

<sup>187</sup> GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e Limites Para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 195.

<sup>188</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>189</sup> *Ibidem*, p. 196.

<sup>190</sup> *Ibidem*, p. 199-202.

<sup>191</sup> *Ibidem*, p. 203.

dois tipos, quais sejam, os atos fictícios correspondentes à simulação e dos atos juridicamente regulares, mas que tem motivação única de redução de tributo, mas não existe de fato uma separação dentro do direito positivo que os distinga <sup>192</sup>.

Nesse mesmo sentido, James Marins compreende o sistema francês como peculiar e inviável como modelo administrativo a ser comparado, posto as dificuldades de assimilação do sistema para o contencioso tributário pelos demais países de cultura ocidental <sup>193</sup>.

Diversos países tratam ainda da figura da declaração de planejamento tributário, que seria uma obrigação intrínseca do contribuinte de declarar ao Fisco todo e qualquer ato que pudesse ser considerado como ato de planejamento tributário. Isto quer dizer que, uma vez que o contribuinte realiza um ato de organização empresarial, deverá ele informar ao Estado, que vai avaliar e, na maioria dos casos, tributar tal ato ou negócio jurídico, imputando multa, inclusive, para os casos em que o contribuinte abster-se de tal obrigação.

Tal situação se justifica numa tentativa de aumentar o controle da Administração perante o administrado, no âmbito de suas liberdades de contratação e manejo das especificidades de sua atividade. Essa justificativa, entretanto, pode configurar-se como uma intervenção (ou até mesmo uma “intromissão”) excessiva do Estado nessas atividades.

No que concerne especificamente à obrigatoriedade de declaração de planejamento tributário, existe uma tendência mundial da instauração da sua exigibilidade. A OCDE estabeleceu, em 2014, o seu “Plano de Ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros”, que visa combater as práticas de erosão de base tributária e de transferência de lucros, por entender que podem estes resultar diretamente da existência de brechas, lacunas, atritos e discrepâncias entre legislações tributárias de cada país <sup>194</sup>.

A referida organização alega que existe uma desconexão crescente entre aquilo que é efetivamente realizado pelas sociedades mundiais em suas atividades e aquilo que é efetivamente declarado para fins tributários, de modo que seria imperativo:

<sup>192</sup> GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e Limites Para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 204-205.

<sup>193</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**, 8 ed., São Paulo: Dialética, 2015, p. 468.

<sup>194</sup> OCDE. **Plano de Ação Para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros da OCDE**. Disponível em: [https://books.google.com.br/books?id=EAfMAgAAQBAJ&pg=PA23&lpg=PA23&dq=plano+de+a%C3%A7%C3%A3o+12+ocde&source=bl&ots=XiDHalsi\\_\\_&sig=5i8DgVLV\\_DuEdww39QJ8vtCiaAA&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwiRitnioYLMahVFUJAKHUL8AncQ6AEITTAJ#v=onepage&q&f=true](https://books.google.com.br/books?id=EAfMAgAAQBAJ&pg=PA23&lpg=PA23&dq=plano+de+a%C3%A7%C3%A3o+12+ocde&source=bl&ots=XiDHalsi__&sig=5i8DgVLV_DuEdww39QJ8vtCiaAA&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwiRitnioYLMahVFUJAKHUL8AncQ6AEITTAJ#v=onepage&q&f=true). Acesso em: 9 abr. 2016, p. 13.

Identificar os tipos de dados que os contribuintes devem fornecer às administrações tributárias, assim como as metodologias que podem ser utilizadas para fazer a análise destes dados e avaliar as consequências econômicas prováveis das práticas de erosão da base tributária e de transferência de lucros, assim como o impacto das medidas tomadas para combater tais práticas <sup>195</sup>.

A ideia basilar do referido Plano é estabelecer a transparência nos planejamentos e transações em matéria tributária, aumentando o fluxo de informações que serão transmitidas à Administração de cada país pelos seus contribuintes, posto que haveria uma assimetria das informações existentes entre contribuintes e Administração.

Especificamente na sua Ação de número 12, referido como “*Mandatory Disclosure Rules*”, no qual existe a previsão de exigência de que os contribuintes revelem os seus esquemas de “planejamento tributário agressivo”, de modo que os países que o assinam devem “desenvolver recomendações relativas à elaboração de normas de declaração obrigatória de transações, esquemas, ou estruturas de caráter agressivo, ou abusivo” <sup>196</sup>, devendo ainda “conceber e por em prática modelos melhorados de partilha de informação, entre administrações tributárias sobre os esquemas tributários internacionais” <sup>197</sup>.

À implementação desse programa se dá o nome de *Base Erosion and Profit Shifting*, comumente conhecido como “BEPS”, do qual o Brasil faz parte e se obrigou a efetivá-lo até Setembro de 2015, motivo pelo qual foi editada a Medida Provisória n° 685 de 21 de julho de 2015 <sup>198</sup>, que previa a instituição do Programa de Redução de Litígios Tributários e criando a obrigação de informação (declaração) de planejamento tributário.

Essa obrigação de declaração de planejamento é considerada como exitosa em diversos países por Heleno Taveira Torres, por reduzir custos que a Administração possui com litígios tributários, permitindo uma maior coerência que o setor privado terá no que tange à segurança jurídica, bem como favorecer a competitividade e concorrência equilibrada entre empresas nacionais e estrangeiras <sup>199</sup>.

<sup>195</sup> OCDE. **Plano de Ação Para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros da OCDE.** Disponível em: <[https://books.google.com.br/books?id=EAfMAGAAQBAJ&pg=PA23&lpg=PA23&dq=plano+de+a%+C3%A7%+C3%A3o+12+ocde&source=bl&ots=XiDHalsi\\_\\_&sig=5i8DgVLV\\_DuEdww39QJ8vtCiaAA&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwiRitnioYLMahVFUJAKHUL8AncQ6AEITTAJ#v=onepage&q&f=true](https://books.google.com.br/books?id=EAfMAGAAQBAJ&pg=PA23&lpg=PA23&dq=plano+de+a%+C3%A7%+C3%A3o+12+ocde&source=bl&ots=XiDHalsi__&sig=5i8DgVLV_DuEdww39QJ8vtCiaAA&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwiRitnioYLMahVFUJAKHUL8AncQ6AEITTAJ#v=onepage&q&f=true)>. Acesso em: 9 abr. 2016, p. 23.

<sup>196</sup> *Ibidem*, p. 24.

<sup>197</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>198</sup> A referida Medida Provisória será explanada de maneira mais abrangente no tópico 4.4

<sup>199</sup> TORRES, Heleno Taveira. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global.** ConJur. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>>. Acesso em: 09 abr. 2016.

Alega ainda o autor se tratar de medida que já se encontra em pleno vigor em países como Estados Unidos, Reino Unido, África do Sul, Portugal, Canadá, Irlanda, Chile, entre outros, demonstrando o sucesso do referido Plano, mas destaca que a obrigatoriedade da declaração encontra limites constitucionais referentes ao poder de tributar, bem como na regras e princípios que asseguram a liberdade de iniciativa, e também da liberdade comercial e societária presente em cada país, para que se garanta a autonomia privada <sup>200</sup>.

O exame a ser feito pela Administração diz respeito à avaliação da causa jurídica das operações, ou seja, utiliza-se do ideal de *business purpose* da doutrina norte-americana, donde vai ser avaliado o propósito comercial do ato, de modo que se atingir o fim proposto sem possuir unicamente o intuito de redução de carga tributária, poderá ser oposto tanto a terceiros quanto ao Fisco <sup>201</sup>.

Questiona-se, entretanto, se seria possível a imposição de tal entendimento no sistema brasileiro, qual seja, o *civil law*, que possui diferenças abissais em relação ao *common law* americano. Entendo não ser tal incorporação possível, vez que não há no Brasil sistema que a permita, tendo em vista se tratar de norma que claramente dificulta e limita a liberdade de iniciativa, influenciando diretamente na ordem econômica, o que se contraporía inclusive com a Constituição Federal de 1988, que prevê, em seu título VII e, especialmente no art. 170, IV <sup>202</sup> a valorização do trabalho humano e livre iniciativa, pautando-se no princípio da livre concorrência.

Mesmo no sistema estadunidense de *common law*, de onde se originou a teoria do *business purpose*, se entende que houve uma deturpação e um desvirtuamento do instituto que, inicialmente, deveria se restringir aos casos em que a regra tributária aplicável abrisse espaço para a sua investigação, mas acabou sendo realizada em diversas decisões judiciais, sem qualquer preocupação com a base jurídica necessária à sua aplicação <sup>203</sup>. Ainda assim, mesmo que em seu país de origem a teoria venha perdendo espaço paulatinamente, foi ela transportada para o Brasil já desvirtuada e, pior ainda, sem a observância do Direito

---

<sup>200</sup> TORRES, Heleno Taveira. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. ConJur. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>>. Acesso em: 09 abr. 2016.

<sup>201</sup> *Ibidem*.

<sup>202</sup> Art. 170 da Constituição Federal de 1988. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: IV - livre concorrência.

<sup>203</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. O Desvirtuamento da Teoria do Propósito Negocial: da Origem no Caso *Gregory vs. Helvering* até a sua Aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 243, São Paulo: Dialética, Dezembro, 2014, p. 130.

Constitucional brasileiro, que assegura a livre iniciativa e o direito à auto-organização dos negócios<sup>204</sup>.

O que se defende, desse modo, é que o Fisco deve resistir à tentação de estabelecer casos de planejamento tributário sobre o qual pairam dúvidas, ou seja, deve existir uma taxatividade ou no mínimo, um estabelecimento específico acerca dos atos permitidos ou proibidos, de modo que não se configure como um meio invasivo ou inibitório da atividade econômica ou de intervenção do Estado na autonomia privada, vez que o que se busca alcançar aqui é o *compliance*, bem como uma solidariedade e colaboração entre Fisco e contribuintes<sup>205</sup>.

Desse modo, em que pese exista uma tendência e uma conformação internacional em relação à exigência de declarações de planejamento tributário, não se compreende por sua aplicação no Brasil. Primeiramente, por se considerar como prática excessiva por parte do Fisco em relação ao seu poder de fiscalizar, especialmente quando se pretender aplicar tributação ou penalidades quando deixar o contribuinte de apresentar tais declarações ou, mesmo quando apresentadas, entender o Fisco não possuir caráter extratributário, aplicando a teoria do *business purpose*. Em segundo lugar por não se entender que tal teoria se coaduna, em qualquer momento, com a perspectiva de alcance de uma sociedade de livre iniciativa prevista constitucionalmente.

#### 4.3 “E-GOVERNO”: SPED CONTÁBIL (ECD) E SPED FISCAL (ECF)

SPED é o Sistema Público de Escrituração Digital, que foi instituído pelo Decreto de nº 6.022 de 22 de janeiro de 2007, e faz parte do Projeto de Modernização da Administração Tributária Aduaneira, que tem como objetivo “implantar novos processos apoiados em sistemas de informação integrados, tecnologia de informação e infraestrutura logística adequados”<sup>206</sup>.

O referido sistema busca modernizar o cumprimento de obrigações acessórias transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e órgãos fiscalizadores, por meio da

<sup>204</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. O Desvirtuamento da Teoria do Propósito Negocial: da Origem no Caso *Gregory vs. Helvering* até a sua Aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 243, São Paulo: Dialética, Dezembro, 2014, p. 135.

<sup>205</sup> TORRES, Heleno Taveira. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. ConJur. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>>. Acesso em: 09 abr. 2016.

<sup>206</sup> Receita Federal do Brasil. **Sistema Público de Escrituração Digital**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>>. Acesso em: 09 abr. 2016.

utilização de certificados digitais <sup>207</sup>, o que passa a trazer maior segurança e praticidade tanto para a Administração quanto para o contribuinte, que passa a ter mais controle, transparência e tecnologia a seu alcance.

Os três grandes projetos trazidos pelo SPED foram a Escrituração Contábil Digital (ECD), a Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). A ECD corresponde à obrigação de transmitir, em versão digital, os livros Diário, Livro Razão, Livro Balancetes Diários, Balanço, bem como livros auxiliares, estando obrigadas à sua entrega às pessoas jurídicas sujeitas à tributação de Imposto de Renda com base no lucro real, com base no lucro presumido que distribuírem lucros, as Sociedades em Conta de Participação, e inclusive as pessoas jurídicas imunes ou isentas da incidência de Imposto de Renda <sup>208</sup>.

Complementarmente à ECD, encontra-se a ECF (Escrituração Contábil Fiscal), que substituiu a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, obrigando ao seu preenchimento todas as pessoas jurídicas, inclusive as imunes e isentas (exceto micro empresas e empresas de pequeno porte, órgãos públicos, autarquias e fundações públicas) <sup>209</sup>.

Desse modo, o SPED tem como objetivo conjunto promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais dos contribuintes; racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes; bem como tornar mais célere e efetiva a identificação de ilícitos tributários <sup>210</sup>.

É possível se perceber que a implementação do referido sistema promove uma integração a nível nacional, trazendo mais segurança para a Receita Federal do Brasil, no sentido de que capacita uma fiscalização cada vez mais potencializada e profunda, evitando progressivamente a realização de fraudes, sonegação ou quaisquer outras tentativas de evasão tributária.

Além desses instrumentos, computa-se como complementar a este sistema de inovação e aumento de tecnologia, estão inseridos também a possibilidade de realização de penhora *on-*

---

<sup>207</sup> Receita Federal do Brasil. **Sistema Público de Escrituração Digital**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>>. Acesso em: 09 abr. 2016.

<sup>208</sup> Receita Federal do Brasil. **Sistema Público de Escrituração Digital**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/499>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

<sup>209</sup> Receita Federal do Brasil. **Sistema Público de Escrituração Digital**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1283>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

<sup>210</sup> Receita Federal do Brasil. **Sistema Público de Escrituração Digital**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

*line* por parte do Fisco, bem como a aquisição de supercomputadores dotados de programas de “inteligência artificial”<sup>211</sup>.

Nesse âmbito, se instaura o chamado “e-governo”, que seria “o resultado de uma mudança estrutural radical das relações entre governo e os cidadãos e empresas, provocada pela introdução das novas tecnologias da informação e comunicação na administração pública”<sup>212</sup>. O intuito, portanto, está justamente na redução dos índices de sonegação fiscal.

Nesse sentido, já existe grande controle por parte do Fisco acerca de toda a movimentação financeira, empresarial e societária do fluxo monetário realizados pelos seus contribuintes. Dentro desse contexto, é possível se perceber que pouca coisa seria passível de escapar dessa fiscalização intensa, de modo que não se justifica a qualquer grau quaisquer tentativas de imposição de mais declarações extraordinárias para além das já implantadas, posto que estas já demonstram a totalidade de informações necessárias ao Fisco para identificação de ilícitos tributários.

O que se questiona é justamente o que poderia ser feito para afastar o pesado custo tributário, dentro desse âmbito sem incorrer nos riscos inerentes à sonegação, ao que se entende que seria justamente a governança tributária, ou seja, o planejamento de negócios de tal sorte a incorrer na redução da carga tributária, de modo que deve o contribuinte (pessoa física ou jurídica) lançar mão dos elementos de estratégia e planejamento tributário<sup>213</sup>.

Especialmente a partir de 2007, com a implantação do SPED, houve uma crescente efetividade da RFB no que tange à fiscalização dos contribuintes, posto a facilidade que o meio digital traz para os órgãos fiscalizadores, agilizando procedimentos, reduzindo custos tanto para o contribuinte quanto para o Fisco.

Dentre as premissas essenciais do SPED, estão a intenção de propiciar melhor ambiente de negócios para as empresas no País e a mínima interferência no ambiente do contribuinte. Desse modo, configura-se tal sistema como suficiente à fiscalização tributária e empresarial dos cidadãos, tendo em vista se tratar de instrumento célere e avançado, que consegue proporcionar ao Fisco uma otimização da sua atividade, facilitando a fiscalização.

---

<sup>211</sup> SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. A Execução Fiscal, a interpretação do processo tributário e a teoria do diálogo das fontes. In: **Jornada de Direito Tributário – Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. Brasília: Escola de Magistratura Federal da 1ª Região – Esmaf. 2012, p. 187.

<sup>212</sup> MACHADO, Tiziane. Governo e Fiscalização Tributária: E-governo exigirá das empresas e do setor público planejamento para conseguir menor carga tributária e evitar sonegação, **Revista Visão Jurídica**. Editora Escala, n° 46, 2010, p. 13.

<sup>213</sup> *Ibidem, loc. cit.*

Considerando-se suficiente, portanto, a criação de mecanismos que impliquem em maior restrição ao contribuinte em relação à realização de seus atos seria imputar a este um controle exacerbado de suas escolhas empresariais, impedindo justamente o planejamento tributário que se configura como direito deste e necessidade intrínseca do mesmo, posto à alta carga tributária que suporta atualmente <sup>214</sup>.

Nesse sentido, reconhece-se a importância do SPED como notável ferramenta chave para que se alcance a modernização na seara da fiscalização contábil e tributária, se defendendo inclusive que busque constantemente atualizações para estreitar essa relação costumeiramente conflituosa entre Fisco e contribuinte. O que não se vislumbra é a possibilidade de utilizar-se de tal instituto, ou até mesmo criar outros novos para reduzir a já restrita liberdade do contribuinte.

Não se justifica, portanto, tentativas de aumentar o controle para além daquilo considerado razoável, posto que os mecanismos de controle fazendário já se remontam como mais do que suficientes a uma fiscalização efetiva por sua parte.

O que se pretende explicitar aqui é que a imputação de obrigatoriedade de declaração de todas e quaisquer escolhas do contribuinte, inclusive daquelas de cunho pessoal, que se encontram no âmbito de mera liberalidade demonstram-se como abusivas, ou seja, uma tentativa de controle público de situações que estão completamente enquadradas no âmbito privado. Do contrário, o que se implanta é justamente um sistema contraditório, que prevê a interferência mínima, mas que na prática, não somente interfere, mas dificulta, complica e atola o contribuinte de obrigações acessórias, bem como imputa-lhe a necessidade de adoção de tributação superior, quando tem a possibilidade de escolha de tributação inferior.

---

<sup>214</sup> Receita Federal do Brasil. **Sistema Público de Escrituração Digital**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/969>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

#### 4.4 A TENTATIVA DE IMPOSIÇÃO DE DECLARAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

##### 4.4.1 A Medida Provisória n° 685 de 21 de Julho de 2015

Em meio ao âmbito de grande divergência quanto à temática da legalidade de planejamento tributário, bem como da existência e validade de uma norma geral antielisiva é que, em 21 de Julho de 2015, entrou em vigor a Medida Provisória de n° 685, instituindo o PRORELIT – Programa de Redução de Litígios Tributários, criando a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica.

De acordo com Raymundo Juliano Feitosa e Roney José Lemos Rodrigues de Souza, o pagamento de qualquer tributo implica numa renúncia do contribuinte de uma parcela de sua riqueza sem haver, pelo menos em uma visão inicial, um benefício imediato, de modo que compreendem que, tendo o homem um impulso natural de maximizar o prazer e minimizar o sacrifício, oferece ele uma resistência tributária, pautada na existência de carga tributária que imputam crescer exponencialmente na atualidade<sup>215</sup>.

Os referidos autores entendem ser a carga tributária elevada e pessimamente distribuída, de modo que, dessa tentativa do contribuinte de minimizar custos serão originados efeitos econômicos adicionais aos causados pela legislação tributária, evasão legal via planejamento tributário, e sonegação<sup>216</sup>. Alegam ainda que existe uma deficiência da política tributária brasileira que trata com excessiva tolerância a inadimplência dos contribuintes, bem como oferece frequentes anistias e parcelamentos, de modo que os contribuintes criam uma expectativa que os estimula a suspender ou retardar o pagamento de tributos<sup>217</sup>.

É nessa perspectiva que um fator fundamental para a evasão fiscal no Brasil diz respeito à taxa de risco percebida pelo contribuinte na realização desse ato ou omissão, de modo que, em contrassenso a essa tentativa do contribuinte de evadir-se, a fiscalização aumentará o risco da

---

<sup>215</sup> FEITOSA, Raymundo Juliano; SOUZA, Roney José Lemos Rodrigues. A Fiscalização Tributária e a Constituição. **Revista da Faculdade de Direito de Caruaru**. Caruaru: Ideia. v. 40, n. 1, jan/jun. 2009, p. 275-280.

<sup>216</sup> *Ibidem*, p. 277-281.

<sup>217</sup> *Ibidem*, p. 278-279.

sonegação e das demais formas de evasão, ou seja, a Administração tributária, diante de um quadro de ampliação da sonegação, buscou “armas” para enfrentar esse crescente fenômeno, de modo a coagi-lo e aplicar sanções a este<sup>218</sup>.

Pode se observar que a intenção originária da instituição do PRORELIT, conforme texto da Medida Provisória 685, posteriormente convertida na Lei Ordinária de nº 13.202 de 2015, coaduna com o entendimento acima, no sentido de estabelecer mais critérios para a prática de certos atos e negócios jurídicos, demonstrando justamente que, todas as vezes que tentar o contribuinte esquivar-se do pagamento de tributos (mesmo que por meios lícitos), tentará o Fisco impedi-lo para manter ou aumentar a sua arrecadação.

Além disso, o referido programa pretende ainda reduzir conflitos tributários, de modo que estabeleceu a possibilidade de quitação de débitos tributários vencidos até 30 de junho de 2015 que estivessem tramitando em processo administrativo ou judicial com certas vantagens, desde que cumpridos alguns requisitos estabelecidos pela lei.

No que tange à tentativa de redução de litígios tributários, a Medida apresentou-se interessante do ponto de vista do contribuinte que se apresentava em dívida perante à Fazenda Pública. A grande polêmica que envolveu a Medida Provisória 685 de 2015 foi, em verdade, a tentativa de se obrigar o contribuinte a informar ao Fisco as operações e atos ou negócios jurídicos que implicassem na tentativa de realizar planejamento tributário, discussão esta que será realizada nesta ocasião.

#### **4.4.2 Das tentativas de imposição de obrigatoriedade de declaração de planejamento tributário no Brasil**

Conforme explanado anteriormente, a Medida Provisória de nº 685 de 21 de julho de 2015 tinha como um de seus objetivos criar a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo.

---

<sup>218</sup> FEITOSA, Raymundo Juliano; SOUZA, Roney José Lemos Rodrigues. A Fiscalização Tributária e a Constituição. **Revista da Faculdade de Direito de Caruaru**. Caruaru: Ideia. V. 40, n. 1, jan/jun. 2009, p. 278-281.

O art. 7º da referida Medida Provisória trazia consigo a previsão da obrigatoriedade de declaração dos abaixo transcritos, pelo sujeito passivo até o dia 30 de dezembro de cada ano, todas as vezes que:

- I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes;
- II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou
- III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Dentre as grandes polêmicas constituídas juntamente com a vigência da Medida, está justamente o questionamento sobre até que ponto poderia o Fisco interferir na atividade empresária para coibir o planejamento tributário, considerando ser este um instituto absolutamente legal, que não apresenta consigo qualquer vedação ou proibição.

Cabe ressaltar aqui que a Medida Provisória foi convertida na Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015, de modo que, após diversas críticas da doutrina e da sociedade empresarial, os fragmentos da Medida Provisória que imputavam a obrigatoriedade de declaração de planejamento tributário foram ressaltadas, bem como a imposição de multas gravosas àqueles que não o declarasse, de modo que não foram convertidas em lei, mediante o clamor dos contribuintes e doutrinadores. Entretanto, em que pese tais possibilidades tenham sido afastadas do ordenamento jurídico, elas já tentaram ser impostas em momentos anteriores e nada impede que venham ser tentadas num futuro próximo, de modo que a discussão não se encerra com o seu afastamento, motivo pelo qual as críticas mais contundentes à referida Medida remontam ser ainda atuais e contemporâneas.

Afirma-se isso porque parece se tratar de uma constante tentativa do ordenamento jurídico brasileiro de imposição de tal obrigatoriedade. Assim o foi quando do advento da Medida Provisória de nº 66 de 29 de agosto de 2002 que, em seus artigos 13 a 19 trazia uma tentativa de regulamentar a suposta norma geral antielisão prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, desconsiderando atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou elementos de sua natureza, assim os considerando como aqueles que não possuíssem propósito negocial ou que se utilizassem de abuso de forma.

A referida Medida Provisória recebeu diversas críticas de doutrinadores, à época, por se compreender que ela teria extrapolado as suas possibilidades, tendo em vista que não

desconsiderava unicamente os atos dissimulados, mas por analisar o propósito comercial e o abuso de forma como elementos necessários para essa desconsideração <sup>219</sup>.

Tais dispositivos, considerados como limitações intoleráveis à liberdade do cidadão contribuinte, não foram convertidos na lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002 que resultou da referida medida, mas o Fisco continuou se inspirando nelas para desconsiderar atos que se amoldem aos requisitos definidos por ela <sup>220</sup> e, como é possível perceber, se mantém na tentativa de inseri-los em algum momento no ordenamento jurídico tributário brasileiro.

Se, por um lado, a maioria da doutrina criticou tais dispositivos, Marco Aurélio Greco entendeu se tratar de um passo positivo para a construção de um modelo equilibrado de discussão e solução de controvérsias relativas à temática dos planejamentos tributários <sup>221</sup>, mas deve se perceber que, assim como ocorrido em junho de 2015, a tentativa de impedir o planejamento tributário restou muito clara nas duas medidas provisórias, tratando tal instituto como abusivo, fraudulento e quase criminoso.

Entretanto, cabe inicialmente alegar que não aparenta se tratar de ilegalidade que o contribuinte tenha o direito de auto-organização de seus negócios e do seu patrimônio, especialmente quando não realiza nenhum ato ou omissão proibida pela lei. Por outro lado, Miguel Delgado Gutierrez entende que:

Se normalmente é aceito que o contribuinte não está obrigado ao pagamento do tributo mais elevado, nem ao tratamento mais oneroso, sendo-lhe permitida a escolha da modalidade de agir, realizar seus negócios ou praticar suas atividades da forma que mais lhe convenha, desde que aja sem violação da lei, é também normal que o Fisco procure meios pelos quais seja evitada a redução do pagamento de tributos pelo contribuinte <sup>222</sup>.

Ocorre que, mesmo que a Fazenda tenha como objetivo alcançar a maior arrecadação possível, não pode fazê-lo através de atos abusivos, que limitem ou prejudiquem o contribuinte, que deve estar protegido de atitudes arbitrárias da administração pública no que tange à tentativa de alcançar o seu patrimônio.

Nesta senda, as referidas Medidas Provisórias não somente traziam em sua essência a possibilidade do contribuinte ter a sua liberdade empresarial, patrimonial e comercial reduzida, como também não estabeleciam as definições de quais atos poderiam ensejar essa limitação.

<sup>219</sup> HABER NETO, Michel. Limites Normativos ao Planejamento Tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 223, abr. 2014, p. 126.

<sup>220</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Revisão dos Limites e Possibilidades de Atuação Eficiente do Fisco. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 11, 2007, p. 137-139.

<sup>221</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 257-258.

<sup>222</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. O Planejamento Tributário e o Business Purpose. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 231, dezembro, 2014, p. 75.

Observe-se que o inciso I do art. 7º da medida mais recente tinha como pretensão a exigência de declaração dos atos ou negócios jurídicos que não possuam razões extratributárias relevantes. Em contraponto, não lista que atos seriam esses, nem ao menos explicita o que poderiam ser razões extratributárias relevantes ou irrelevantes.

O que deve se questionar não é somente sobre se poderia ou não o Fisco se envolver de maneira tão abrupta nas atividades empresariais destes contribuintes, limitando a sua liberdade, mas também se é possível incorrer em tamanha restrição sem que existam limites expressamente estabelecidos. A presente situação, qual seja, de que a Medida impõe limites, mas deixa em aberto o significado da expressão “razões extratributárias relevantes” leva a crer que o entendimento sobre a extensão da aplicação dessa norma seria estabelecida através da discricionariedade do Poder Público. Ocorre que, sabidamente, não é compatível com o Direito Tributário brasileiro a discricionariedade, tendo em vista a necessidade de respeito ao princípio da legalidade nesse âmbito.

Por se tratar de instituto consideravelmente recente no ordenamento jurídico brasileiro, muito se questionou acerca das possibilidades e extensões da aplicação da referida MP, de modo que as críticas foram ferozes e negativas no que tange à sua implementação.

Pela incidência do art. 7º, serão desconsiderados os atos apresentados que forem entendidos como desconformes à norma, sendo o contribuinte intimado para recolhimento ou parcelamento dos tributos, acrescidos de juros de mora.

Roberto Duque Estrada entende que o caminho para a redução da litigiosidade tributária não se encontra na instituição de declarações de planejamento tributário, pois tal fato só se consolidará quando a administração fiscal voltar a cumprir leis e compreender que nem todos os atos ou negócios jurídicos devem necessariamente ser tributados, pois a sua prática encontra-se dentro da esfera de liberdade do cidadão <sup>223</sup>. Nesse sentido, entende que deve haver uma proteção do princípio da confiança, pois a utilização de lei fiscal de forma analógica e atípica seria vedada pelo art. 108, §1º do CTN <sup>224</sup>.

Ademais, o art. 12 da aludida norma entende que, se o contribuinte não declarar quaisquer atos que a lei entenda como declaráveis, restará caracterizada a sonegação ou a fraude,

---

<sup>223</sup> ESTRADA, Roberto Duque. **MP 685 exemplifica a crise de confiança na administração tributária**. Conjur. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2015-ago-05/consultor-tributario-mp-685-mostra-crise-confianca-administracao-tributaria>>. Acesso em: 08 abr. 2016.

<sup>224</sup> *Ibidem*.

devendo haver pagamento dos tributos, bem como juros de mora e multa de 150% (cento e cinquenta por cento)<sup>225</sup>:

Art. 12. O descumprimento do disposto no art. 7º ou a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 11 caracteriza omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude e os tributos devidos serão cobrados acrescidos de juros de mora e da multa prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Resta claro que a imputação de responsabilidade por descumprimento da previsão da Medida seria consideravelmente alta, acarretando num pagamento muito superior ao que seria originalmente devido se ele tivesse tomado as medidas cabíveis para evitar a incidência da multa e dos juros de mora. Mas o que novamente se observa é que o contribuinte não teria como previamente saber que medidas seriam essas, posto que havia omissão legal nesse sentido.

Além disso, mesmo que o contribuinte tivesse realizado as declarações de maneira que entende a Fazenda arbitrariamente como correta, pode ele ter deixado de incluir uma determinada operação ou negócio jurídico, porque avista que naquele determinado caso havia em verdade uma “razão extratributária relevante” – já que a Medida não explicitou a interpretação a ser dada a essa expressão –, ainda assim estaria obrigado ao pagamento exorbitante de juros e de 150% (cento e cinquenta por cento), muito superiores ao que previsto em seu orçamento inicial.

Nesse sentido, a terminologia “razão extratributária” possui grande abstração e indefinição, de modo que a avaliação de sua “relevância” pode se configurar como ainda mais complexa.

Um dos pontos mais polêmicos e criticados de ambas as medidas provisórias diz justamente respeito à aplicação de presunção de omissão dolosa do sujeito passivo em relação aos atos realizados por ele, para considerar que seriam estes intuitivamente considerados como fraude ou sonegação. Guilherme Cardoso Leite entende ser exacerbado esse entendimento, fora dos parâmetros mínimos de razoabilidade, posto que não estaria alinhado à garantia de não autoincriminação e presunção de inocência *lato sensu*, previstas constitucionalmente no art.

<sup>225</sup> Art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996: Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

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

5º, LXIII e LVII, alegando ainda não ser a fraude um instituto objetivo, devendo ser auferido subjetivamente, com a intenção específica de se apurar um eventual intuito fraudulento de uma operação de planejamento tributária específica, que tenha o escopo de sonegar tributos<sup>226</sup>.

Em referência aos mesmos dispositivos constitucionais, Fernando Facury Scaff alega pretender a Medida Provisória tornar a conduta criminosa pressuposta, tipificando como crime contra a ordem tributária uma conduta omissiva, realizada antes mesmo de qualquer lançamento tributário<sup>227</sup>, trazendo à tona ainda uma contrariedade à Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal<sup>228</sup>.

Para o autor, a redação da MP 685 leva a um controle pelo Fisco da livre iniciativa, individual empresarial, criminalizando a simples tentativa de redução de obrigações tributárias pelo contribuinte, de modo que, sendo autoritária e burocrática, a medida iria emperrar ainda mais as atividades empresárias no Brasil, atestando ser ela inconstitucional no que tange a esse aspecto<sup>229</sup>.

Luiz Fernando Maia entende que, pelo que se conhece acerca da criatividade de tais normas, não é difícil prever que a Medida Provisória estaria implicitamente representando um subterfúgio para proibir o planejamento fiscal das empresas<sup>230</sup>.

Em que pese toda a discussão que circulou acerca da referida Medida Provisória em meados de 2015, para Marcos de Aguiar Villas-Bôas, estaria ela em consonância com as melhores teorias e práticas estrangeiras, buscando uma crescente aproximação entre fisco e contribuinte (ao que chama de *enhanced relationship*), o que, para ele, reduziria os gastos com tempo e dinheiro para ambas as partes, incorrendo logicamente numa maior eficiência<sup>231</sup>.

---

<sup>226</sup> LEITE, Guilherme Cardoso. **MP 685 deve respeitar limites da atividade empresarial e ordenamento normativo**. ConJur. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2015-ago-04/guilherme-leite-mp-685-respeitar-limites-atividade-empresarial>>. Acesso em 08 abr. 2016.

<sup>227</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Querer pagar menos imposto virou crime no Brasil**. ConJur. Disponível em: < [http://www.conjur.com.br/2015-ago-11/contas-vista-querer-pagar-imposto-viceu-crime-brasil#\\_ftn2](http://www.conjur.com.br/2015-ago-11/contas-vista-querer-pagar-imposto-viceu-crime-brasil#_ftn2)>. Acesso em: 08 abr. 2016.

<sup>228</sup> Súmula Vinculante nº 24: Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

<sup>229</sup> SCAFF, Fernando Facury. *Op. cit.*

<sup>230</sup> MAIA, Luiz Fernando. Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015 – Instituição do Programa de Redução de Litígios Tributários – Prorelit – Inconstitucional Censura a Direito do Contribuinte. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese. v. 18, n. 105, set./out. 2015, p. 72.

<sup>231</sup> VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **MP 685/2015: relações reforçadas e compliance cooperativo**. Optimal Taxation Theory. Disponível em: < [http://optimaltaxationtheory.com/assets/MP\\_68574936.pdf](http://optimaltaxationtheory.com/assets/MP_68574936.pdf)>. Acesso em: 08 abr. 2016.

Helena Taveira Torres compartilha desse entendimento, ao compreender que o objetivo da exigência de declaração é facilitar a transparência e acesso ao Fisco a “planejamentos tributários agressivos”, identificando os atos e as pessoas envolvidas nele durante ou mesmo antes da sua execução, o que para ele permitiria a separação entre os casos de evasão e de planejamento legítimo <sup>232</sup>.

Foi este o entendimento de Marco Aurélio Greco em relação à Medida Provisória 66, em meados de 2002, já citado anteriormente, ao defender que a norma buscava o equilíbrio para que o planejamento realizado pelos contribuintes não se limitasse aos extremos da não incidência ou da aplicação de multas de ofício <sup>233</sup>.

Marcos de Aguiar Villas-Boas <sup>234</sup> cita uma tendência internacional dessa relação de proximidade entre fiscalizador e fiscalizado que seria o *horizontal monitoring*, ou seja, um monitoramento horizontal, que busca o *compliance* <sup>235</sup>, onde o Fisco deixa de figurar como o carrasco que aplica sanções e inviabiliza as atividades dos contribuintes, posto que terá uma atuação mais rápida, ampliando os conhecimentos que os contribuintes devem ter acerca do Fisco, evitando que erros sejam repetidos em suas decisões. Por outro lado, os contribuintes deixam de agir com o intuito de sonegação, em razão da compreensão da importância da tributação dentro do país. Alega ainda ser este o modelo que se busca nos países desenvolvidos e que deve ser utilizado como base de uma reformulação da relação tributária no Brasil, uma vez que permitiria um melhor desenvolvimento neste sentido <sup>236</sup>.

Ainda segundo autor, a MP 685 tinha como ideia basilar que essa relação deveria ser dotada de transparência e confiança entre os sujeitos tributários, mas reconhece que a aplicação de multa de 150% sobre atos não declarados não atinge os objetivos do que chama de *co-operative compliance* (que seria justamente essa cooperação entre Fisco e contribuinte), de

---

<sup>232</sup> TORRES, Helena Taveira. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. ConJur. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-26/helena-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>>. Acesso em: 08 abr. 2016.

<sup>233</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 259.

<sup>234</sup> VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **MP 685/2015: relações reforçadas e compliance cooperativo**. Optimal Taxation Theory. Disponível em: <[http://optimaltaxationtheory.com/assets/MP\\_68574936.pdf](http://optimaltaxationtheory.com/assets/MP_68574936.pdf)>. Acesso em: 08 abr. 2016.

<sup>235</sup> “O termo em inglês *compliance* significa estar em “conformidade” com as leis vigentes e com outras normas específicas aplicáveis apenas ao setor da empresa, como, por exemplo, as oriundas de uma agência reguladora ou uma certificação de qualidade”.

(MAIA, Luiz Fernando. Medida Provisória n° 685, de 21 de julho de 2015 – Instituição do Programa de Redução de Litígios Tributários – Prorelit – Inconstitucional Censura a Direito do Contribuinte. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese. V. 18, n. 105, set./out. 2015, p. 80.)

<sup>236</sup> VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *Op. cit.*

modo que geraria ainda mais contencioso, indo em direção oposta à pretensão do PRORELIT, qual seja, a efetiva redução de litígios tributários <sup>237</sup>.

Em que pese haja discordância expressa acerca da legalidade das referidas Medidas Provisórias no presente trabalho monográfico, não se pode discordar deste último posicionamento, ao qual o referido autor complementa ao dizer que “se a intenção da União for, unicamente, obter mais informações para poder arrecadar e punir, a MP 685 será um grande fracasso” <sup>238</sup>.

Resta configurada ainda, para além da abstração que a Medida trazia, no que tange à conceituação ou exemplificação dos atos e negócios jurídicos que devem ser declarados, a inexistência de exercício do contraditório pelo contribuinte. Observe-se que se a Fazenda rejeita um ato, desconsiderando-o e aplicando multa e juros de mora ao contribuinte, não havia previsão de qualquer medida que o contribuinte poderá tomar a respeito da situação a ele imputada. Deveria este unicamente recolher ou parcelar os tributos junto com as penalidades no prazo de 30 (trinta) dias, sob pena de restar em dívida para com o Fisco.

Não há, portanto, como negar os abusos que teriam sido trazidos pelo regulamento, se fosse este aprovado, imputando ônus ao contribuinte que vai muito além do simples pagamento de tributos, mas também da redução da sua liberdade negocial e, mais gravemente, imputando-lhe grande insegurança jurídica, diante da impossibilidade de conhecimento de como deve agir perante a Receita.

Renato de Mello Jorge Silveira e Fernando Facury Scaff partilham desse entendimento:

O uso de tipos abertos na determinação de condutas tributárias encerra um grande perigo para o patrimônio das pessoas, pois está previsto nessa mesma norma imposição de multa pesadíssima, de 150% do valor do tributo, como também para a sua liberdade, pois poderá responder a uma ação penal por fraude e sonegação fiscal. Vê-se, assim, uma clara utilização do Direito Penal como reforço sancionatório, aqui por via oblíqua <sup>239</sup>.

Ainda sobre a multa de 150% do valor do tributo, a ser aplicada pelo simples fato do contribuinte não apresentar a declaração exigida, Luiz Fernando Maia compreende ser ela

<sup>237</sup> VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **MP 685/2015: relações reforçadas e compliance cooperativo**. Optimal Taxation Theory. Disponível em: < [http://optimaltaxationtheory.com/assets/MP\\_68574936.pdf](http://optimaltaxationtheory.com/assets/MP_68574936.pdf) >. Acesso em: 08 abr. 2016.

<sup>238</sup> *Ibidem*.

<sup>239</sup> SCAFF, Fernando Facury e SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. **MP 685/2015 se baseia em fórmulas pensadas para o comércio internacional**. ConJur. Disponível em < <http://www.conjur.com.br/2015-set-11/mp-6852015-traz-problema-penal> >. Acesso em: 08 abr. 2016.

confiscatória <sup>240</sup>. Coaduna deste entendimento o Supremo Tribunal Federal, que estabeleceu no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento de nº 727.872 do Rio Grande do Sul que os montantes a serem adotados para multas moratórias seriam de 20% e para multas punitivas seria de 100%. O Ministro Relator Roberto Barroso assim o entendeu em consonância ao princípio da vedação ao confisco, que entende ser uma “norma dirigida ao Estado como um contrapeso ao poder de tributar” <sup>241</sup> e, mesmo possuindo conteúdo difuso, demandando nível de correlação com o caso concreto, é inevitável a verificação, em determinados casos, como é o da referida medida, que o encargo tenha sido excessivamente invasivo para o contribuinte <sup>242</sup>.

Percebe-se também que a multa eventualmente incorreria não somente para aqueles contribuintes que deixaram de realizar a obrigação acessória de apresentação de declaração, ou seja, que tenham efetivamente cometido a infração, mas também para aqueles que simplesmente tiveram entendimento diverso do Fisco no que tange à razão da prática de um ato ou negócio jurídico, ou seja, que entenderam que tal ato possuía razão extratributária relevante, motivo pelo qual deixou de declará-la.

Desse modo, se a intenção fazendária é unicamente de alargamento da sua arrecadação, resta, com clareza solar, que não se busca aqui uma justiça fiscal, mas tão somente atingir maior arrecadação tributária, de modo que não se concorda que a tentativa de tamanha intervenção no âmbito da livre iniciativa dos contribuintes possa configurar lícita ou sequer razoável, especialmente com a imputação de penalidades exacerbadas e extremamente prejudiciais às suas atividades.

#### **4.4.3 Supressão, redução e diferimento de tributo, razões extratributárias relevantes e forma não usual – da abertura da conceituação prevista pela MP 685**

A Medida Provisória 685, em seu art. 7º traz a obrigação de informar conjuntos de operações que envolvam atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de

---

<sup>240</sup> MAIA, Luiz Fernando. Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015 – Instituição do Programa de Redução de Litígios Tributários – Prorelit – Inconstitucional Censura a Direito do Contribuinte. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese. v. 18, n. 105, set./out. 2015, p. 80.

<sup>241</sup> Supremo Tribunal Federal. **AR no AI 727.872**, RS – Rel. Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=307749237&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2016.

<sup>242</sup> *Ibidem*.

tributo, até o dia 30 de setembro de cada ano quando os negócios jurídicos realizados não possuírem razões extratributárias relevantes, quando a forma adotada não for usual ou quando tratar de atos ou negócios jurídicos previstos em ato da RFB.

Observa-se, de logo, a imprecisão dos termos adotados na referida norma. É possível perceber que a maioria dos termos escolhidos para imputar obrigação acessória de tamanha relevância para os contribuintes foram escolhidas sem qualquer cuidado com a sua abstração (ou haveria de se falar numa abstração proposital e eivada de malícia para imputar a referida obrigação ao contribuinte em todos os casos?).

Contende registrar que não cabe, no âmbito do Direito Tributário, a abstração de normas nem a utilização de normas amplamente abertas, quando não for utilizada unicamente para abranger um número maior de situações legalmente previstas, mas acabar gerando, em verdade, uma insegurança no que tange ao entendimento pelo contribuinte de quais atos deve praticar, de que modo deve praticá-lo, quando será aferida a realização do referido ato, entre outros. Isso porque uma generalidade ou uma abstração muito grande pode se voltar contra o contribuinte para imputar-lhe grande prejuízo seja por ter realizado ato que não devia, ou realizá-lo da maneira ou no tempo incorreto, o que pode acarretar na imputação de multas, por exemplo, como é o caso da previsão da Medida Provisória n° 685.

Dentre as maiores críticas recebidas pela referida Medida, certamente a vagueza e obscuridade trazidas pelo art. 7° foram as mais contundentes, posto que tem o condão de imputar grave penalidade ao contribuinte de multa e até mesmo na seara criminal, mas não possui clareza ao fazê-lo.

Gustavo Cavalcanti Costa e Paulo Rosenblatt criticam o referido artigo, ao entender que “ao se referir à supressão, redução ou diferimento de tributo, a MP adotou nomenclatura de vantagens fiscais usada em algumas normas gerais antielisão recentes, de modo mais claro do que o CTN, mas ainda criticável por sua abertura normativa”<sup>243</sup>.

Os referidos autores entendem ainda que o mais adequado seria implantar um modelo híbrido, combinando uma fórmula legal genérica com a publicação obrigatória e periódica a ser realizada Fisco, com uma lista não-vinculante de vantagens fiscais que considera como

---

<sup>243</sup> COSTA, Gustavo Cavalcanti, ROSENBLATT, Paulo. **MP 695 criminaliza qualquer forma de planejamento tributário lícito**. ConJur. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-set-02/mp-685-criminaliza-qualquer-forma-planejamento-tributario-licito>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

indevidas <sup>244</sup>. Entretanto, não parece ser esta a solução para o referido problema, tendo em vista que a publicação periódica de entendimentos do que pode ou não ser considerado como planejamento tributário abusivo dá azo para abusos constantes, tendo em vista que o contribuinte pode passar grandes períodos realizando determinados atos, para pouco tempo depois ser considerado aquele mesmo ato como abusivo e ser imputado a este altas penalidades tributárias.

O que se teria, portanto, era uma possibilidade de o Fisco opor aos contribuintes recorrentemente novas obrigações não previstas anteriormente, o que seria realizado inclusive por norma infralegal ou simples recomendação, o que fugiria aos padrões impostos pelo princípio da legalidade no âmbito do Direito Tributário.

Roberto Duque Estrada traz alguns questionamentos de extrema relevância acerca dos incisos do referido artigo da MP, como por exemplo, como se saberia, no âmbito do inciso I, quais razões extratributárias da realização de uma operação poderiam ser consideradas como relevantes ou irrelevantes? Quem seria o árbitro da relevância dos motivos fiscais, se o contribuinte entender que não precisa apresentar uma declaração e a RFB entender de maneira contrária? <sup>245</sup> Questiona ainda se esse árbitro seria essa administração, a qual considera ter intenções unicamente arrecadatórias <sup>246</sup>, ou seja, até que ponto estaria se falando numa paridade no momento de discordância entre essas figuras?

Além disso, não havia qualquer previsão na Medida Provisória da existência de contraditório para o contribuinte, caso discordasse da exigência de declaração, ou seja, mesmo irredutível, nenhuma alternativa restaria ao particular de apresentar seu entendimento sobre o motivo daquele determinado ato ou negócio jurídico não necessitar de declaração. Desse modo, restaria unicamente declarar previamente o ato ou simplesmente arcar com a absurda multa de 150% do valor da obrigação principal.

É válido ressaltar que a multa incide pelo simples fato do contribuinte não apresentar a declaração e não por cometer qualquer ilícito, de modo que se ele entender que tal ato não configura como passível de declaração, restará prejudicado de qualquer maneira.

Alega o supramencionado autor ser o inciso II ainda mais preocupante, questionando:

---

<sup>244</sup> COSTA, Gustavo Cavalcanti, ROSENBLATT, Paulo. **MP 695 criminaliza qualquer forma de planejamento tributário lícito**. ConJur. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-set-02/mp-685-criminaliza-qualquer-forma-planejamento-tributario-licito>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

<sup>245</sup> ESTRADA, Roberto Duque. **MP 685 exemplifica a crise de confiança na administração tributária**. Conjur. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2015-ago-05/consultor-tributario-mp-685-mostra-crise-confianca-administracao-tributaria>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

<sup>246</sup> *Ibidem*.

Quem será o julgador da usualidade, da qualificação de um negócio como indireto ou da identificação de uma cláusula que desnature efeitos de contrato típico? A adoção de caminhos alternativos menos onerosos para a realização de um negócio será aceita? A celebração de contratos atípicos no âmbito de sofisticadas operações estruturadas será atingida? Serão esses ajustes usuais ou inusuais ao olhar do Fisco? Estarão os agentes fiscais preparados para se pronunciar sobre temas tão complexos do ponto de vista jurídico?<sup>247</sup>

O modo pelo qual tal exigência seria funcional (mesmo se tratando de clara tentativa de extirpar o planejamento tributário do ordenamento jurídico brasileiro, o qual não se defende aqui), seria estabelecer um rol taxativo de quais operações, negócios jurídicos ou atos negociais poderiam configurar como supressores, redutores ou diferidores de tributo, bem como quais implicariam em caráter extratributário relevante ou forma usual.

Coaduna com essa ideia Roberto Duque Estrada, mas assevera que “tal lista deveria caber ao Poder Legislativo e não ser delegada a órgãos do Executivo, por se tratar de matéria restritiva de direitos, subordinada à reserva de lei”<sup>248</sup>.

Se, por um lado, admite-se que o sentido das normas é aferido pela compreensão do agente aplicador, ou seja, não possui um conteúdo pré-definido no que tange à sua significação e sentido, de modo que deve haver uma interpretação hermenêutica destas<sup>249</sup>; por outro, rejeita-se a adoção de uma abstração total, posto que completamente contrária ao ideal de segurança jurídica necessário ao funcionamento das sociedades e inerente ao Direito como um todo.

A segurança jurídica está assentada na legalidade formal e material, ou seja, dentro de um ideal de conceitos específicos e determinantes ou de tipicidade, estabelecidos no art. 150, I da Constituição Federal, bem como do art. 97 do Código Tributário Nacional<sup>250</sup>. Desse modo, entende-se pela expressa proibição à analogia e às presunções, bem como rejeita-se a interpretação econômica e se respeita o caráter estritamente vinculado dos atos administrativos de cobrança de tributo<sup>251</sup>, motivo pelo qual não se admite arbitrariedade e discricionariedade que certamente seriam instauradas com a instituição da obrigatoriedade de declarar todos e quaisquer atos a serem realizados pelos contribuintes, posto que seria um sistema eivado de incerteza, insegurança e imprevisibilidade.

<sup>247</sup> ESTRADA, Roberto Duque. **MP 685 exemplifica a crise de confiança na administração tributária**. Conjur. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2015-ago-05/consultor-tributario-mp-685-mostra-crise-confianca-administracao-tributaria>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

<sup>248</sup> *Ibidem*.

<sup>249</sup> CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. 1 ed. Salvador: Jus Podivm, 2007, p. 154-155.

<sup>250</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 100, jan. 2004, p. 78.

<sup>251</sup> *Ibidem, loc. cit.*

Restaria também prejudicados os valores essenciais da boa-fé e da confiança, que restam justamente da confiança que deposita o contribuinte nas ações e pronunciamentos da Administração.

Reconhece-se, em verdade, a existência de uma desconfiança dos contribuintes em relação ao Fisco, o que, em tese, deveria ser dirimido pela adoção do *co-operative compliance* que supostamente se busca alcançar com a instituição do PRORELIT. Ocorre que a Medida Provisória trouxe à tona a verdadeira visão que o contribuinte ainda possui em relação à Fiscalização, qual seja, a de instituição a qual não se pode confiar, por possuir intenções unicamente arrecadatórias, que desconsidera, sempre que possível, o âmbito da liberdade do contribuinte nas suas escolhas particulares.

O programa criado para redução de litígios, então, traria grande abertura de normas infralegais, que costumam produzir um efeito de insegurança no Brasil <sup>252</sup>. O Fisco, imbuído da ganância de arrecadar cada vez mais, não aceitará quaisquer operações praticadas pelos contribuintes, o que acarretará na não redução dos litígios, posto que pretende alcançar unicamente uma “denúncia espontânea” por parte do contribuinte que, em verdade, se revela pouco espontânea e mais intimidante, frente à ameaça de acusação de sonegação e fraude <sup>253</sup>.

Nesse sentido, em atenção às críticas direcionadas aos artigos 7º e 12º da Medida Provisória 685 de 2015, foi esta convertida na Lei nº 13.202 de 8 de dezembro de 2015, suprimindo, entretanto, diversos artigos, inclusive o artigos acima, de modo a não consagrar a obrigatoriedade de declaração de planejamento tributário pelo contribuinte, bem como a imputação de multas gravosas aos atos e negócios jurídicos não declarados, além de se afastar ainda a presunção de intuito fraudador pelo contribuinte ao não declarar.

Em que pese ser louvável e trazer grande alívio à comunidade jurídica e empresarial brasileira, não houve apreciação de inconstitucionalidade da referida tentativa de imposição da declaração, de modo que não se exclui a possibilidade futura de novas investidas no mesmo sentido. Desse modo, mesmo não tendo sido aprovada a referida regra, o debate que o cerca não se exaure, mantendo-se atual e polêmico.

---

<sup>252</sup> COSTA, Gustavo Cavalcanti, ROSENBLATT, Paulo. **MP 695 criminaliza qualquer forma de planejamento tributário lícito**. ConJur. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-set-02/mp-685-criminaliza-qualquer-forma-planejamento-tributario-licito>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

<sup>253</sup> ESTRADA, Roberto Duque. **MP 685 exemplifica a crise de confiança na administração tributária**. ConJur. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2015-ago-05/consultor-tributario-mp-685-mostra-crise-confianca-administracao-tributaria>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

## 5 DOS LIMITES PARA A EXIGÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

### 5.1 MEDIDA PROVISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

#### 5.1.1 “Lei” tributária

Tendo em vista que as duas tentativas de exigir declaração de planejamento tributário no Brasil, quais sejam, em 2002 e em 2015, se deram por meio de medida provisória, observa-se uma tendência do legislador tributário em constantemente visar a sua instauração por meio desta figura. Neste sentido, é de relevância considerável a análise acerca das possibilidades de imposição de tal exigência no ordenamento, inclusive sobre o meio adequado para tal, de modo que cabe explicitar, neste momento, as hipóteses de cabimento da medida provisória, especialmente dentro da seara tributária.

Antes mesmo de vergastar acerca da temática relativa à possibilidade de utilização da medida provisória no âmbito tributário, é de grande relevância delimitar o que pode ser compreendido por “lei”, tendo em vista a natureza polissêmica do referido termo. Desse modo, existe uma grande dificuldade nessa delimitação, posto que até mesmo a própria doutrina constitucional vacila ao tentar esclarecer o que seria lei formal ou lei material <sup>254</sup>.

O conceito formal de lei diria respeito a todo e qualquer ato produzido em consonância com as normas estruturantes do processo legislativo, advinda do órgão que goze de legitimidade democrática, havendo uma legitimidade constitucional que permeia todo esse processo <sup>255</sup>. Desse modo, revela-se pela intensidade de sua legitimidade formal, no sentido de que enseja a formação de um juízo político acerca da deliberação de certas matérias para que se alcance uma segurança jurídica para a própria sociedade, de modo que configuraria como um veículo que introduz normas primárias, sustentado pela legitimidade popular intrínseca ao exercício democrático do poder político <sup>256</sup>.

---

<sup>254</sup> DANTAS, Miguel Calmon. Medida Provisória Tributária no Estado Constitucional. **Revista do Curso de Direito da Unifacs**. Porto Alegre: Síntese. V. 6, 2006, p. 66.

<sup>255</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>256</sup> *Ibidem*, p. 67.

No que tange ao conceito material de lei, também existe discussão, mas poderia ser considerada “aquela cujas disposições revelam abstração, generalidade, e, às vezes, dotada de aptidão para inovar o ordenamento jurídico, criando direitos, impondo obrigações, alterando a disciplina de determinada matéria”<sup>257</sup>.

Se não cabe a instituição de tributo senão por meio de lei, deve se entender que a reserva de lei tributária e o princípio da legalidade nesta seara exigem que a atuação do Fisco esteja estritamente ligada à lei formal, mas, mais do que isso, determina que cada ato que o pratique esteja rigorosamente autorizado por uma lei, de modo que se convencionou a se aplicar a reserva absoluta de lei formal, também chamada de estrita legalidade, no Direito Brasileiro<sup>258</sup>.

Desse modo, afirma-se que a lei tributária é legítima, garantística e fomentadora da Justiça fiscal e orçamentária, de modo que é cabível esse controle de legitimidade do orçamento público, inclusive no que tange às escolhas políticas do Chefe do Poder Executivo, tendo em vista ser este o detentor da iniciativa exclusiva do processo legislativo das leis de matéria orçamentária e da fixação de diretrizes políticas<sup>259</sup>.

Neste sentido, é de extrema relevância discutir a questão da legalidade tributária (ou do princípio da reserva legal ou ainda da estrita legalidade da tipicidade), tendo em vista que se manifesta em várias dimensões, mas especialmente vinculando a Administração à observância das disposições legais, de modo que a atividade tributária somente se legitima se for proveniente de órgão que goze de representatividade para tal<sup>260</sup>.

A reserva da lei tributária, portanto, é um elemento imprescindível para evitar o arbítrio e a parcialidade, de modo que, para que se alcance tais objetivos, é necessário que todos os elementos essenciais do tributo estejam abstratamente previstos pela lei, para que se considerem cumpridas as exigências do princípio da estrita legalidade<sup>261</sup>.

---

<sup>257</sup> DANTAS, Miguel Calmon. Medida Provisória Tributária no Estado Constitucional. **Revista do Curso de Direito da Unifacs**. Porto Alegre: Síntese. v. 6, 2006, p. 67.

<sup>258</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros. 2012, p. 280-281.

<sup>259</sup> DANTAS, Miguel Calmon. *Op. cit*, p. 68.

<sup>260</sup> DANTAS, Miguel Calmon. *Op. cit*, p. 71.

<sup>261</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit*, p. 281.

### 5.1.2 Medidas provisórias sobre matéria tributária

Muito se questiona acerca da possibilidade de desempenho de competências tributárias não somente pelos órgãos representativos da comunidade política, mas também pelo Poder Executivo, por meio de medida provisória como um veículo introdutor de normas primárias equiparadas a lei, estabelecendo fatos geradores, hipótese de incidência, instituindo tributo ou o alterando substancialmente <sup>262</sup>.

Roque Antonio Carrazza deixa claro que medidas provisórias não são leis, mas tão somente atos administrativos *lato sensu*, dotados de alguns atributos de lei, a serem expedidas pelo Presidente da República nos casos em que reste demonstrada a relevância e urgência <sup>263</sup>.

De acordo com Aliomar Baleeiro, as medidas provisórias no âmbito da Constituição Federal brasileira de 1988, seriam absolutamente incompatíveis com a regulação da matéria tributária <sup>264</sup>. Assim o entende por interpretar que mesmo que o artigo 62 <sup>265</sup> do referido diploma não tenha trazido limitações expressas à faculdade de adoção de medidas provisórias pelo Chefe do Executivo, tais procedimentos seriam incompatíveis com os ideais de segurança jurídica, anterioridade e da não surpresa adotados pelo Direito Tributário <sup>266</sup>.

Desse modo, entende que a inexistência desse consentimento expreso para que sejam veiculadas normas tributárias por meio de medida provisória não serviria de prerrogativa para o Executivo ou o Legislativo atuarem com discricionariedade, mas sim para restringi-la drasticamente, por não deixar quaisquer brechas para tratar dos tributos <sup>267</sup>.

A Emenda Constitucional n° 32 de 2001 acrescentou ao artigo 62, dentre outras modificações, o §2º, para admitir a possibilidade de Medida Provisória para os casos de instituição ou majoração de *impostos* <sup>268</sup>. Clélio Chiesa entendeu, à época, ser essa inserção um verdadeiro despautério, primeiramente porque a instituição ou majoração de tributos por ato unilateral do

<sup>262</sup> DANTAS, Miguel Calmon. Medida Provisória Tributária no Estado Constitucional. **Revista do Curso de Direito da Unifacs**. Porto Alegre: Síntese. v. 6, 2006, p. 71-73.

<sup>263</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros. 2012, p. 301.

<sup>264</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Ver. Atual. e ampl. DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 15.

<sup>265</sup> Art. 62, *caput*. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

<sup>266</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit., loc. cit.*

<sup>267</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit., loc. cit.*

<sup>268</sup> Art. 62, § 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

Chefe do Executivo seria absolutamente incompatível com a sistemática do Direito Tributário Brasileiro <sup>269</sup>. Desse modo, o escopo da referida Emenda seria justamente delimitar o desenfreado exercício das competências legislativas do Executivo <sup>270</sup>.

Miguel Calmon Dantas admite existir uma tendência de atribuição de competências legislativas ao Poder Executivo, sob o pretexto de viabilização de maior agilidade e celeridade do Poder Público na realização de suas atividades típicas <sup>271</sup>. Entretanto, a função legislativa é de competência primordial do Poder Legislativo, de modo que rechaça eventuais desvios que entende advir de resquícios de uma ditadura já superada no texto constitucional, não admitindo abusos no que tange à desconcentração da função legislativa <sup>272</sup>.

Desse modo, o Poder Executivo, no âmbito tributário, só possuiria atribuições legiferantes franqueadas pela Constituição limitadas pelas cláusulas pétreas, de modo que caberia unicamente a alteração de alíquotas de impostos de nítido caráter extrafiscal, mediante decreto (art. 153, §1º da Constituição Federal<sup>273</sup>), de modo que as medidas provisórias tributárias com caráter legislativo, exaradas pelo Executivo seriam absolutamente inconstitucionais <sup>274</sup>.

O autor supracitado traz três possibilidades de interferência do Executivo no âmbito da função legislativa do Congresso Nacional, sendo elas a tramitação de projeto de lei em regime de urgência, lei delegada ou medida provisória e, em todos esses casos, sustenta ser necessária uma restrição do caráter aberto, pluralista e dialético inerentes ao devido processo legislativo, ou seja, só podem ser utilizados em casos cujo interesse público seja relevante o suficiente para justificar essa restrição do princípio democrático <sup>275</sup>.

<sup>269</sup> CHIESA, Clélio. Medidas Provisórias em Matéria Tributária – Apontamentos sobre as Inovações Introduzidas pela EC nº 31/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 85, out. 2002, p. 35-36.

<sup>270</sup> DANTAS, Miguel Calmon. Medida Provisória Tributária no Estado Constitucional. **Revista do Curso de Direito da Unifacs**. Porto Alegre: Síntese. v. 6, 2006, p. 47.

<sup>271</sup> *Ibidem*, p. 64.

<sup>272</sup> *Ibidem*, p. 64.

<sup>273</sup> Art. 153 da Constituição Federal: Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

<sup>274</sup> DANTAS, Miguel Calmon. *Op. cit.*, p. 76.

<sup>275</sup> DANTAS, Miguel Calmon. *Op. cit.*, p. 77.

Alega ainda ser a medida provisória o instrumento que mais restringe o princípio da legalidade bem como o da democracia e todos aqueles princípios sustentadores da reserva legal no âmbito tributário, de modo que a utilização de medidas provisórias só se legitimaria em consonância com o princípio da proporcionalidade, ou seja, quando ela for necessária ao atendimento de finalidade de extraordinária premência, demonstrada a partir da sua necessidade inequívoca para que não haja o perecimento de direitos ou um prejuízo insustentável a estes<sup>276</sup>.

Para Clélio Chiesa, a admissão da possibilidade de medidas provisórias para legislar acerca de temáticas tributárias instauraria uma contradição com o *caput* do próprio artigo 62, que exige a urgência para que seja utilizada a medida provisória, o que, para o referido autor não seria compatível com o ideal do Sistema Tributário Nacional, tendo em vista que expressões como “relevância” e “urgência” trazem uma vagueza e fluidez que não se coadunam com os princípios constitucionais da tributação no Brasil<sup>277</sup>.

Aliomar Baleeiro defende a instituição de uma disciplina própria da relevância e urgência dentro do Direito Tributário, por entender que instituir ou aumentar tributos não poderiam configurar como urgentes ou relevantes para a Constituição, não havendo ainda de se falar em discricionariedade do Chefe do Poder Executivo para decidir o que seria urgente ou relevante em cada caso concreto<sup>278</sup>.

O Direito Tributário traz consigo uma necessidade de atenção ainda maior ao princípio da segurança jurídica do que os demais ramos do Direito, se manifestando através da legalidade e da irretroatividade de suas leis, mas especialmente através da anterioridade<sup>279</sup>. Desse modo, a necessidade de implantação de políticas econômicas fiscais – mesmo que sob a justificativa de uma célere mutação dos fatos perante o direito – não poderia ser considerada como argumento suficiente para afastar o imperativo da segurança jurídica<sup>280</sup>.

No mesmo sentido entende Miguel Calmon Dantas:

Como o exercício da atividade da atividade tributária é usualmente planejada, sendo discriminados anualmente na lei orçamentária a despesa e a previsão de receita, em que grande parcela deriva da atividade tributária – com a necessidade de extensão da

<sup>276</sup> DANTAS, Miguel Calmon. Medida Provisória Tributária no Estado Constitucional. **Revista do Curso de Direito da Unifacs**. Porto Alegre: Síntese. v. 6, 2006, p. 77.

<sup>277</sup> CHIESA, Clélio. Medidas Provisórias em Matéria Tributária – Apontamentos sobre as Inovações Introduzidas pela EC nº 31/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 85, out. 2002, p. 35-36.

<sup>278</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Ver. Atual. e ampl. DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.18-22.

<sup>279</sup> CHIESA, Clélio. *Op. cit.*, p. 36.

<sup>280</sup> CHIESA, Clélio. *Op. cit., loc. cit.*

justiça financeira às opções políticas de despesas e gastos públicos, como já sustentado –, a utilização da medida provisória como forma de instituição ou aumento de tributo será de grande excepcionalidade, não se compadecendo com a mera necessidade genérica de arrecadação ou de obtenção do *superávit* primário exigido pelos organismos financeiros internacionais <sup>281</sup>.

O que se entende é que somente seria cabível a medida provisória em matéria tributária quando se configura uma imperiosa necessidade de arrecadação, de caráter urgente para viabilizar o cumprimento de algum princípio constitucionalmente previsto, tendo em vista o seu caráter excepcional que vai de encontro com a legalidade e segurança jurídica.

Entretanto, o entendimento que vigorou no ordenamento jurídico brasileiro foi do cabimento das medidas provisórias em matéria tributária, ao que Aliomar Baleeiro considerou como a morte do princípio da anterioridade, posto entender que a única decisão correta a se tomar à luz da Constituição Federal de 1988 seria reconhecer a total incompatibilidade entre os referidos regimes <sup>282</sup>.

Especificamente no que tange à imposição de declaração de planejamento tributário dos contribuintes perante o Fisco, é possível se perceber que tal situação somente poderia se implementar por meio de Lei em sentido estrito, tendo em vista que, se por um lado se tem uma grande modificação na liberdade dos contribuintes no sentido de reduzi-la massivamente, por outro, não resta representada qualquer situação que justifique a sua implementação por meio de medida provisória.

Explica-se: a discussão acerca do cabimento ou não da medida provisória na seara tributária, como visto anteriormente, já é bastante fervorosa na doutrina, de modo que toda e qualquer discussão de Direito Tributário por meio de medida provisória dever ser permeada de cautela. Deste modo, se compreende que o pleito sustentado deve possuir, obrigatoriamente, urgência ou relevância na sua imposição.

### **5.1.3 As tentativas de imposição de declaração de planejamento tributário por meio de Medida Provisória**

Conforme explicitado nos tópicos anteriores, constata-se que uma possível tentativa de instituir a obrigatoriedade de declaração de planejamento tributário não poderia jamais

<sup>281</sup> DANTAS, Miguel Calmon. Medida Provisória Tributária no Estado Constitucional. **Revista do Curso de Direito da Unifacs**. Porto Alegre: Síntese. V. 6, 2006, p. 78.

<sup>282</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Ver. Atual. e ampl. DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.29.

configurar como uma situação de urgência ou relevância que justificassem a sua imposição por meio de medida provisória, tendo em vista a inexistência de causídicos que levassem a essa necessidade imediata do Fisco de postular tal direito. Isso inclusive se interpõe por não haver, necessariamente, qualquer ganho financeiro por parte da Administração, pelo menos inicialmente, se a sua justificativa for unicamente uma melhor fiscalização (e não necessariamente uma maior arrecadação).

Entretanto, é possível se avaliar como exemplos as Medidas Provisórias de nº 685 de julho de 2015 e nº 66 de 29 de agosto de 2002, que deixam claro que toda vez que o Fisco adota novo posicionamento frente a fiscalização, o faz com o intuito único de aumento de arrecadação, a qualquer preço.

Ainda no que tange às referidas Medidas Provisórias, para além de todas as polêmicas que advieram consigo, questionou-se também a possibilidade de sua aplicação por meio de medida provisória.

Ora, resta de difícil compreensão o entendimento de que a instituição de um Programa de Redução de Litígios Tributários, bem como a criação de obrigação de informação de atos e negócios jurídicos ao Fisco, a atualização monetária de taxas do Poder Executivo (na medida de 2015) e a regulação de uma suposta norma geral antielisão (na medida em 2002) pudessem configurar como situações de relevância ou urgência que justificassem o seu estabelecimento por meio de medida provisória.

Roberto Duque Estrada compartilha deste entendimento, considerando a instituição das obrigações da natureza trazidas pelas MPs configurariam como um atropelo do Executivo às prerrogativas do Legislativo, que deveria rejeitá-la por existir um vício formal, alegando ainda que um projeto de lei teria trazido um debate muito mais saudável e democrático ao tema <sup>283</sup>.

Não se pode negar concordância a este entendimento. Programas como o apresentado são frutos de grande discussão e de um planejamento político amplamente discutido, inclusive porque implicam indiscutivelmente em instituição e aumento de tributação, cumulativamente. Não se fala aqui em qualquer caso em que não seja possível o aguardo do exercício financeiro seguinte para a criação do referido programa.

Desse modo, defende-se aqui que, em que pese convertida em lei, estabelecer Programa de Redução de Litígios Tributários, bem como a tentativa de reduzir a livre iniciativa dos

---

<sup>283</sup> ESTRADA, Roberto Duque. **MP 685 exemplifica a crise de confiança na administração tributária**. Conjur. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2015-ago-05/consultor-tributario-mp-685-mostra-crise-confianca-administracao-tributaria>>. Acesso em: 18 abr. 2016.

contribuintes, para além de abusivas, jamais poderiam ter sido estabelecidas por meio de medida provisória, por serem matérias de direito tributário, não discutidas por meio do referido instituto por sua natureza excepcional e, tampouco, representarem caráter urgente ou relevante que o justificassem, motivo pelo qual jamais poderia ter passado pelo crivo do Poder Legislativo.

Nesse mesmo sentido, comunga-se do entendimento de Aliomar Baleeiro no que tange à impossibilidade de utilização de medida provisória na alteração ou instituição de temáticas tributárias, especificamente para defender que a instituição de obrigatoriedade de apresentação de declaração de atos que configurem planejamento tributário somente poderão ser estabelecidos – se vierem a ser tentados novamente no ordenamento jurídico brasileiro – por meio de Lei em sentido estrito, ou seja, unicamente por meio de Lei Complementar.

## 5.2 DA INDEFINIÇÃO DO RELEVANTE CARÁTER EXTRATRIBUTÁRIO

Conforme já explicitado no tópico 2.5, parte da doutrina internacional se utiliza da teoria do *business purpose* para justificar uma necessidade de imposição de declaração de planejamento tributário, alegando a necessidade de que os atos e negócios jurídicos que não possuam propósito negocial, ou seja, que não possuam caráter extratributário, sejam declarados ou até mesmo tributados <sup>284</sup>.

Entretanto, já restou claro, no presente trabalho, a discordância acerca da referida teoria, posto ofensiva aos direitos do contribuinte, tendo em vista que imputa carga tributária mais onerosa, sem realização de qualquer ato que o justifique, com intuito único de aumento de arrecadação desmotivado.

Neste sentido, ao prevalecer esse entendimento, o Fisco passaria a exigir do contribuinte uma “causa real” para a realização dos atos e negócios jurídicos, ou seja, um caráter extratributário, que possua outra motivação além da redução do tributo.

Foi o que ocorreu, por exemplo, na tentativa de instituição de declaração de planejamento tributário por meio da Medida Provisória 685 de 2015 que, em seu art. 7º, exigia a declaração das operações que acarretassem redução tributária e praticadas sem “razões extratributárias relevantes”, ou cuja “forma adotada não fosse usual”.

---

<sup>284</sup> Vide tópico 2.5.

A Medida Provisória 66 de 2002, em que pese não tenha trazido tais termos, tratou da “falta de propósito negocial” e do “abuso de forma”, trazendo ainda no §2º do art. 14 que “considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato”, ou seja, impondo uma presunção, vez que se utilizou de mero indicativo para imputar penalidade de desconsideração de atos e negócios.

O que se criticou veementemente, à época da publicação das referidas Medidas Provisórias e que continua a se criticar, foi a amplitude que os referidos termos carregam consigo, o que violaria, para o contribuinte, diversos princípios constitucionalmente previstos, a serem examinados no presente momento.

### 5.2.1 Ofensa ao princípio da segurança jurídica

Conforme já explicitado no tópico 3.2, o princípio da segurança jurídica configura como um dos mais relevantes princípios não somente do Direito Tributário, mas também do Direito como um todo. Neste sentido, as discussões acerca da tipicidade possui relação intrínseca com tal princípio, tendo em vista que atribuir uma previsibilidade às normas tributárias diz respeito também a atribuir segurança à ordem jurídica.

Desse modo, a discussão trazida no tópico referenciado possui relação íntima com a aplicação da tipicidade aberta ou da tipicidade fechada na seara tributária, onde alguns autores alegam que a tipicidade aberta diria respeito a uma interpretação econômica, onde se avaliaria o conteúdo econômico das relações jurídicas, ao invés de unicamente a forma jurídica, ou seja, um ato poderia ser tributado mesmo que não houvesse sua tipificação, porque o que possuiria relevância seria tão somente a capacidade contributiva demonstrada pelo contribuinte<sup>285</sup>.

O problema desse entendimento é que, em pese seja uma percepção considerada como mais moderna, dá azo uma flexibilização dos tipos normativos, de modo que essa “fluidez” traz muitas vezes uma imprecisão, uma abertura, que conseqüentemente deverá ser interpretada pelos agentes administrativos que fazem parte da Administração Tributária<sup>286</sup>. Desse modo,

---

<sup>285</sup> PORTO, Ingrid Aragão Freitas. A Tipicidade Aberta e a Interpretação Econômica no Direito Tributário. *In: Jornada de Direito Tributário – Tribunal Regional Federal da 1ª Região*. Brasília: Escola de Magistratura Federal da 1ª Região – Esmaf. 2012, p. 149.

<sup>286</sup> CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. *Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária*. 1 ed. Salvador: Jus Podivm, 2007, p. 137-138.

cabará ao Executivo legislar sobre os referidos temas, impondo a complementação ou interpretação acerca dos mesmos, o que somente é aceito em regime de exceção, sendo um poder extremamente limitado <sup>287</sup>. É sabido que deixar tal competência a cargo do Executivo de maneira tão ampla e ilimitada eventualmente incorrerá em abusos, posto a incessante vontade do Fisco de ampliar seus horizontes no que tange à sua necessidade de aumento de arrecadação.

É nessa ambientação que se discute a utilização de termos jurídicos de ampla interpretação, ou seja, as normas jurídicas abertas, que dão ensejo a interpretações variadas, o que, na seara tributária podem configurar como um verdadeiro perigo à segurança jurídica. Assim se afirma por se compreender que normas abertas podem ser utilizadas pela Administração Tributária tanto para abarcar o maior número de situações fáticas possíveis, quanto como forma de aproveitar-se do contribuinte e da interpretação que será dada por cada uma das partes dessa relação de arrecadação.

É o que ocorre, por exemplo, na indefinição do que se trataria o “caráter extratributário relevante” ou “propósito negocial” que se prega na chamada teoria do *lack of business purpose* que exige do contribuinte uma interpretação de quais atos e negócios jurídicos praticados por ele serão considerados com ou sem propósito negocial. Ora, todos os atos tomados pelo contribuinte, dentro do exercício da sua atividade econômica possuem tal propósito, ou seja, possuem o intuito de aumentar seus lucros, aprimorar a atividade ou reduzir seus gastos – seja com tributação ou com despesas específicas do seu ofício.

Seja qual for o entendimento defendido, o que deve se atentar é que a interpretação deve sempre se afastar da aplicação de critérios subjetivos, discricionários ou arbitrários nessa tarefa, posto a ocorrência lógica de insegurança e instabilidade nas relações jurídicas tributárias <sup>288</sup>.

Neste sentido, a exigência de uma declaração de planejamento tributário ou de atos realizados sem propósito negocial deixa o contribuinte à mercê do que a Administração Tributária irá considerar como relevante, posto que eivado de uma amplitude conceitual que poderá trazer danos irreparáveis ao administrado, tendo em vista que, se existe uma determinada exigência, uma desobediência a esta logicamente implicará numa punição. Tal exigência somente

---

<sup>287</sup> CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. 1 ed. Salvador: Jus Podivm, 2007, p. 138.

<sup>288</sup> ABRAHAM, Marcus. Revisitando a Tipicidade Tributária. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**. Brasília: Consulex. Ano 5, nº 5, 2003, p. 248.

poderia ser estabelecida, portanto, se houvesse uma imputação de rol exaustivo de atos, fatos, contratos e negócios jurídicos que pudessem ser considerados como tais.

Isso quer dizer que somente poderia se utilizar de um conceito amplo que imputasse ao contribuinte tamanha restrição, se houvesse uma clara exposição pelo Fisco dos atos que pretendem ser combatidos pela referida determinação, sob pena de incorrer numa conseqüente insegurança jurídica.

A insegurança jurídica estaria, portanto, configurada justamente pelo instituto que pretende combatê-la, qual seja, a tipicidade aberta dos tipos.

Marco Aurélio Greco discorda desse posicionamento, para defender que, em que pese advogue pela existência do direito do contribuinte de auto-organização, só poderá fazê-lo com justificativa em uma razão extratributária, seja ela econômica, empresarial, familiar, etc., alegando que essa causa deve ser a causa fundamental do negócio que o justifique <sup>289</sup>. Por outro lado, não sustenta a aplicabilidade da interpretação econômica das leis tributárias, mas alega unicamente que os atos abusivos não poderão ser opostos ao Fisco, alegando ainda não poder este desqualificar, ao seu bel-prazer toda e qualquer operação realizada, cabendo a si, peremptoriamente, a prova de que o motivo predominante da operação foi a busca de menor carga tributária <sup>290</sup>, ao que considera como ato praticado sem “razão extratributária relevante”.

Esse pensamento, com toda a vênia ao referido autor, é perigoso, posto que muitas vezes implicará que o contribuinte tenha que escolher uma carga tributária mais elevada pelo único fato de não compreender o que poderá ser considerado pelo Fisco como relevante ou não, ou até mesmo extratributário, porque a sua visão de organização empresarial, societária ou pessoal pode fazê-lo entender que um determinado ato ou negócio jurídico configurem como uma razão econômica, por exemplo.

Além disso, o que se defende é que a própria intenção de redução tributária pode ser considerada como um propósito negocial, posto que estará o contribuinte buscando as melhores condições para o desenvolvimento de sua atividade fim.

Desse modo, defende-se que a imposição de uma necessidade de declaração de tais atos somente poderia se configurar por meio de uma taxatividade a ser imposta previamente pelo Fisco, em nome da segurança jurídica que configura como um direito do contribuinte e um

---

<sup>289</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 216.

<sup>290</sup> *Ibidem, loc. cit.*

dever do Estado. Ainda assim, como já demonstrado anteriormente, não se entende cabível tal restrição à liberdade negocial dos contribuintes.

### 5.2.2 Ofensa ao princípio da livre iniciativa

O princípio da livre iniciativa já foi abordado em suas especificidades no tópico 3.3, de modo que será abarcado neste momento as motivações que levam a crer que a imposição de declarações de planejamento tributário traz uma ofensa a tal princípio.

É extremamente natural que o Fisco busque meios cada vez mais eficientes de fiscalização, para conseqüentemente aumentar a sua arrecadação, de modo que os deveres acessórios revelam-se como uma dessas tentativas, auxiliando a Fazenda nessa tarefa, muitas vezes por meio de declarações realizadas pelo próprio contribuinte, tais como ocorre no Imposto de Renda.

Parte da doutrina internacional <sup>291</sup> adota o entendimento de que os negócios jurídicos, atos e contratos praticados sem propósito negocial devem ser declarados ao Fisco e, conseqüentemente tributados por não apresentarem razão extratributária relevante, o que implicaria na criação de uma obrigação acessória de declaração.

No Brasil, existe doutrina que pende para este entendimento, conforme já visto anteriormente, mas o ponto máximo da discussão acerca da necessidade de declaração dos referidos negócios se implantou com o advento da Medida Provisória de nº 685 de 2015, que trazia justamente a obrigatoriedade de declaração para atos, operações e negócios realizados que acarretassem supressão, redução ou diferimento de tributo. Tal situação foi intentada também em 2002, com a edição da Medida Provisória 66 de 29 de Agosto de 2002, que visava desconsiderar atos ou negócios jurídicos para fins tributários, possuindo como único critério a ausência de propósito negocial ou abuso de forma jurídica e não apenas a existência de ato ou negócio jurídico dissimulado <sup>292</sup>.

---

<sup>291</sup> Melhor explicitado no tópico 3.2 do presente trabalho.

<sup>292</sup> HABER NETO, Michel. Limites Normativos ao Planejamento Tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 223, abr. 2014, p. 126.

As duas medidas provisórias, entretanto, transbordavam suas possibilidades normativas, motivo pelo qual foram rechaçadas, não sendo convertidas em lei nos pontos de polêmica relativas à exigência de propósito negocial <sup>293</sup>.

Resta de maneira muito clara que tal exigência, pretendida já em dois momentos pelo direito brasileiro, ainda possui muitos adeptos <sup>294</sup>, o que pode significar novas tentativas futuras de se impor tal limitação ao contribuinte.

O que se defende é que impor ao contribuinte tal declaração limita a sua liberdade de iniciativa, posto tolher por completo o seu direito de auto-organização, imputando-lhe a tributação mais elevada mesmo quando poderia este arcar com redução desta carga tributária, sempre que o ato praticado não estiver acobertado por uma razão extratributária relevante.

Ora, se a intenção do Fisco com tal medida é o alcance da redução da sonegação e da evasão, é compreensível a sua tentativa, o que acabaria por, secundariamente, aumentar a arrecadação nos casos em que efetivamente estivessem configurados tais vícios. Entretanto, existe, na prática, uma contradição, uma vez que se busca não somente barrar tais abusos, mas sim impedir que o contribuinte realize atos unicamente por não revelarem razões além da redução de carga tributária, o que não se configura como proporcional.

Se, por um lado, obsta o direito do cidadão contribuinte de pagar menos tributos, o faz aumentando exacerbadamente o seu recolhimento, mesmo que haja um prejuízo ao seu administrado, ou seja, pode estar caracterizado um intuito primordial de aumento de recolhimento, com o subterfúgio de considerar todo e qualquer ato como fraudador.

Nesse sentido, é possível perceber que a obrigatoriedade de declaração dos atos, além de trazer uma amplitude conceitual muito abrangente – o que incorre em clara insegurança jurídica – possui também um prejuízo evidente à liberdade de iniciativa das pessoas físicas e empresas contribuintes, posto que estarão induzidas a escolher a forma empresarial que lhe é mais onerosa, em termos tributários, simplesmente por não ter uma razão extratributária relevante para adotar a forma menos onerosa aos seus negócios, o que implica numa consequente redução de lucros, aumento dos gastos, e diminuição da possibilidade de melhoria das atividades exercidas, o que é prejudicial para toda a sociedade, considerando a função social das empresas e a repercussão que tais situações trariam para esta.

---

<sup>293</sup> HABER NETO, Michel. Limites Normativos ao Planejamento Tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 223, abr. 2014, p. 126.

<sup>294</sup> Vide Marco Aurélio Greco, Guilherme Costa Val e Marcos de Aguiar Villas-Bôas.

### 5.2.3 Ofensa ao princípio do contraditório

O princípio do contraditório, no âmbito tributário, configura-se também como uma possibilidade das partes se insurgirem contra decisões do Fisco em que manifestem discordância. Nesse sentido, já havendo sido introduzido tal princípio no tópico 3.4, cabe avaliar neste momento as suas implicações dentro daquilo que se institui como planejamento tributário e a possibilidade de obrigar o contribuinte a apresentar declaração de sua realização.

Deve se compreender, inicialmente, que, em havendo uma pretensão do Poder Público de inferir obrigações ao contribuinte, imediatamente cabe a este o direito de opor-se a tal pretensão no momento em que compreender não ser esta cabível, seja em relação à sua aplicação, seja em relação à sua extensão.

Isto porque não cabe à Administração impor penalidade ao contribuinte sem que possa este rebater tal pretensão, por meio de impugnação ou qualquer outro modo em que possa comprovar que tenha havido ilegitimidade, inadequação ou impossibilidade quando estes de fato ocorrerem, sob pena de incorrer em ilegalidade por parte do Fisco na sua imposição.

Não foi esta possibilidade vislumbrada, por exemplo, no âmbito da Medida Provisória 685 de 2015, em que existia uma pretensão fiscal de obrigatoriedade de declaração de operações e negócios jurídicos que acarretassem supressão ou redução de tributos, imputando ainda, multa automática de 150% do valor do negócio que não tivesse sido declarado. Entretanto, não se atribuiu ao contribuinte quaisquer possibilidades de insurgir-se contra tal imposição, posto que a referida multa era instaurada de forma automática.

Resta muito clara a violação ao princípio do contraditório, considerando-se que, uma vez imposta uma obrigação – que, neste caso, seria a de declarar –, e o contribuinte não a realizando porque, por exemplo, compreendeu que tal ato não implicava em planejamento tributário, não havia de se falar em qualquer possibilidade de se insurgir contra tal decisão, de modo que deveria, portanto, arcar automaticamente com a desconsideração do ato ou negócio jurídico, cumulado com a imposição de multa.

O direito ao contraditório deveria estar presente tanto no momento em que se desconsidera o ato por não possuir este caráter extratributário (o que, por si só, já é rechaçado neste trabalho), quanto nos casos em que o contribuinte possui entendimento divergente do Fisco acerca da necessidade ou não de declarar tal ato. A imposição de multa automática também se considera desarrazoada neste contexto de respeito ao contraditório.

Diferentemente do ocorrido em 2015, a Medida Provisória 66 de 2002, em seu artigo 18, §1º<sup>295</sup>, trazia previsão acerca da possibilidade de impugnação por parte do contribuinte, o que garantia, de certa forma, o seu direito de defesa, de oposição em relação a tal desconsideração e, especialmente, na imposição das multas previstas pela referida medida.

Deste modo, em que pese não se defenda aqui pela possibilidade de desconsiderar atos que incorram em planejamento tributário, sem que haja a comprovação de que esteja tal ato eivado de alguma ilicitude; nem muito menos pela aplicação de multas abusivas para os atos que efetivamente foram realizados (ou que deixaram de ser declarados), compreende-se que tal situação somente poderia ser aplicada na prática quando se visualizasse, de maneira plena, o respeito ao contraditório do sujeito passivo, já que implicaria em grande restrição aos seus direitos sem que pudesse se contrapor a qualquer momento.

### 5.3 DA IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO DE DOLO E SONEGAÇÃO FISCAL

Toda a discussão que permeia a proibição de planejamento tributário ou de tentativas de redução ou limitação a este, invariavelmente acaba por incorrer no debate polêmico acerca da presunção de dolo e de sonegação fiscal que são estabelecidas nessas medidas.

Imputar multas ou penalidades, exigir declarações de realização de planejamento e proibir os atos de organização e projeção possuem uma consequência lógica de compreensão de que tais atos que incorrem em planejamento são automaticamente realizados com dolo, fraude ou implicam em sonegação fiscal, tendo em vista que só cabe penalidade para aquilo que é considerado ilícito.

Desse modo, retorna-se à discussão acerca de uma presunção automática e absoluta de realização de sonegação fiscal pelo contribuinte e da abusividade acerca da implantação de medidas como esta.

Luiz Fernando Maia defende ser o planejamento tributário nada mais do que o direito que o cidadão possui de programar os seus negócios, protegendo-os da oneração tributária de forma legal e legítima<sup>296</sup>. Entende, portanto, ser um direito essencial no Brasil, que considera ser um

---

<sup>295</sup> Art. 18, §1º da Medida Provisória nº 66: O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

<sup>296</sup> MAIA, Luiz Fernando. Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015 – Instituição do Programa de Redução de Litígios Tributários – Prorelit – Inconstitucional Censura a Direito do Contribuinte. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese. v. 18, n. 105, set./out. 2015, p. 78.

Estado aético, que, no aspecto fiscal está permeado de mudanças abruptas de políticas econômicas, desvio de poder, corrupção e malversação do dinheiro público, o que acaba por impor novas onerações tributárias ou majoração das onerações já existentes<sup>297</sup>.

Não é cabível, nesta oportunidade, a exacerbação de temas como a diferenciação entre elisão fiscal, evasão, simulação e sonegação, além de suas variáveis, posto já ter se tratado dessas temáticas em momento anterior, especificamente no tópico 2.3. Entretanto, cabe recordar que a elisão é ato praticado antes mesmo da ocorrência do fato gerador, de modo que, em havendo simulação do fato gerador, ou se o motivo extratributário preponderante não afastar a eventual caracterização de fraude à lei ou abuso de formas, não estará se falando em planejamento tributário, mas tão somente na configuração de sonegação e evasão tributária ou até mesmo fraude<sup>298</sup>.

Nesses casos, fala-se numa desconsideração dos atos praticados, que vai se dar por mera aplicação da legislação tributária, já que estaria se falando num descumprimento direto de uma obrigação tributária principal ou acessória com previsão legal<sup>299</sup>. Tal situação não se confunde com a desconsideração de um ato de planejamento, posto que o planejamento não implica na realização de quaisquer desses comportamentos fraudulentos pelo contribuinte.

O que se tem, em verdade, é uma penalidade não prevista aplicada a um contribuinte que praticou determinados atos de boa-fé e protegido pela legalidade, antes da ocorrência de fato gerador, sem implicar em qualquer abuso da sua parte.

Luiz Fernando Maia considera que tais atos e negócios jurídicos são praticados despojados de quaisquer máculas, posto que não ocorre a tipicidade cerrada prevista na lei impositiva, de modo que os procedimentos adotados pelo contribuinte são verdadeiros, com propósito comercial e não abusivos em sua forma, motivo pelo qual defende que a desconsideração de um planejamento tributário jamais poderá ocorrer<sup>300</sup>.

Uma vez que o Fisco desconsidera tais atos de planejamento que são considerados absolutamente ilibados, incorre na utilização de presunções e analogias, o que não pode ser admitido na seara tributária.

---

<sup>297</sup> MAIA, Luiz Fernando. Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015 – Instituição do Programa de Redução de Litígios Tributários – Prorelit – Inconstitucional Censura a Direito do Contribuinte. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese. v. 18, n. 105, set./out. 2015, p. 78.

<sup>298</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, São Paulo: Dialética, 2011, p. 213.

<sup>299</sup> MAIA, Luiz Fernando. *Op. cit.*, p. 75.

<sup>300</sup> MAIA, Luiz Fernando. *Op. cit., loc. cit.*

A proibição da analogia está estabelecida no Código Tributário Nacional, no §1º do art. 108, que prevê que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”, de modo que resta clara a rejeição de presunções e ficções neste ramo do direito, bem como da interpretação econômica e da cláusula geral antielisiva, por um caráter estritamente vinculado dos atos administrativos de cobrança de tributos <sup>301</sup>.

As ficções jurídicas decorrem de uma falsidade, onde a lei vai estabelecer como verdadeiro fato que é provavelmente (ou com toda a certeza) falso <sup>302</sup>. Isso quer dizer que criam verdades jurídicas sem a existência empírica de um fato que originalmente ensejaria tais efeitos <sup>303</sup>.

Em que pese diversas áreas do direito considerem constitucional a utilização das ficções jurídicas, no Direito Tributário brasileiro, isso será impossível no que tange à criação de obrigações tributárias, porque os princípios constitucionais tributários garantem ao contribuinte o direito de somente pagar os tributos com a prática do ato que, em lei, o enseja <sup>304</sup>. Nas ficções, o evento não ocorreu, sendo considerado existente unicamente por força de lei, de modo que não será aplicável <sup>305</sup>.

As presunções legais, por outro lado, são resultados lógicos de imputação de certeza a um fato desconhecido cuja existência é provável, por meio de uma criação legal, de modo que leva o legislador a considerar como existente um fato por inferência de outro <sup>306</sup>.

A existência de uma presunção legal não importa necessariamente numa inexistência de atividade probatória, de modo que a prova da inoccorrência de um fato somente será considerada irrelevante nos casos de presunção absoluta, já que a presunção relativa pode ser afastada quando da existência de prova em contrário dos fatos <sup>307</sup>.

As presunções se diferenciam das ficções no sentido de que a primeira vai dizer respeito a uma situação passível de ocorrer, ou seja, provável; enquanto que as segundas são mera criação que não levam em conta a realidade objetiva dos fatos e do direito <sup>308</sup>.

---

<sup>301</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. V. 100, jan. 2004, p. 78.

<sup>302</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 522.

<sup>303</sup> GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e Limites Para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 146.

<sup>304</sup> *Ibidem*, p. 147.

<sup>305</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>306</sup> *Ibidem*, p. 149.

<sup>307</sup> *Ibidem*, p. 150.

<sup>308</sup> *Ibidem*, p. 150-151.

Na atividade fiscal, as presunções se apresentam diante de uma necessidade de suprir deficiências probatórias, colaborando, desta forma, com a atividade arrecadatória nos casos em que a prova direta é muito difícil ou até mesmo impossível de ser realizada.

José Casalta Nabais julga que tais técnicas devem se compatibilizar com o princípio da capacidade contributiva, de modo que imputa ilegitimidade às presunções absolutas, tendo em vista que obstam legalmente a prova da inexistência de capacidade contributiva <sup>309</sup>.

Nesta senda, o ordenamento jurídico aceita unicamente a presunção legal relativa, de modo que quando houver prova em contrário acerca da ocorrência do fato gerador presumido, ordena-se a imediata e preferencial restituição do tributo <sup>310</sup>. Isto porque nenhuma operação ou figura jurídica é oponível ou inoponível ao Fisco, não havendo modelos abstratos em que gerarão sempre e invariavelmente efeitos previamente estabelecidos, devendo o exame estar sempre ligado ao caso concreto, de modo que a conclusão vai advir do exame do contexto em que os institutos são utilizados, bem como a função que lhes pretendeu atribuir <sup>311</sup>.

Quando se fala de formulações legais a respeito da ocorrência do fato gerador de um tributo, ficções e presunções possuem mesmo resultado, qual seja, “geram efeitos tributários sem a respectiva prova direta da ocorrência de um fato jurídico tributário” <sup>312</sup>.

É justamente esse o fundamento utilizado por aqueles que se propõem a reduzir as possibilidades de planejamento tributário, qual seja, se utilizar de presunções para assumir a ocorrência de fatos geradores nos atos que impliquem em escolhas lícitas tomadas pelo contribuinte com o intuito único de redução de tributos.

Misabel Abreu Machado Derzi alega se tratar esse entendimento de coibição ao planejamento de uma alteração no programa da norma, onde se substitui fatos isolados por uma presunção, conferindo especialmente ao artigo 116 do CTN <sup>313</sup> um alcance amplo, equivocado e afrontoso à Constituição, por tentar combater a simulação fraudulenta e a sonegação por meio de autorização expressa para a desconsideração do ato ou negócio jurídico eivado de

---

<sup>309</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 497-498.

<sup>310</sup> GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e Limites Para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 153.

<sup>311</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 121.

<sup>312</sup> GERMANO, Livia de Carli. *Op. cit.*, p. 151.

<sup>313</sup> Vide tópico 2.4 para mais explicações acerca do referido artigo.

simulação, a ser realizado por meio de procedimentos estabelecidos em lei ordinária, o que, em verdade, não ocorre <sup>314</sup>.

A autora compreende que o sistema constitucional tributário brasileiro não tolera a interpretação analógica nem econômica que visa coibir o planejamento empresarial, de modo que se vislumbra verdadeira arbitrariedade nesses casos, desigualando injustamente os contribuintes, projetando a insegurança jurídica no sistema <sup>315</sup>.

Existe, em verdade, uma complexidade legislativa no sistema tributário, de modo que as soluções adotadas pelo Fisco para coibir a sonegação e a fraude e facilitar a fiscalização não raramente incorrem no abandono da legalidade estrita, da segurança jurídica, da igualdade e da progressividade, o que vai de encontro com a construção do Estado Democrático de Direito <sup>316</sup>. Livia de Carli Germano nomeia tal situação de uma “insuficiência pelo excesso”, ao que considera como um paradoxo, posto que aquilo que deveria garantir a segurança jurídica acaba acarretando mais incerteza <sup>317</sup>.

Desta forma, em que pese se compreenda pela impossibilidade de imputação de punições para a realização de atos de planejamento tributário, ou até mesmo a sua desconsideração (o que já configura, por si só, uma punição para o contribuinte), mesmo que estas venham a ser impostas, devem ser avaliadas em conformidade com o caso concreto, não sendo possível a imputação automática de tais gravames sem que haja avaliação categórica da ocorrência efetiva de infração, sonegação, fraude ou simulação, ou seja, por mera aplicação de uma presunção.

O que se defende é que, *a priori*, não possa haver a realização em quaisquer casos, mas, em havendo indícios concretos de que os negócios jurídicos ou atos foram praticados com algum vício, cabe sim ao Poder Público intervir, não podendo ele ficar inerte nos casos que se configurem como ilícitos. O que não pode ocorrer é que qualquer ato seja considerado como tal, sem qualquer avaliação da ocorrência do mesmo, imputando a todos os contribuintes o ônus de arcar com escolhas empresarias prejudiciais com o temor de ter seus atos desconsiderados.

---

<sup>314</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 100, jan. 2004, p. 78.

<sup>315</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>316</sup> *Ibidem*, p. 75.

<sup>317</sup> GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e Limites Para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 145.

Neste sentido, deve se compreender que toda infração possui um elemento subjetivo relevante e isso não se difere no que tange às infrações tributárias, o que vem sendo reconhecido pontualmente na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça<sup>318</sup>. Desse modo, é necessário verificar, em cada caso, se a conduta do contribuinte gerou risco novo e injusto a um bem jurídico de natureza tributária que esteja legalmente protegido, de modo que as situações que não corroboram com esses requisitos não poderão ser consideradas como infrações à legislação tributária<sup>319</sup>.

A sanção administrativa surge da sua adequação ao fato a que se reporta, sendo ela compatível e proporcional ao evento a ser reprimido, mas a simples previsão da sanção não implica na sua necessária incidência, posto que atribui-se ao Poder Público o ônus da prova de que tais circunstâncias fáticas possuem gravidade suficiente para justificar a aplicação da sanção<sup>320</sup>.

Desse modo, não está o Poder Público autorizado a aplicar sanções de forma automática, mecânica e acrítica, devendo, portanto, demonstrar claramente que aquela solução aplicável é adequada às circunstâncias do caso concreto<sup>321</sup>.

A polêmica se concretiza quando da existência de uma operação ilícita sobre a qual não se consegue realizar prova, de modo que há uma tendência à extrapolação dos limites do conceito de simulação, onde não são avaliados os parâmetros da vontade, do motivo ou da causa, aplicando-a inequivocamente a todos os casos em que pareça apresentar qualquer situação “não usual”, considerando imediata e automaticamente que houve dolo por parte do contribuinte na realização do ato, que vai ser tratado como simulado<sup>322</sup>.

Resta, com clareza solar, a abusividade configurada neste entendimento por parte do Fisco. Marco Aurélio Greco defende que é necessário “afastar agravamentos automáticos ou por extensão de conceitos ligados ao enquadramento da própria operação realizada (como o de simulação)”<sup>323</sup>.

Defende, portanto, que não seria possível ao órgão administrativo emitir juízos acerca das circunstâncias que permeiam o caso para somente depois concluir que existe penalidade

---

<sup>318</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 388-389.

<sup>319</sup> *Ibidem*, p. 389.

<sup>320</sup> *Ibidem*, p. 390.

<sup>321</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>322</sup> *Ibidem*, p. 394-395.

<sup>323</sup> *Ibidem*, p. 396.

cabível e adequá-la ao caso, sob pena de cometer ilegalidade <sup>324</sup>. Isto porque existe uma obrigatoriedade de agir conforme a lei e o Direito, de modo que em matéria de planejamento tributário é necessária a aplicação dos princípios e valores fundamentais que irradiam por todo o ordenamento <sup>325</sup>.

Marco Aurélio Greco traz como solução, portanto, que nas operações de planejamento tributário, tanto o contribuinte quanto o Fisco possam ser chamados para realizar prova de fatos relevantes para a conclusão daquilo que postulam <sup>326</sup>, em que pese o ônus principal caiba ao Fisco.

No momento em que o Fisco passa a considerar como relevantes o motivo e a finalidade da realização de uma determinada operação, espera-se uma justificativa plausível para tal, mas a falta de justificação não autoriza ao Fisco cobrar ou desconsiderar tal ato <sup>327</sup>. De outro lado, caberá ao Poder Público um duplo ônus da prova, já que deve inicialmente provar que a operação realizada não é aquela exposta pelo contribuinte e, ao mesmo tempo, provar o enquadramento que alega, de modo que se este duplo grau não for atendido, sua pretensão fiscal não procede <sup>328</sup>.

Compreende-se ser possível que a falta de propósito comercial em determinados negócios possam configurar como simulados ou fraudulentos, mas o que não se pode admitir é que tal situação configure como um indício ou uma presunção absoluta de que o contribuinte automaticamente realizou ilícito, cabendo à fiscalização comprovar a fraude ou a simulação <sup>329</sup>.

Desse modo, defende-se que obrigar o contribuinte a declarar todos os atos que o Fisco arbitrariamente considerar como realizados com abuso de forma ou sem razão extratributária relevantes, não se configura como justo ou correto. Se o ato realizado sem propósito comercial de fato incorrer num vício, ou seja, revelar ser uma fraude, simulação ou evasão, nada mais justo que tais atos sejam reprimidos, seja com a sua desconsideração, seja com demais punições cabíveis. Entretanto, se o ato é praticado de boa-fé, sem máculas, com o intuito único de reduzir a carga tributária, não há qualquer defeito em sua prática, não havendo de se falar em qualquer penalidade aplicável a esta.

---

<sup>324</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 396.

<sup>325</sup> *Ibidem*, p. 397.

<sup>326</sup> *Ibidem*, p. 536.

<sup>327</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>328</sup> *Ibidem*, *loc. cit.*

<sup>329</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. O Planejamento Tributário e o Business Purpose. **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 231, São Paulo: Dialética, Dezembro, 2014, p.80-81.

Assim, é possível perceber que, em muitos casos, a implantação de uma obrigatoriedade de declaração de atos que incorram em planejamento tributário poderia sim configurar como uma possibilidade de redução da evasão fiscal, bem como dos atos simulados ou abusivos, através de uma maior fiscalização pelo Poder Público. Entretanto, se tal obrigação é implantada se utilizando de meios inadequados, como ocorreu nas Medidas Provisórias 66 de 2002 e 685 de 205; e, especialmente, se utilizando de conceitos amplos e genéricos, com grande abertura interpretativa, não há de se falar no alcance de justiça tributária.

Cabe ao Fisco fiscalizar, identificar, desconsiderar e punir atos que incorram em ilegalidades, mas não é possível nem razoável que se impute uma obrigação acessória ao contribuinte que não esclareça quais atos seriam estes, ou que, por outro lado, desconsidere atos que são legais, mas que tenha a fiscalização decidido arbitrariamente por tratar como ilegal, ensejando sua desconsideração.

Sendo assim, mesmo que se entendesse pela necessidade de declaração de atos, operações e negócios jurídicos que incorressem em planejamento, estaria a Administração limitada a avaliar a existência ou não de vícios, não podendo se falar na desconsideração de atos permeados de legalidade, de modo que se entende completamente desarrazoada a imputação de tais penalidades ou sanções sem prova, seja por aplicação de analogias, presunções ou ficções jurídicas, posto que tal entendimento não corrobora com os princípios basilares do Direito Tributário, tais como a segurança jurídica, capacidade contributiva e legalidade estrita.

## 6 CONCLUSÃO

Diante das premissas estabelecidas no presente trabalho monográfico, reputa-se essencial à atividade empresarial, bem como o simples exercício de escolha do contribuinte, ser o planejamento tributário um direito do mesmo e, em alguns casos, até mesmo um dever, posto que cabe a este sempre buscar o melhor para o desenvolvimento da atividade realizada, especialmente quando se trata da previsão constitucional da função social do patrimônio e da empresa.

Nesta senda, resta claro que se defende aqui a possibilidade do contribuinte auto-organizar-se, estabelecendo as escolhas que melhor lhe aprouverem, desde que dentro de atos ilibados e permeados de legalidade, especialmente no que tange à possibilidade de reduzir tributos ou sequer pagá-los, quando existir essa possibilidade de escolha. O que se defende é que não existe qualquer ilegalidade em buscar o que é melhor pra si, dentro de um contexto de redução de tributos.

Deste modo, numa sociedade que tem como premissa fundamental a livre iniciativa, e que visa o alcance da liberdade e justiça, não cabe falar em restrição desse livre arbítrio dos seus cidadãos, objetivando a imputação de obrigatoriedade de escolhas que tenham como consequência limitação do seu patrimônio, posto a imposição de carga tributária elevada, mesmo quando possuem estes a possibilidade de arcar com tributação em montante inferior.

É assim que se entende a obrigatoriedade de declaração de planejamento tributário, qual seja, a imposição de mecanismo limitador e coercitivo de escolha de meio mais gravoso e oneroso, com intuito único de estabelecer relação de temor entre Fisco e contribuintes, onde este sempre deverá declarar operações, atos e negócios que aquele considerar, arbitrariamente, como característicos de planejamento tributário, inclusive contrariando o ideal de não autoincriminação que vige no Brasil.

Restaria configurada, portanto, a redução da liberdade de iniciativa dos cidadãos, que estariam impossibilitados de realizar livremente os atos, negócios e contratos que entendem mais benéficos à sua atividade, já que “vigiados” de maneira abusiva pela fiscalização, tendo em vista que a intenção fazendária não se limitaria unicamente a fiscalizar, mas também restringir atos praticados com absoluta conformidade com a lei.

Assim se defende por ter sido esse o tratamento dado às duas tentativas de instaurar tal obrigação no ordenamento jurídico brasileiro, qual seja, legislando de maneira abstrata e

genérica, impondo como consequência a desconsideração dos referidos atos, bem como a imputação de multas e penalidades, agravando ainda mais a situação de redução da autonomia do contribuinte em organizar suas próprias finanças.

O instituto da declaração de planejamento tributário, nos casos em que não há configuração de nenhum ilícito por parte do contribuinte, portanto, em nada coaduna com os preceitos de liberdade estabelecidos pela Constituição Federal Brasileira, uma vez que imputa ao contribuinte uma obrigação acessória que, se descumprida, ainda que de boa-fé, trará consequências nefastas a este, posto que, todas as vezes em que se tentou estabelecer tal obrigação, houve a pretensão de imputação de elevadas multas pelo seu descumprimento.

Ademais, a utilização de termos amplos e abertos configura como um disparate à segurança jurídica, tendo em vista se basear em teorias internacionais (tais como o *business purpose*), que não possuem aplicação direta e imediata no Direito Brasileiro, para estabelecer obrigações sem assegurar a especificidade e extensão exigidas pela tipicidade estrita aplicável ao direito tributário.

O que se percebe aqui é que, além de não subsistir qualquer zelo na utilização de conceitos amplos, em relação à interpretação que será dada pelo contribuinte, de outro lado, verificou-se uma abstração quase dolosa por parte do Fisco nas referidas tentativas de se impor tal obrigação, ao propor-se à utilização de termos tão amplos e indefinidos.

A utilização de presunções para avaliar a ocorrência ou não de atos de planejamento também é situação que se percebe gravosa, tendo em vista que não vigora no Brasil a possibilidade de atribuir tributação por meio de presunções, especialmente se tiverem como intuito imputar situação mais onerosa ao contribuinte, inclusive porque se entende que somente resta configurada a possibilidade de cobrança de tributos uma vez realizado o fato gerador.

Neste sentido, não se defende a possibilidade de exigir tal declaração, mas, mesmo que assim se entendesse, isto não poderia ser feito de qualquer maneira, sem permitir ao contribuinte conhecer previamente que atos são esses, bem como estabelecer a possibilidade de defender-se, nos casos em que compreender não ter sido justa ou cabível tal imputação, porque esta situação incorreria numa falta de proteção ao contribuinte.

Uma possível alternativa a esta insegurança jurídica estaria configurada no âmbito do poder regulamentar, de modo que se questionaria se seria possível a criação de uma obrigação indefinida por meio de lei, remetendo ao poder regulamentar a função de definir os termos dessa obrigação. Entendo que, mesmo que houvesse uma regulação deste tipo (como já há em

outras leis do ordenamento brasileiro), tal situação continuaria incorrendo em grande insegurança e possibilidade de discricionariedade por parte da Administração. Isso porque não se nega a possibilidade de, mesmo que haja uma previsão enumerada de atos que seriam caracterizados como de declaração obrigatória, nada impediria que, a cada nova oportunidade, fossem acrescentados novos atos de maneira cada vez mais constante, o que acabaria por tolher completamente o direito do contribuinte de organizar-se.

Desse modo, já não bastasse possuir por si só, a obrigação de declaração de planejamentos um caráter de restrição de liberdades, todas as tentativas de instituí-la no Brasil configuraram abusos irretratáveis, tendo em vista que trouxeram consigo violações a princípios como o contraditório, a segurança jurídica e a livre iniciativa, posto a utilização de termos abertos, presunções e abstrações, além de imputar multas abusivas por um descumprimento que, muitas vezes, não teria sido praticado de má-fé pelo contribuinte, mas tão somente por ter entendimento diverso do Fisco.

Não há como se negar aqui a abusividade do instituto da declaração nos moldes em que se pretendia aplicar ao direito tributário brasileiro. O contribuinte não poderia simplesmente ficar à mercê do que o Fisco poderá considerar ou desconsiderar como razão extratributária relevante, pois mesmo aqueles que defendem a possibilidade de cobrança da declaração de planejamento tributário não podem acatar que ela poderia ser feita sem qualquer formalidade, ou seja, unicamente pela discricionariedade fazendária.

Neste sentido, resta configurada a dissonância do presente trabalho com a obrigatoriedade da figura de declaração de planejamento tributário no Brasil, posto se compreender tratar de retrocesso à economia e livre regulação do mercado, ou seja, uma interferência desnecessária do Estado na esfera da liberdade dos contribuintes, de modo que deveria se ater este unicamente à exercer vigorosamente a sua fiscalização, dentro daquilo que lhe cabe, sem extrapolar a esfera dos direitos do contribuinte, não confundido evasão com planejamento lícito, e permitindo uma relação de confiança mútua entre Fisco e contribuinte, que não exacerbe, de nenhum dos lados, os limites da estrita legalidade.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Revisitando a Tipicidade Tributária. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**. Brasília: Consulex. Ano 5, nº 5, 2003, p. 28-35.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo: Saraiva, 2012.

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

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. Ver. Atual. e ampl. DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARROS, José Fernando Cedeño de. Contraditório e Prazos no Processo Administrativo Tributário. **Revista de Processo**. São Paulo: Revista dos Tribunais. Ano 21, n. 84, out./dez. 1996, p. 324-329.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 out. 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: 22 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto 6.022**, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. Brasília, DF, 22 jan. 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm)>. Acesso em: 11 mai. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF, 30 dez. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm)>. Acesso em: 11 mai. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei 13.202**, de 8 de dezembro de 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT; autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica; altera as Leis nºs 12.873, de 24 de outubro de 2013, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e dá outras providências. Brasília, DF, 8 dez. 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13202.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13202.htm)>. Acesso em: 11 mai. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei 4.502**, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF, 16 jul.1965. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm)>. Acesso em: 22 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF, 27 dez. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm)>. Acesso em: 11 mai. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei 9.784**, de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF, 29 jan. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm)>. Acesso em: 12 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 104**, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 10 jan. 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: 22 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF, 10 jan. 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: 22 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.729**, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 14 jul. 1965. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm)>. Acesso em: 22 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 25 out. 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: 22 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF, 15 dez. 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm)>. Acesso em: 22 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF, 27 dez. 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm)>. Acesso em: 22 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória 66**, de 29 de agosto de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF, 29 ago. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas\\_2002/66.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm)>. Acesso em: 11 mai. 2016.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória 685**, de 21 de julho de 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. Brasília, DF, 21 jul. 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm)>. Acesso em: 22 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872. Agravante: Monicar Chapeação e Pintura de Veículos LTDA. Agravado: União. Relator: Min. Roberto Barroso. Rio Grande do Sul, 28 abr. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=307749237&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante 24**: Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em: 11 mai. 2016.

BREYNER, Frederico Menezes. Regime Jurídico da Fiscalização Tributária: Constituição e Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 190, jul. 2011, p. 29-44.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros. 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed., São Paulo: Saraiva, 2015.

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária**. 1 ed. Salvador: Jus Podivm, 2007.

CHIESA, Clélio. Medidas Provisórias em Matéria Tributária – Apontamentos sobre as Inovações Introduzidas pela EC nº 31/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 85, out. 2002, p. 32-42.

COSTA, Gustavo Cavalcanti, ROSENBLATT, Paulo. **MP 695 criminaliza qualquer forma de planejamento tributário lícito**. ConJur. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-set-02/mp-685-criminaliza-qualquer-forma-planejamento-tributario-licito>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

DANTAS, Miguel Calmon. Medida Provisória Tributária no Estado Constitucional. **Revista do Curso de Direito da Unifacs**. Porto Alegre: Síntese. v. 6, 2006, p. 45-81.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 100, jan. 2004, p. 65-80.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**, 26 ed., São Paulo: Atlas, 2012,

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e “due process of law”**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

ESTRADA, Roberto Duque. **MP 685 exemplifica a crise de confiança na administração tributária**. Conjur. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2015-ago-05/consultor-tributario-mp-685-mostra-crise-confianca-administracao-tributaria>>. Acesso em: 08 abr. 2016.

FEITOSA, Raymundo Juliano; SOUZA, Roney José Lemos Rodrigues. A Fiscalização Tributária e a Constituição. **Revista da Faculdade de Direito de Caruaru**. Caruaru: Ideia. v. 40, n. 1, jan/jun. 2009, p. 273-285.

GAMA FILHO, Hugo Sinvaldo Silva da. Coisa julgada inconstitucional em sede tributária: ponderação entre os valores “segurança jurídica” e “livre concorrência”. *In: Jornada de Direito Tributário – Tribunal Regional Federal da 1ª Região*. Brasília: Escola de Magistratura Federal da 1ª Região – Esmaf. 2012, p. 127-141.

GARCIA, Roni Genicolo. A Fiscalização Tributária – Procedimento Administrativo Vinculado, à Luz do art. 142, CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 71, ago. 2001, p. 127-140.

GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento Tributário e Limites Para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 28-29.

GLOBO, G1. São Paulo, **Carga tributária avança para 35,42% do PIB em 2014, aponta IBPT**. Globo, G1. Disponível em: < <http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/05/carga-tributaria-avanca-para-3542-do-pib-em-2014-aponta-ibpt.html> >. Acesso em: 16 set. 2015.

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

GUTIERREZ, Miguel Delgado. O Planejamento Tributário e o Business Purpose. **Revista Dialética de Direito Tributário** v. 231, São Paulo: Dialética, Dezembro, 2014, p. 75-81.

HABER NETO, Michel. Limites Normativos ao Planejamento Tributário no Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 223, abr. 2014, p. 116-129.

HIRSCH, Fábio Periandro de Almeida. A evolução da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca da Segurança Jurídica. **Teses da Faculdade Baiana de Direito**. Salvador: Faculdade Baiana de Direito, v. 5, 2013.

KIRSCHBAUM, Deborah, *et. al.* Consórcio e Sociedade em Conta de Participação: Planejamento Tributário Ilícito. *In*: PEIXOTO, Daniela Monteiro; PRADO (Coord.). **Estratégias Societárias, Planejamento Tributário e Sucessório**. São Paulo: Saraiva, 2011.

LEITE, Guilherme Cardoso. **MP 685 deve respeitar limites da atividade empresarial e ordenamento normativo**. ConJur. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2015-ago-04/guilherme-leite-mp-685-respeitar-limites-atividade-empresarial> >. Acesso em 08 abr. 2016.

LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski. Reflexões Quanto à Pertinência da Norma Antielisão (parágrafo único do Art. 116 do Código Tributário Nacional) e sua Relação com o Novo Código Civil. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2013.

MACHADO, Guilherme Costa Val. Planejamento Tributário no Brasil: O papel do “Business Purpose test” e da “Step Transaction Doctrine” na Verificação de Simulação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 211, abr. 2013, 70-79.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

\_\_\_\_\_. Revisão dos Limites e Possibilidades de Atuação Eficiente do Fisco. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 11, 2007.

MACHADO, Tiziane. Governo e Fiscalização Tributária: E-governo exigirá das empresas e do setor público planejamento para conseguir menor carga tributária e evitar sonegação, **Revista Visão Jurídica**. Editora Escala, n° 46, 2010, p.12-13.

MAIA, Luiz Fernando. Medida Provisória n° 685, de 21 de julho de 2015 – Instituição do Programa de Redução de Litígios Tributários – Prorelit – Inconstitucional Censura a Direito do Contribuinte. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese. v. 18, n. 105, set./out. 2015, p. 70-81.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**, 8ª ed, São Paulo: Dialética, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. COFINS e PIS: Planejamento Tributário. Incompatibilidade Ente o Sistema Tributário Brasileiro e Eventual Norma Antielisão. *In:* TORRES, Heleno Tavena; QUEIROZ, Mary Elbe (Coord.). **Desconsideração da Personalidade jurídica em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MEYER-PFLUG, Samantha. Do princípio da Legalidade e da Tipicidade. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

MONNERAT, Fábio Victor da Fonte; NOLASCO, Rita Dias. A Influência do Novo Código de Processo Civil no Contraditório das Execuções Fiscais. **Novo Código de Processo Civil: Impactos na Legislação Extravagante e Interdisciplinar**. São Paulo: Saraiva. v. 1, 2016, p. 228-250.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NIOAC, Roberta Prado *et al.* Determinantes estratégicas na escolha do tipo societário: LTDA ou S.A.?. *In:* PEIXOTO, Daniela Monteiro; PRADO, Roberta Nioac; SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coords.). **Estratégias Societárias, Planejamento Tributário e Sucessório**. São Paulo: Saraiva, 2011.

OCDE. **Plano de Ação Para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros da OCDE**. Disponível em: <

[https://books.google.com.br/books?id=EAfMAgAAQBAJ&pg=PA23&lpg=PA23&dq=plano+de+a%C3%A7%C3%A3o+12+ocde&source=bl&ots=XiDHalsi\\_\\_&sig=5i8DgVLV\\_DuEdww39QJ8vtCiaAA&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwiRitnioYLMAhVFUJAKHUL8AncQ6AEITTAJ#v=onepage&q&f=true](https://books.google.com.br/books?id=EAfMAgAAQBAJ&pg=PA23&lpg=PA23&dq=plano+de+a%C3%A7%C3%A3o+12+ocde&source=bl&ots=XiDHalsi__&sig=5i8DgVLV_DuEdww39QJ8vtCiaAA&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwiRitnioYLMAhVFUJAKHUL8AncQ6AEITTAJ#v=onepage&q&f=true)>. Acesso em: 9 abr. 2016.

OLIVEIRA, Marcelo Carvalho Cavalcante de. A Segurança Jurídica em Matéria Tributária. *In:* **Jornada de Direito Tributário – Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. Brasília: Escola de Magistratura Federal da 1ª Região – Esmaf. 2012, p. 213-217.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, Saraiva, 2013.

PORTO, Ingrid Aragão Freitas. A Tipicidade Aberta e a Interpretação Econômica no Direito Tributário. *In:* **Jornada de Direito Tributário – Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. Brasília: Escola de Magistratura Federal da 1ª Região – Esmaf. 2012, p. 143-163.

Receita Federal do Brasil. **Sistema Público de Escrituração Digital**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>>. Acesso em: 09 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. **Sistema Público de Escrituração Digital**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/969>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. **Sistema Público de Escrituração Digital**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/499>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. **Sistema Público de Escrituração Digital**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1283>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Interpretação da Lei Tributária. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**. Brasília: Consulex. Ano 5, n° 5, 2003.

ROOSEVELT, Franklin *apud* ROSENBLATT, Paulo. O Abuso de Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 227, ago. 2014, p. 89-101.

ROSENBLATT, Paulo. O Abuso de Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 227, ago. 2014, p. 89-101.

SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. A Execução Fiscal, a interpretação do processo tributário e a teoria do diálogo das fontes. *In*: **Jornada de Direito Tributário – Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. Brasília: Escola de Magistratura Federal da 1ª Região – Esmaf. 2012.

SANTOS, Ramon Tomazela. O Desvirtuamento da Teoria do Propósito Negocial: da Origem no Caso *Gregory vs. Helvering* até a sua Aplicação no Ordenamento Jurídico Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 243, São Paulo: Dialética, Dezembro, 2014.

SCAFF, Fernando Facury e SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. **MP 685/2015 se baseia em fórmulas pensadas para o comércio internacional**. ConJur. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2015-set-11/mp-6852015-traz-problema-penal>>. Acesso em: 08 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. **Querer pagar menos imposto virou crime no Brasil**. ConJur. Disponível em: <[http://www.conjur.com.br/2015-ago-11/contas-vista-querer-pagar-imposto-vice-crime-brasil#\\_ftn2](http://www.conjur.com.br/2015-ago-11/contas-vista-querer-pagar-imposto-vice-crime-brasil#_ftn2)>. Acesso em: 08 abr. 2016.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SIQUEIRA, Cláudio Drewes José de. A Segurança Jurídica na Ordem Tributária. **Revista da Procuradoria Federal Especializada – INSS**. Brasília: MPAS. V. 9, n° 2, jul./set. 2002.

Supremo Tribunal Federal. **AR no AI 727.872**, RS – Rel. Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=307749237&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2016.

TAKANO, Caio Augusto. Livre Concorrência e Fiscalização Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. v. 223, abr. 2014, p.56-70.

TORRES, Heleno Taveira. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. ConJur. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>>. Acesso em: 09 abr. 2016.

TÔRRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

VERSIANI, Tátilla Gomes. Eficácia e Eticidade no Planejamento Tributário: A elisão fiscal nos julgados tribunais superiores brasileiros. **Revista Jurídica Consulex**. Consulex, ano XVII, n° 384, 2013, p.58-61.

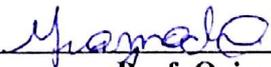
VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **MP 685/2015: relações reforçadas e compliance cooperativo**. Optimal Taxation Theory. Disponível em: <[http://optimaltaxationtheory.com/assets/MP\\_68574936.pdf](http://optimaltaxationtheory.com/assets/MP_68574936.pdf)>. Acesso em: 08 abr. 2016.

## ATA DE DEFESA DE MONOGRAFIA DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO DA FACULDADE BAIANA DE DIREITO

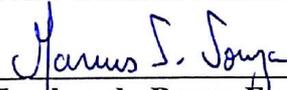
Aos 15 de junho de 2016 realizou-se, na sede da Faculdade Baiana de Direito, na Rua Visconde de Itaboraahy 989 – em Salvador Bahia, às 09h30 a sessão de Defesa da Monografia Final do (a) bacharelando (a) **Olívia Nobre da Hora**, intitulada, *A exigência de declaração de planejamento tributário no ordenamento jurídico Brasileiro.*, estando presente o (a) Orientador(a) prof.(a) Laís Gramacho Colares, os demais componentes da Banca Examinadora, Prof(a) Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi e Prof(a) Marcus Seixas Souza e, ainda, alunos do Curso de Direito. Os trabalhos foram iniciados e os integrantes da Banca Examinadora passaram a arguir o aluno (a). Após a arguição, a Banca Examinadora deliberou nos seguintes termos:

Banca Examinadora	Notas	Indicação de alteração do texto para a entrega da versão final
Laís Gramacho Colares	10,0 (dez)	
Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi	10,0 (dez)	
Marcus Seixas Souza	10,0 (dez)	

Nada mais havendo a tratar, o (a) Senhor (a) Presidente declarou encerrada a sessão, sendo lavrada a presente ata que, depois de lida e aprovada, vai assinada pelos membros da Banca Examinadora.

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Orientador  
Laís Gramacho Colares

  
\_\_\_\_\_  
Membro da Banca Examinadora  
Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi

  
\_\_\_\_\_  
Membro da Banca Examinadora  
Marcus Seixas Souza

