



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**MARCELO BLOIZI IGLESIAS**

**ELISÃO FISCAL DE PESSOAS FÍSICAS**

Salvador  
2018

**MARCELO BLOIZI IGLESIAS**

**ELISÃO FISCAL DE PESSOAS FÍSICAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito,  
Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, como requisito  
para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Professor Doutor Edvaldo Brito

Salvador  
2018

## MARCELO BLOIZI IGLESIAS

### ELISÃO FISCAL DE PESSOAS FÍSICAS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito.

#### **Banca Examinadora**

---

Edvaldo Brito (Orientador)

Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo, Brasil.

Universidade Federal da Bahia

---

Paulo Roberto Lyrio Pimenta

Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Brasil.

Universidade Federal da Bahia

---

Denise Lucena Cavalcante

Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Brasil.

Universidade Federal do Ceará

Salvador, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

A  
Nozinha e Pipi, por não medirem esforços para me dar a melhor educação  
A Bella, minha companheira.

## AGRADECIMENTOS

Este trabalho pode ser realizado graças à ajuda de pessoas que me cercaram por estes dois anos e meio, decerto que esta caminhada no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia (UFBA) se iniciou desde o processo de seleção para ingresso. Desde logo me desculpo com aqueles a quem a revelia da minha memória não deixou registrar neste momento final, mas que, com certeza, virão à tona posteriormente.

Deste modo, começo com o agradecimento aos meus pais que me apoiaram nesta empreitada desde o seu início e viram de perto um processo de amadurecimento pessoal, profissional e acadêmico regado com bastante café e energético. A meritocracia é uma falácia e vocês são a prova disso: não consegui alcançar este objetivo sozinho, só concluí por conta da ajuda de vocês em todos os sentidos, dentre eles o financeiro e suporte em casa.

Aos meus irmãos, Manuela e Eduardo, pela preocupação demonstrada durante este período e atenção dispensada para perguntar sobre a caminhada, tudo o que um estudante de pós-graduação precisa quando neste trabalho solitário nos vemos sufocados. Obrigado pelos momentos de descontração neste período, principalmente com a chegada de João, meu sobrinho querido nesta reta final.

À minha vó Zélia, que teve um papel fundamental no meu processo de formação desde as primeiras letras, com a memória do meu processo de alfabetização do qual teve um papel essencial. Importante também na minha formação literária e conversas sobre livros durante a formação superior na Faculdade de Filosofia e Ciências Humanas da UFBA.

Nesta senda, agradeço aos professores que me iniciaram na pesquisa científica que não teve origem no Direito, mas em História: Gabriela dos Reis Sampaio e Evergton Salles no Programa Institucional de Bolsa de Iniciação Científica (PIBIC). No mesmo sentido agradeço ao estímulo à docência pela professora Fátima Pires do qual eu pude ser monitor na matéria Introdução ao Estudo da História. Ainda quanto à docência, sou grato à professora Maria Inês Marques do Programa Institucional de Bolsas de Iniciação à Docência (PIBID) pela oportunidade de trabalhar com educação. Por fim, aproveitando os agradecimentos quanto às oportunidades para o exercício da docência, agradeço ao colega Fernando Piedade, coordenador da Faculdade Regional de Alagoinhas (FARAL) e colega do programa, pela primeira chance de trabalhar com docência no ensino superior.

Os agradecimentos se estendem ainda ao tempo da graduação, os professores Wálber Carneiro, Geovane Peixoto, Jorge Uzêda, Ana Thereza Meirelles, Bernardo Lima e Rômulo Andrade, além da professora Daniela Portugal, minha orientadora de graduação na

Universidade Salvador (UNIFACS) que sempre estimularam a pensar além das aulas e não me contentar com pouco.

Agradeço ainda ao colega Leandro Werneck, companheiro de trajetória desde a seleção para ingressar no programa, passando pelas matérias e organização de uma obra coletiva com os demais colegas do programa, até este momento de conclusão. Muito obrigado pela força nos momentos mais críticos e por compartilhar sua opinião sobre o trabalho ao longo do curso.

Agradeço ao professor Edvaldo Brito e orientador desde as suas aulas, sua forma de avaliar, sua preocupação em formar docentes neste programa e, principalmente, pela dedicação à docência percebida por todos, com certeza é uma grande referência. Somado a isto, continuo os agradecimentos ao professor pelo acesso à sua biblioteca particular e o seu acervo que muito contribuiu para a construção desta pesquisa. Além do acervo, a própria produção do professor Edvaldo Brito pode ser considerada única dentre os doutrinadores brasileiros com um jeito bastante particular de dissertar. Muito obrigado, professor, por todos os ensinamentos. Estendo os agradecimentos a todos os funcionários do Centro de Excelência Professor Edvaldo Brito que sempre me receberam bem, de maneira afável, com o cuidado de tornar o ambiente mais confortável e propício para o desenvolvimento da pesquisa.

Estendo os agradecimentos aos professores com quem tive a oportunidade de ser aluno neste programa: João Glicério, Saulo Casali e Paulo Roberto Lyrio Pimenta. Nesta esteira, aos colegas com os quais mantive diálogos e construímos ideias, principalmente àqueles que me apoiaram nas experiências mais duras pelas quais passei, mas que levo para a vida como aprendizado.

Por fim, agradeço a Bella, minha companheira de vida, que sempre tem as melhores palavras guardadas para mim quando eu mais precisei nesta trajetória, espero um dia poder retribuir toda a ajuda e amor despendidos.

IGLESIAS, Marcelo Bloizi. **Elisão fiscal de pessoa física**. 130 f. il. 2018. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018.

## RESUMO

A elisão fiscal de pessoa física é o planejamento tributário lícito realizado pelo contribuinte, pessoa natural, mesmo que este utilize uma pessoa jurídica, negócio jurídico indireto, para a concretização da economia fiscal. A teoria do propósito negocial, difundida nos Estados Unidos da América, é aplicada pela administração pública brasileira para determinar a licitude do planejamento tributário realizado e assim ofende a legalidade, tipicidade e a separação dos poderes. Estes direitos estão garantidos na Constituição Federal de 1988, são cláusula pétrea e integram o estatuto do contribuinte. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não tem eficácia pela ausência de procedimento previsto em lei. Os negócios jurídicos tributáveis devem ser considerados quanto a sua forma em razão do artigo 118 do Código Tributário Nacional. A interpretação pelo critério *sedes materiae* para fins de tributação não autoriza a administração pública a aplicar o artigo 170 do Código Civil para determinar os efeitos tributários de um negócio jurídico em razão dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional. O objetivo desta pesquisa é demonstrar que pessoas físicas podem realizar elisão fiscal por meio da celebração de negócio jurídico indireto desde que a causa do negócio seja respeitada, mas que o seu motivo seja diferente do convencional. A metodologia adotada para a elaboração da pesquisa foi a vertente jurídico-dogmática, a linha foi a crítico-metodológico e o pensamento foi o dedutivo-indutivo. É utilizada a técnica bibliográfica com o uso de doutrina nacional e estrangeira, legislação e jurisprudência administrativa. Quanto aos resultados alcançados com a pesquisa, constatou-se que não existe fundamento legal para a aplicação da teoria do propósito negocial no Brasil. Nos casos de pessoa física a teoria do propósito negocial é insuficiente para a administração pública determinar se o planejamento tributário se trata de elisão ou evasão fiscal. Dos casos analisados na pesquisa, que foram escolhidos por já terem sido trabalhados em outras pesquisas sobre o tema, comprovam que a administração pública ao analisar a elisão fiscal de pessoa física aplica o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Concluiu-se que, a teoria do propósito negocial para ser aplicada precisa ter previsão em lei tributária. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional representa uma antinomia aparente no sistema por conflitar com o artigo 118 da mesma lei. É lícita a elisão fiscal de pessoa física por meio de negócio jurídico indireto cuja causa seja respeitada.

Palavras-chave: Elisão fiscal. Estatuto do contribuinte. Interpretação jurídico-formal. Pessoa natural. Teoria do propósito negocial.

IGLESIAS, Marcelo Bloizi. **Elisão fiscal de pessoa física**. 130 f. il. 2018. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018.

### ABSTRACT

Tax avoidance of an individual is the licit tax planning carried out by the taxpayer, a natural person, even if the taxpayer uses a legal entity, an indirect legal business, for the realization of tax savings. The theory of the negotiation purpose, spread in the United States of America, is applied by the Brazilian public authority to determine the lawfulness of the tax planning carried out and thus offends the legality, typicality and separation of powers. These rights are guaranteed in the Federal Constitution of 1988, are a fundamental clauses and are part of the taxpayer's statute. The single paragraph of article 116 of the National Tax Code is effectively suspended due to the absence of a procedure established by law. The taxable business must be considered in terms of its form due to Article 118 of the National Tax Code. The interpretation by the criterion *sedes materiae* for purposes of taxation does not authorize the public administration to apply article 170 of the Civil Code to determine the tax effects of a legal transaction due to articles 109 and 110 of the National Tax Code. The objective of this research is to demonstrate that individuals can make tax avoidance through the conclusion of an indirect legal business, provided that the cause of the business is respected, but that its motive is different from the conventional one. The methodology adopted for the elaboration of the research was the juridical-dogmatic one, the line was the critical-methodological one and the thought was the deductive-inductive one. The bibliographical technique is used with the use of national and foreign doctrine, legislation and administrative jurisprudence. Regarding the results obtained with the research, it was verified that, there is no legal basis for the application of the theory of the negotiation purpose in Brazil. In the case of individuals, the theory of the negotiating purpose is insufficient for the public administration to determine if the tax planning is about tax evasion or avoidance. Of the cases analyzed in the survey, which were chosen because they have already been worked on in other researches on the subject, prove that the public administration when analyzing the personal tax avoidance applies the single paragraph of article 116 of the National Tax Code. It was concluded that, the business purpose theory to be applied needs to be provided for in the tax law. The sole paragraph of article 116 of the National Tax Code is unconstitutional because it conflicts with article 118 of the same law. Tax evasion of an individual by means of an indirect legal business whose cause is respected is lawful.

Keywords: General standard anti-avoidance. Legal-formal interpretation. Statute of the taxpayer. Taxpayer. Theory of business purpose.



## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>2. ELISÃO FISCAL PARA PESSOA FÍSICA</b> .....	14
2.1. ELISÃO E EVASÃO FISCAL.....	15
2.2. TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL.....	18
2.2.1. Critério temporal.....	22
2.2.2. Relação entre as partes.....	24
2.2.3. Normalidade da operação.....	25
2.3. A INSUFICIÊNCIA DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NA ELISÃO FISCAL PARA PESSOA FÍSICA.....	29
2.4. ELISÃO FISCAL DE PESSOA FÍSICA ATRAVÉS DE PESSOA JURÍDICA.....	35
2.4.1. Elisão fiscal da pessoa física com a utilização de sociedade unipessoal empresária.....	36
2.4.2. Elisão fiscal da pessoa física com utilização de sociedade unipessoal simples.....	42
2.5. A ELISÃO INDUZIDA POR LEI E OPÇÕES FISCAIS.....	46
<b>3. NORMA GERAL ANTIELISÃO</b> .....	52
3.1. O DIREITO À ELISÃO FISCAL: ENTRE LIBERDADE E SOLIDARIEDADE.....	53
3.2. A INSEGURANÇA E EFICÁCIA DA NORMA GERAL ANTIELISÃO.....	61
3.3. A INEXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTO EM LEI.....	69
3.4. O PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO OU ELISÃO FISCAL DE PESSOA FÍSICA?.....	73
<b>4. DIREITO PRIVADO E DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	79
4.1. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO E SEGURANÇA JURÍDICA.....	84
4.1.1. A elisão fiscal na renda de aluguéis.....	91
4.2. A EVASÃO FISCAL.....	96
4.3. A SIMULAÇÃO NA ANÁLISE DA ELISÃO FISCAL DE PESSOA FÍSICA.....	105
4.3.1. Atleta de alto rendimento e a exploração da sua imagem.....	107
4.3.2. Planejamento tributário realizado por treinador de futebol.....	110
<b>5. CONCLUSÃO</b> .....	114
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	120

## 1. INTRODUÇÃO

A elisão fiscal de pessoa física é o planejamento tributário lícito que se concretiza pela organização patrimonial do contribuinte, pessoa natural, antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Apesar de a elisão fiscal ser praticada com frequência por pessoas jurídicas, o contribuinte, pessoa física, pode gerir o seu patrimônio de modo a otimizar o seu capital com a diminuição da carga tributária. A elisão fiscal de pessoa física se caracteriza pela realização de ato ou negócio jurídico por contribuinte, pessoa física, ainda que para a obtenção do resultado seja necessária a constituição de pessoa jurídica.

A teoria do propósito negocial é adotada pela administração pública para analisar a legalidade de planejamentos tributários. A partir do uso desta teoria se observam três critérios: normalidade da operação, relação entre as partes e o intervalo de tempo entre negócios jurídicos praticados. Não existe fundamento em lei para a análise do propósito negocial como parâmetro definidor da licitude do planejamento tributário praticado.

O planejamento tributário deve ser praticado em observância aos tipos que compõem as hipóteses do fato gerador tributário, para que o contribuinte evite praticar as condutas narradas dentro destas hipóteses. Outra via para a realização da elisão fiscal é a escolha pelo contribuinte em realizar atos e negócios jurídicos sobre os quais incide uma menor carga tributária ou que prorrogue o seu pagamento. As hipóteses do fato gerador tributário devem ser veiculadas por lei para que o contribuinte possa organizar o seu patrimônio entendendo os limites da norma tributária para optar por aquela que seja de seu interesse.

Foi criada no Brasil uma norma geral antielisão que, divide opiniões na doutrina acerca da sua constitucionalidade, decerto que visa abolir garantia individual do contribuinte, cláusula pétrea da Constituição Federal de 1988. A elisão fiscal é um direito subjetivo público do particular que pode exigir do Estado o cumprimento dos direitos fundamentais insculpidos no texto constitucional, especificamente em matéria tributária, o respeito à legalidade e a separação dos poderes. A Lei Complementar Federal 104 de 2001 inseriu no Código Tributário Nacional o parágrafo único no artigo 116. O texto legal autoriza a descon sideração do ato ou negócio jurídico pela autoridade administrativa caso o contribuinte tenha dissimulado o fato gerador. Para que esta norma seja aplicada é necessário que seja criado procedimento através de lei ordinária, já que a autoridade administrativa deve agir dentro da legalidade.

Diante disto, a teoria do propósito negocial e o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional são meios legais para coibir a elisão fiscal de pessoa física

realizado através de negócio jurídico indireto? A partir deste problema é que a pesquisa se desenvolverá no sentido de confirmar a hipótese de que o contribuinte, pessoa física, pode realizar negócio jurídico indireto motivado pela busca de uma incidência tributária menos gravosa sobre o seu patrimônio, desde que a causa do negócio jurídico escolhido seja observada.

Não obstante inexistir o procedimento necessário para a aplicação da norma geral antievasão, o Fisco tem atuado com base em outro dispositivo do Código Tributário Nacional que autoriza o lançamento tributário caso seja detectado simulação, fraude e dolo. Pela forma de atuar da administração pública quanto a desconsideração destes negócios jurídicos, os contribuintes, pessoa física, tem realizado outras formas de planejamento através do qual a redução da carga tributária aparece para o fisco como um efeito secundário do negócio jurídico.

A relação entre direito público e direito privado, ainda que atualmente tenha mais uma função didática, é importante para o direito tributário diante das normas de interpretação sobre os fatos tributáveis. O direito tributário é direito de sobreposição e dialoga com conceitos, categorias e institutos jurídicos diversos, que precisam ser identificados e entendidos.

Estreme de dúvidas que o principal meio para a concretização de elisão fiscal por pessoa física é a realização de negócio jurídico indireto, quando é praticado um negócio jurídico com causa, mas o motivo que move as partes à sua utilização é um fim atípico, pois ele passa a ser um meio para alcançar um resultado. Deste modo, a utilização de determinados contratos típicos para alcançar fins ulteriores ao que o negócio jurídico normalmente tem é meio lícito para a realização de elisão fiscal. Entretanto, o limite para esta prática é o respeito à causa do negócio jurídico escolhido e a submissão das partes que o escolheram ao seu regime jurídico, do contrário, haverá simulação do negócio jurídico. Neste diapasão é preciso compreender os limites da elisão fiscal da pessoa física e o ilícito civil.

Objetivo geral ora proposto é analisar a elisão fiscal realizada por pessoa física através de negócio jurídico indireto, especificamente a constituição de pessoa jurídica, e o limite à sua prática no ordenamento jurídico.

Para isso, será necessário: a) identificar o que é a elisão fiscal de pessoa física; b) analisar a teoria do propósito negocial, os critérios que a compõe e sua inaplicabilidade no Brasil; c) demonstrar como a pessoa física pode realizar elisão fiscal de forma lícita; d) distinguir elisão e evasão fiscal; e) compreender o parágrafo único do artigo 116 do CTN dentro do ordenamento jurídico; f) demonstrar o meio pelo qual o fisco tem reprimido a elisão fiscal; g) apresentar formas pelas quais o Fisco tem aceitado a elisão fiscal; h) relacionar

Direito Público e Direito Privado; i) compreender as normas de interpretação do direito tributário dos artigos 109, 110 e 118 do CTN; j) entender o limite da licitude do negócio jurídico indireto; l) distinguir as hipóteses de ilicitude para a requalificação do fato gerador pelo fisco; m) verificar a atuação da administração pública quanto a prática de negócios jurídicos indiretos.

Quanto à metodologia do trabalho, a pesquisa é proposta na vertente jurídico-dogmática, tendo em vista a opção pela avaliação e análise das estruturas interiores do próprio Direito. A linha adotada será a crítico-metodológica, que partirá da compreensão da opção legislativa brasileira e dos dados já presentes no ordenamento atual, em detida análise de teorias que permeiam os principais elementos desta pesquisa. O tipo de raciocínio adotado nesta pesquisa será o dedutivo-indutivo. Será utilizada a técnica bibliográfica, com consulta à legislação, doutrina nacional e estrangeira e jurisprudência administrativa.

Esta dissertação apresenta em sua estrutura três capítulos de desenvolvimento do conteúdo, para que se atinjam os objetivos inicialmente propostos.

O primeiro capítulo do desenvolvimento (seção 2) apresenta um estudo sobre a teoria do propósito negocial e os critérios utilizados pela administração pública para a sua utilização. Em seguida será analisada a possibilidade de o contribuinte, pessoa física, realizar elisão fiscal.

O segundo capítulo (seção 3) passa à análise do parágrafo único do artigo 116 do CTN denominada norma geral antielisão. Será analisada a diferença entre elisão e evasão adotada na doutrina. A legalidade e tipicidade como limite a atuação da administração pública serão estudadas neste capítulo para que seja possível sustentar se a norma antielisão é constitucional e eficaz. Por fim será apresentado um caso de elisão fiscal praticado por pessoa física com motivo extratributário.

O terceiro capítulo do desenvolvimento (seção 4) apresenta a relação entre direito público e privado e sua importância na interpretação do direito tributário e, mais especificamente, da elisão fiscal. O limite entre elisão e evasão fiscal por negócio jurídico indireto será apresentado. Ao final, serão apresentados dois casos de elisão fiscal de pessoa física que a administração pública autuou como ilícitos.

Desse modo, optou-se pela exposição da teoria adotada pelo Fisco para evitar a elisão fiscal e como a pessoa física pode realizar o planejamento tributário no primeiro capítulo. No segundo capítulo a análise é voltada sobre o parágrafo único do artigo 116 do CTN e a análise da sua constitucionalidade e no último é enfrentada a relação entre direito privado e direito público cuja interpretação da administração pública é no sentido de otimizar a arrecadação ao

tempo que o contribuinte tenta se esquivar da realização do fato gerador. Estes capítulos estão contextualizados com a propositura da análise de alguns casos exemplificativos, questionamentos essenciais para a investigação sobre os mesmos, de modo que sejam atingidos os objetivos desta pesquisa.

## 2. ELISÃO FISCAL PARA PESSOA FÍSICA

O tema da elisão fiscal é importante para profissionais de diversas áreas como advogados, contadores e administradores que perseguem a otimização dos lucros ou minoração de perdas de seus clientes, em regra, sociedades empresárias ou outras pessoas jurídicas que não foram criadas especificamente para gerar o lucro, no entanto a análise sobre o tema é jurídica nesta pesquisa. Pois bem, é nítido que tais práticas são realizadas em maior escala por pessoas jurídicas que visam obter lucro, parcela importante dos sujeitos que são alcançados com os resultados das pesquisas sobre elisão fiscal, entretanto, este foco marginalizou a pesquisa da elisão fiscal sobre outro viés: o da pessoa física, termo utilizado habitualmente no direito tributário para se referir às pessoas naturais do direito civil.

Com a mudança de ótica sobre o objeto da pesquisa já trabalhado por autores de relevo no Brasil e no mundo, o vetor elisão fiscal aponta agora para as pessoas físicas que tem o direito de buscar a economia fiscal. A figura do planejamento tributário aos poucos começa a se tornar um tema mais acessível para os indivíduos que não estão no campo jurídico, mas que lidam diuturnamente com a complexa rede de normas tributárias que existe no Brasil.

A educação financeira é um dos temas mais recorrentes em livros, reportagens em todos os meios de comunicação, principalmente em tempos de crise econômica em que indivíduos e suas famílias buscam enxugar gastos a fim de evitarem o surgimento de novas obrigações. Neste diapasão, a elisão fiscal é a forma de planejamento legítimo do contribuinte para que não ocorra a incidência do tributo, razão pela qual a organização do patrimônio do particular precisa de necessária atenção para que, através da análise das possibilidades existentes, o contribuinte possa escolher qual conduta realizar.

O tema da elisão fiscal traz uma gama de controvérsias. A primeira delas é acerca da distinção entre elisão e evasão fiscal. A segunda é quanto aos limites entre as condutas lícitas e ilícitas na tentativa de concretizar um planejamento patrimonial a partir da fuga dos tipos tributáveis. As práticas dos contribuintes para evitar a ocorrência do fato gerador ou a escolha pelo menos oneroso é objeto de regulação pela norma geral antielisão, assim como, pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Poder Judiciário.

A elisão fiscal realizada por pessoas físicas é um novo instrumento de gestão patrimonial com a finalidade de evitar um ônus tributário realizado dentro dos limites da lei. Dentre as suas espécies, há aquelas formas de se planejar com a constituição de pessoa jurídica e, de outro lado existem aquelas que não demandam a constituição de pessoa jurídica.

O caso observado do advogado que constitui sociedade unipessoal de advocacia ilustra uma forma de planejamento tributário de um profissional autônomo que passa a se sujeitar a uma carga tributária menor ao encaixá-la no regime de tributação do simples nacional.

A teoria do propósito negocial atribui legalidade ao planejamento tributário – para ser chamado de elisão fiscal – desde que haja um motivo não tributário como argumento de existência do ato ou negócio jurídico. Esta teoria alienígena que é aplicada de maneira acrítica no Brasil visa impedir um direito do contribuinte.

O comportamento elisivo é a prática de atos ou negócios jurídicos que são motivados pelos efeitos tributários que surgirão deles, ou seja, são essencialmente determinados pela intenção de escolher o resultado tributário. Esta escolha deve ser equiparada quanto ao resultado prático obtido aos atos ou negócios jurídicos mais onerosos<sup>1</sup>. Ocorre que, a elisão fiscal se configura pela não concretização de um fato gerador, bem como quando o contribuinte não incorra em simulação, fraude à lei e abuso de direito<sup>2</sup>.

Quando a elisão fiscal é perseguida por pessoas naturais, seja por meio da constituição de pessoa jurídica ou mesmo sem ela, é frágil a aplicação da teoria do propósito negocial pela própria administração pública ou pelo Poder Judiciário, pois não ocorrido uma das hipóteses de ilicitude civil acima indicadas, tributar tais fatos seria uma inovação do Estado para arrecadar mais do contribuinte sem lei que amparasse esta conduta.

Seja com o planejamento sucessório ou na reestruturação da atividade de profissional autônomo, a teoria do propósito negocial é inaplicável para que estas pessoas se sujeitem a um regime tributável desfavorável. Ademais, o debate sobre propósito negocial é um modelo criado para a interpretação de atos e negócios jurídicos realizados por sociedades empresárias na consecução de atividade econômica através da contribuição com bens ou serviços, com a partilha entre os seus integrantes do resultado, na forma do artigo 981 do Código Civil (CC).

## 2.1. ELISÃO E EVASÃO FISCAL

A distinção entre elisão e evasão fiscal na doutrina de Antônio Roberto Sampaio Dória<sup>3</sup> influenciou uma generosa parcela do direito tributário brasileiro no que toca ao tema do planejamento tributário. Este autor representa um marco teórico para a doutrina brasileira, já que a divisão que antes era complexa e cheia de nuances foi objeto de estudo o qual

---

<sup>1</sup> MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 15.

<sup>2</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 1.ed. São Paulo: Livraria dos Advogados Editora Ltda., 1971, p. 23-25.

<sup>3</sup> DÓRIA, 1971, p. 15-20.

mereceu uma atenção singular no qual houve uma simplificação. A distinção traz o binômio elisão/evasão fiscal a lume.

Entendeu o autor que existia uma contradição terminológica ao casar termos que remetiam a uma conduta ilícita como evasão ou fraude, com outros que remetiam a condutas legais como “permitida”, que geravam anomalias como “evasão permitida”<sup>4</sup>. Destarte, uma categoria jurídica ser legal e ilegal ao mesmo tempo é irracional, em outros termos, pela lógica linguística, o princípio do terceiro excluído faz com que não se permita que “A = não-A”<sup>5</sup>.

Após conhecer a bipartição, é imprescindível apresentar a como Antônio Roberto Sampaio Dória chegou a esta conclusão. Pois bem, evasão é categoria que pode surgir com alguns predicados, como omissiva ou comissiva, que por sua vez, terão novas subdivisões que as caracterizarão. A evasão quando omissiva pode ser intencional ou não intencional. Já a evasão comissiva, de que trata o autor, é sempre intencional.

A evasão omissiva tem como espécie a evasão imprópria, que pode aparecer em uma de suas facetas pela abstenção de incidência. Isto ocorre quando o contribuinte se situa em posição que não realiza fato gerador. O exemplo mais didático são condutas excessivamente tributadas que deixam de ser praticadas pelo contribuinte, como o consumo do cigarro cuja alíquota do Imposto sobre o Produto Industrializado supera os 300% (trezentos por cento) em que o contribuinte deixa de fumar ou escolhe o cigarro mais barato<sup>6</sup>. Em suma, o contribuinte pretende chegar concomitantemente a dois objetivos com a evasão omissiva imprópria por abstenção, são eles: atingir um resultado econômico e evitar o ônus fiscal dele decorrente<sup>7</sup>.

A outra forma de evasão omissiva apresentada pelo autor decorre da transferência econômica do ônus tributário para terceiros que não o contribuinte. Exemplo desta forma de evasão é a dos tributos em cascata cujo consumidor final custeia os gastos com tributo dos componentes da cadeia de produção ao pagar o preço final de um produto<sup>8</sup>.

Como a evasão omissiva pode ser caracterizada como evasão por inação, também denominada por evasão própria<sup>9</sup>, é preciso explicá-la. Esta espécie de evasão omissiva própria se divide em sonegação (intencional - ex. omissão de dados) e, por outro lado, o mau

---

<sup>4</sup> DÓRIA, 1971, p. 24.

<sup>5</sup> BRITO, Edvaldo. **Limites da revisão constitucional**. 1.ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 15.

<sup>6</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1958, p. 216

<sup>7</sup> DÓRIA, 1971, p. 16.

<sup>8</sup> DÓRIA, 1971, p. 17.

<sup>9</sup> COÊLHO, 2006. p. 39-40.



conhecimento do dever fiscal (não intencional - ignorar a lei) e se diferenciam pelo dolo do contribuinte.

A intencionalidade do contribuinte pode ser revelada por fatos objetivos, são eles a) a ausência de pagamento de tributos lançados; b) recusa de pagamento de tributo definido como devido na esfera judicial e/ou administrativa não passível de recurso; c) criar obstáculos para a administração fazendária acessar dados ou documentos que permitam lançar o tributo devido<sup>10</sup>. Deste modo, o elemento dolo quando verificado precisa ser reprimido, por certo que o mesmo promove a erosão do erário público.

Noutro giro, na evasão comissiva a intenção e o fim são evidentes. Há sujeição a menor carga tributária por meio de formas jurídicas escolhidas pelo contribuinte, mas ela se desdobra em outras duas espécies: lícita e ilícita. A evasão comissiva ilícita é sinônima de fraude, simulação, conluio, logo, ilícitos civis no que tange aos meios utilizados para se alcançar o resultado.

A evasão comissiva lícita é o que se tem por elisão fiscal desde Antônio Roberto Sampaio Dória<sup>11</sup>. É a conduta do contribuinte que antecede a ocorrência do fato gerador por meio de processos lícitos para diferir, diminuir ou afastar o ônus tributário<sup>12</sup>. A busca por um A utilização da lacuna da lei fiscal pelo contribuinte, que somente por meio desta o tributo passa a ser exigível, foi tese aceita pelo eminente Ministro O Supremo Tribunal Federal, em voto proferido pelo Ministro Aliomar Baleeiro, afirma que evasão lícita em um caso paradigmático no Pretório aludido, especificamente no RE n. 63.486/SP, de sua relatoria, julgado em 29 de novembro de 1967.

A evasão, no caso, foi lícita. Houve o que escritores ingleses e americanos chamam de *loop hole* ou lacuna da lei fiscal, aproveitável pelo contribuinte, dado que o crédito tributário é sempre uma obrigação *ex lege*<sup>13</sup>.

Como já visto no capítulo anterior, a elisão induzida é pontuada forma de economia fiscal<sup>14</sup> e ocorre quando um ente tributante renuncia a receitas, parcial ou totalmente, para estimular condutas. Tal fato elisivo tem caráter político<sup>15</sup>, por isso parte da doutrina exclui esta espécie do que se denomina planejamento tributário<sup>16</sup>.

---

<sup>10</sup> DÓRIA, 1971, p. 19.

<sup>11</sup> DÓRIA, 1971, p. 21.

<sup>12</sup> DÓRIA, 1971, p. 20.

<sup>13</sup> BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 63.486-SP**. Relator: Ministro Aliomar Baleeiro, julgado em 29 de novembro de 1967. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160566>>. Acesso em: 24 mai. 2018.

<sup>14</sup> COELHO, 2006, p. 41.

<sup>15</sup> PIMENTA, 2016, p. 604.

<sup>16</sup> GRECO, 2011, p.. 103 e ss.

Ocorre que, a conotação de ilícito fiscal dado ao signo evasão foi resultado da adoção, em larga escala, da doutrina à obra de Antônio Roberto Sampaio Dória, cujo binômio evasão/elisão é preponderante desde a criação do projeto do Código Tributário Nacional até os dias atuais<sup>17</sup>. Na modalidade lícita, a planejamento tributário é denominado elisão e culmina no pagamento de menos tributo pelo contribuinte através de uma interpretação razoável dada à legislação tributária. Já no planejamento tributário considerado ilícito, considera-se a ocorrência de evasão fiscal.

Em suma, a elisão é espécie do gênero evasão. A elisão era a chamada de evasão lícita. A evasão ilícita era a evasão propriamente dita<sup>18</sup>, mas, por uma opção terminológica de Antônio Roberto Sampaio Dória<sup>19</sup> dividiu os atos lícitos de economia fiscal como elisão e os atos ilícitos ou atos realizados após a ocorrência do fato gerador como evasão.

Com as incertezas inerentes ao tratamento dado a elisão e evasão fiscal e a nebulosidade<sup>20</sup> que rondava as definições quanto à licitude e ilicitude, é adotado nesta pesquisa o binômio evasão e elisão fiscal, sendo este o planejamento tributário lícito e aquele o planejamento tributário ilícito.

## 2.2. TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

A teoria do propósito negocial tem como marco o precedente judicial nos EUA denominado *Gregory vs Helvering*<sup>21</sup>, em 1935, no qual foram observadas três doutrinas, que nesta pesquisa serão tratadas como teoria, são elas: a substância sobre a forma, as operações em cadeia ou passos intermediários e o próprio propósito negocial.

Em apertada síntese, a Sra. Gregory realizou operações em cadeia de maneira rápida para se valer de um benefício fiscal concedido pelo governo dos EUA quanto ao imposto sobre a renda em casos de reestruturação societária<sup>22</sup>. Por esta razão, a Suprema Corte dos EUA aplicou a teoria do propósito negocial para desconsiderar os atos praticados pela contribuinte para alcançar a substância do mesmo. É importante ressaltar que a vantagem almejada era alicerçada em um benefício fiscal.

<sup>17</sup> MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Interpretação e aplicação da lei tributária. São Paulo: Dialética, 2010, p. 285.

<sup>18</sup> BRITO, 2016a, p. 171.

<sup>19</sup> DÓRIA, 1971, p. 23-26.

<sup>20</sup> HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 15.

<sup>21</sup> Este caso é considerado o principal na discussão das doutrinas do *business purpose*, *substance over form* e *step transactions*.

<sup>22</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Planejamento tributário. p. 600 – 620 In MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 607.

A teoria do propósito negocial teve origem na Suíça, mas foi nos EUA que ela ganhou maior repercussão e se difundiu para outros países<sup>23</sup>. No país europeu a sua jurisprudência foi construída com base na verificação de três critérios para julgar a existência de elisão fiscal, são eles a) congruência entre forma escolhida pelas partes e sua correspondência com a situação econômica; b) se deste fato ocorre uma significativa economia tributária e; c) verificar se a única explicação para o fato é a economia tributária<sup>24</sup>. Tal estrutura pode ser definida como “a” sendo conduta, “b” resultado e “c” nexo de causalidade.

O modelo de propósito negocial dos EUA foi inicialmente aplicado em operações societárias de fusão, incorporação e liquidação para fins de tributação de imposto sobre a renda. Para que fosse apurada a legitimidade do propósito negocial era imprescindível a análise “sob tríplice aspecto”: a) o da permanência, pois uma reorganização tem como objetivo consequências duradouras; b) o da vantagem societária, porque a reorganização deve mostrar uma vantagem à empresa e não aos indivíduos que estão por trás dela; c) o da economia fiscal, decerto que para esta teoria as vantagens exclusivamente fiscais não são consideradas reorganizações societárias<sup>25</sup>.

Quanto ao modelo dos EUA do *business or corporate purpose theory*, ele carrega um subjetivismo incabível ao ordenamento jurídico brasileiro que segue o modelo europeu continental, incapaz, portanto de ser aplicável diretamente no Brasil como teoria válida para definir o que é elisão fiscal, todavia tece críticas no que atine à a) aplicação sem a previsão legal do mesmo e; b) que se aplique a áreas específicas da tributação, para que a vantagem fiscal se condicione a um interesse social e assim assuma forma de elisão induzida.

O que se verifica é que na jurisprudência da Suprema Corte dos Estados Unidos que aplica a teoria do propósito negocial da qual se desmembram as doutrinas acima mencionadas existem posicionamentos completamente distintos acerca da legalidade ou não do planejamento tributário, com fulcro em interpretações distorcidas da realidade fática, principalmente com a aplicação da teoria da substância sobre a forma e das operações em cadeia<sup>26</sup>. Na jurisprudência dos tribunais administrativos fiscais acerca do que seria este propósito negocial, o subjetivismo sobre a aplicação desta teoria é grande e um dos critérios

---

<sup>23</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 208.

<sup>24</sup> DÓRIA, 1971, p. 46.

<sup>25</sup> Ibid., p. 48-49.

<sup>26</sup> MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva: complementabilidade e sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 399.

observados para considerar o planejamento válido ou não era a presença de motivos extratributários nos atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes<sup>27</sup>.

Tais incertezas atentam contra o princípio da segurança jurídica, que não está explícito na Constituição Federal, mas que é de fácil aferição a partir de percepção de outros princípios, e reside na consciência daqueles que vivem em um Estado Democrático de Direito, razão pela qual integram o sistema jurídico brasileiro. A previsibilidade dos comportamentos no que atine à sua “valoração é o motivo de que a lei cuida de coisas futuras e gerais”<sup>28</sup>.

No Brasil, a Medida Provisória 66 de 2002 foi o instrumento normativo criado para definir o procedimento de requalificação do fato gerador da obrigação tributária previsto no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. A Medida Provisória não foi convertida em lei, motivo pelo qual serve neste trabalho como um documento histórico cuja interpretação deve ser concatenada à *mens leges* da exposição de motivos da Lei Geral Antielisão assinada pelo então Ministro Pedro Malan em que fica evidente a tentativa do Estado em reprimir a elisão fiscal<sup>29</sup>.

A Medida Provisória tentou definir “a falta de propósito negocial” no §2º do artigo 14 do seu texto da seguinte forma “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”<sup>30</sup>. A limitação do propósito negocial a estes dois aspectos empobreceu o possível debate sobre o tema<sup>31</sup>, já que restringe a liberdade dos indivíduos a negócios típicos.

Neste sentido, caso o propósito negocial ganhasse tal contorno legislativo, próprio da doutrina causalista objetivista dos negócios jurídicos, em que houvesse a preponderância do Estado sobre o indivíduo a ponto de restringir a vontade individual, se estaria postulando a aplicação do princípio do *numerus clausus* no Direito Contratual, o que obstaría novas figuras

<sup>27</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento tributário e o “Propósito Negocial”**: Mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 482.

<sup>28</sup> BRITO, Edvaldo Pereira de. Planejamento Tributário: o legítimo direito de resistir ao pagamento de tributos. p. 95-120 In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, , 2008. p. 105-106.

<sup>29</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p.72.

<sup>30</sup> BRASIL. **Medida provisória nº 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. 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: 02 mar. 2018.

<sup>31</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 276.

contratuais<sup>32</sup>. Em tempo, a teoria da causa do negócio jurídico no ordenamento brasileiro obedece a uma concepção dualista porque “admite a causa típica dos objetivistas, mas não despreza a noção subjetiva, entendendo que a função econômico-social de cada tipo de negócio jurídico precisa ser examinada à luz do resultado visado pelas partes, ao celebrá-lo<sup>33</sup>”.

Como a causa é um dos requisitos do negócio jurídico, aquele que for realizado sob o manto de uma causa falsa, ou que inexista, ou ainda que seja ilícita será considerado nulo. Assim, o propósito negocial tem como requisito uma causa dualista, portanto subjetiva e objetiva, para que seja considerado válido. Consequência disto, negócios jurídicos simulados, fraudulentos e nos quais se observem o excesso de direito ferem a teoria da causa por ausência de propósito negocial consoante o disposto no artigo 187 do Código Civil.

A causa no negócio jurídico é pressuposta no seu conteúdo<sup>34</sup> e está vinculada a finalidade econômica-prática<sup>35</sup>. A lei tributária, por sua vez, pode prescrever que “os eventuais efeitos do ato ou negócio jurídico estejam conectados a uma dada finalidade<sup>36</sup>”. Por outro lado, o motivo do negócio jurídico é da ordem subjetiva. Exemplo disso são as deduções previstas no Regulamento de Imposto de Renda para as pessoas jurídicas que fazem a opção pelo lucro real. As despesas consideradas necessárias para o exercício da atividade e manutenção da fonte produtora são gastos considerados “com causa” previsto na legislação<sup>37</sup>.

O motivo, por outro lado, é de ordem subjetiva e por isso reside no campo da intenção das partes que realizam um negócio jurídico<sup>38</sup>. Nesta linha, poderia a autoridade administrativa considerar ilícito um planejamento tributário praticado com causas pertinentes aos negócios jurídicos adotados<sup>39</sup>, contudo, o seu motivo seria exclusivamente a diminuição da carga tributária? Isso se chama negócio jurídico indireto e é uma forma de elisão fiscal que pode ser praticada pela pessoa física, desde que não realizada de maneira abusiva.

Destarte, o que se verifica é que o dispositivo que trata da Norma Geral Antielisão no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é dispensável diante da ilicitude das condutas acima indicadas. Como a exigência de um motivo além da vantagem tributária é comum na análise do “propósito negocial”, o enunciado normativo acima mencionado faz jus

<sup>32</sup> GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 21. ed. rev. e atual. por Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 293.

<sup>33</sup> GOMES, 2016, p. 294.

<sup>34</sup> BETTI, Emílio. **Teoria geral do negócio jurídico**. Coimbra: Coimbra editor, 1969, t. 1. p. 334-335.

<sup>35</sup> ALVES, José Carlos Moreira. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. In: **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2002. p. 63.

<sup>36</sup> ANDRADE FILHO, 2016, p. 151.

<sup>37</sup> ANDRADE FILHO, 2016, p. 151.

<sup>38</sup> ANDRADE FILHO, 2016, p. 151 e ss.

<sup>39</sup> ASCARELLI, Tullio. **Negócio jurídico indirecto**. Lisboa: Jornal do fôro, 1965. p. 25

à pecha de Norma Geral Antielisão, porque, se o motivo do planejamento não pode ser exclusivamente tributário, seria qualquer outra forma de planejamento que implicaria numa economia fiscal<sup>40</sup>, exemplo disso são os casos de planejamento sucessório<sup>41</sup>.

Interpretar que a elisão fiscal realizada somente pela finalidade exclusiva de alcançar a economia fiscal, ou seja, sem nenhum outro interesse além da economia tributária, é negar que pessoas jurídicas ou naturais possam se organizar para evitar a ocorrência de um fato gerador mais oneroso ao seu patrimônio material. Contribuintes, sejam eles grandes corporações ou um trabalhador assalariado, tem o direito inovar sua forma de gestão do capital para trazer a ele mais eficiência e utilidade<sup>42</sup> e nem por isso incorrerão necessariamente na prática de negócios jurídicos sem causa.

Com vistas a impedir a realização de elisão fiscal que a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais destaca três critérios como essenciais na formação da cognição do julgador dos tribunais administrativos fiscais brasileiros acerca da existência do dito *propósito negocial*, são eles: a) temporal; b) independência entre as partes ou relação entre as partes e; c) coerência ou normalidade da operação<sup>43</sup>.

### 2.2.1. Critério temporal

O primeiro dos critérios é o temporal cuja observância recai sobre a análise de pequenos intervalos de tempo – parâmetro com alta subjetividade, inaplicável ao Direito Tributário - com que os atos ou negócios jurídicos são praticados, decerto que a celeridade na realização de atos em cadeia somada à ausência de duração dos mesmos é indício de que a causa de determinado negócio jurídico é falsa ou inexistente. O que se adéqua à doutrina do *step transactions* que se extrai do precedente *Gregory vs Helvering*, quando a Suprema Corte Americana reuniu todas as operações realizadas pela Sra. Gregory considerando que teria ocorrido apenas uma concretamente, qual seja, a mera transferência de ativos à pessoa física e, conseqüentemente, não teria havido verdadeira reestruturação societária com reflexos tributários<sup>44</sup>.

---

<sup>40</sup> MCNAUGHTON, 2014, p. 398.

<sup>41</sup> KIGNEL, Luiz; LONGO, José Henrique; PHEBO, Márcia Setti. **Planejamento sucessório**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 8.

<sup>42</sup> ANDRADE FILHO, 2016, p. 278

<sup>43</sup> SCHOUERI; FREITAS, 2010, p. 19.

<sup>44</sup> MCNAUGHTON, 2014, p. 409.

Ocorre que, a velocidade dos atos não pode ser considerada um critério razoável para a análise da legalidade da elisão fiscal, principalmente nos casos em que envolve pessoas físicas, senão vejamos o exemplo.

Um filho que resolve doar para o seu genitor que se encontra em grave crise financeira um bem imóvel que é de sua propriedade. A doação é um contrato unilateral que independe da anuência do donatário, com a exceção prevista no artigo 539 do Código Civil Brasileiro. Recebido este imóvel, o donatário não possui condições financeiras para manter o imóvel tanto no seu aspecto material, quanto em relação à carga tributária incidente sobre ele. Sobre a transferência da propriedade incidirá o imposto de transmissão sobre doação e anualmente incidirá o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana assim como a taxa de coleta de resíduos sólidos dentre outros tributos que eventualmente possam surgir.

Por tal motivo, o donatário, assim que recebe o imóvel resolve promover a venda do bem, já que não terá condições de suportar a carga tributária. O que ocorre nesta situação hipotética é a realização de dois atos em um intervalo de tempo curto que sob o prisma da teoria do propósito negocial poderia ser considerado ilegal em razão da velocidade dos negócios jurídicos celebrados. Saliente-se que, a análise da velocidade com que os atos jurídicos são celebrados não está no escopo de atribuições da administração pública quanto a suas considerações em relação a licitude ou ilicitude do ato.

O que se infere do exemplo trazido é que uma conduta legal e coerente com a capacidade contributiva do donatário pode ser objeto de requalificação em decorrência da velocidade com que os atos ou negócios jurídicos foram celebrados. Em sentido antagônico, caso o artigo 145, § 1º da Constituição Federal fosse compreendido como um instrumento de justiça fiscal, a capacidade econômica do contribuinte poderia ser verificada para que uma tributação isonômica fosse aplicada sobre a propriedade do bem imóvel recebido.

A Constituição Federal de 1988 traz no seu bojo que os impostos têm caráter pessoal, salvo insuperável excepcionalidade, uma vez que resta registrado no sistema tributário nacional que “sempre que possível” assim será feita a tributação<sup>45</sup>. Com a utilização do método de interpretação lógico linguístico, ser proprietário é característica de alguém, razão pela qual é possível instituir a tributação através da capacidade econômica do contribuinte proprietário do imóvel.

Deste modo, verifica-se que o dispositivo do artigo 145, § 1º da Constituição Federal tem o seu conteúdo esvaziado ao inobservar a capacidade contributiva do proprietário do

---

<sup>45</sup> BRITO, Edvaldo Pereira de. **Direito tributário e Constituição**: estudos e pareceres. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016a, p. 980.

imóvel e, por isso, o força a uma alienação do bem imóvel recebido em doação. Ato seguinte, com base na teoria do propósito negocial que não encontra substrato no ordenamento jurídico brasileiro, o critério temporal é bastante frágil, pois em uma situação corriqueira de doação seguida de venda de um bem imóvel apresentada a mesma não conseguiu se sustentar como desveladora de qualquer ilicitude.

### **2.2.2. Relação entre as partes**

O segundo critério observado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para a aplicação da teoria do propósito negocial em sua jurisprudência é a independência das partes ou o grau de relação entre estes sujeitos<sup>46</sup>. Neste sentido, quanto maior a proximidade entre as partes, maior o risco de ofensa à finalidade de um ato ou negócio jurídico, critério este que não possui fundamento no ordenamento jurídico brasileiro.

Na elisão fiscal de pessoas físicas, o que pode ser verificado é que condutas elisivas realizadas no seio familiar não possuem qualquer ilegalidade, ou vestígio de ilicitude, ainda que o propósito seja exclusivamente tributário. No nominado planejamento sucessório a proximidade entre os indivíduos é inerente à qualidade atribuída ao planejamento, entretanto, o argumento da sucessão precisa de alguma motivação específica?

Para que um planejamento sucessório ocorra, não é preciso que o contribuinte tenha uma idade mínima ou esteja com alguma patologia ou ainda que exerça uma atividade de risco. Deste modo, qualquer pessoa pode realizar um planejamento sucessório que implique exclusivamente em benefícios tributários, logo, será um verdadeiro planejamento tributário. O planejamento sucessório vai ocorrer com as partes dentro de um núcleo familiar na forma do exemplo a seguir.

O ascendente irá criar uma sociedade limitada e realizará o seu capital com os bens imóveis de sua propriedade. Após, realizará a doação das cotas societárias para os seus herdeiros de forma igualitária com o intuito de não preterir qualquer um deles gravando-lhes com cláusula de usufruto vitalício. O rendimento que os imóveis geravam antes eram tributados por Imposto de Renda Pessoa Física cuja tributação é superior à que recai sobre pessoa jurídica.

Neste caso, a relação entre as partes é de parentesco e a interdependência dos atos não traz nada de ilegal ao planejamento tributário disfarçado de planejamento sucessório. Logo, tal critério da relação entre as partes para fins de averiguação de propósito negocial não

---

<sup>46</sup> SCHOUERI; FREITAS, 2010, p. 19.



subsiste, pois o exemplo mais flagrante de planejamento tributário com partes interdependentes é amplamente aceito pelos tribunais administrativos.

Na seara do Direito Sucessório existe um conjunto de normas que resguardam o direito de herança, considerado direito fundamental dentro do ordenamento jurídico brasileiro. Como a herança é um direito previsto no artigo 5º, inciso XXX da Constituição Federal de 1988, portanto, fundamental, o ordenamento jurídico tem meios de garantir o direito do herdeiro.

Quanto ao exemplo trazido no ponto anterior da doação de descendente para ascendente, a relação entre as partes também se verificou não restando qualquer ilicitude na conduta que guarda consigo dois dos critérios trazidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A preocupação dos tribunais administrativos fiscais é com o conluio entre as partes com a finalidade de falsear uma realidade com a concretização de operações sem qualquer efeito econômico. Entretanto, para isto já existe a simulação que, uma vez ocorrida, pode implicar na nulidade do ato ou negócio jurídico.

Com isso, o critério da relação entre as partes não é suficiente para demonstrar se existe propósito negocial em uma operação de planejamento realizada no seio familiar. Ainda que conjugados dois critérios trazidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para analisar a existência de propósito negocial, é nítido que eles não têm qualquer validade para a verificação de elisão fiscal de pessoa física.

### **2.2.3. Normalidade da operação**

O último dos critérios é a coerência nos atos ou negócios jurídicos que seria constatada naquelas operações consideradas anômalas por não estarem inseridas na rotina ou na lógica da empresa, o que gera a desconfiança nos julgadores de que ocorram, tão somente, por motivos tributários<sup>47</sup>. Tal elemento deve ser observado com moderação porque os contribuintes não têm obrigação de adotar *ad eternum* as mesmas práticas. Inclusive, nos casos das sociedades empresárias, é importante a constante atualização a fim de racionalizar procedimentos e práticas, assim como acompanhar as mudanças constantes no meio corporativo.

---

<sup>47</sup> SCHOUERI; FREITAS, 2010, p. 19.

Como o estudo e prática do planejamento tributário foram difundidos e aprofundados para as pessoas jurídicas, principalmente as sociedades empresárias, os critérios observados de maneira mais comum são voltados para essas espécies de pessoas.

A doutrina do ato anormal de gestão visa a dualidade de interesses entre sociedade empresária e seus dirigentes, que não podem se confundir. A primeira dificuldade a ser enfrentada é a definição de ato anormal de gestão, ainda que exista defensor desta definição<sup>48</sup>, todavia, como não há dispositivo no ordenamento jurídico que transponha esta discussão do direito societário para a seara tributária desde que não se incorra na prática de simulação ou abuso de direito, quando se tratará de um ilícito<sup>49</sup>.

A pecha de “ato anormal” já traz um peso semântico que pode levar o intérprete ao entendimento de que, pelo fato de a administração pública não considerar normal tal organização, esta seria suspeita. Isto poderia levar à aplicação de uma interpretação de que tal ato se tratava de uma simulação. Nesta toada, chama a atenção o núcleo do *optimality principal*<sup>50</sup> no qual as sociedades empresárias têm como função secundária se reinventar para que se aperfeiçoem constantemente através da oxigenação de seus procedimentos pela inovação. Percebe-se, mais uma vez, que a doutrina é alicerçada sobre as sociedades empresárias.

O mesmo critério é denominado, de forma equivocada, como a observância de coerência nas operações. Pois bem, não se pode confundir o que se tem por coerência com o que a doutrina e jurisprudência costumam chamar de “operações anômalas”. É certo que o Direito não consegue acompanhar as mudanças que ocorrem no meio empresarial, principalmente no que tange a novas figuras contratuais, logo aplicar este critério sobre operações consideradas anômalas é defenestrar a legalidade que rege as relações tributárias. Por outro lado, a experiência dos negócios possibilita ao legislador reconhecer estas formas inusuais ou indiretas que os particulares criam para não incorrer nas condutas abstratas que integram o tipo tributário e assim não incorrer na tributação<sup>51</sup>.

Diante da indefinição do que seria a normalidade da operação, ou ato normal de gestão ou ainda, a coerência das operações, em um campo do Direito que não comporta indefinições, insegurança jurídica e ausência de certeza do direito do contribuinte, a sua aplicação ofende a direitos inerentes ao Estatuto do Contribuinte. Sob a ótica deste incerto ato anormal de gestão,

---

<sup>48</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 356 e ss.

<sup>49</sup> BARRETO, 2016, p.. 220 e 221

<sup>50</sup> ANDRADE FILHO, 2016, p. 278.

<sup>51</sup> XAVIER, Alberto Pinheiro. **O negócio indirecto em direito fiscal**. 1. ed. Lisboa: Livraria Petrony, 1971, p.. 44-45.

resta uma certeza, a de que o gestor de patrimônio – seja ele de pessoa jurídica ou física – que deixa de ser diligente em seus atos em busca do menor ônus fiscal, este sim, comete ato anormal de gestão.

A autonomia privada<sup>52</sup> é um dos princípios norteadores da atividade econômica, direito que pode ser invocado pelo contribuinte para a autorização de atos e negócios jurídicos com a finalidade exclusiva de obter economia tributária. Tolher o direito de o contribuinte firmar contratos atípicos é uma ofensa ao direito à livre iniciativa e livre concorrência quando se trata de elisão fiscal para sociedade empresária, já para aquele contribuinte, pessoa natural, se trata de um comportamento confiscatório do ente tributante que atenta contra o direito ao patrimônio.

A autonomia privada é o poder das pessoas de provocar efeitos jurídicos por meio de certos atos, portanto, é o poder que os particulares têm a partir da manifestação de vontade própria de construir relações jurídicas concretas, admitidas e reguladas, ainda que de modo abstrato, na lei<sup>53</sup>. A autonomia privada está vinculada à liberdade de contratar e ao direito de propriedade, motivo pelo qual afeta a livre iniciativa e, por consequência, pode atingir a livre concorrência com o excesso de intervenção do Estado na atividade privada para tributar todos que concorrer de forma idêntica, independente do negócio jurídico adotado.

A autonomia privada ganhou novos contornos com a implantação de um modo de produção capitalista em que todos passaram a ser proprietários de alguma coisa, seja de um bem ou mesmo de uma força de trabalho<sup>54</sup>. Quando esta propriedade era exercida o que se tinha também era a liberdade, uma vez que esta nova posição confrontada com o período anterior em que os trabalhadores estavam vinculados à terra do senhor feudal por relações de suserania e vassalagem, deu significado à autonomia privada pelo fato de os indivíduos terem capacidade negocial e serem sujeitos jurídicos<sup>55</sup>.

Como este ato anormal de gestão poderia ser aplicado a pessoas naturais? Um indivíduo com comportamento excêntrico, que não ultrapassa o limite da ilegalidade, não poderia optar por atos diferentes dos convencionais do mercado para gerir o seu patrimônio? A fragilidade da teoria do propósito negocial não resiste quando da verificação dos seus critérios aplicados a pessoas naturais que inovam na gestão do seu patrimônio, ou pela constituição de pessoas jurídicas não voltadas especificamente para gerar riqueza.

---

<sup>52</sup> PIMENTA, 2016, p. 608.

<sup>53</sup> GOMES, 2016, p. 209 - 213

<sup>54</sup> PRATA, Ana. **A tutela constitucional da autonomia privada**. Coimbra: Almedina, 1982. p. 9.

<sup>55</sup> PRATA, 1982, p. 10.

Exemplo disso é o produtor rural que pode exercer sua atividade de forma individual sem qualquer registro, ou optar por se inscrever como empresário individual, ou ainda se inscrever como microempresário individual e optar pelo regime de tributação do super simples, quando visará apenas o seu benefício como gestor. Tal exemplo aniquila a definição de ato anormal de gestão trazido pela outra parte da doutrina que o classifica como a confusão entre os interesses do administrador e da sociedade empresária.

Reitere-se que, a finalidade exclusiva de obtenção de economia tributária em um ato ou negócio jurídico ofende a liberdade de organização patrimonial da pessoa, seja ela natural ou jurídica. Estas formas inovadoras que o contribuinte cria para se esquivar da hipótese tributária é denominada pela doutrina de negócio jurídico indireto, quando se utiliza figuras “negociais de direito privado para a realização indirecta de fins diversos dos da sua causa objectiva permita ao particular um regime fiscal mais favorável do que o correspondente a negócios cuja estrutura permita directamente a realização dos aludidos fins”<sup>56</sup>, razão pela qual são os negócios usuais.

O que se conclui da análise destes três critérios utilizados na aplicação da teoria do propósito negocial é que se trata de uma importação acrítica<sup>57</sup> de uma teoria criada nos Estados Unidos da América, de matriz distinta do direito brasileiro, direcionado para evitar fraude à lei em situações nas quais o contribuinte buscava um benefício fiscal. Ao ser aplicado no Brasil, os critérios foram importados e interpretados de modo a deturpar sua aplicabilidade inicial: a de combate a ilícitos.

Sobre esta quimera jurídica que é a teoria do propósito negocial, foram realizados estudos nos EUA e no Brasil e foi constatado um subjetivismo alarmante nas decisões dos julgadores.

Dentre os motivos para a aplicação no Brasil<sup>58</sup>, estão argumentos como a utilização de figuras como o abuso de direito, abuso de formas e fraude à lei. De 76 (setenta e seis) decisões analisadas no Brasil, em 51 (cinquenta e uma) delas o julgador observou se a operação teve outro motivo que não os tributários, o que corresponde a 67% dos casos. Em 10 (dez) casos os julgadores identificaram motivos denominados de extratributários, dos quais em 9 (nove) o planejamento foi considerado válido e em 1 (um) deles a decisão foi considerada incoerente pelos parâmetros adotados pela pesquisa. Dos 41 (quarenta e um) casos em que o motivo extratributário não foi identificado pelos julgadores, o planejamento

---

<sup>56</sup> XAVIER, 1971, p. 44.

<sup>57</sup> PIMENTA, 2016, p. 608

<sup>58</sup> SCHOUERI; FREITAS, 2010, p. 482.

tributário foi considerado inválido em 34 (trinta e quatro) e outras 7 (sete) decisões foram consideradas incoerentes. Assim, o denominado motivo extratributário como critério a ser analisado para a aplicação do propósito negocial, tem considerável relevância na jurisprudência administrativa.

Nos EUA, por sua vez, em uma pesquisa feita com todos os 1.000 (mil) processos que foram analisados pela Suprema Corte daquele país com o tema planejamento tributário<sup>59</sup>, o resultado foi revelador desse subjetivismo. Os julgadores levavam em consideração questões que transcendiam a análise do caso de elisão fiscal para orientar o seu posicionamento, como se o país se encontrava em guerra externa para atribuir uma interpretação favorável à abusividade de determinadas operações que em tempos de paz não era assim considerado. Os autores da pesquisa ilustram tal assertiva com os intervalos em que duraram a Primeira e a Segunda Guerra Mundial e a Guerra do Vietnã<sup>60</sup>. Também foi observado que o comportamento menos permissivo da Suprema Corte dos EUA coincidia com períodos de crise financeira, como a do ano de 1929<sup>61</sup>.

Deste modo, verifica-se que os critérios aplicados quando da aplicação da teoria do propósito negocial são frágeis e, quando podem ser utilizados como auxiliares para a identificação de atos ilícitos, se adéquam exclusivamente às hipóteses que envolvem pessoas jurídicas. A elisão fiscal de pessoas físicas é um novo horizonte sob o qual os pilares das doutrinas aplicadas às pessoas jurídicas, principalmente para as sociedades empresárias, precisarão se reinventar para continuar a tolher o direito fundamental ao planejamento tributário.

### 2.3. A INSUFICIÊNCIA DA TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL NA ELISÃO FISCAL PARA PESSOA FÍSICA

A realização de planejamento tributário por pessoas jurídicas é comum, em especial, sociedades empresárias. Como visto, os atos de gestão com a finalidade de promover economia tributária destas sociedades datam da primeira metade do século anterior. Para a

<sup>59</sup> Pesquisa feita pelos professores Joshua D. Blank da New York University School of Law e Nancy Staudt, da University of Southern California Gould School of Law and Prince School of Public Policy, entre 1909 e 2011.

<sup>60</sup> BLANK, Joshua D.; STAUDT, Nancy. Corporate Shams. In **New York University Law Review**. Vol. 87. Publicado em dez. 2012. Disponível em <<https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=350017064003084120064101100083097119097014088087016004031104067030089006066069013030032012051099111045001108064008087121076029058073017052065017068000124029020095004076031118120071125115083027126116081076079082069073092120014010114072088104108085121&EXT=pdf>>. Acesso em 17 de fev. 2018, p. 1680-1681 e 1694.

<sup>61</sup> BARRETO, 2016, p. 208.

análise dos atos elisivos fiscais, a doutrina americana aplicou a teoria do propósito negocial, cuja estrutura está voltada para a aplicação sobre sociedades empresárias. Esta teoria foi trazida ao Brasil, como já demonstrado para a análise e aplicação nos planejamentos tributários feitos aqui.

O princípio da legalidade tem grande relevo em matéria tributária e está fundado na ideia de autotributação do contribuinte. O direito à propriedade é tão relevante em um Estado Democrático de Direito que a própria sociedade, por meio de seus representantes, precisa autorizar a entrada da administração pública em seu patrimônio por meio de lei<sup>62</sup>.

A reserva absoluta de lei é a primeira barreira para a aplicação da teoria do propósito negocial, como não existe lei que traga tal categoria jurídica no ordenamento jurídico brasileiro. A inserção desta categoria jurídica esteve na iminência de ser inserida no ordenamento jurídico com a medida provisória 66 de 2002, que no artigo 14 trazia o propósito negocial na sua redação. Entretanto, como o método lógico linguístico é essencial para o estudo do Direito Tributário, deve se afirmar que medida provisória não é meio idôneo para trazer ao direito tributário esta nova categoria jurídica. Se lei é “A”, a medida provisória é “não-A”, decerto que ambas não possuem as mesmas características<sup>63</sup>, o que será observado mais à frente.

A medida provisória supra mencionada tinha a finalidade de criar um procedimento que regulasse a requalificação do fato gerador da obrigação tributária pela administração pública complementando o conteúdo do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário nacional. Ocorre que, na parte da medida provisória que versava sobre este procedimento ela não foi convertida em lei, esvaziando o conteúdo da norma por não prever em lei, ainda que convertida, procedimento que vinculasse os atos da administração tributária.

Dentro do texto da medida provisória não convertida em lei estava o artigo 14, §2º, onde estava a categoria jurídica do propósito negocial, o que reforça a ilegalidade da sua utilização como requisito da legalidade do planejamento tributário<sup>64</sup>. Para fundamentar a invalidade do planejamento tributário e transformar elisão em evasão “O ato administrativo de desconsideração deve ser fundamentado, com a indicação das razões pelas quais a autoridade administrativa decidiu praticá-lo<sup>65</sup>”, então o *onus probandi* é da administração pública que precisa comprovar a realização de ato ilícito por parte do contribuinte.

---

<sup>62</sup> XAVIER, Alberto Pinheiro. **Os princípios da legalidade e tipicidade da tributação**. 1. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978. p.. 32 e ss.

<sup>63</sup> BRITO, 2016, p. 256.

<sup>64</sup> PIMENTA, 2016, p. 620.

<sup>65</sup> MACHADO, H., 2014, p.131.

Devido à sua importância a legalidade tributária foi reconhecida como direito fundamental elencado fora do artigo 5º da Constituição Federal de 1988. A reserva absoluta da lei tributária é um limite imposto constitucionalmente à administração pública, no artigo 150, inciso I, que cerra ainda mais o escopo da legalidade administrativa, inviabilizando qualquer espaço de ponderação<sup>66</sup>.

Deste núcleo de direitos fundamentais do contribuinte surgiu a ideia de sistematizar um grupo de direitos denominado Estatuto do Contribuinte.

No Brasil já foi apresentado por meio do projeto de lei nº 646/99 de autoria de Jorge Bornhausen uma tentativa de criação de um Código de Defesa do Contribuinte. Este projeto já foi arquivado no Senado Federal no final da legislatura do ano de 2010, não tendo sido levado adiante. No entanto, é cediço que uma codificação específica é prescindível, uma vez que do Sistema Constitucional Tributário é possível extrair um conjunto de princípios-garantia que embasem a existência de um Estatuto do Contribuinte.

O que se denomina por Estatuto do Contribuinte é o conjunto de direitos do contribuinte que são conteúdo impossível de alteração do texto constitucional, por se caracterizarem como cláusulas pétreas, na forma do artigo 60, §4º da Constituição Federal. A interpretação de que se tratam de conteúdo fundamental da Constituição Federal ficou evidente na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ao fazer o controle concentrado de constitucionalidade sobre a Emenda Constitucional 03/93 e julgar que o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF) como inconstitucional na Ação Direta de Inconstitucionalidade 939 do Distrito Federal de relatoria do então Ministro Sydney Sanches.

Neste julgado foi reconhecido que o artigo 150 da Constituição Federal seria uma extensão dos direitos e garantias fundamentais insculpidos no artigo 5º da Constituição Federal, cujo §2º não delimita que tais direitos estejam restritos àquele artigo, mas, em verdade, estão diluídos ao longo da Constituição Federal. Este entendimento do Supremo Tribunal Federal reconheceu o que a doutrina defende há tempos, que é existência do Estatuto do Contribuinte<sup>67</sup> ou Estatuto Mínimo do Contribuinte<sup>68</sup>. Em ambos os casos a legalidade é considerada inviolável neste núcleo de direito e junto a ela está a tipicidade. A tipicidade é um conjunto de pressupostos abstratos contidos nas normas tributárias materiais, a sua verificação

---

<sup>66</sup> MACHADO, Schubert de Farias. Fundamentos jurídicos do planejamento tributário. In MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 660.

<sup>67</sup> BRITO, Edvaldo Pereira de. **Direito tributário**: impostos, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimos compulsórios. São Paulo: Atlas, 2015, p. 33-34

<sup>68</sup> SCAFF, Fernando Facury. O estatuto mínimo do contribuinte. **Revista da Procuradoria Geral do Estado**. Porto Alegre, vol. 24, n. 53, p. 91-121, 2001.

concreta implica efeitos jurídicos determinados<sup>69</sup> que no campo tributário é a ocorrência do fato gerador e o direito de a Administração Pública cobrar o tributo. Como se tratam de direitos fundamentais eles não podem ser suprimidos.

A tipicidade cerrada orienta o direito tributário dentro da realidade constitucional brasileira, em que a Constituição econômica é dualista ao defender a livre iniciativa no artigo 170 e o estado democrático social nos artigos 6º ao 11<sup>70</sup>. Deste modo, tem-se um Estado intervencionista na economia, motivo pelo qual a intervenção do Estado no patrimônio do particular precisa ser delimitada na lei a fim de evitar desmandos por parte da administração pública.

Diante da relevância do direito tributário na proteção patrimonial, para que fosse aplicada a teoria do propósito negocial o primeiro objetivo seria encontrá-lo dentro do ordenamento jurídico. Sendo assim, a ausência de propósito negocial na lei, impede a sua aplicação como fundamento para desqualificar planejamentos tributários, em virtude de a atividade de lançamento tributário pelo agente da administração pública ser um ato administrativo vinculado à legalidade<sup>71</sup>.

A interpretação do artigo 981 do Código Civil Brasileiro (CCB), de que a constituição de sociedade empresária implica na necessidade de um objetivo social comum seria a hipótese implícita de verificação do propósito negocial no ordenamento jurídico nacional.

O artigo 981 do CCB dispõe que “Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados”<sup>72</sup>. De fato, as pessoas quando se reúnem na forma do artigo 981 do CCB, é inerente a elas um propósito comum que pode ser denominado de propósito negocial. O que se verifica é que na lei não existe menção a propósito negocial, razão pela qual a parcela da doutrina que advoga pela sua aplicação traz à tona uma interpretação arbitrária, típica de estado nazista<sup>73</sup> que retira da lei a certeza do direito, denominando-a de “propósito negocial além da lei”.

O “propósito negocial além da lei” é uma corrente que entende que o planejamento tributário realizado por contribuintes é ilícito se ele for utilizado apenas com a finalidade de

---

<sup>69</sup> XAVIER, 1978, p. 58.

<sup>70</sup> BRITO, 2008, p. 99.

<sup>71</sup> BARRETO, 2016, p. 213

<sup>72</sup> BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2002/lei-10406-10-janeiro-2002-432893-normaatualizada-pl.pdf>>. Acesso em: 01 abril 2018.

<sup>73</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. Ed. São Paulo: LEJUS, 2004, p. 151.



diminuir o ônus fiscal<sup>74</sup>. Então na apreciação do planejamento tributário realizado a administração pública poderá se valer de um subjetivismo exacerbado que não lhe é inerente para a apreciação de atos e negócios jurídicos, assim como afronta a legalidade e a tipicidade tributária.

O “propósito negocial além da lei” extrapola limites constitucionais ao poder de tributar estabelecidos para a aplicação das normas tributárias, então a administração não pode exigir que o contribuinte realize planejamentos tributários com finalidades outras que não a economia tributária, afinal, será qualquer forma de planejamento que não a tributária, mas que tenha reflexo tributário. Além disto, a partilha dos resultados econômicos advindos da reunião de vontades dos sócios, prevista no artigo 981 do CCB, deve ser afetada por atos de gestão que otimizem os ganhos e diminuam as perdas e isto deverá acontecer pela elisão fiscal cujo propósito dos atos ou negócios seja a própria economia tributária.

Dentre os equívocos da doutrina apresentada, o que se questiona é se a redução da carga tributária como objetivo para um negócio ou ato jurídico não seria um propósito negocial válido para que qualquer contribuinte realizasse planejamento tributário. A título de exemplo, como o valor do tributo está inserido no preço da mercadoria ou serviço contratado, este fornecedor poderá praticar um preço mais baixo no mercado devido à sua forma de organização e gestão tributária. Neste caso, como separar o propósito negocial do motivo tributário? É impossível.

Aplicar uma interpretação do “propósito negocial além da lei” em que a inexistência de motivo diferente da busca pela economia tributária de forma lícita pelo contribuinte, legitimaria o Fisco aplicar o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional para desqualificar os atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. Esta forma de aplicação da teoria do propósito negocial, como o próprio nome atribuído a ela confessa, é ausente de lastro legal<sup>75</sup>. Isso porque em alguns casos o propósito negocial é inerente a um ato ou negócio jurídico e encontra suporte na lei, vide o exemplo da necessidade de uma causa entre os sócios para o início de uma sociedade empresária, conforme o previsto no artigo 981 do CCB.

Como a finalidade exclusivamente tributária de um ato ou negócio jurídico pode ser considerado ausente de propósito negocial se, uma sociedade por ações pode ter como objeto a participação em outras sociedades para se beneficiar de incentivos fiscais na forma do artigo 2º, §3º da Lei nº 6.404/76? O que se extrai por uma análise mais ampla do ordenamento

---

<sup>74</sup> MCNAUGHTON, 2014, p. 434.

<sup>75</sup> MCNAUGHTON, 2014, p. 434.

jurídico é que a elisão fiscal pode ser concretizada sem propósito negocial e, ainda assim, será legal.

Entretanto, se existe um permissivo legal de planejamento tributário sem propósito negocial para Sociedade por Ações, pelo princípio da isonomia e da livre concorrência, esta possibilidade deveria ser estendida para as demais pessoas jurídicas. Esta tese é reforçada pelo artigo 1.053, parágrafo único do CCB que autoriza a regência supletiva no contrato social da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima. Assim, no contrato social da limitada pode ter como objeto a participação em outras sociedades ainda que seja apenas com a finalidade desta se beneficiar de incentivos fiscais.

O que se tem aqui é a hecatombe da teoria do propósito negocial, como critério para a definição de legalidade do planejamento tributário, logo, se será considerado elisão ou evasão fiscal. A insuficiência da teoria do propósito negocial extrai dela a autonomia como critério para a interpretação da legalidade de planejamento tributário, o que não exclui a sua utilização como instrumento de avaliação da prática de atos ilícitos disfarçados de elisão fiscal<sup>76</sup>.

Contudo, na remota possibilidade de ainda ser considerada no ordenamento jurídico brasileiro, que só poderia ser aplicada às pessoas jurídicas, previstas no artigo 981 do CCB, a doutrina precisa usar a criatividade para justificar a sua aplicação. Parte da doutrina brasileira<sup>77</sup> defende a aplicação da teoria do propósito negocial pela aplicação do princípio da solidariedade que embasaria a solidariedade fiscal para justificar que os contribuintes poderiam realizar planejamento tributário se existir motivo não exclusivamente tributário. Esta doutrina defende que uma ofensa a essa suposta solidariedade fiscal atentaria contra princípios como o da isonomia, capacidade contributiva e justiça fiscal.

A maior parte da doutrina defende ainda que a concessão de benefícios fiscais não seria hipótese de planejamento tributário<sup>78</sup>, afirmação esta que aqui é refutada. O ato de planejar pagar tributos, que consiste na elisão fiscal, é um ato pretérito à ocorrência de um fato gerador, desta forma, aquele que consegue organizar seus atos para valer-se de um benefício fiscal, realiza sim elisão fiscal.

Ainda que, com esforço, se considere a possibilidade de enxergar a existência de propósito negocial para a realização de elisão fiscal por pessoa jurídica na forma do artigo 981 do CCB, a aplicação para a elisão fiscal de pessoa física não tem fundamento constitucional e na legislação infraconstitucional. No entanto, o Brasil encontra-se no grupo dos países que

---

<sup>76</sup> MCNAUGHTON, 2014, p. 436.

<sup>77</sup> GRECO, 2011, p. 226.

<sup>78</sup> DÓRIA, 1971, p. 49.

“segue o sistema jurídico europeu continental, que tem como núcleo a lei”<sup>79</sup> motivo pelo qual deve ser observado o discurso do legislador formal e não o que está implícito ou ainda o que está além da lei, principalmente quando se trata de matéria tributária.

Isto posto, o princípio da liberdade tem como premissa a liberdade dos cidadãos poderem fazer tudo o que não é legalmente proibido e o propósito negocial inexistente como categoria jurídica no ordenamento jurídico brasileiro. Por isso, estreme de dúvida que o propósito negocial é um argumento que não pode ser invocado para desconsiderar ato ou negócio jurídico realizado por contribuinte com finalidade exclusiva de economizar tributos, pois não é fundamentado em lei para autuação ao contribuinte.

Conclui-se que o propósito negocial é uma categoria jurídica inexistente no ordenamento jurídico brasileiro que não pode ser utilizada como uma teoria suficiente para definir se um planejamento tributário realizado deve ser considerado evasão fiscal. Os critérios orientadores desta doutrina, tanto quando aplicada no direito brasileiro como nos EUA são voltados para a análise da elisão fiscal realizada por pessoas jurídicas cujo objetivo principal é o lucro, desta forma se mostra insuficiente para a análise de elisão fiscal de pessoas físicas. A aplicação desta teoria no Brasil tenta observar atos e negócios jurídicos que não tenham sido realizados com a finalidade exclusivamente tributária, mas no ordenamento jurídico brasileiro existe previsão para tanto. Os critérios utilizados pela teoria do propósito negocial podem ser utilizadas de forma concatenada com outros para a identificação de ato ilícito pelo contribuinte.

#### 2.4. ELISÃO FISCAL DE PESSOA FÍSICA ATRAVÉS DE PESSOA JURÍDICA

A elisão fiscal de pessoa física como um novo horizonte de planejamento tributário deve ser analisada, assim como qualquer forma de elisão fiscal, como um ato pretérito à ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte tem a liberdade de escolher as condutas tributáveis menos onerosas ou até não tributáveis. O negócio jurídico indireto celebrado pelo contribuinte com o intuito de praticar a elisão fiscal pode implicar numa não-incidência pura e simples, ou numa não incidência qualificada por norma de isenção, ou ainda na escolha de uma hipótese de norma tributária mais favorável<sup>80</sup>.

A constituição de uma pessoa jurídica na forma do direito de empresa no Código Civil Brasileiro é uma das formas mais comuns de realizar planejamento tributário, independente da

---

<sup>79</sup> BRITO, 2016a, p. 1008.

<sup>80</sup> MALERBI, 1984, p. 60-61.

forma jurídica escolhida. Deste modo, a seguir serão analisados atos elisivos aperfeiçoados por pessoas físicas através da constituição de sociedade empresária ou sociedade simples.

Impende ressaltar que, mesmo que seja utilizada uma pessoa jurídica, o vetor de estudo da elisão fiscal é sob a ótica da pessoa física que almeja uma otimização nos resultados e, conseqüentemente, uma redução da carga tributária que ela deveria suportar. Conseqüência disto, a pessoa jurídica pode ser utilizada como forma de planejamento tributário de pessoa física. Deste modo, pessoas físicas que tem o interesse na economia fiscal podem se valer da constituição de uma pessoa jurídica, desde que não incorra em uma conduta ilícita, para a realização de atos elisivos.

Esta elisão fiscal por meio de pessoa jurídica não ocorrerá por um motivo exclusivamente tributário, afinal, o ato jurídico de constituição da sociedade tem a finalidade de otimizar resultados, do qual a diminuição da carga tributária é um dos elementos que contribuem para o cálculo dos resultados financeiros da sociedade. Logo, o registro da empresa é um fim e não meio para chegar a um fim almejado<sup>81</sup>.

Assim é que se passa a analisar a elisão fiscal de pessoas físicas por meio da constituição de uma pessoa jurídica. O recorte dado será a elisão através da constituição de sociedade unipessoal empresária ou simples o qual se passa a analisar.

#### **2.4.1. Elisão fiscal da pessoa física com a utilização de sociedade unipessoal empresária**

A elisão fiscal de pessoa física pode ser realizado através da constituição de sociedade unipessoal no ordenamento jurídico brasileiro, por meio de negócio jurídico indireto<sup>82</sup>. Como a constituição de uma sociedade demanda a elaboração de um contrato, espécie de negócio jurídico, o mesmo pode ser elaborado para a desoneração tributária do contribuinte desde que realizados dentro dos limites da lei.

A sociedade empresária traz no seu bojo uma causa finalística que é o exercício de uma atividade econômica para gerar lucro. Isto não impede que esta sociedade pratique atos ou negócios jurídicos com a finalidade de economizar no pagamento de tributos, afinal, o tributo é um passivo que vai impactar diretamente no lucro da sociedade empresária.

O ordenamento jurídico brasileiro traz a possibilidade da constituição de sociedades unipessoais, em que o sócio pode ser uma pessoa física, seja na forma de empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI). Os exemplos escolhidos neste tópico serão os que

---

<sup>81</sup> DÓRIA, 1971, p. 46.

<sup>82</sup> XAVIER, 1971, p.. 18-20

tratam de sociedade unipessoal, a fim de demonstrar a proximidade da relação entre esta espécie de pessoa jurídica e os interesses da pessoa física por trás dela. Estas espécies de sociedades são constituídas para organizar juridicamente a atividade econômica do seu sócio, com o seguinte destaque: os interesses da sociedade e proprietário se confundem<sup>83</sup>.

Ainda que exista sociedade unipessoal como a subsidiária integral que não traz respostas à pesquisa, as espécies que importam neste trabalho é a da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada. A possibilidade de sociedade unipessoal surgiu no ordenamento jurídico brasileiro com a Lei de Sociedades Anônimas (6.404/76) com a figura da subsidiária integral, entretanto, esta forma de organização societária era permitida apenas para grandes estruturas empresariais<sup>84</sup>.

A mudança na legislação para proporcionar a estruturas empresariais menores para a constituição de sociedades unipessoais vem como um instrumento de garantia de direitos fundamentais como a liberdade empresarial, livre iniciativa, livre concorrência, que se adaptou à realidade econômica do país com algum atraso, que só foi criada no campo das sociedades limitadas através da Lei 12.441 de 2011<sup>85</sup>. Antes desta mudança, os comerciantes de empreendimentos de pequenas proporções precisavam constituir uma sociedade empresária por quotas de responsabilidade limitada<sup>86</sup> com uma pluralidade de sócios não condizentes com a realidade porque precisavam preencher os requisitos legais.

A constituição de sociedade limitada com mais de um sócio apenas por que a lei exigia era, comumente, uma simulação praticada pelas pessoas envolvidas, pois o sócio minoritário, por vezes, detentor de quotas em percentuais irrisórios, figurava no quadro societário somente para o cumprimento do requisito legal. As novas figuras de sociedade unipessoal trouxeram esta inovação que desonera os contribuintes da constituição de sociedade entre indivíduos que não possuam verdadeiro *affectus societatis*.

Neste sentido, o empresário individual pode realizar planejamento tributário por meio de empresa individual de responsabilidade limitada, figura jurídica que, como dito, surgiu tardiamente no Brasil através da Lei n 12.441 de 2011. Antes do advento desta lei, as sociedades limitadas tinham o requisito da pluralidade de sócios sob pena de dissolução

---

<sup>83</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto. **A sociedade unipessoal**. 1. Ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 12-13

<sup>84</sup> SALOMÃO FILHO, 1995, p. 233.

<sup>85</sup> SALOMÃO FILHO, 1995, p. 233.

<sup>86</sup> CRISTIANO, Romano. **Empresa individual e a personalidade jurídica**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 32.

compulsória na forma do artigo 1.033, IV do CCB<sup>87</sup>. A delimitação da responsabilidade da pessoa natural através da sociedade empresária foi essencial para o desenvolvimento do empreendedorismo no país e a organização patrimonial dos indivíduos que exerciam atividade cuja finalidade era o lucro.

O indivíduo que era empresário, mas que não estava devidamente regularizado, seja por não ter um sócio ou pela sua inércia, exercia atividade lucrativa que se confundia com o seu patrimônio de pessoa física. Ato contínuo, o lucro obtido com a sua atividade era tributado através do imposto de renda pessoa física. O *factispecie* praticado pode ser bastante oneroso ao contribuinte, pessoa natural, que tem as rendas e proventos de qualquer natureza tributadas em até 27,5% (vinte e sete por cento e cinco décimos por cento).

Diante da alta carga tributária, o contribuinte pode constituir uma pessoa jurídica com a finalidade exclusiva de economizar no pagamento de tributos. Quanto à tributação de pessoa jurídica, sociedade empresária, as alíquotas que incidem sobre o lucro podem ser menores e a carga tributária total pode ser mais vantajosa ao contribuinte.

Verifica-se que, o contribuinte pode manter a atividade lucrativa faticamente da mesma forma que a exercia antes da constituição da sociedade empresária, portanto, com o mesmo *modus operandi*, trabalhando no mesmo local, entretanto, com a existência de uma pessoa jurídica como o sujeito das novas relações estabelecidas implicará em um reflexo tributário relevante para o contribuinte. É cediço que, com a organização societária por meio de uma empresa individual de responsabilidade limitada outras vantagens para o contribuinte podem surgir, todavia, a observância da economia fiscal é o objeto desta pesquisa.

Inicialmente houve dúvidas quanto à aplicação do regime de pessoa jurídica para a EIRELI, entretanto a Secretaria da Receita Federal do Brasil da 6ª Região Fiscal tornou estreme de dúvidas com a Solução de Consulta n. 87 do ano de 2012<sup>88</sup> cujo assunto foi o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a sua aplicação para empresas individuais de responsabilidade limitada (EIRELI) que exerciam a atividade de corretagem de seguro pessoal, individualmente.

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

---

<sup>87</sup> ALVES, Alexandre Ferreira de Assumpção. A empresa familiar individual de responsabilidade limitada. In COELHO, Fábio Ulhoa; FÉRES, Marcelo Andrade (coord.). **Empresa familiar: estudos jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 140.

<sup>88</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta nº 87, de 30 de abril de 2012**. Auditor Fiscal Cesar Roxo Machado. Disponível em: <[http://www.lex.com.br/legis\\_23450427\\_SOLUCAO\\_DE\\_CONSULTA\\_N\\_87\\_DE\\_30\\_DE\\_ABRIL\\_DE\\_2012.aspx](http://www.lex.com.br/legis_23450427_SOLUCAO_DE_CONSULTA_N_87_DE_30_DE_ABRIL_DE_2012.aspx)>. Acesso em: 10 jun. 2018.

EMENTA: PESSOA NATURAL QUE EXERCE INDIVIDUALMENTE A PROFISSÃO DE CORRETOR DE SEGUROS. NATUREZA JURÍDICA. A pessoa natural que exerce individualmente a profissão de corretor de seguros é tributada pelo Imposto de Renda como pessoa física, pois a legislação desse imposto não a equipara a pessoa jurídica. EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDADE LIMITADA (EIRELI) QUE EXERCE A ATIVIDADE DE CORRETAGEM DE SEGUROS. NATUREZA JURÍDICA. A Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (Eireli) que exerce, ainda que por intermédio de uma única pessoa natural, a atividade de corretagem de seguros é tributada como pessoa jurídica.

DISPOSITIVOS LEGAIS: [CC](#), arts. [44](#), VI, 680-A, [966](#) e [982](#); RIR, art. 150, §§ 1º, II, e 2º, V.

MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS  
Chefe

Para ilustrar, observe-se o exemplo em que há a constituição de empresa individual de responsabilidade limitada com a finalidade de otimizar resultados financeiros do empresário, prestador de serviço, cuja atividade seja personalíssima, que já realizava negócios jurídicos em nome próprio e se sujeitava a uma carga tributária de pessoa física mais onerosa. Esta não seria uma causa idônea de constituição de pessoa jurídica? Sim<sup>89</sup>. O artigo 129 da lei 11.196 de 2005 autoriza a aplicação da legislação a que se submetem as pessoas jurídicas em matéria tributária e previdenciária ainda que a prestação de serviço intelectual seja científico, artístico ou cultural em caráter personalíssimo.

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.<sup>90</sup>

<sup>89</sup> PELINGEIRO, Rubem; SOUZA, Antônio Carlos Garcia de. Tributação das empresas individuais de responsabilidade limitada que desenvolvem atividades de natureza intelectual. In: ANAN JÚNIOR, Pedro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Empresa Individual de Responsabilidade Limitada – EIRELI: aspectos econômicos e legais**. São Paulo: MP Editora, p. 39-50, 2012, p. 45.

<sup>90</sup> BRASIL. **Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005**. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei no 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis nos 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória no 2.199-14, de

A superveniência desta regra implicou na desconsideração da personalidade jurídica de sociedades empresárias constituídas para a prestação de serviços personalíssimos com a utilização de formas e estruturas jurídicas inadequadas<sup>91</sup>. Com a devida vênia ao doutrinador que defende esta posição, a conduta da autoridade administrativa é abusiva ao intervir na autonomia privada do contribuinte que realiza negócio jurídico indireto e assim frustra verdadeira elisão fiscal de pessoa física.

Saliente-se que, o contribuinte que constituir Empresa Individual de Responsabilidade Limitada poderá fazer a opção pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, denominado como Simples Nacional. A existência deste regime de tributação diferenciado para pessoas jurídicas com porte menor tem previsão na Constituição Federal, artigo 146, III, *d* e parágrafo único e 146-A incluídos pela Emenda Constitucional 42 de 2003, e visa concretizar seus princípios como a autonomia privada, livre concorrência e livre iniciativa. Consequência disto é o proveito de um regime tributário mais favorável às empresas que se enquadrem nas hipóteses previstas na Lei Complementar Federal 123 de 2006.

Quanto à aplicação do Simples Nacional à EIRELI e MEI inexistem impedimentos na Lei Complementar Federal 123 de 2006. Basta que o contribuinte se enquadre nos requisitos legais no que tange ao faturamento e observe se a sociedade não se enquadra em alguma das hipóteses de vedação. Neste diapasão, observe-se a Solução de Consulta n. 98 do ano de 2012, também realizada pela 6ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, cujo assunto foi o Simples Nacional, quando restou consignado que o mesmo seria aplicável às Empresas Individuais de Responsabilidade Limitada e pessoas físicas que preenchem os requisitos para serem considerados Microempreendedores Individuais, o que inclui o serviço de contabilidade, por exemplo<sup>92</sup>.

Destaque-se que, as consultas realizadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil não se trata de lei, todavia, demonstra como a administração pública se comporta diante de

---

24 de agosto de 2001; revoga a Lei no 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis nos 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm)>. Acesso em: 02 abril 2018.

<sup>91</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier. 2012, p. 139.

<sup>92</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta nº 98, de 16 de maio de 2012**. Auditor Fiscal Ricardo Diefenthaler. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=67228>>. Acesso em: 10 jun. 2018.



determinadas situações que podem gerar dúvidas nos contribuintes. Como as decisões da administração pública tem repercussão econômica no patrimônio do contribuinte, interessa trazer a lume como está sendo compreendida a constituição de sociedade unipessoal para a prestação de serviço personalíssimo ou exercício de atividade empresária e o regime tributário aplicado.

Este exemplo apenas reforça que a teoria do propósito negocial é insuficiente para analisar se o planejamento tributário realizado é elisão ou evasão fiscal, decerto que a organização do empresário individual que deixa de exercer a atividade lucrativa como pessoa física e passa a fazê-la por intermédio de pessoa jurídica pode ocorrer única e exclusivamente para que este não se sujeite a uma carga tributária mais onerosa. Deste modo, com a constituição da sociedade empresária está implícito o propósito negocial, que é inerente ao disposto no artigo 981 do CCB, desde que não incorra em um ilícito civil.

A possibilidade de o contribuinte constituir uma empresa individual de responsabilidade limitada com o enquadramento desta em um regime especial de tributação é hipótese de negócio jurídico indireto<sup>93</sup>. Nesta senda, o empresário individual que exercia atividade com a finalidade de obter lucro, pode realizar elisão fiscal de pessoa física com a constituição de pessoa jurídica. Com fulcro no que foi apresentado acima, a constituição de sociedade empresária deve ser feita com a finalidade exclusiva de obtenção de lucro. Como o lucro é a diferença entre ganhos e perdas de uma empresa, os atos voltados para a maximização de lucros, desde que não sejam ilícitos, podem ser praticados pelo empresário inclusive a economia fiscal.

Com isso, é evidente que a sociedade empresária individual na forma de EIRELI pode ser utilizada pelo empresário para a realização de elisão fiscal por pessoa física. A doutrina esclarece que a constituição de sociedade unipessoal, quando voltada para uma atividade econômica menor, os interesses do sócio se confundem com o da sociedade, todavia torna prescindível a busca por um sócio de cotas irrisórias que contribuía para verdadeira simulação. A obtenção de economia tributária de pessoa física pela constituição de pessoa jurídica é possível, ainda que a atividade econômica realizada seja personalíssima, conforme previsão legal, mais um fator que enfraquece a teoria do propósito negocial como definidor de legalidade do planejamento pela sua insuficiência.

---

<sup>93</sup> XAVIER, 1971, p.. 18-20.

#### 2.4.2. Elisão fiscal da pessoa física com utilização de sociedade unipessoal simples

Para ser empresário é essencial que haja o intuito lucrativo, todavia, as outras atividades que não as empresárias também podem ter intuito lucrativo. Assim é que a constituição de sociedade unipessoal de advocacia se enquadra na definição de elisão-fim<sup>94</sup> ou negócio jurídico indireto<sup>95</sup> que são formas de planejamento tributário. Ocorrem quando a figuras jurídicas de direito privado são utilizadas de forma não convencional para diminuir ou eliminar o ônus tributário do contribuinte.

A elisão fiscal de pessoa física também pode ser realizada por profissionais autônomos através da constituição de pessoa jurídica na forma de sociedade simples, mesmo que não modifiquem a forma da prestação do seu serviço. A sociedade simples é gênero trazido no Código Civil de 2002 (CCB) que pode fazer uso da forma de sociedade limitada, estando, inclusive, sujeita ao regime geral de direito societário<sup>96</sup>.

Deste modo, a constituição de uma sociedade unipessoal de advogados na forma de EIRELI é possível, decerto que a Lei 12.441 de 2011 não trouxe vedação expressa no seu bojo, assim como por ser compatível com o Estatuto da Advocacia, Lei 8.906/94. Não se pode olvidar quanto à especificidade no que toca a sociedade de advogados quanto à responsabilidade do profissional que será ilimitada pelos danos causados ao cliente na forma do seu artigo 17, decerto que esta é norma específica e por isso prevalece<sup>97</sup>. Isto posto, muito embora estejam em seções distintas do texto por uma questão metodológica, aplica-se no que for cabível o disposto quanto à elisão fiscal de pessoa física pela utilização de sociedade empresária unipessoal à sociedade simples unipessoal.

O lucro está dentro do escopo da sociedade simples, todavia, não é a única finalidade da sua constituição, razão pela qual a elisão fiscal para a otimização de resultados também deve ser feita por profissionais autônomos que constituem pessoa jurídica com a finalidade de exercer sua atividade profissional. A constituição de sociedade unipessoal para a prestação de serviços personalíssimos, como é a atividade do advogado, é uma das formas de negócio jurídico indireto, por meio do qual a escolha do contribuinte pela celebração deste negócio

---

<sup>94</sup> MCNAUGHTON, 2014, p. 436.

<sup>95</sup> XAVIER, 1971, p. 16.

<sup>96</sup> CHEDIK, Julian; BRAGANÇA, Alberto de Orleans e. Notas Sobre as Sociedades de Advogados no Novo Código Civil. Rio de Janeiro: CESA – Centro de Estudos das Sociedade de Advogados *apud* NUNES, Márcio Tadeu Guimarães. **EIRELI – A tutela do patrimônio de afetação**: o reforço à proteção do patrimônio pessoal do empreendedor à luz da lei n. 12.441/2011. 1.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 97-98.

<sup>97</sup> NUNES, Márcio Tadeu Guimarães. **EIRELI – A tutela do patrimônio de afetação**: o reforço à proteção do patrimônio pessoal do empreendedor à luz da lei n. 12.441/2011. 1.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 99.

jurídico ocorre única e exclusivamente em decorrência das vantagens tributárias<sup>98</sup>. A constituição desta sociedade unipessoal está dentro do escopo da legalidade ainda que haja confusão quanto aos interesses da pessoa física e da pessoa jurídica<sup>99</sup>, pois se trata de uma forma de concretização de um direito subjetivo público do contribuinte<sup>100</sup>.

O entendimento de que é possível a constituição de sociedade unipessoal ganhou contornos mais claros com a alteração dos artigos 15 a 17 do Estatuto da Advocacia pela Lei 13.247/2016, assim a sociedade unipessoal de advocacia passou a ser instrumento utilizado na elisão fiscal do advogado<sup>101</sup>. Desde a alteração pela Lei Complementar 147/2014 do artigo 18, §5º-C, VII da Lei Complementar Federal 123/2006, é possível que as sociedades unipessoais de advocacia se enquadrem no regime de tributação do Simples Nacional.

Este modelo de sociedade se adéqua à hipótese prevista no Anexo IV da Tabela do Simples Nacional, em que a primeira faixa de alíquota é de 4,5% para uma receita bruta anual de até R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais). Não é demais repisar que a alíquota acima indicada engloba o Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), PIS/PASEP (Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social).

O regime de tributação unificado possibilita ao advogado o correto recolhimento dos tributos e contribuições<sup>102</sup> devidas, porque a estrutura e complexidade da malha tributária brasileira pode levar o contribuinte ao erro quanto ao recolhimento exato do tributo. A simplificação do recolhimento é mais um fator favorável à escolha do advogado pelo exercício profissional através da constituição da sociedade simples unipessoal porque o recolhimento à menor implicará em sanções tributárias que onerarão o contribuinte.

Caso o advogado queira permanecer firmando contratos de honorários como pessoa física e alcance ganhos no valor de R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais), se submeterá à hipótese de incidência tributária do imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF) cuja alíquota, apenas deste tributo, é de 27,5% e incidirá sobre esta base econômica. Portanto, a economia tributária é substancial para o advogado contribuinte que constitui a sociedade unipessoal.

---

<sup>98</sup> XAVIER, 1971, p.. 16-17.

<sup>99</sup> SALOMÃO FILHO, 1995, p. 12-13

<sup>100</sup> MALERBI, 1984, p. 81

<sup>101</sup> NUNES, 2014, p.

<sup>102</sup> Importa trazer a lume a diferenciação entre tributos e contribuições na forma da doutrina de Edvaldo Pereira de Brito, por isso o destaque. Sobre o tema: BRITO, Edvaldo. **Direito tributário**: impostos, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimos compulsórios. São Paulo: Atlas, 2015.

No que atine às retiradas de capital pelo sócio junto à sociedade, a elisão fiscal de pessoa física deve alcançar esta fase da organização patrimonial. Deste modo, o pró-labore mensal, tributado por imposto sobre a renda de pessoa física, pode ser substituído pela criação de um fundo de reserva da sociedade com o lucro obtido no exercício anterior com a distribuição das somas que compõem o fundo, reconstituindo-o com os lucros obtidos durante o exercício fiscal em curso<sup>103</sup>.

A teoria do propósito negocial com o critério da operação anômala é utilizada de forma arbitrária no Brasil com o intuito de inibir condutas do contribuinte que busca se organizar de forma a reduzir os danos da tributação em seu patrimônio. Ademais, segundo o texto constitucional brasileiro, quanto à ordem econômica, existe um modelo de Estado de iniciativa dualista<sup>104</sup> em que, entre uma economia de livre mercado e uma economia planificada na qual o Estado apareceria como único empresário, a dialética levou a uma síntese de Estado social moderado quando ele intervém na economia por ela ser planejada.

Consequência disto é a liberdade na iniciativa privada dentro dos limites impostos pelas normas de direito tributário que trazem no seu núcleo tipos tributáveis dos quais o contribuinte pode se esquivar pela escolha dos fatos geradores que irá realizar. A elisão fiscal ocorre pela não subsunção dos fatos aos tipos trazidos nas normas tributárias, razão pela qual a tributação do contribuinte que realiza a elisão-fim<sup>105</sup> seria arbitrariedade da administração pública ao extrapolar os limites das suas atribuições.

A Emenda Constitucional 42 de 2003 que modificou a redação do artigo 146, tanto no inciso III, alínea *d*, quanto no parágrafo único é o melhor exemplo de concretização de dois fundamentos da República, que parecem antagônicos, mas que são complementares: a valorização social do trabalho e da livre iniciativa, com previsão no artigo 1º, inciso IV da Constituição Federal. Com a possibilidade de o profissional liberal constituir uma sociedade unipessoal enquadrado no Simples Nacional ele, só a título de exemplo, valoriza o seu trabalho, pode gerar outros postos de trabalho, recolhe tributos em percentual razoável sobre o seu faturamento ao receber tratamento isonômico que respeita a sua capacidade contributiva comparada a outros contribuintes.

Quanto à valorização da livre iniciativa, o advogado que constitui sociedade unipessoal estará exercendo uma atividade profissional, observará a concretização de uma livre concorrência ao obter tratamento desigual em relação às grandes bancas de advocacia,

---

<sup>103</sup> XAVIER, 1971, p. 19

<sup>104</sup> BRITO, Edvaldo. **Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 2016b, p. 41

<sup>105</sup> MCNAUGHTON, 2014, p. 436.

terá a sua autonomia privada respeitada pelo Estado e produzirá riqueza. Em suma, a utilização de sociedade unipessoal de advocacia pelo profissional autônomo que administra e busca otimizar o seu patrimônio é um meio para a concretização do artigo 170 Constituição Federal no que tange à valorização do trabalho humano, decerto que esta forma de organização proporciona que o contribuinte tenha meios de valorizar os frutos do seu trabalho.

A Constituição Federal de 1988 disciplina a ordem econômica e a ordem social, de forma separada, ainda que vise integrá-los através dos direitos econômicos e sociais<sup>106</sup>. Sendo assim, o advogado que constitui a sociedade simples unipessoal para se organizar quanto ao pagamento de tributos ele age dentro dos limites constitucionais na execução de um direito econômico e social ao valorizar o trabalho humano e a livre iniciativa.

O que se verifica dos fundamentos constitucionais autorizadores, da organização do exercício da atividade profissional do autônomo, fica translúcido que a economia fiscal pode ser feita na forma de elisão fiscal de pessoa física com a constituição de sociedade simples unipessoal. Como a liberdade é um direito fundamental assim como a legalidade tributária prevista no artigo 150 da Constituição Federal, ambos fundamentam o exercício da elisão fiscal do contribuinte pessoa física por meio de negócios jurídicos indiretos, contanto que não incorra em condutas ilícitas.

Com isso, é possível concluir que o profissional autônomo que constitui sociedade simples unipessoal com o intuito exclusivo de obter economia tributária exerce um direito subjetivo público, pois encontra na Constituição Federal amparo para o exercício deste direito. Quanto à legislação infraconstitucional inexistente óbice à constituição de sociedade simples unipessoal, cuja tributação é na forma da pessoa jurídica ainda que o serviço seja personalíssimo, como já se posicionou a própria administração pública em consulta realizada pelo contribuinte. A realização de elisão fiscal por pessoa física por meio da constituição de uma sociedade simples unipessoal é possível, porque, muito embora não seja empresária, esta sociedade tem a finalidade de gerar riqueza e distribuir resultados. Além do exercício de um direito, o contribuinte que realiza o planejamento tributário de pessoa física pela constituição de pessoa jurídica concretiza direitos sociais e econômicos ao valorizar o trabalho humano e a livre iniciativa.

---

<sup>106</sup> BRITO, 2016b, p. 212.

## 2.5. A ELISÃO INDUZIDA POR LEI E OPÇÕES FISCAIS

Quanto ao tema elisão fiscal e planejamento tributário é discutido na doutrina se a elisão induzida por lei se enquadraria no conceito planejamento tributário. A elisão induzida por lei é o benefício ou incentivo fiscal ou por motivos extrafiscais. O ponto em comum entre eles é que possuem natureza jurídica de isenção, mesmo aquele expresso em forma de redução<sup>107</sup>.

Parte da doutrina entende que a elisão fiscal induzida levaria o contribuinte à prática de determinados atos ou negócios jurídicos tributados benevolmente, ou até não tributados<sup>108</sup>. Assim, são criadas possibilidades pelo titular do direito de tributar de o contribuinte se adequar a uma hipótese normativa que implicará numa não incidência qualificada pela legislação<sup>109</sup>.

Noutro giro, o planejamento tributário pode ser definido como “uma técnica mediante a qual faz-se previsão de atuação para o futuro e, dentre várias alternativas, escolhe-se uma que represente uma conduta racional daquele que escolheu. O planejamento é uma espécie de previsão para prover”<sup>110</sup>. A partir desta definição é que será demonstrado que o contribuinte, pessoa física, pode realizar planejamento tributário por meio de elisão induzida, para tanto, será utilizado o exemplo para ilustrar.

O Município de Juazeiro, no Estado da Bahia, resolve conceder isenção de Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) aos profissionais autônomos e sociedades empresárias do ramo da tecnologia da informação (T.I.) que se estabelecerem dentro dos seus limites territoriais. Somado a esta benesse, o mesmo município ainda concede isenção fiscal aos bens imóveis utilizados como sede da pessoa jurídica que estabelecida dentro da área de competência deste município. A intenção almejada é a atração de sociedades empresárias e profissionais para a cidade a fim de estimular o desenvolvimento econômico e social no local, já que a sua vizinha, Petrolina, que pertence ao Estado de Pernambuco apresenta maiores índices de desenvolvimento nas áreas apontadas. Este é um expediente técnico comumente utilizado no país a serviço de uma política econômica<sup>111</sup>.

Deste modo, os benefícios e incentivos fiscais, manifestações do direito premial, que podem aparecer em forma de isenções fiscais são instrumentos de promoção do bem-estar

<sup>107</sup> BRITO, 2016a, p. 422.

<sup>108</sup> DÓRIA, 1971, p.. 28-29.

<sup>109</sup> MALERBI, 1984, p. 61

<sup>110</sup> BRITO, 2016a, p. 171.

<sup>111</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.. 73 e ss.

social pela intervenção estatal<sup>112</sup>. Esta ação do ente público pode ser determinante para a escolha do contribuinte, pessoa física, elaborar um planejamento tributário.

O indivíduo que antes se estabeleceria em Petrolina, cidade que economicamente é mais desenvolvida, resolve atravessar a ponte entre os municípios para se estabelecer na cidade baiana, por conta das vantagens fiscais. No exemplo trazido, é nítida a escolha do contribuinte pelo município cuja legislação tributária é mais benéfica a prática da sua atividade profissional.

Diferente da posição defendida pela doutrina sobre elisão induzida não ser planejamento tributário, ainda que o contribuinte fique inerte, ele pode estar a realizar planejamento tributário se ele já estava alocado em Juazeiro, no exemplo dado acima. O contribuinte, por conta deste estímulo concedido pela administração pública municipal, decidiu continuar alocado dentro de Juazeiro, o que faz da sua inércia uma forma de planejamento tributário.

Neste sentido, inexistente a necessidade de ação do contribuinte de forma a encaixar o seu modelo de negócio em uma conduta que a administração pública pretende tributar de forma menos gravosa ou não tributar. Para tanto o regime jurídico da não incidência qualificada por lei<sup>113</sup>, também denominada por isenção, que beneficia os profissionais de T.I. poderá ter impacto negativo ou menor do que o planejamento macroeconômico<sup>114</sup>, caso aqueles profissionais que já estejam no município não queira continuar. Estreme de dúvida que a permanência destes profissionais que racionalmente resolveram permanecer no município se trata de planejamento tributário. Assim, a elisão induzida pela legislação não é considerado planejamento tributário, pois integra a política fiscal do ente tributante<sup>115</sup>.

Neste diapasão, políticas tributárias<sup>116</sup> podem ser calcadas na extrafiscalidade, que no ordenamento jurídico podem ser incluídas como formas desonerativas fiscais para induzir comportamentos de contribuintes. Exemplo disto é o IPVA verde<sup>117</sup> e IPTU verde. Todavia, se a intenção é induzir comportamentos para a diminuição do ônus fiscal, e o contribuinte consegue se organizar para realizar esta economia, como não considerar a elisão induzida uma forma de planejamento tributário? Sim. Afinal, se o contribuinte precisar organizar a sua atividade econômica e o seu patrimônio para se valer de uma benesse prevista no

---

<sup>112</sup> BRITO, 2016a, p. 10.

<sup>113</sup> MALERBI, 1984, p. 61.

<sup>114</sup> BRITO, 2016a, p. 172.

<sup>115</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal**: o parágrafo único do artigo 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense. 2006, p. 41.

<sup>116</sup> BRITO, 2016b, p. 68.

<sup>117</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. Tributação ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação da UFC. Fortaleza, v. 32, jul-dez. 2012, p. 101-115.

ordenamento jurídico, ele otimizará seus ganhos a partir de ações suas voltadas para um menor ônus tributário que refletirá positivamente em seu patrimônio.

Não é demais lembrar que a doutrina do propósito negocial aplicada no caso *Gregory vs. Helvering* se fundamenta na necessidade de verificação de outros propósitos que não apenas os tributários nos atos e negócios jurídicos realizados pelo contribuinte para que pudesse gozar de benefícios fiscais, portanto, elisão induzida pelo ordenamento jurídico<sup>118</sup>. Deste modo, um dos casos mais famosos para a compreensão da criticada teoria do propósito negocial versa sobre incentivos fiscais, por isso, não poderia ser considerado planejamento tributário.

Em 1967 o precedente “*Goldstein vs Commissioner*”<sup>119</sup> tornou-se relevante sobre a aplicação da teoria do propósito negocial, quando através de uma reorganização societária o contribuinte conseguiu benefício fiscal. As transações realizadas foram desconsideradas, pois a Suprema Corte dos EUA entendeu que o propósito da reorganização foi exclusivamente pela vantagem fiscal. Reitere-se que, inexistente na previsão legal sobre o propósito negocial dentro do ordenamento jurídico brasileiro, o que levou a uma internalização de maneira acrítica<sup>120</sup> desta teoria difundida em um ordenamento como o dos EUA cuja tradição é o *Common Law*.

O ordenamento jurídico brasileiro principalmente pelo viés da Constituição Econômica no seu sistema de planos<sup>121</sup> visa o desenvolvimento das regiões com vistas à redução da desigualdade entre elas, com fulcro nos artigos 43 e 151, I<sup>122</sup>. Consequência disto é uma sanção positiva do direito que prestigia uma visão modificadora para a realização do desenvolvimento econômico perquirido na Constituição Federal<sup>123</sup>.

O planejamento para o gozo do benefício fiscal, caso fosse aceito pelos defensores da teoria do propósito negocial no Brasil, entraria em rota de choque com dispositivo previsto no artigo 2º da Lei 6.404/76 que autoriza a constituição de sociedade com único sócio com a finalidade exclusiva de obtenção de benefício fiscal. Pelo princípio da isonomia e do tratamento diferenciado para empresas de pequeno porte, se esta vantagem é permitida para a constituição de uma sociedade por ações que demanda uma estrutura mais organizada, ela valerá para a sociedade unipessoal de responsabilidade limitada.

---

<sup>118</sup> MCNAUGHTON, 2014, p. 405.

<sup>119</sup> PIMENTA, 2016, p. 606

<sup>120</sup> PIMENTA, 2016, p. 607

<sup>121</sup> BRITO, 2016b.

<sup>122</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade:** identificação, fundamentação, limitação e controle. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 92.

<sup>123</sup> GRECO, 2011, p. 103.



Frustrada a aplicação da teoria do propósito negocial à concessão de benefícios fiscais como forma de elisão fiscal, é translúcido que a constituição de sociedade unipessoal simples ou empresária é forma de planejamento tributário, ainda que o único objetivo seja a obtenção de um benefício fiscal.

A busca pelo desenvolvimento econômico através de incentivos fiscais é um dos pontos importantes do tema elisão fiscal e, pode sim, ser considerado planejamento tributário. Para tanto, o gozo desta benesse fiscal pode demandar um comportamento ativo do contribuinte pelo cumprimento de condições previstas em lei, ou ainda uma postura omissiva do contribuinte que deixa de promover modificações na sua forma de atuar com o intuito de se beneficiar de normas tributárias que incentivam a manutenção de uma postura. Não entender a manutenção de um status como elisão fiscal é simplório para a complexidade que o tema requer.

As opções fiscais ofertadas pelo ordenamento jurídico para que o contribuinte a utilize conforme a sua conveniência, também são questionadas como forma de elisão fiscal. Elas não se confundem com o induzimento de conduta ou incentivo fiscal, mas, quem o defende fora do campo da elisão fiscal afirma que ela é um caminho apresentado pelo próprio ordenamento para que o contribuinte possa seguir<sup>124</sup>.

A doutrina que defende não se tratar de planejamento tributário aduz que não existe uma “construção” por parte do contribuinte, todavia, o replanejamento para não modificar a estrutura para gozar de uma opção fiscal favorável que tem como pressuposto determinadas condições pode ser considerado um planejamento sim. Tome-se como exemplo o desmembramento da atividade empresária da sociedade que tinha dois sócios que eram responsáveis por atividades diferentes dentro da sociedade: um possuía o *know-how* para da produção e o outro cuidava da logística. Eles resolvem cindir a sociedade e constituírem duas sociedades unipessoais, fato que pode implicar no enquadramento de duas sociedades nos requisitos para gozar de regime tributário mais benéfico, para que eles possam fazer uma opção fiscal que economicamente seja mais viável para eles.

Diante desta forma de organização, a administração pública não pode interferir para requalificá-la em uma situação tributável da qual ela se esquivou porque nem a lei pode conferir margem de liberdade e discricionariedade em matéria tributária.<sup>125</sup>

A opção fiscal que pode ser aceita nesta pesquisa fica restrita à escolhas quanto ao regime de tributação, como, por exemplo, o Regime Especial Unificado de Arrecadação de

---

<sup>124</sup> GRECO, 2011, p.. 104 e ss.

<sup>125</sup> MALERBI, 1984, p. 78.

Tributos e Contribuições para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte também chamado de Simples Nacional.

A doutrina que se defende posição diametralmente oposta<sup>126</sup> colocaria no campo da elisão apenas o negócio jurídico indireto, afinal, se o planejamento é lícito, portanto, uma elisão, ele é realizado dentro dos termos da lei. Opção fiscal é toda e qualquer possibilidade que o contribuinte encontra no ordenamento jurídico fora dos limites da legalidade e tipicidade tributária, afinal, inexistente o direito do Estado sem a ocorrência do fato típico<sup>127</sup>. Se a opção fiscal é uma “escolha autorizada expressamente pela lei tributária” inverte-se a lógica de que o contribuinte só deve fazer o que a lei autoriza e a administração pública não pode tributar somente o que a lei exclui.

Deste modo, a opção fiscal estaria restrita à escolha, por exemplo, de um regime de tributação como o Simples Nacional, ou o Lucro Presumido ou o Lucro Real. Ainda assim, não o excluiria da definição de elisão fiscal como o exercício de um direito subjetivo público do contribuinte pelas formas que impliquem numa não incidência tributária, seja ela simples ou qualificada por lei, ou reduza o ônus fiscal<sup>128</sup>.

Neste sentido, do propósito negocial, na forma como foi construído nos EUA para analisar a legalidade da reorganização societária realizada para a obtenção de benefícios fiscais é inaplicável no Brasil. No Brasil a única forma de aplicação isolada desta teoria seria plasmada na premissa da doutrina da causa do negócio ou ato jurídico, quando o planejamento ocorre por meio de sociedade empresária. Entretanto, com a possibilidade prevista no artigo 2º, § 3º da Lei 6.404/76, uma sociedade pode ter como objeto participar de outras sociedades para beneficiar-se de incentivos fiscais, ocorre a hecatombe do propósito negocial aplicado para as pessoas jurídicas.

Com isso, a pessoa física que constitua uma sociedade unipessoal com a finalidade de obter incentivo fiscal ou que queira realizar uma opção fiscal menos onerosa estará sim realizando planejamento tributário. Para que esta elisão fiscal se configure é imprescindível a consciência da postura ativa ou passiva que o contribuinte irá tomar para que possa se submeter a um menor ônus fiscal. O critério definidor do planejamento tributário é a tomada de consciência pretérita à conduta do contribuinte, do contrário, será apenas um golpe de sorte.

---

<sup>126</sup> GRECO, 2011, p. 103 e ss.

<sup>127</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 132 e 133.

<sup>128</sup> MALERBI, 1984, p. 72.



### 3. NORMA GERAL ANTIELISÃO

A norma geral antielisão foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro no ano de 2001, através da Lei Complementar Federal 104. Existem controvérsias na doutrina quanto ao fato de ela ser uma norma geral antielisão ou antievasão. Como a elisão fiscal é um direito fundamental oponível pelo contribuinte em face do Estado, a criação de uma norma que abolisse um direito ou garantia fundamental seria inconstitucional. Por isso importa analisar a constitucionalidade formal e material da norma prevista na Lei Complementar Federal n. 104/2001.

Esta não é a primeira tentativa de o Estado brasileiro tentar inibir o planejamento tributário. O artigo 51 da Lei 7.540 de 1986 trouxe possibilidade de aplicação de a autoridade administrativa aplicar interpretação econômica para, independente do nome atribuído a um ganho de capital, o Poder Executivo poder tributar ao considerar a ocorrência do fato gerador de uma espécie tributária<sup>129</sup>. O Poder Judiciário que evitou a aplicação desta regra que era uma verdadeira antinomia ao artigo 118 do Código Tributário Nacional<sup>130</sup>.

Diante da inexistência de procedimento a ser seguido para a requalificação do fato gerador, conforme o disposto no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é necessário compreender a eficácia da lei. Esta lei provoca discussões sobre a sua constitucionalidade desde a exposição de motivos, passa pelo conteúdo da lei e chega até a Medida Provisória 66 de 2002 que visou regular o procedimento de requalificação do fato gerador. A exposição de motivos da norma geral antielisão denuncia a *mens legis* ao instituí-la que ofende o direito fundamental de planejar pagar tributos. A ofensa à legalidade tributária poderia ser arguida para fins de declaração da inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional? Os tribunais no Brasil têm se manifestado pela constitucionalidade da norma<sup>131</sup> em seus julgados, bem como nos órgãos administrativos.

Dentro do tema, importa apresentar a elisão fiscal como um direito público subjetivo e as razões pela qual se enquadra nesta classificação, bem como o regime jurídico da elisão fiscal. Serão enfrentados os argumentos que visam combater a elisão fiscal, principalmente os que visam legitimar a intervenção da administração pública na esfera privada. A elisão fiscal de pessoa física pode ser realizada dentro dos limites da legalidade por meio de negócio jurídico indireto.

---

<sup>129</sup> BRITO, 2015, p. 43

<sup>130</sup> BRITO, 2015, p. 43

<sup>131</sup> MACHADO, H., 2014, p.130.

A tipicidade cerrada é aplicada no direito tributário, e esta não deixa brechas para a liberdade e discricionariedade da administração pública na interpretação dos fatos tributáveis. A compreensão dos tipos, estruturais e funcionais, é essencial para afirmar se o contribuinte, pessoa física pode celebrar negócio jurídico indireto sem o risco de sofrer a exação fiscal com base em outro negócio não adotado.

Ademais, o fato gerador da obrigação tributária pode ser requalificado pela fazenda pública? A inexistência de procedimento previsto em lei pode autorizar que a administração pública adentre a esfera das relações privadas para requalificar o negócio jurídico indireto realizado por pessoa física? O propósito negocial como categoria jurídica vinda do direito estrangeiro é insuficiente como critério determinante para a definição entre elisão ou evasão fiscal.

Neste sentido, a construção da diferença do binômio elisão e evasão na doutrina de Antônio Roberto Sampaio Dória para definição do planejamento tributário é essencial para a construção do debate sobre o tema. A distinção do binômio elisão e evasão fiscal trouxe uma simplificação na doutrina que era bastante complexa com diversas variações, decerto que tais termos não são de uso exclusivo do direito tributário. A tentativa de inclusão do termo elusão no estudo do tema planejamento tributário, que culmina na virada do binômio para o trinômio.

Esta análise será feita sob a ótica da elisão fiscal realizada por pessoa física, com base nos exemplos acima apresentados a fim de observar em casos concretos a aplicação da teoria propósito negocial ora apresentado. A crítica a esta teoria é imprescindível para que seja extirpada qualquer forma de consideração ideológica do aplicador do direito na seara fiscal, o que seria deveras arriscado para o sistema jurídico diante do desrespeito a um conteúdo mínimo de direitos que os contribuintes podem invocar ante a atuação do Estado sob o seu patrimônio<sup>132</sup>.

### 3.1. O DIREITO À ELISÃO FISCAL: ENTRE LIBERDADE E SOLIDARIEDADE

O contribuinte tem o direito de organizar o seu patrimônio de forma que ele possa realizar o planejamento tributário, que obedecidos os limites da licitude, será aqui tratada por elisão fiscal. Comumente realizada por pessoas jurídica que estruturam seus atos e negócios jurídicos de tal forma que alcançam uma economia fiscal, ela pode ser feita por pessoa física, seja através da celebração de contratos seja através da constituição de pessoa jurídica.

---

<sup>132</sup> BECKER, 2004, p. 151.

Inicialmente, a elisão fiscal está dentro do que se tem por planejamento tributário e é um direito do contribuinte. O ato de planejar é “uma técnica por meio da qual se faz uma previsão de atuação para o futuro e, dentre várias alternativas, escolhe-se uma que represente uma conduta racional daquele que escolheu. Planejamento é uma espécie de previsão para prover”<sup>133</sup>.

A elisão fiscal é, portanto, a prática de atos ou negócios jurídicos que são fundamentalmente motivados pelos seus efeitos tributários mais benéficos por evitar determinadas incidências tributárias, ainda que o resultado prático verificado seja equiparado aos atos e negócios jurídicos que deixaram de ser praticados por terem um regime tributário desfavorável<sup>134</sup>. Deste modo, dentro do disposto na lei o contribuinte pode, antes da realização do fato gerador, escolher os atos e negócios jurídicos que deseja praticar com a intenção de se submeter a uma menor carga tributária, portanto, realizar o negócio fiscalmente menos oneroso<sup>135</sup>.

O contribuinte que opta por fazer a elisão fiscal, planejamento microeconômico, tem que fazê-lo dentro dos limites do planejamento macroeconômico do Estado. Vale frisar que a Constituição Federal é um sistema de planos, pois o Estado planeja a economia através de normas que estão hierarquicamente organizadas, são elas: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei do Orçamento Anual (LOA)<sup>136</sup>. O microplanejamento tributário precisa estar alinhado com o planejamento macroeconômico do Estado, decerto que este o orçamento e arrecadação pública deverão obedecer aos limites insculpidos nas leis acima citadas. Estas leis auxiliarão o contribuinte na escolha dos fatos geradores que ele irá realizar para que não extrapole o campo da elisão fiscal e passe ao campo da evasão fiscal.

O planejamento tributário que esta pesquisa analisa é o microeconômico, não obstante a ressalva acima de que um dos limites a essa prática seja o princípio da legalidade que orienta os atos da administração pública quando do seu planejamento macroeconômico. Como a legalidade já foi reconhecida como direito fundamental, dela se extraem outros critérios que limitarão o poder de tributar como a anterioridade, espera nonagesimal, anualidade, irretroatividade, eficácia de lei complementar e a tipicidade<sup>137</sup>.

O princípio da legalidade aplicado à administração pública tem a sua fórmula negativa e a sua fórmula positiva quanto à aplicação. A primeira é identificada pelo princípio da

---

<sup>133</sup> BRITO, 2016a, p. 171.

<sup>134</sup> MALERBI, 1984, p. 15.

<sup>135</sup> XAVIER, 1971, p.. 7-8.

<sup>136</sup> BRITO, 2016a, p. 172.

<sup>137</sup> BRITO, 2016a, p.. 62-63.

preeminência da lei, ou legalidade em sentido amplo, quando a administração pública pratica um ato o mesmo é inválido se contraria lei material. A segunda fórmula, também denominada por reserva - absoluta - de lei, surgiu com o intuito de proteger o cidadão da atuação da administração pública que, para entrar na esfera da liberdade e propriedade do cidadão precisa de uma autorização em lei material<sup>138</sup>. Em suma, o Estado para intervir na esfera do particular precisa de lei, na forma do artigo 146 e 146-A da Constituição Federal que o autorize, com base na ideia de autotributação.

A legalidade tributária remete à lei que não se confunde com categoria jurídica que pode ter força de lei, como disposto no ordenamento jurídico brasileiro que é a Medida Provisória<sup>139</sup>. A lei é um ato jurídico que tem cinco características. A lei é genérica, pois descreve todos os casos de mesma espécie que podem vir a acontecer e que, por isso, forma tipos adequados à conduta descrita. A lei também é abstrata, porque tem no seu bojo uma situação jurídica que não está atrelada a um fato concreto específico, mas quando ocorrido o fenômeno, a lei abstrata poderá se adequar a ele. A lei é permanente, pois gera efeitos até que outro ato de mesma natureza o substitua, portanto, sua eficácia não se exaure com a aplicação em um caso específico, mas em tantos quantos se adequarem a ela. A lei é compulsória, decerto que a sua emissão por fonte dotada de soberania. Por fim, a lei é plural, pois é criada pela casa legislativa que representa o povo, e assim a Constituição Federal determina em seu artigo 58<sup>140</sup>. A Medida Provisória não possui as duas últimas características, motivo pelo qual não se confunde com a Lei e por isso não pode ser utilizada como instrumento da legalidade tributária.

A lei complementar, acima mencionada, tem a função de estabelecer normas gerais em matéria tributária e editar, dentro dos limites estabelecidos pela Constituição Federal sobre a competência e pela discriminação constitucional de rendas, normas sobre fatos geradores, bases de cálculo e os contribuintes dos impostos. No mesmo sentido está a edição de norma que verse sobre o tratamento diferenciado tributariamente à microempresa e empresa de pequeno porte, meios pelos quais o contribuinte, pessoa física, consegue realizar elisão fiscal.

Deste modo, tem-se que a lei é genérica e forma tipos e a lei tributária goza de uma reserva absoluta, no que tange à sua fórmula positiva, e precisa ser formulada por meio de lei complementar quanto à sua estrutura hipotética do fato gerador. Assim, o contribuinte que não se adequar ao disposto na lei tributária, por ter se organizado para se esquivar do tipo nela

---

<sup>138</sup> XAVIER, 1978, p. 14.

<sup>139</sup> BRITO, Edvaldo Pereira de. Aspectos constitucionais da tributação. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Caderno de pesquisas tributárias**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

<sup>140</sup> BRITO, 2016a, p. 62.

previsto realiza elisão fiscal. Tudo o que não estiver no pressuposto da norma não vai gerar a consequência descrita na hipótese do fato gerador<sup>141</sup>. A legalidade tributária é um princípio cujo conteúdo é integrado por outros critérios dentre os quais está a tipicidade<sup>142</sup>.

A reserva absoluta de lei em matéria tributária é essencial, pois a mera proibição de fontes consuetudinárias e hierarquicamente inferiores refletiria a uma reserva de lei formal, o que é insuficiente para alcançar a justiça fiscal e a garantia do exercício do direito fundamental à elisão fiscal. É imprescindível que a lei tributária discipline os atos da administração pública de forma completa para excluir margem de arbítrio por parte do órgão aplicador do direito<sup>143</sup>.

Pelo regime constitucional brasileiro, o princípio da legalidade deve ser observado, quando da aplicação da norma no caso concreto, que deve ser feita com base e dentro dos limites da lei. Como a Constituição Federal não esgota o conteúdo do poder de tributar que advém da norma, a lei complementar federal tem caráter integrativo para estabelecer normas gerais sobre o seu conteúdo<sup>144</sup>. Assim a Constituição Federal trouxe para o legislador o poder de esgotar a tarefa criativa do tributo<sup>145</sup> inclusive a escolha atos jurídicos tributáveis e exclusão de outras que não constam na hipótese normativa.

Assim, dentro da característica da lei, de ser abstrata, ela traz tipos aos quais os fatos ocorridos devem se subsumir<sup>146</sup>. A tipicidade tributária é cerrada no Brasil. Como a Constituição Federal é rígida, a descrição pelo legislador da hipótese do fato gerador do tributo decorre da Constituição Federal. A hipótese é um juízo formado por quatro elementos, que descrevem a supramencionada reserva absoluta de lei material, são eles: o subjetivo ou pessoal; material ou objetivo; espacial; e temporal<sup>147</sup>.

O elemento pessoal indica os sujeitos da relação jurídica, tanto o ativo como o passivo e está definido na Constituição Federal. O segundo elemento é o material que também é verificado na Constituição Federal logo após a definição da competência e é assim denominado porque ele define qual a matéria será tributada. Este pode ser considerado o núcleo da hipótese do fato gerador e através do qual se diferenciará um tributo do outro e a sua natureza jurídica<sup>148</sup>. O terceiro é o espacial, assim como os demais, também consta na Constituição Federal ao definir a área/território em que o direito subjetivo ao crédito poderá

---

<sup>141</sup> MALERBI, 1984, p. 40.

<sup>142</sup> BRITO, 2016a, p. 63.

<sup>143</sup> XAVIER, 1978, p. 37.

<sup>144</sup> BRITO, 2008, p. 104.

<sup>145</sup> MALERBI, 1984, p. 51.

<sup>146</sup> MALERBI, 1984, p. 38.

<sup>147</sup> BRITO, 2016a, p. 172.

<sup>148</sup> BRITO, 2008, p. 96.



ser cobrado. O último elemento é o temporal que define o instante em que o fato gerador ocorre.

Como a estrutura lógica da norma se divide em endonorma e perinorma na forma de juízo disjuntivo, sendo que na primeira é um relato de uma conduta humana na sua interferência intersubjetiva e a segunda é uma consequência decorrente do descumprimento do disposto no relato. A partir disto, é possível que o planejamento tributário seja considerado elisão se ele ficar no campo da endonorma sem transigir os limites nela impostos. Caso a endonorma descreva um fato que não seja gerador de obrigação de pagar prestação pecuniária compulsória tributária, ou a situação concreta da vida relatada por figuração abstrata na lei não se concretize, o aplicador do direito não poderá tributar em razão da ausência de tipicidade.

São tipificados assim tanto o relato como a consequência, o que importa na recepção pelo aplicador do direito de todos os elementos acima indicados dentro de uma estrutura normativa que deve ser estritamente observada para que implique em uma obrigação tributária<sup>149</sup>. Consectário lógico desta estrutura normativa é que, tudo aquilo que se localizar fora do tipo tributário previsto na hipótese legal será excluído do rol de situações tributáveis, impedindo que a administração pública utilize qualquer margem de discricionariedade, bem como que o Poder Judiciário através de analogia ou de uma isonomia crie hipótese de tributo não prevista em lei.

Essa necessidade de exaurir o conteúdo da lei tributária é o que se tem por tipicidade. A tipicidade é um princípio que decorre da legalidade, logo, integra o seu conteúdo, e que visa evitar as cláusulas gerais da Administração Pública para que seja evitada a discricionariedade exercício do direito de polícia do Estado. Ela ainda representa uma orientação ao legislador para formular leis da maneira mais clara possível e ao intérprete que deve observar o motivo pelo qual determinada legislação foi criada<sup>150</sup>. Em suma, ela pode ser definida como a reserva absoluta de lei<sup>151</sup>, por incluir a legalidade formal e a legalidade material.

A tipicidade tem alguns princípios que são corolários como o da seleção, que proíbe a criação pelo legislador de conceito ou cláusula geral para descrever a hipótese do fato gerador tributário. O princípio “*numerus clausus*” que fecha o escopo do princípio da seleção para que o legislador elabore tributos por meio de uma tipologia taxativa, logo, a ausência de um dos elementos do tipo falta a tipicidade, assim não pode haver tributação. O princípio do

---

<sup>149</sup> MALERBI, 1984, p. 46.

<sup>150</sup> XAVIER, 1978, p. 62.

<sup>151</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade e tributação**: simulação e norma antielisiva. 1. Ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17.

exclusivismo é a adequação de situações jurídicas a tipos tributários como necessária e suficiente para a tributação na forma do artigo 114 do CTN, ou seja, não admite elementos adicionais. Por fim, tem o princípio da tipicidade fechada que pode ser chamado de princípio da determinação no qual se exige que os elementos que integram o tipo sejam precisos e determinados<sup>152</sup> dentro da estrutura normativa que não haja lacuna para o aplicador do direito não se valha de critérios subjetivos quando observado ao caso concreto, a fim de não ofender a segurança jurídica do contribuinte<sup>153</sup>.

A segurança jurídica princípio do qual se extrai o princípio da legalidade e o da certeza direito do qual se deduz o princípio da tipicidade devem garantir ao cidadão a confiança de quais condutas praticadas implicarão o surgimento de uma obrigação tributária, para que eles tenha ciência dos seus direitos e deveres. Deste modo, o contribuinte que observa os tipos tributários que integram a lei e os evita está a realizar o que se tem por elisão fiscal. Do contrário o Estado transferiria o patrimônio do particular para a coletividade sem amparo na lei.

Os defensores da teoria do propósito comercial que tem como um dos seus critérios a análise da “normalidade” de um negócio jurídico ofendem o princípio da tipicidade ao desconsiderar a forma de organização patrimonial do contribuinte que age de maneira a se esquivar das hipóteses de fatos geradores mais onerosos. O princípio *numerus clausus* autoriza que o contribuinte exercite a sua criatividade e atue nas lacunas da norma tributária que o legislador decidiu, por omissão, não tributar. Todavia, quando se exige o propósito comercial e através dele se aplica a desconsideração do ato ou negócio jurídico, o aplicador do direito defenestra o direito fundamental à liberdade ao dizer que apenas os contratos típicos podem ser considerados para fins de tributação. Reprise-se que, tal permissão pode travar o desenvolvimento da livre iniciativa e livre concorrência ao tempo que a Constituição Federal garante a existência de uma economia que também é liberal<sup>154</sup>.

Então o contribuinte pode celebrar um negócio jurídico não previsto no elemento material da hipótese do fato gerador tributário ou que se adegue a uma hipótese menos onerosa e que tenha efeitos e natureza análogos aos do tipo do negócio jurídico previsto no elemento material de outra hipótese de fato gerador cujos efeitos sejam mais gravosos ao patrimônio do contribuinte. Trata-se de negócio jurídico indireto em que ocorre a não

---

<sup>152</sup> XAVIER, 1978, p. 98.

<sup>153</sup> XAVIER, 2001, p. 18-19.

<sup>154</sup> BRITO, 2016b.

incidência, pura e simples, pela distinção entre os fatos ocorridos e as condutas narradas na hipótese normativa.

O contribuinte que escolhe praticar condutas não previstas em uma norma jurídica tributária, ou que se adequa a uma hipótese de fato gerador menos gravosa está no seu direito de realizar o planejamento tributário. Como a legalidade é direito fundamental previsto no artigo 5º da Constituição Federal, trata-se de um direito subjetivo público<sup>155</sup> do particular a realização de elisão fiscal. O planejamento tributário é sinônimo de licitude, portanto, a elisão fiscal praticada pelo contribuinte pessoa física que constitui sociedade unipessoal encontra-se dentro dos limites da legalidade.

Em sentido antagônico, parte da doutrina tem utilizado a solidariedade como argumento para a atuação da administração pública como forma de evitar a elisão fiscal. A utilização da solidariedade como fundamento contra o planejamento tributário, por ter nível constitucional e estar no início do seu texto, no rol de princípios fundamentais, possibilitaria que ele se irradiasse pelo sistema constitucional. Cabe ao Estado cumprir com os objetivos – eventos futuros – de promover uma sociedade livre, justa e solidária.

A solidariedade invocada é sinônima de fraternidade, logo, um ato volitivo de altruísmo dos indivíduos de propósito caritativo entre aquele que entrega algo com consciência da necessidade de busca de um ideal de distribuição equitativa das riquezas aos que tem menos. Em suma, solidariedade é sinônimo de bondade<sup>156</sup>. O valor social da solidariedade não pode ser imposto para que os indivíduos entreguem parte do seu patrimônio ao Estado, que é um administrador em quem não se pode confiar<sup>157</sup>.

A doutrina, contudo, diferencia a solidariedade fraternal, acima descrita, da solidariedade fiscal. Esta decorre de um instrumento mediador que é a lei e tem uma restrição no campo material que é a capacidade de o indivíduo contribuir<sup>158</sup>. Deste modo, o tributo será devido ainda que o indivíduo seja egoísta, odeie o tributo, o Estado e a sua intervenção, como Henry David Thoreau<sup>159</sup>. Existe ainda a posição de que a solidariedade é o contraponto da liberdade para que seja alcançada a justiça<sup>160</sup>, por isso estaria autorizada a entrada do Estado no patrimônio do particular para promover a justiça por meio da tributação. A solidariedade prevista no artigo 3º, inciso I da Constituição Federal de 1988 é utilizada de forma equivocada como fundamento para uma solidariedade fiscal que não existe. A solidariedade é um objetivo

---

<sup>155</sup> MALERBI, 1984, p. 64.

<sup>156</sup> ANDRADE FILHO, 2016, p. 41.

<sup>157</sup> ANDRADE FILHO, 2016, p. 43.

<sup>158</sup> ANDRADE FILHO, 2016, p. 45.

<sup>159</sup> THOREAU, Henry David. **A desobediência civil**. Tradução: Sérgio Karam. Porto Alegre: L&PM, 1997.

<sup>160</sup> GRECO, 2011. p. 226

constitucional, portanto, estabelece uma finalidade a ser perseguida e não tem estrutura de dever fundamental<sup>161</sup>, pois não se configura como uma obrigação ou proibição com ameaça de sanção<sup>162</sup>.

Por outra via, não cabe à administração pública o juízo de determinação da solidariedade social quanto à sua mensuração pelo corpo social, o que orienta a atividade do fisco é a lei<sup>163</sup>. Além disso, a capacidade contributiva e igualdade orientam o Poder Legislativo na elaboração de leis, motivo pelo qual não pode ser argumento para os Poderes Executivo e Judiciário utilizarem de argumento para vergastar a tipicidade<sup>164</sup>. Caso fosse possível, o princípio da separação dos poderes, cláusula pétrea da Constituição Federal, seria violado.

Nesta senda, a elasticidade dos tipos implicaria uma ofensa ao Estado de Direito, sendo que o tipo é a estrutura da norma tributária e não um germen para o desenvolvimento cognitivo a fim de alcançar outras condutas que não foram narradas na norma tributária<sup>165</sup>. O Estado criaria, com essa doutrina uma gradação entre os elisores, os dividindo em a) bons elisores: aqueles que o fazem por motivos exclusivamente empresariais; b) médios elisores: aqueles que por motivos empresariais e fiscais realizam o planejamento tributário e; c) maus elisores: os que realizam atos por motivos exclusivamente tributários<sup>166</sup>. Isso ocorre pois, a administração pública aceita o fato extratípico se o fez com um motivo empresarial<sup>167</sup>. O que se extrai disso é que o Estado não olha para os contribuintes pessoas físicas quanto aos seus atos elisivos e aceita a fuga dos tipos negociais apenas dos contribuintes pessoas jurídicas.

Ainda quanto à solidariedade fiscal, as doutrinas que contribuíram para a formação da teoria do propósito negocial, derivam de precedentes dos Estados Unidos da América e não guardam imediata relação com o princípio da solidariedade fiscal, isonomia ou capacidade contributiva ou com um suposto dever fundamental de pagar tributos<sup>168</sup>. A busca de amparo na lei para é essencial para a aplicação desta teoria, o que já foi refutado pelo Poder Legislativo que rejeitou a inclusão do termo propósito negocial no ordenamento jurídico brasileiro.

A ofensa à capacidade contributiva é um direito do contribuinte que jamais poderia ser invocado pela Administração Pública para aplicar uma tributação mais onerosa ao

---

<sup>161</sup> PIMENTA, 2016, p. 611.

<sup>162</sup> ANDRADE FILHO, 2016, p. 43.

<sup>163</sup> BARRETO, 2016, p. 214.

<sup>164</sup> XAVIER, 2001, p.. 128-129.

<sup>165</sup> XAVIER, 2001, p. 130.

<sup>166</sup> XAVIER, 2001, p. 136.

<sup>167</sup> XAVIER, 2001, p.. 135-136.

<sup>168</sup> MCNAUGHTON, 2014, pp. 400-401.

contribuinte<sup>169</sup>. A busca da igualdade deve obedecer ao modelo econômico insculpido na Constituição Federal de 1988 que é de iniciativa dualista<sup>170</sup> e garante a livre iniciativa, propriedade e a liberdade de apropriação e gozo de bens.

Conclui-se que, a elisão fiscal do contribuinte deve observar a um planejamento macroeconômico do Estado. Tal planejamento, junto com as leis tributárias dará ao contribuinte a segurança jurídica para que a administração pública possa adentrar no patrimônio do particular. A tipicidade é a reserva absoluta de lei, o que inclui tanto lei formal como material, por meio da qual o contribuinte poderá organizar o seu patrimônio de modo a realizar os fatos geradores fora das hipóteses de incidência tributária e, assim, a certeza do direito. A elisão fiscal é um direito do subjetivo público do contribuinte, baseado em um rol de direitos fundamentais como legalidade, propriedade e autonomia privada. O objetivo constitucional da solidariedade não é motivo para a aplicação de princípios como a igualdade e a capacidade contributiva pela administração pública ao tempo que esta desconsidera a legalidade e a tipicidade, caso se entenda o contrário estará caracterizado um Estado de Exceção e não um Estado de Direito.

### 3.2. A INSEGURANÇA E EFICÁCIA DA NORMA GERAL ANTIELISÃO

O planejar o pagamento de tributos é organizar a gestão de patrimônio, em virtude disso encontra na lei vazão para que seja realizado. Dentre os fundamentos constitucionais para a elisão fiscal estão a liberdade que se desdobra em livre concorrência (170, IV), livre iniciativa (1º, IV) e a propriedade privada (5º, XXII) e autonomia privada que, somadas a outros princípios visam garantir segurança jurídica aos contribuintes. Neste diapasão, cumpre ressaltar que o direito à elisão fiscal é considerado direito fundamental do contribuinte, mais especificamente um direito subjetivo público do particular perante a ação estatal da tributação<sup>171</sup>, decerto que as normas de direito público, assim como as de direito privado, reconhecem faculdades a que correspondem deveres jurídicos, só que neste caso, deveres jurídicos do Estado<sup>172</sup>.

Como a elisão fiscal se trata de um direito fundamental, portanto, cláusula pétrea da Constituição Federal, na forma do artigo 60, §4º, IV, é vedada, inclusive por meio de Emenda

---

<sup>169</sup> MACHADO, S., 2016, p. 674.

<sup>170</sup> BRITO, 2016b, p. 41.

<sup>171</sup> MALERBI, 1984, p. 72.

<sup>172</sup> MALERBI, 1984, p. 72;

ao seu texto, a abolição de direitos e garantias individuais<sup>173</sup>. Deste modo, a Lei Complementar Federal 104 de 2001 poderia abolir o direito a elisão fiscal do contribuinte com a criação de norma genérica que ofende aos princípios tributários e possibilita à administração pública poderes para além da legalidade ínsita à sua atuação? Caso a resposta seja positiva, a liberdade econômica, autonomia privada e outros tantos princípios seriam desconsiderados antes mesmo da análise do caso prático, quando seriam criados direitos ou valores absolutos ou antevalorizados independente da situação em que ele conflitasse com outro valor<sup>174</sup>.

A exposição de motivos da Lei Complementar Federal, assinada pelo então Ministro de Estado Pedro Malan veiculada por meio da Mensagem nº 1.459 de 1999 é translúcida quanto à intenção de se inserir o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional<sup>175</sup>. Quis o Estado brasileiro dar instrumento “eficaz” para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito, que ele denomina de elisão. Destaque-se que, o conteúdo da norma geral antielisão criada não trata de abuso de direito como será visto.

Antes de fazer uma análise mais profunda da constitucionalidade material cabem umas palavras acerca da constitucionalidade formal da Lei Complementar Federal 104 de 2001, que alterou o artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN) para incluir o parágrafo único no seu texto. Como o texto constitucional no artigo 146 determina que a legalidade tributária deve ser aplicada através de leis complementares quando se tratar de normas gerais que versem sobre fato gerador das hipóteses tributárias descritas na própria Constituição Federal, obrigação, crédito e lançamento tributário, a fonte do direito tributário escolhida para a inclusão da norma geral antielisão foi correta. Conclui-se assim que, quanto à constitucionalidade formal da norma geral antielisão, ela obedeceu aos preceitos previstos na Constituição Federal e, por isso, é constitucional<sup>176</sup>.

Após tratar da constitucionalidade formal da norma geral antielisão que ao ser criado obedeceu aos requisitos do devido processo legislativo quanto à forma, decerto que o procedimento de criação através de lei complementar federal foi respeitado. Como a fonte do direito tributário eleita foi condizente com o conteúdo normativo criado e o quórum nas casas legislativas foi obedecido do mesmo modo, passa-se à análise da constitucionalidade material.

---

<sup>173</sup> BRITO, 1993.

<sup>174</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. Brasília: Malheiros, 2012, p. 109-110.

<sup>175</sup> FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. 1.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006, p. 106.

<sup>176</sup> PIMENTA, 2016, p. 612.

No que atine à constitucionalidade material da norma geral antielisão, é possível extrair algumas interpretações da redação do parágrafo único do artigo 116, senão vejamos.

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

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

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

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.<sup>177</sup>

A redação dada ao enunciado normativo é a de que atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com a finalidade de dissimular fato gerador poderão ser desconsiderados pela autoridade administrativa, hipótese que afeta diretamente a segurança jurídica dos contribuintes. Uma vez inserida no ordenamento jurídico, o que esta Lei Complementar trouxe de novo? Ela pode ser considerada inconstitucional se a interpretação dada ao texto é a de que a autoridade administrativa pode transbordar os limites da legalidade tributária e tipicidade<sup>178</sup> para tributar com base na analogia, até porque não houve modificação pela Lei Complementar Federal 104/01 ao artigo 108, §1º do Código Tributário Nacional que nega esta possibilidade<sup>179</sup>.

A norma geral antielisão também pode ser considerada inútil, decerto que no próprio Código Tributário Nacional há o artigo 149, VII, que possibilita a autoridade administrativa realizar o lançamento tributário de ofício se o “sujeito passivo, ou terceiro em benefício dele, agiu com dolo, fraude ou simulação”<sup>180</sup>. De mais a mais, a administração pública, por meio dos tribunais administrativos, já agia de forma a desconsiderar ato ou negócio jurídico realizado com a falta do propósito negocial<sup>181</sup>, ou seja, aplicação de uma teoria sem qualquer amparo na lei. Deste modo, se a administração pública considerar que a constituição de uma sociedade unipessoal, em que há interesses pessoais econômicos do único sócio na gestão da sociedade, ocorreu com a finalidade exclusiva de pagar menos tributos, ela poderia desconsiderar o ato praticado.

<sup>177</sup> BRASIL, 1966.

<sup>178</sup> MACHADO, H., 2014, p. 130.

<sup>179</sup> PIMENTA, 2016, p. 613.

<sup>180</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade: análise crítica do parágrafo único do artigo 116 do CTN In ROCHA, Valdir Oliveira (org.). **O planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 114.

<sup>181</sup> MACHADO, H., 2014, p. 130.

Ao retornar à doutrina de Antônio Roberto Sampaio Dória e a distinção entre elisão e evasão fiscal, fica nítido que nas hipóteses dispostas no artigo 149, VII do CTN, todas elas implicariam na evasão fiscal. Saliente-se que, a dissimulação é um ilícito civil também denominado de simulação relativa e que ofende a função social do negócio jurídico, motivo pelo qual o sistema jurídico cria mecanismos para coibir este tipo de conduta para considerá-la nula.

Consequência disto, a Lei Complementar Federal seria uma norma geral antievasão em que foi criado um instrumento para a administração pública desconsiderar os atos e negócios jurídicos realizados de forma ilícita quanto aos efeitos tributários. O limite desta lei antievasão estaria no âmbito da licitude, afinal, pela lógica um ato não pode ser lícito e ilícito ao mesmo tempo, uma vez que a elisão fiscal é direito do contribuinte.

A suposta ilegalidade da elisão diante da existência de uma norma geral antielisão estaria fiada numa solidariedade fiscal<sup>182</sup> extraída do artigo 3º, I da Constituição Federal e a existência de suposto dever fundamental do contribuinte pagar tributos, criado por este dispositivo. Este argumento é rechaçado, pois este dispositivo constitucional não cria uma relação obrigacional entre Estado e contribuinte quanto a um pagamento de valores maiores de tributo<sup>183</sup>. Neste sentido, pela inexistência de interpretação extensiva aos princípios da capacidade contributiva e igualdade, que na seara tributária só podem ser aplicados pelo legislador em razão da tipicidade fechada com implicação intensiva<sup>184</sup> e pela reserva absoluta de lei, além de uma interpretação de que o Fisco estaria a tributar por meio de analogia, é que parcela da doutrina pugna pela inconstitucionalidade<sup>185</sup> da norma geral antielisão.

Sacha Calmon Navarro Coêlho escreve sobre os limites da elisão fiscal nas práticas dos contribuintes nos seguintes termos

(...) em nosso país quem mandar empregados para casa, substituindo-os por robôs e computadores, era contra os princípios da prevalência do emprego e da proteção do mais débil. Economizar salários ou impostos dá no mesmo. É uma economia de custos, desde que não haja divergência entre a *intentio facti* e a *intentio juris*, quando ocorre o fenômeno da dissimulação (ocultamento do negócio jurídico real). Aos particulares deve-se resguardar o dever de competir. O resto é moralismo hipócrita, com laivos de idealismo, insustentável diante de um Estado que desigualava as pessoas jurídicas e físicas com legislação casuística ou extrafiscal e que, ao invés de ser neutro, desorganiza a economia, em prol de interesses puramente arrecadatários. No

---

<sup>182</sup> BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil no Século XXI**: uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 156.

<sup>183</sup> PIMENTA, 2016, p. 611.

<sup>184</sup> MALERBI, 1984, p. 39.

<sup>185</sup> XAVIER, 2001, p. 111 e ss.



entanto, a construção de uma sociedade livre justa e solidária (art. 3º, I da CF/88) passa igualmente pelos princípios fundamentais da República.<sup>186</sup>

Proibir a elisão fiscal é cercear direito do contribuinte antes mesmo da observação do caso prático e violaria dispositivos constitucionais. A competência tributária é definida na Constituição Federal, texto em que está definido o núcleo do tipo que integra o elemento material da hipótese do fato gerador<sup>187</sup>. A competência, por sua vez, integra o estatuto do contribuinte já que resguarda direito do sujeito passivo da relação tributária para que não sofra com uma tributação para além da realmente devida por uma ampliação da norma de competência<sup>188</sup>.

A autoridade administrativa com a inserção do parágrafo único no artigo 116 do CTN recebeu uma liberdade para além da estrita legalidade e tipicidade cerrada. Assim a interpretação de atos e negócios jurídicos pela autoridade administrativa passou a obedecer uma razão própria de uma política arrecadatória do Estado que, de acordo com a sua necessidade de arrecadar, pode desconsiderá-los nos casos que entenderem que houve a realização de um negócio jurídico sem causa. O questionamento trazido a lume é acerca da possibilidade de a administração pública agir com tamanha liberdade, incompatível com os princípios que a regem<sup>189</sup>.

A interpretação dos atos e negócios jurídicos passa a ter um viés econômico pela inclusão deste parágrafo no artigo 116 do CTN o que gerou uma antinomia em razão do artigo 118 do mesmo Código, que não autoriza a consideração dos efeitos econômicos. Este artigo tem a seguinte redação

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:  
I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;  
II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.<sup>190</sup>

O artigo é claro ao determinar a abstração dos efeitos econômicos gerados pelos atos e negócios jurídicos, o que deve ser levado em consideração são os tipos legais previstos na legislação tributária<sup>191</sup> cujo núcleo está na Constituição Federal. O contribuinte que se organizou para escapar licitamente da realização dos tipos legais através de negócio jurídico indireto realiza planejamento tributário, aqui tratado como elisão fiscal.

<sup>186</sup> COELHO, 2006, p. 70

<sup>187</sup> BRITO, 2015, p. 45

<sup>188</sup> BRITO, 2002.

<sup>189</sup> MALERBI, 1984.

<sup>190</sup> BRASIL, 1966.

<sup>191</sup> BRITO, 2015, p. 44.

O segundo argumento para a prevalência do artigo 118 ante o parágrafo único do artigo 116 do CTN é a utilização do critério de interpretação *sedes materiae*, que integra o critério da especificidade na resolução do conflito de normas<sup>192</sup>. Deste modo, não haveria espaço para a existência de uma norma geral antielisão se o núcleo do tipo está previsto na Constituição Federal.

Para parte da doutrina a inovação do conteúdo da Lei Complementar Federal 104 foi a faculdade dada à administração pública de negar efeitos aos atos e negócios jurídicos na seara tributária, pois o termo desconsiderar significa a recusa de eficácia ao negócio jurídico<sup>193</sup>. Como o legislador fez menção específica à hipótese de dissimulação é essencial que este tipo não seja ultrapassado quando da interpretação pela autoridade administrativa.

Não é recente a prática da constituição de sociedade empresária limitada com mais de um sócio na qual um sócio é proprietário de quotas em valores irrisórios figura apenas com a finalidade de simular uma pluralidade de sócios que não teriam *affectus societatis*. Entretanto, pela necessidade de organização do patrimônio do empresário e da empresa era comum à constituição de uma sociedade empresária nestes moldes, conduta que colide com os ditames ordenamento jurídico no que tange aproximação entre *intentio facti* e a *intentio juris*. Tais casos são verdadeiras simulações.

Outro exemplo é a constituição de pessoa jurídica para que pessoas físicas cuidem da sucessão patrimonial, o que também é uma prática comum, denominada de planejamento sucessório. É nítido que a preocupação é com a organização do patrimônio para as pessoas físicas dentro de uma relação sucessória que envolve, geralmente, uma estrutura familiar. Consequência disto, as estruturas societárias se confunde com estruturas familiares e de possíveis herdeiros.

As estruturas societárias são negócios jurídicos causais, portanto, a causa é determinante para a qualificação do negócio jurídico. Logo, se as causas do negócio jurídico são comprováveis perante o Fisco diante de uma fiscalização, ou seja, se as consequências do negócio jurídico escolhido são suportadas pelo contribuinte que fez o planejamento tributário por meio de determinada estrutura societária, não existe ilicitude<sup>194</sup>.

Nesta senda, o contribuinte que resolve constituir uma pessoa jurídica com a finalidade de organizar o seu patrimônio bem como organizar a sucessão precisa observar a causa, elemento determinante para a constituição do negócio jurídico. Todavia, sabe-se que a

---

<sup>192</sup> BRITO, 2015, p. 46.

<sup>193</sup> PIMENTA, 2016, p. 611.

<sup>194</sup> DIAS, Karen Jureidini. Consórcio, SCP, SPE e planejamento tributário. In: PRADO, Roberta Nioac (coord.). **Empresas familiares: uma visão interdisciplinar**. 1. ed. São Paulo: Noeses, p.. 345-382, 2015, p. 346

constituição desta pessoa jurídica teve a finalidade única e exclusiva de aproveitar o regime fiscal mais favorável da pessoa jurídica em relação ao imposto de renda proveniente das rendas de locação recebidas dos bens imóveis, bem como a fuga do fato gerador “*causa mortis*”<sup>195</sup> que comporta alíquotas progressivas de até 8%, ao tempo que a doação das quotas societárias para os herdeiros implica em fato gerador diverso cuja alíquota é fixa de 3,5% no Estado da Bahia, com fundamento no artigo 9º da Lei n. 4.826/89<sup>196</sup>.

Deste modo, como a autoridade administrativa define acerca da consideração ou desconsideração da constituição de uma sociedade para a realização de planejamento sucessório? Estreme de dúvidas que a intenção de constituir a sociedade para fins de planejamento sucessório pertence a uma pessoa física que, com a intenção de evitar problemas após a sua morte entre os sucessores, tenta organizar a sucessão do patrimônio através de uma sociedade empresária. A constituição desta sociedade empresária tem reflexos que poderão trazer vantagens pelo regime jurídico atribuído às pessoas jurídicas em matéria tributária. Assim, um planejamento tributário pode estar sendo realizado pela constituição de uma pessoa jurídica sob o argumento de que se trata de um planejamento sucessório.

Qual o argumento para desconsiderar esse planejamento tributário (elisão fiscal) realizado através da constituição de uma *holding* familiar<sup>197</sup> já que, ao fim e ao cabo, a intenção do contribuinte era apenas se submeter a uma menor exação sobre as rendas auferidas com o seu patrimônio? É preciso ter uma idade mínima para organizar a sucessão? É preciso exercer uma atividade profissional considerada de risco? Em suma, não existem critérios objetivos, fundados no ordenamento jurídico que defina a licitude ou ilicitude da conduta do contribuinte que busca organizar o seu patrimônio.

A alteração promovida com a inclusão do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, portanto, limitou a “desconsideração de atos e negócios jurídicos em que ocorra a dissimulação do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária” à existência de procedimentos que deveriam ser estabelecidos por lei ordinária. Esta norma, portanto, precisa de um complemento que inexiste no ordenamento jurídico, razão pela qual a sua eficácia encontra-se na dependência de uma lei ordinária futura<sup>198</sup>.

<sup>195</sup> KIGNEL; LONGO; PHEBO, 2014, p. 253-255.

<sup>196</sup> BAHIA. **Lei n. 4826 de 27 de janeiro de 1989**. Institui o Imposto sobre Transmissão “*causa mortis*” e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD). Disponível em <[http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/Lei\\_ITD.pdf](http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/Lei_ITD.pdf)>. Acesso em 20 de ago. 2018.

<sup>197</sup> TEIXEIRA, Daniele Chaves. **Planejamento sucessório: pressupostos e limites**. 1. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 148.

<sup>198</sup> PIMENTA, 2016, p. 615.

Em sentido antagônico, parcela da doutrina compreende que a locução “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária” previsto no parágrafo único do artigo 116 do CTN pode ser interpretada não como norma de eficácia contida, mas que esta lei ordinária venha a limitar a plena eficácia que o dispositivo já possui<sup>199</sup>, visão esta que não parece apropriada diante dos princípios basilares do direito tributário<sup>200</sup>.

A partir da compreensão de que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional se trata de norma geral antievasão ou antissimulação, ela pode ser considerada constitucional, portanto, tem validade no ordenamento jurídico. Os efeitos desta norma, por sua vez, estão suspensos pela ausência de regra regulamentadora de hierarquia igual ou inferior a ela<sup>201</sup>, ou ainda, pode-se afirmar que a eficácia está limitada por ser uma norma de eficácia contível. Consequência lógica é que, enquanto não houver lei ordinária que regule o procedimento descrito na norma geral que feche o seu escopo<sup>202</sup>. Os já combatidos argumentos da atuação do Poder Executivo na busca da concretização de princípios como a igualdade, capacidade contributiva e isonomia, encontram limite na parificação que a própria lei traz. A tributação tem que ocorrer dentro dos limites de tratamento paritário entre os contribuintes que existem dentro da lei aplicável<sup>203</sup>.

A existência de uma norma geral antielisão ofende a legalidade e a tipicidade tributária, uma vez que, existe o legítimo direito do contribuinte de resistir ao pagamento de tributos<sup>204</sup>. Consequência disto é que, em se tratando de verdadeira norma antielisão traria no seu bojo uma inconstitucionalidade material, já que uma cláusula pétrea estaria sendo abolida do ordenamento jurídico. A inconstitucionalidade estaria na aplicação de desconsideração de negócio jurídico por representante do Poder Executivo, extrapolando sua atribuição de interpretar na forma do artigo 118 do CTN conforme a estrutura jurídico-formal dos tipos. A inclusão pela Lei Complementar Federal 104 de 2001 do parágrafo único no artigo 116 do CTN só se torna útil se for compreendido que o artigo 149, VII da mesma lei não previa a possibilidade de lançamento de ofício de atos dissimulados, uma vez que já permitia a autoridade administrativa fazer o lançamento tributário nos casos de simulação (absoluta), fraude e dolo, assim, poderia se falar de uma norma geral antievasão. Como este procedimento só será aplicado a negócios jurídicos sem causa ou com causa distinta daquela

<sup>199</sup> YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de Tributos**: limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex, 2006, p. 152.

<sup>200</sup> XAVIER, 1978, p. 37.

<sup>201</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 57.

<sup>202</sup> BARRETO, 2016, p. 225.

<sup>203</sup> MALERBI, 1984, p. 43.

<sup>204</sup> BRITO, 2016a, p. 195.

declarada, a norma geral antievasão não produz efeitos por depender da criação de procedimento por lei ordinária. Esta lei ordinária não pode inovar para determinar alcance e conteúdo de formas, conceitos e institutos de Direito Privado, já que para este fim é preciso utilizar a fonte lei complementar federal, sob pena de o legislador criar lei inconstitucional.

### 3.3. A INEXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTO EM LEI

A Lei Complementar Federal 104 de 2001 criou um dispositivo denominado norma geral antievasão ao incluir o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, pois só daria liberdade à administração pública desconsiderar atos e negócios jurídicos com a finalidade de dissimular fato gerador. Todavia, como a atividade administrativa é vinculada com o agravante que na seara tributária há a reserva absoluta de lei material, para que o Fisco atue é preciso de previsão legal.

Por tal motivo, o final da redação do enunciado normativo acima mencionado deixou evidente a sua incompletude pela imprescindibilidade de lei ordinária que estabeleça procedimento para a desconsideração. Foi neste sentido que, a Medida Provisória n. 66 de 2002 foi editada com o intuito de prever o procedimento relativo à desconsideração dos atos e negócios jurídicos que tivessem o condão de dissimular o fato gerador.

O primeiro ponto importante a ser analisado é que, pela adoção do método lógico linguístico não é possível confundir lei com qualquer outra coisa que tenha força de lei, afinal, “A” é diferente de “A”<sup>205</sup>. Logo, Medida Provisória não poderia criar o procedimento para a desconsideração de ato ou negócio jurídico que o fisco entenda simulado porque somente a lei pode criar, conforme a redação trazida. Além disto, a Medida Provisória não possui duas das características necessárias que a lei possui, são elas: a pluralidade e a permanência<sup>206</sup>.

A Medida Provisória n. 66 de 2002 foi uma tentativa de regular o procedimento neste “cabo de guerra” entre Fisco e contribuinte que parecem falar linguagens diferentes, este o da economia fiscal com a otimização dos seus resultados financeiros tanto no âmbito pessoal como societário e aquele o do aumento da arrecadação considerando simulação os atos ou negócios jurídicos praticados que não possuem ônus fiscal ou para reconhecer uma incidência tributária que gere maior crédito para si. É de se ressaltar que esta Medida Provisória desrespeitou o artigo 7º, I da Lei Complementar Federal 95 de 1998 que determina que as leis devem tratar de um único objeto com exceção das codificações, pois trouxe uma pluralidade

---

<sup>205</sup> BRITO, 1993.

<sup>206</sup> BRITO, 2002.

de objetos no seu bojo, dentre os quais o procedimento de desconsideração de ato ou negócio jurídico pela autoridade da administração tributária<sup>207</sup>.

Quais procedimentos devem pautar esta atuação? “A simulação deve ser reconhecida judicialmente para, em momento posterior, admitir-se a exigência do tributo ou sua diferença?”<sup>208</sup>. O propósito negocial finalmente foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro para ter amparo na legalidade para a sua aplicação? Não. A tentativa de regular o procedimento restou frustrada. Não obstante a Medida Provisória não tenha sido convertida em lei, ela serve como fonte histórica para estudo do que foi proposto em determinado tempo histórico pelo governo brasileiro. Os artigos 13 a 19 que tratavam do procedimento de desconsideração do ato ou negócio jurídico simulado dentro da Medida Provisória n. 66 de 2002 não foram convertidos em lei quando submetidos ao Congresso Nacional.

Quanto à tese da inutilidade do dispositivo, a mesma ganha força pelo fato de a aplicação do procedimento estar vinculada a atos e negócios jurídicos praticados com dolo, fraude ou simulação, conforme o parágrafo único do artigo 13 da Medida Provisória acima mencionada. O artigo 14 desta Medida Provisória traz no §1º a ocorrência de falta de propósito negocial ou abuso de forma para a desconsideração do ato ou negócio jurídico praticado.

No parágrafo subsequente tentou-se definir o que seria a ausência de propósito negocial como “a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa para os envolvidos, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato”. Esta definição, caso a medida fosse aprovada, poderia ter efeitos deletérios no campo das relações cíveis, decerto que os indivíduos quando fossem firmar negócios jurídicos estariam engessados sem a capacidade de inovar. O princípio do *numerus clausus* seria aplicado no direito civil para limitar as hipóteses contratuais a serem firmadas para aquelas que tivessem previsão legal quanto à tributação, ou seja, só poderiam ser firmados contratos típicos cuja estrutura estivesse integrada a uma hipótese de fato gerador de obrigação tributária.

O parágrafo seguinte, o terceiro, do artigo 14 da mencionada Medida Provisória definia abuso de forma como “a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado”. A aprovação de uma regra como essa jogaria fora o que há de jurídico no direito tributário e ficaria com o que há de economia, capturada dentro de uma análise da realidade para requalificar o ato praticado.

---

<sup>207</sup> MACHADO, H., 2014, p. 133.

<sup>208</sup> BARRETO, 2016, p. 224.

Assim se esquece que o jurídico também é realidade<sup>209</sup>. Caso essa permissão de conversão de negócio jurídico indireto em outro que o fisco considere ter sido dissimulado fosse aprovado seria a permissão de tributação por analogia o que é inconstitucional por ofender a legalidade absoluta.

Desta arbitrariedade legislativa que permite a integração da norma pelo próprio administrador que se perquire o balizamento de limites na atuação do ente tributante, afinal “o Direito enquanto sistema normativo é um sistema de limites à liberdade humana. Ou limites do poder, porque, a rigor, toda norma jurídica é limite de poder. Assim, toda autoridade, todo titular de poder, tem no Direito um sistema de limites ao desempenho de suas atribuições.”<sup>210</sup>

O negócio jurídico indireto não é proibido, razão pela qual, apenas por um argumento econômico de otimização da arrecadação, não seria possível o Fisco desconsiderar o negócio jurídico praticado para reconhecer um que entende ter sido dissimulado apenas porque esse último implica em uma maior arrecadação para a administração pública. A experiência deve levar o legislador ao registro dessas novas figuras contratuais para que o contribuinte tenha certeza de qual a carga tributária que deverá ser suportada em cada possibilidade de conduta a ser praticada, do contrário a legalidade e a tipicidade tributárias seriam dispensadas. Ainda quanto ao artigo 14 da Medida Provisória, ela ampliou as possibilidades de desconsideração, o que não poderia ser feito por esta fonte do direito tributário que deveria, apenas, trazer o procedimento no seu corpo<sup>211</sup>.

Sabe-se então que, quando da conversão da Medida Provisória n. 66 de 2002 na Lei Ordinária 10.637/02 estas regras foram retiradas do texto de lei, ainda que de forma tão transparente cerceassem o direito fundamental à elisão fiscal do contribuinte e que orientariam o procedimento. Desde então os órgãos fazendários não obedecem a procedimento específico para a requalificação dos atos ou negócios jurídicos dissimulados. Somado a isto, também não obedecem a procedimento quanto aos atos e negócios jurídicos simulados, aqueles sem propósito negocial, os negócio jurídico indireto, bem como os realizados mediante fraude ou com abuso de direito. Reprise-se que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional tratou exclusivamente da dissimulação - simulação relativa – ao tempo que deixou de incluir as demais, omissão esta que deve ser considerada opção legislativa. Em suma, a administração pública não deixa de desconsiderar os atos ou negócios jurídicos, contudo, agora o fazem sem procedimento previsto em lei.

---

<sup>209</sup> BECKER, 2004, p. 147.

<sup>210</sup> MACHADO, H., 2014, p. 99.

<sup>211</sup> MACHADO, H., 2014, p. 139.

A consulta, prevista no artigo 46 do Decreto 70.235 de 1972, tem sido utilizada como instrumento do contribuinte para evitar surpresas na atuação da administração pública sobre o seu patrimônio. A consulta produz efeitos vinculantes tanto que não cabe pedido de reconsideração, logo, o contribuinte que não quiser se submeter aos seus efeitos deverá discutir no Poder Judiciário a sua validade. Este, portanto, é o procedimento que tem sido utilizado pelo contribuinte. Adotada pelo contribuinte a conduta avalizada pelo Fisco em forma de solução de consulta, mas que não corresponde ao que a lei determina e isso lhe causa prejuízo, este contribuinte tem direito à indenização<sup>212</sup>. Ocorre que, a consulta é um meio deturpado pela própria autoridade administrativa que utiliza as informações prestadas pelo contribuinte no pedido de solução para acirrar a fiscalização sobre novas condutas adotadas assim como sobre novos contribuintes.

A solução de consulta n. 87 de 2012 da Secretaria da Receita Federal do Brasil da 6ª Região Fiscal, apresentada alhures, em que o contribuinte consultou o fisco sobre a aplicação do regime jurídico do imposto de renda pessoa jurídica para a EIRELI que foi confirmada pelo Fisco vinculou o contribuinte<sup>213</sup>. Na hipótese de o contribuinte venha a ter prejuízo por ter sido orientado erroneamente pelo Estado, tendo sido autuado em seguida para tributá-los de forma diversa, ele pode requerer indenização.

Inolvidável ainda a Medida Provisória n. 685 de 2015 que no artigo 7º determinava que o contribuinte que realizasse atos ou negócios jurídicos considerados indiretos que pudessem implicar em supressão, redução ou diferimento de tributo no exercício do ano-calendário anterior deveria informar a sua prática ao Fisco<sup>214</sup>. Deste modo, o Poder Executivo queria que o contribuinte informasse as suas operações, o que resultaria em um banco de dados que, *a posteriori*, poderia vir a ser integrada às normas gerais tributárias para que o Estado pudesse tributar tais fatos ou negócios jurídicos. Este procedimento que tinha o intuito de combater a elisão fiscal praticada através de negócio jurídico indireto não foi acatado pelo Congresso Nacional ao não converter a Medida Provisória em lei.

Por mais que inexista o procedimento exigido a administração tributária não tem deixado de arrecadar sobre negócios jurídicos indiretos. A ação do Fisco tem sido a de entender a elisão fiscal como infração à lei tributária, o que implica a lavratura de auto de

---

<sup>212</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Responsabilidade pessoal do agente público por danos causados ao contribuinte**: uma arma contra o arbítrio do fisco. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 51.

<sup>213</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta nº 87, de 30 de abril de 2012**. Auditor Fiscal Cesar Roxo Machado. Disponível em: <[http://www.lex.com.br/legis\\_23450427\\_SOLUCAO\\_DE\\_CONSULTA\\_N\\_87\\_DE\\_30\\_DE\\_ABRIL\\_DE\\_2012.aspx](http://www.lex.com.br/legis_23450427_SOLUCAO_DE_CONSULTA_N_87_DE_30_DE_ABRIL_DE_2012.aspx)>. Acesso em: 10 jun. 2018.

<sup>214</sup> ANDRADE FILHO, 2016, p. 228.



infração e início de procedimento administrativo de lançamento tributário, na forma do artigo 149, VII do Código Tributário Nacional. Então, a ausência de lei que atribua efeitos ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional que deveria ser benéfica ao contribuinte termina por se prejudicial, pois a autoridade administrativa não deixa de atuar desconsiderando os atos e negócios jurídicos que o agente público considere dissimulado ou dentro de qualquer ilicitude civil prevista nos artigos 13 a 19 da Medida Provisória n. 66 de 2002.

Com isso, considera-se que a Lei Complementar Federal 104 de 2001 que alterou o artigo 116 do CTN para incluir o parágrafo único trouxe dispositivo que possibilita a interpretação econômica, por isso é inconstitucional. O parágrafo único do artigo 116 do CTN por afrontar o disposto no artigo 118 do próprio CTN que, em antinomia aparente, este último deve prevalecer em razão do critério de interpretação *sedes materiae*<sup>215</sup>. Reconhece-se também que parte da doutrina considera esta norma constitucional e sua eficácia está suspensa até que uma lei ordinária regule o procedimento. A Medida Provisória n. 66 de 2002 que não teve a parte referente ao procedimento acima mencionado convertido em lei ordinária visava a criação de um caminho do meio entre elisão fiscal e autuação, contudo, os que entendem pela inconstitucionalidade deste dispositivo, nega a existência desta terceira via, e o planejamento tributário ficaria entre o crime de fraude e a elisão<sup>216</sup>. Independente da falta de lei que trate do procedimento de desconsideração do fato gerador dissimulado, o Fisco tem autuado os contribuintes que se arriscam em condutas elisivas, com fulcro no artigo 149, VII do CTN com vistas a aumentar a sua arrecadação. O contribuinte tem o procedimento da consulta que é útil para sanar eventuais dúvidas que sobrevenham quanto ao comportamento elisivo que pretenda ter.

#### 3.4. O PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO OU ELISÃO FISCAL DE PESSOA FÍSICA?

O planejamento sucessório é uma forma que o proprietário de um conjunto de bens tem de organizar a sucessão, que inevitavelmente chegará, para os seus herdeiros. Este mecanismo serve “para a organização e estruturação antecipada do processo de sucessão patrimonial, garantindo que a transmissão ‘*causa mortis*’ seja mais célere e organizada e

---

<sup>215</sup> BRITO, 2015, p. 46.

<sup>216</sup> BRITO, 2015, p. 46.

menos onerosa, tanto do ponto de vista de operacionalização do processo jurídico, como por questões fiscais”<sup>217</sup>.

O planejamento sucessório é comum a três campos do direito: o direito de família, o direito societário e o direito tributário, institutos jurídicos com suas próprias regras e complexidades. Por uma questão metodológica e para alcançar o fim a que esta pesquisa se propõe, o protagonismo desta análise será o direito tributário ainda que o planejamento sucessório poderá ter os outros campos do direito supra mencionados como protagonistas, o que só será possível determinar no caso prático pelo motivo que levará os indivíduos a estruturarem a sucessão.

Pois bem. O ato de planejar imprescindivelmente é um ato pretérito. Como a intenção é planejar a sucessão, o dono do acervo de bens e direitos deve ser diligente para evitar que suas pretensões frustradas.

O instrumento tradicional de organização da sucessão é o testamento que tinha aplicação no Brasil desde o período colonial e que serve como instrumento de pesquisa histórica e rende importantes pesquisas historiográficas. Através do testamento era possível identificar a fortuna de algumas famílias, bem como a existência de filhos fora do casamento que eram agraciados com parte do patrimônio do ascendente<sup>218</sup>. Os testamentos eram elaborados também pela população negra e pobre, já que ficavam disposições sobre o funeral e sobre a alma do autor<sup>219</sup>.

O testamento é negócio jurídico que regula a sucessão de uma pessoa para outra depois da sua morte<sup>220</sup>. O testamento desempenha uma tríplice função: preventiva, por assegurar através de seus elementos a livre manifestação de vontade do seu testador; a função precatória, de atestar a veracidade das disposições de última vontade; e a função executiva é que o testamento é um título eficaz para obter o reconhecimento dos seus direitos<sup>221</sup>. Para que o testamento seja válido, ele deverá observar as formalidades e cumprir as solenidades previstas no Código Civil. Ainda que goze de um reconhecimento entre aqueles que não são profissionais do direito com sua difusão no imaginário popular pelos meios de comunicação, o testamento é um meio pouco utilizado no Brasil para organizar a sucessão patrimonial.

---

<sup>217</sup> CARNEIRO, Murilo; FORCENETTE, Rodrigo; IGNÁCIO, Sérgio da Silva. **Planejamento Tributário para pessoas físicas**. 1.ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2016, p. 141.

<sup>218</sup> REIS, João José. **A morte é uma festa: ritos fúnebres e revolta popular no Brasil do Século XIX**. São Paulo: Companhia das Letras, 1991.

<sup>219</sup> LEITE, Eduardo de Oliveira. **Comentários ao Novo Código Civil: do direito das sucessões** (art. 1.784 a 2.027). Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 299-230

<sup>220</sup> TEIXEIRA, 2017, p. 111.

<sup>221</sup> GOMES, Orlando. **Sucessões**. 14. ed. rev. atual. e aum. por Mario Roberto Carvalho de Faria. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 87.

Poderia o titular do acervo patrimonial que se pretende organizar a sucessão, fazer uma doação em vida para os seus herdeiros<sup>222</sup>. Este ato, por si, seria suficiente para promover uma economia tributária no Estado da Bahia, uma vez que a transmissão não onerosa tem a hipótese do fato gerador prevista no artigo 155, I da Constituição Federal, que tem por fato gerador a doação com alíquota fixa de 3,5%, ao tempo que a transmissão que tem como fato gerador a morte terá alíquotas progressivas de 4% até 8%.

Por outro lado, o planejamento sucessório pode ser concretizado por negócio jurídico indireto<sup>223</sup>, por meio da constituição de sociedade empresária que catalisará a economia tributária a depender do acervo patrimonial e a renda que se aufera a partir dele. A realização de planejamento sucessório com a constituição de sociedade empresária se tornou mais comum, principalmente diante da simplificação do procedimento de constituição de uma pessoa jurídica.

Como o foco é a elisão fiscal de pessoa física, o modelo tridimensional que divide em sistemas a família, a empresa e a gestão, não será adotado, pois, este modelo pressupõe a existência de uma sociedade empresária e a transmissão de uma empresa familiar aos herdeiros<sup>224</sup>. Deste modo, o primeiro ponto a ser analisado é a identificação do(s) sujeito(s) ativo(s), que se denomina o titular do patrimônio a ser transmitido por meio da sucessão planejada. Para ilustrar o exemplo, vamos considerar que o sujeito ativo seja Zélia, uma mãe solteira de quatro filhos, todos residentes e domiciliados no Estado da Bahia onde a primeira mantém todo o seu acervo patrimonial. O patrimônio de Zélia é formado apenas por bens imóveis.

Ciente das mazelas que assolam o Poder judiciário, a aposentada resolveu constituir uma sociedade empresária para organizar a sucessão entre os seus herdeiros e evitar que o patrimônio se deteriore em um longo procedimento de inventário e partilha. Somado a isto, existe a possibilidade em vida de os herdeiros negociarem entre si a disposição do patrimônio.

Ao considerar que a escolha desta família foi pela constituição de uma *holding* patrimonial familiar que tem previsão legal no artigo 2º da Lei das Sociedades Anônimas. Define-se *holding* como uma sociedade constituída com o objetivo de manter participações em outras sociedades<sup>225</sup>. Vele dizer ainda que a holding familiar não é um tipo específico, mas

---

<sup>222</sup> XAVIER, 1971, p.. 26-27.

<sup>223</sup> ASCARELLI, 1965, p. 10.

<sup>224</sup> KIGNEL; LONGO; PHEBO, 2014, p. 6.

<sup>225</sup> SILVA, Fábio Pereira da; ROSSI, Alexandre Alves.  **Holding familiar**: visão jurídica do planejamento societário, sucessório e tributário. 2. Ed. São Paulo: Trevisan Editora, 2017, p. 19.

uma contextualização da holding que tem por motivo de existir a otimização das economias tributárias, organização do patrimônio, administração de bens e sucessão hereditária<sup>226</sup>.

Em apertada síntese, constituída a holding, ocorrerá a transmissão de propriedade imobiliária para a integralização do capital social, o que implicará na ocorrência do fato gerador do ITIV, já que se trata de uma holding patrimonial, cujo objeto social explorado será a compra, venda de bens imóveis, aluguel de imóveis, administração de bens imóveis próprios, participação em outras sociedades, mediante a aquisição de ações, quotas, títulos ou quinhões livremente negociados. Como a atividade preponderante será imobiliária, não se aplica a imunidade prevista no artigo 156, 2º, I do texto constitucional.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil<sup>227</sup>;

A atividade preponderante é definida como superior a 50% da despesa operacional da pessoa jurídica adquirente do imóvel e como no caso ilustrativo Zélia constituiu nova sociedade empresária, a preponderância é definida pelas receitas operacionais dos três primeiros anos de atividade da sociedade, na forma do §2º do artigo 37 do CTN<sup>228</sup>. Após a integralização do capital social, as cotas societárias serão doadas aos herdeiros, momento em que ocorrerá o fato gerador do Imposto previsto no artigo 155, I da Constituição Federal, cuja alíquota será de 3,5%<sup>229</sup>. Pode ainda Zélia gravar as cotas com cláusula de usufruto vitalício quando realizar a doação, o que lhe dará uma maior segurança sobre o aproveitamento das rendas auferidas através da pessoa jurídica

Estruturada a pessoa jurídica, o passo seguinte é a escolha do regime de tributação do Imposto de Renda. A escolha do regime menos oneroso e adequado à necessidade da pessoa jurídica dependerá do tamanho da estrutura societária, a quantidade de riqueza gerada,

<sup>226</sup> MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta. **Holding Familiar e suas vantagens**: planejamento econômico e jurídico do patrimônio e da sucessão familiar. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 11-12.

<sup>227</sup> BRASIL, 1988.

<sup>228</sup> BRASIL, 1966.

<sup>229</sup> BAHIA, 1989.

existência ou não de despesas dedutíveis. Assim, o contribuinte poderá fazer a escolha entre o lucro presumido ou lucro real. A escolha pelo regime de tributação implicará também no recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Quanto ao recebimento dos valores pelos sócios, existem diversas formas de operacionalizar a retirada de capital da pessoa jurídica de modo a realizar uma maior economia fiscal. Uma das formas escolhidas é a diminuição do valor recebido pelo sócio da pessoa jurídica a título de *pro labore*, renda que está sujeita à tributação por Imposto de Renda de Pessoa Física, cujo percentual pode alcançar até 27,5% pela sua aplicação progressiva, ao tempo que seja majorada a distribuição de lucros a este sócio, que por sua vez é isenta da incidência de Imposto de Renda de Pessoa Física. Outra forma de o contribuinte se esquivar da realização do tipo previsto para o Imposto de Renda é a criação de um fundo de reserva no primeiro ano do exercício da empresa e no exercício fazer retiradas do fundo de reserva criado<sup>230</sup>, que também isento de Imposto de Renda Pessoa Física, de modo a substituir o recebimento de um *pro labore* alto, sujeito a alta exação de imposto por este imposto.

Para as pessoas que vivem de renda proveniente da locação de imóveis, o recebimento de valores como pessoa jurídica é deveras vantajoso em lugar do recebimento como locador, pessoa física<sup>231</sup>. É por isso que, diversos contribuintes têm recorrido a este mecanismo conhecido como planejamento sucessório na busca de uma menor carga tributária, ainda que sejam jovens, não exerçam atividade de risco ou tenham uma patologia grave.

Como o CARF tem adotado indevidamente a teoria do propósito negocial que tem buscado motivos outros que não o tributário para a prática de um ato elisivo, o planejamento sucessório tem sido verdadeira rota de fuga dos contribuintes para não sofrerem com a intervenção do Estado em seu patrimônio por considerarem o negócio como simulado. Desta forma, ainda que a norma geral antievasão não seja aplicada, o Fisco pode realizar o lançamento de ofício se considerar que houve simulação, na forma do artigo 149, VII do CTN.

Com isso, o planejamento sucessório por meio da constituição de *holding* patrimonial familiar é um meio de organização do patrimônio para os herdeiros que, a depender das escolhas feitas, implicará em uma carga tributária inferior. Esta carga tributária inferior é em relação à tributação sobre a renda auferida que se submeterá ao regime jurídico do Imposto de

---

<sup>230</sup> XAVIER, 1971, p. 19.

<sup>231</sup> CARNEIRO; FORCENETTE; IGNÁCIO, 2016, p. 150.

Renda da Pessoa Jurídica. Outra economia tributária que pode ser verificada é a referente à transmissão não onerosa do patrimônio aos herdeiros, quando na doação a alíquota é fixa de 3,5% e na transmissão por morte tem alíquotas progressivas no Estado da Bahia que começam em 4% e vai até 8% suportada pela pessoa física que deslocou seu patrimônio para a *holding*. A realização de planejamento sucessório é uma verdadeira forma de otimizar o patrimônio disponível para o proprietário e seus sucessores por evitar que eles precisem recorrer ao Poder Judiciário, quando, pela demora no deslinde do processo de inventário e partilha os bens acabam se depreciando, assim como existe o engessamento do ativo.

#### 4. DIREITO PRIVADO E DIREITO TRIBUTÁRIO

A divisão entre Direito Público e Direito Privado existe desde os romanos com Ulpiano, entretanto foi relativizada devido ao processo de constitucionalização do direito civil, por exemplo, e a mudança do caráter individualista de determinados ramos do direito porque a satisfação de interesses gerais passou a ser considerado mais relevante<sup>232</sup>. Esta divisão ainda é aceitável por seus aspectos técnicos e didáticos. A distinção entre eles é manifestada pelo critério distintivo da finalidade das normas: são públicas as que têm por objetivo o Estado, ou preponderância do interesse público ou o bem da coletividade; já as privadas são as que visam o indivíduo, a interesse particular, ou à ordem privada não obstante sejam reconhecidos outros critérios<sup>233</sup>.

A Constituição Federal é o vértice da pirâmide normativa e no seu bojo está a definição das competências tributárias em que parte do elemento material da hipótese do fato gerador tributário está descrita. O Código Tributário Nacional (CTN) foi criado em 1966 com o intuito de sistematizar a tributação no Direito Positivo brasileiro, já que, até 1965 o Brasil tinha apenas discriminação de rendas<sup>234</sup>. O CTN foi recebido como Lei Complementar Federal pela Constituição Federal de 1988 no que não conflitasse com o conteúdo desta. Reitere-se que, a finalidade das leis complementares tributárias é de criar normas gerais e são de competência da União para desenvolver o conteúdo previsto na norma de competência prevista na Lei Maior<sup>235</sup>.

Quando a lei geral tributária não tem definido em seu corpo todos os elementos tipificadores dos tributos<sup>236</sup> enseja a existência de critérios de integração do Direito Tributário com o Direito Privado. A integração é imprescindível quando o Direito Tributário não definir os efeitos tributários de determinado tipo, então “valerá a disciplina ramo do Direito Positivo em cuja sede eles são regrados”<sup>237</sup>.

Os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional trazem normas que versam sobre interpretação e integração da legislação tributária, o direito privado e a Constituição Federal, como segue transcrito.

---

<sup>232</sup> GOMES, 2016, p. 9.

<sup>233</sup> GOMES, 2016, p.. 8 e ss

<sup>234</sup> BRITO, 2016b.

<sup>235</sup> BRITO, 2016a, p. 135.

<sup>236</sup> FURLAN, Anderson. **Elisão fiscal**: reflexões sobre sua evolução jurídico-doutrinária e situação actual. Coimbra: Almedina. 2007. p. 67.

<sup>237</sup> BRITO, 2015, p. 44.

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

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

Existem dois critérios de integração, um voltado para o intérprete – aplicador do direito - e o outro é para o legislador. Nos artigos 109 e 110 do CTN o legislador trouxe a possibilidade de o intérprete utilizar princípios gerais de Direito Privado para investigar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, dos conceitos e das formas deste ramo do direito. Todavia, quanto aos efeitos tributários produzidos, o intérprete utilizará os princípios e normas de Direito Tributário, se o Código Tributário assim estabelecer.

O outro critério de integração é direcionado ao legislador que define os tipos quando da elaboração da hipótese do fato gerador tributário: o legislador que derivará a norma hierarquicamente superior deve se atentar aos tipos que foram definidos nesta para não elastecer as hipóteses de tributação de modo a transpor os limites da norma que é o seu fundamento de validade. O legislador de um dos entes políticos pode instituir as espécies tributárias e incluir os institutos, conceitos e formas do Direito Privado e incluir o conteúdo, definição e alcance que forma que for conveniente<sup>238</sup>.

O limite está na tipicidade e a impossibilidade ampliar o que está definido na norma de competência, bem como para ter o cuidado de não invadir a competência de outro, nem aumentar o elemento material da hipótese para além do limite previsto na norma geral que tem hierarquia superior<sup>239</sup>. A integração não pode ocorrer através de analogia para a cobrança de tributo não prevista em lei, assim como a equidade não pode ser aplicada como critério de integração para dispensar o pagamento de tributo, vedação esta trazida no artigo 108, §§ 1º e 2º do CTN.

A redação dos artigos acima mencionados traz signos que precisam ser diferenciados entre eles para evitar confusões na interpretação da norma tributária. O primeiro deles é o conceito. Conceitos são abstrações, esquematizados para simplificar, que permitem através de uma generalização, as construções e teorias<sup>240</sup>. É a soma de elementos que formam a ideia

---

<sup>238</sup> BRITO, 2016a, p.. 135-136.

<sup>239</sup> BRITO, 2016a, p. 135.

<sup>240</sup> GOMES, 2016, p. 9.



sobre algo, como o “conceito contrato”<sup>241</sup>. Saliente-se que conceito não se confunde com definição jurídico-positiva que, nem sempre é fiel ao conceito, já que a definição é historicizar um determinado objeto. Em suma, “conceito é o pensamento que se forma sobre um objeto, consistindo em uma representação mental desse objeto extraída da experiência, através da abstração”<sup>242</sup>. Esta representação, por sua vez ocorre pela associação de propriedades de um objeto (significado) a palavras (significado) que formam o signo<sup>243</sup>. No Direito Privado, por exemplo, temos o conceito contrato.

Categoria jurídica, embora não seja conceito pacificado na doutrina filosófica, pode ser definida como a cristalização de um conceito pela experiência, formado por predicados costumeiramente identificados em determinado gênero, motivo pelo qual pode servir como elemento para a formação de outro conceito como, por exemplo, o conceito Direito é formado por categorias jurídicas contidas nele<sup>244</sup>. Categorias são conjuntos de elementos agrupados pela sua afinidade como as categorias “sujeito”, “objeto” e “fato jurídico”, que facilitam as classificações<sup>245</sup> e tornam o Direito mais didático.

O fato jurídico, por exemplo, se divide em acontecimentos naturais e acontecimentos volitivos. O primeiro também é denominado por fato jurídico *stricto sensu* e se subdivide em ordinários, como a morte; e os extraordinários, como o caso fortuito. Os acontecimentos volitivos decorrem de ações humanas que podem ser atos jurídicos ou fatos jurídicos *lato sensu*. Neste quadro de organização estão separados os atos lícitos e os ilícitos, sendo que os primeiros se bipartem em ato jurídico *stricto sensu* e ato jurídico *lato sensu*, este último tem como exemplo o negócio jurídico<sup>246</sup>. Por ser um quadro de organização de elementos, o fato jurídico é verdadeira categoria jurídica.

Os institutos jurídicos são o agrupamento sistematizado de normas no Direito Positivo e a sua derivação implica em uma particularização com leis, todavia, permanecem vinculados ao que tem de geral<sup>247</sup>. É possível existir um instituto jurídico dentro de outro instituto jurídico, exemplo disto é o matrimônio dentro do direito de família. A localização dos

---

<sup>241</sup> BRITO, Edvaldo. **A teoria do contrato e o contrato com pessoa a declarar no projeto de Código Civil**. Tese apresentada ao concurso para professor titular do Departamento de Direito Civil, Área de Direito Civil da Faculdade de Direito, da Universidade de São Paulo. Trabalho fornecido pelo Autor, São Paulo: 2001, p. 35.

<sup>242</sup> BRITO, 2001, p.. 40-41.

<sup>243</sup> BRITO, 2001, p. 40.

<sup>244</sup> BRITO, 2001, p. 56-57.

<sup>245</sup> GOMES, 2016, p. 10.

<sup>246</sup> BRITO, 2008, p. 98.

<sup>247</sup> GOMES, 2016, p.. 10-11.

institutos jurídicos dentro do sistema jurídico ajuda na compreensão e aplicação das regras agrupadas, o que é denominado de *sedes materiae*<sup>248</sup>.

Os institutos de Direito Privado que não estejam definidos por norma geral tributária dentro da estrutura da hipótese do fato gerador da obrigação tributária devem ser pesquisados pelos princípios gerais de Direito Privados, para que sejam compreendidos a sua definição, conteúdo e alcance. Contudo, os efeitos tributários decorrentes desses institutos serão dados pelo próprio Direito Tributário pelo critério de interpretação *sedes materiae* previsto no artigo 118 do CTN, devido à especialidade deste em relação ao Direito Privado<sup>249</sup>.

Para uma parcela da doutrina “a materialidade de determinados tributos é pautada com base em conceitos, institutos e formas do direito privado, assim como de outros campos do direito como o administrativo por uma ótica dos atos fazendários”<sup>250</sup>, o que implicaria na extensão dos efeitos de Direito Privado para o Direito Tributário. Em sentido antagônico, não é o que se extrai da regra de interpretação do artigo 109 do CTN quando se infere que os efeitos das formas, conceitos e institutos de Direito Privado não se submete a uma interpretação privatística<sup>251</sup>.

Por lei complementar geral, pode o legislador preencher do elemento material da hipótese do fato gerador para definir o conteúdo e o alcance destes quanto aos efeitos em matéria tributária. O artigo 109 do CTN é *lex legum*, leis sobre como fazer leis, e não uma autorização para a autoridade administrativa ou um magistrado “livremente interpretarem situações jurídicas e contratos, visando sempre o interesse do Fisco”<sup>252</sup>.

O critério de interpretação *sedes materiae* auxiliará na busca do conteúdo do signo dissimulação, quando será necessário utilizar o método lógico linguístico para compreender a mensagem prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN. Reitere-se que, esta norma encontra-se com a eficácia suspensa pela falta de procedimento previsto em lei.

A aplicação deste signo se dará por meio de negócios jurídicos, sendo que aqueles que são considerados indiretos não implicarão em tributação. Ficou evidente pela redação das medidas provisórias n. 66/02 e 685/15 que o negócio jurídico indireto é indesejado pela Administração Pública que tenta criar mecanismos para coibir sua prática, decerto que ela implica em menor ônus fiscal para o contribuinte ou o difere.

---

<sup>248</sup> GOMES, 2016, p. 10.

<sup>249</sup> BRITO, 2015, p. 44.

<sup>250</sup> MCNAUGHTON, 2014, p. 144.

<sup>251</sup> FURLAN, 2007, p. 67.

<sup>252</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária**. Disponível em <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/teoria-da-evasao-e-da-elisao-em-materia-tributaria/>>. Acesso em: 01 jun. 2015.

A Lei Complementar Federal 104 de 2001 trouxe para o direito tributário a interpretação econômica que é incabível neste ramo do direito, decerto que ela vai de encontro a todo o resto da legislação tributária e seus princípios basilares. Desde a Emenda Constitucional 18 de 1965 foi incluída a tipicidade cerrada no Direito Brasileiro que, posteriormente, foi reafirmada no próprio Código Tributário Nacional de 1966<sup>253</sup>. É neste sentido que, a existência de uma norma gera antielisão é incabível no ordenamento jurídico brasileiro, podendo ser considerada, no máximo, uma norma geral antievasão que, por sua vez, seria prescindível diante da vedação à prática de ilícitos no planejamento tributário, pois não se trataria mais de elisão e sim de evasão fiscal.

É preciso compreender os signos que podem integrar a prática do planejamento tributário, que estão no campo do direito privado, como a simulação, fraude, abuso de direito, abuso de formas e negócio jurídico indireto. Neste diapasão, a requalificação do fato gerador pela autoridade administrativa em uma hipótese normativa que ela compreenda ter ocorrido é discutível, porque o Poder Executivo tem transformado a possibilidade de lançamento tributário de ofício em meio para a tributação do fato por um viés econômico.

O artigo 110 do CTN não traz uma hierarquia do direito privado sobre o direito tributário, mas reafirma a hierarquia da Constituição Federal, já que os tipos previstos na hipótese do fato gerador tributário são descritos na norma de competência<sup>254</sup>. A modificação dos tipos que integram a norma de competência, que são necessariamente estruturais<sup>255</sup> no direito tributário brasileiro em razão do artigo 118 do Código Tributário Nacional<sup>256</sup>, implicaria na inconstitucionalidade, pois violaria a reserva absoluta de lei e a hierarquia normativa.

Com isso, a integração na forma do artigo 109 do CTN é uma norma sobre como fazer normas, assim como é claro ao determinar que os efeitos dos institutos, conceitos e formas de direito privado, no âmbito tributário, são definidos pelo legislador tributário. Deste modo, não há brecha para uma interpretação privatística para se determinar os efeitos em matéria tributária pela autoridade administrativa ou pelo Poder Judiciário. O artigo 110 do CTN, que também trata de integração da norma tributária, reforça que a lei tributária não pode modificar a hipótese do fato gerador cuja parte já se encontra descrita na Constituição Federal. Os tipos que integram a norma de competência são estruturais e qualquer modificação implicaria em inconstitucionalidade pelo fato de norma hierarquicamente inferior mudar o conteúdo de

---

<sup>253</sup> BRITO, 2015, p. 42-43.

<sup>254</sup> MACHADO, H., 2014, p. 13

<sup>255</sup> XAVIER, 2001, p. 35.

<sup>256</sup> BRITO, 2015, p. 44-46.

norma superior e por violação à reserva absoluta de lei. Não se pode confundir conceito, categoria e instituto jurídico sendo o primeiro uma ideia abstrata sobre algo, o segundo uma forma de agrupamento de elementos por afinidade e o terceiro um agrupamento sistematizado de normas dentro do Direito Positivo. O critério *sedes materiae* de interpretação, vinculado à especialidade, é utilizado para definir o termo dissimulação no parágrafo único do artigo 116 do CTN.

#### 4.1. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO E SEGURANÇA JURÍDICA

Os institutos jurídicos surgem do desenvolvimento de uma legislação de forma sistematizada dentro de outros institutos jurídicos, como se, de um tronco maior surjam outros que vão gradativamente se tornando complexos, resultado de uma mais lenta evolução do sistema jurídico, o que pode ser chamada de inércia jurídica<sup>257</sup>. Neste sentido, é preciso ter claro que, por mais que a origem histórica de um instituto jurídico tenha determinada justificativa e finalidade ele pode, com o tempo, ser utilizado para novas funções e aplicações, ainda que apresente a mesma estrutura<sup>258</sup>.

Como existem institutos jurídicos milenares, que existem desde o direito romano, e as necessidades humanas se renovam, principalmente com uma sociedade complexa e de contratos atípicos cujo direito não consegue acompanhar as mudanças da vida em sociedade na mesma velocidade<sup>259</sup>. Resultado disso é que as novas necessidades precisam sobreviver dentro de estruturas e formas vetustas, porque esta mudança de institutos jurídicos não é repentina, tendo a nova função que ficar constrangida<sup>260</sup>.

Neste conflito entre o velho e o novo, a certeza da disciplina do instituto jurídico e a continuidade da evolução jurídica, progresso e conservação é preciso conciliar e o negócio jurídico indireto é exatamente o ponto de equilíbrio<sup>261</sup>. É o uso de estrutura típica com escopo atípico<sup>262</sup>.

É possível afirmar que existe um negócio jurídico indireto quando “As partes recorrem no caso concreto a um negócio determinado, para atingir através dele, consciente e consensualmente, fins diversos dos típicos da estrutura do negócio adotado”<sup>263</sup>. E mais. É

---

<sup>257</sup> ASCARELLI, 1965, p. 8.

<sup>258</sup> ASCARELLI, 1965, p. 8-9.

<sup>259</sup> ANDRADE FILHO, 2016, p. 155.

<sup>260</sup> ASCARELLI, 1965, p. 9.

<sup>261</sup> ASCARELLI, 1965, p. 10.

<sup>262</sup> DÓRIA, 1971, p. 54.

<sup>263</sup> ASCARELLI, 1965, p. 10.

correto afirmar que, o negócio jurídico indireto apresenta uma incongruência<sup>264</sup> entre a forma adotada e o objetivo almejado, inovando quanto a utilização de determinada estrutura como meio, o que não é ilícito, e as partes seguirão o regime jurídico próprio do negócio ao qual resolveram se sujeitar.

A categorização jurídica da elisão fiscal é a de negócio jurídico indireto<sup>265</sup>, mas, para tanto, é preciso compreender que o negócio jurídico indireto se trata de uma categoria jurídica que visa cristalizar pela experiência um conceito<sup>266</sup> para agrupar elementos que se relacionam entre si<sup>267</sup>. Deste modo, o negócio fiduciário estaria dentro da categoria jurídica dos negócios jurídicos indiretos, que pode ser exemplificado pelo contrato de transferência de uma propriedade imobiliária para fins de garantia ou contrato de hipoteca<sup>268</sup>.

Quanto à categoria negócio jurídico indireto, ele pode ser realizado por meio de negócio único ou de vários negócios, o que importa é a vontade das partes quanto ao resultado econômico perseguido<sup>269</sup>. Neste sentido, a teoria do propósito negocial se formou a partir de outras doutrinas como a dos passos intermediários (*step transactions*) nos EUA, em que algumas operações intermediárias dentro de uma cadeia de negócios jurídicos eram desconsideradas, para que fosse alcançado o “verdadeiro” negócio jurídico que o contribuinte buscou realizar<sup>270</sup>. Repise-se que, a tributação no Brasil ocorre com base na legalidade e o propósito negocial é uma categoria jurídica que inexistente dentro do direito brasileiro, só sendo autorizada a desconsideração dos negócios jurídicos indiretos praticados após manifestação do Poder Judiciário.

Dentre as características do negócio jurídico indireto estão os motivos comuns entre as partes e os motivos peculiares a uma das partes<sup>271</sup>. Todo negócio tem um escopo econômico e um jurídico e dentro de determinados limites, as partes podem convencionar a realização imediata do escopo típico do negócio adotado e mediatamente objetivos ulteriores que passam a ter importância predominante no caso concreto aos quais podem ser denominados de motivo do negócio jurídico<sup>272</sup>.

Quando se realiza a elisão fiscal, como nos casos analisados neste trabalho, a(s) pessoa (s) física(s) transforma(m) a causa do negócio jurídico celebrado em pressuposto do motivo

---

<sup>264</sup> BETTI, 1969, p. 383-384.

<sup>265</sup> DÓRIA, 1971, p. 54.

<sup>266</sup> BRITO, 2001, p. 56-57.

<sup>267</sup> GOMES, 2016, p. 10.

<sup>268</sup> ASCARELLI, 1965, p. 14.

<sup>269</sup> ASCARELLI, 1965, p. 17.

<sup>270</sup> BARRETO, 2016, p. 210.

<sup>271</sup> ASCARELLI, 1965, p. 25.

<sup>272</sup> ASCARELLI, 1965, p. 27.

que buscam. Por este motivo, o contribuinte que faz a escolha por um regime jurídico mais favorável diante das possibilidades apresentadas no ordenamento jurídico, age na legalidade.

A decisão do contribuinte em organizar o seu patrimônio e o regime jurídico ao qual quer se submeter decorre da liberdade e autonomia privada do indivíduo, que vai escolher uma estrutura jurídica que tributariamente lhe seja mais favorável. Como a ordem econômica da Constituição Federal de 1988 alberga um modelo de economia liberal, em que a intervenção do Estado é exceção<sup>273</sup>.

Existem dois elementos essenciais no negócio jurídico indireto em direito fiscal, um objetivo e outro subjetivo. Como elementos, ambos devem ser observados. O primeiro é a divergência entre a estrutura e os fins típicos que as partes querem atingir com a sua realização, o segundo é a determinação da escolha do esquema negocial com a intenção de reduzir, diferir ou zerar o encargo fiscal<sup>274</sup>.

O negócio jurídico indireto alimenta o mundo jurídico ao forçar, principalmente quanto a institutos jurídicos, a evolução gradativa do Direito. O conhecimento popular, fora do ambiente acadêmico, contribui para o desenvolvimento dos negócios jurídicos que passam a ter novas estruturas com contratos atípicos. A partir da experiência o Poder Legislativo pode integrar os novos tipos contratuais à legislação para que ela possa ser tributada<sup>275</sup>, do contrário, a exação será inconstitucional por ferir o direito do contribuinte à segurança jurídica e à certeza do direito<sup>276</sup>.

O Poder Legislativo com a experiência adquirida com o tempo pode criar mecanismos para minorar os efeitos do planejamento tributário do contribuinte, ao transformar fatos atípicos em típicos. O negócio jurídico indireto pode passar a ser detectado dentro de uma estrutura de norma tributária para que a administração pública possa realizar a exação fiscal<sup>277</sup>. Deste modo, o regime jurídico do negócio jurídico que antes era indireto passa a ser direto.

Assim, o tipo é a própria estrutura abstrata da hipótese do fato gerador tributário e deverá trazer a segurança jurídica que dele se espera. Existe uma divisão formal entre segurança jurídica objetiva e subjetiva<sup>278</sup>, mas que ambas devem ser observadas, principalmente em matéria tributária.

---

<sup>273</sup> BRITO, Edvaldo, 2016b, p. 41.

<sup>274</sup> XAVIER, 1971, p. 26

<sup>275</sup> XAVIER, 1971, p. 44.

<sup>276</sup> BRITO, 2008, p. 106.

<sup>277</sup> XAVIER, 1971, p. 28-29.

<sup>278</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário**. São Paulo. Dialética, 2002, p.. 55-56

A segurança objetiva que o contribuinte precisa ter é quanto à previsibilidade e calculabilidade e, por consequência, os efeitos jurídicos dos atos e negócios jurídicos realizados dentro da estrutura da norma jurídica<sup>279</sup>. Em suma, diante dos possíveis comportamentos a serem adotados, quais são as suas consequências para que o contribuinte planeje o exercício de seus direitos e os respectivos deveres, por isso não podem ser lacunosas, dúbias, devendo as normas jurídicas ter clareza e densidade para isto<sup>280</sup>. O outro lado da mesma moeda que se chama segurança jurídica é a certeza do direito, também denominada por segurança jurídica subjetiva. Ela decorre de uma apreensão pelo contribuinte da previsibilidade que se extrai da norma jurídica, que implica numa relação de confiança com o ordenamento jurídico.

Os tipos são estruturas abstratas e se dividem em algumas espécies dentro do direito, que nesta pesquisa o que importa é o tipo jurídico-fiscal<sup>281</sup>,

A inclusão dos tipos na estrutura da norma tributária dará ao contribuinte a segurança necessária dentro do ordenamento jurídico. Neste sentido, existem duas espécies de tipos, que podem ser divididas da seguinte forma:

Tipos estruturais são aqueles em que a norma jurídica utiliza para descrever a sua hipótese de incidência conceitos de atos e negócios jurídicos de direito privado, sem alusão expressa aos efeitos econômicos por eles produzidos; tipos funcionais são aqueles em que a hipótese da norma tributária é caracterizada pela obtenção de um certo fenômeno econômico, independentemente da natureza jurídica dos atos ou negócios para ele concorrerem.<sup>282</sup>

Quanto aos tipos funcionais, uma vez detectados dentro da estrutura do negócio jurídico, pouco importa a estrutura utilizada se a norma tributária tem como elemento o resultado econômico, logo, negócios jurídicos indiretos serão tributados como negócios jurídicos diretos. De outro modo, no que atine aos tipos estruturais, caso a interpretação aplicada seja a de que a estrutura do negócio jurídico é o que há de mais relevante, não interessa o resultado econômico alcançado, pois o negócio jurídico indireto não se subordina ao regime jurídico de outro negócio jurídico típico<sup>283</sup>.

Conquanto a esta diferença de tipos, funcionais e estruturais, no caso do imposto de renda de pessoa jurídica, a qual dela o tributo se aplicaria? O artigo 118 do Código Tributário

<sup>279</sup> CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança jurídica e tipicidade tributária**. 1. Ed. Salvador: Edições JusPODIVM, 2007, p. 55.

<sup>280</sup> CAYMMI, 2007, P. 55

<sup>281</sup> LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 6. ed. Fundação Calouste Gulbenkian: Lisboa, 1997, p. 656

<sup>282</sup> XAVIER, 2001, p. 35.

<sup>283</sup> XAVIER, 1971, p.. 38-39.

Nacional é cristalino quanto a interpretação jurídico-formal, já que os efeitos econômicos são abstraídos da interpretação do fato gerador.

O tipo jurídico estrutural, por sua vez, tem “seu ponto de partida no conjunto da regulamentação que este tipo teve, seja na lei, seja já, no caso de se tratar de um tipo contratual extralegal, no respectivo contrato”<sup>284</sup>. Para isto é necessária uma dedução a partir dos pressupostos previstos na lei que se adéquam ao tipo pensado<sup>285</sup>.

Sob a égide do princípio da praticabilidade aplicada ao Direito Tributário, o Poder Legislativo usa a técnica das presunções e das ficções para assemelhar o ato elisivo a categorias jurídicas como a fraude fiscal, sonegação fiscal, abuso de direito, abuso de formas de direito privado, negócio jurídico indireto, negócio condicional e negócio simulado para coibir a evasão fiscal<sup>286</sup>. De pronto, é possível afirmar que não compete ao legislador infraconstitucional fazer presunções ou trabalhar com ficções no campo do direito tributário em razão do seu tipo cerrado<sup>287</sup>.

A praticabilidade é um princípio que busca dar máxima efetividade às leis pela aplicação através de meios adequados para atingir determinado fim<sup>288</sup>. Ocorre que, o argumento primaz para a aplicação desta praticabilidade no âmbito constitucional seria uma solidariedade, que, como já demonstrado, não pode ser invocado pela administração pública para aplicar uma carga tributária mais gravosa ao contribuinte<sup>289</sup>.

Destarte seja imprescindível distinguir as categorias jurídicas presunção e ficção, decerto que, pelo rigor metodológico, elas são signos que têm conteúdo diverso.

A presunção pode ser definida “como uma consequência que a lei tira de um fato conhecido para admitir um desconhecido”<sup>290</sup>. A presunção é uma técnica utilizada pela Ciência do Direito em que uma situação jurídica é considerada uma premissa que representa um episódio real ocorrido. A consequência desta situação jurídica é uma conclusão construída que não precisa ter sido verificada no campo dos fatos<sup>291</sup>. As presunções podem ser feitas pelo intérprete, quando será chamada de presunção simples e pelo legislador quando poderá aparecer nas formas a) absoluta: que não admite forma em contrário; b) relativa: admitem

<sup>284</sup> LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 6. ed. Fundação Calouste Gulbenkian: Lisboa, 1997, p. 665.

<sup>285</sup> LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 6. ed. Fundação Calouste Gulbenkian: Lisboa, 1997, p. 665.

<sup>286</sup> BRITO, 2016a, p. 189.

<sup>287</sup> BRITO, 2008, p. 104.

<sup>288</sup> BOGO, Luciano Alaor. **Elisão Tributária: licitude e abuso de direito**. Curitiba, Juruá, 2006, p. 172

<sup>289</sup> BARRETO, 2016, p. 214.

<sup>290</sup> GOMES, 2016, p. 10.

<sup>291</sup> BRITO, 2016a, p. 189.



prova em contrário e; c) mista: que a priori parece não admitir prova em contrário, mas aceita espécie específica de prova<sup>292</sup>.

Pois bem, a não verificação da conclusão no mundo dos fatos faz com que presunção e ficção sejam signos tão próximos. Entretanto, não se confundem porque “a ficção consiste na adoção de um regime jurídico próprio de uma situação real, para disciplinar outra que se imagina ter propriedades idênticas, motivo pelo qual a ficção é técnica que só pode ser utilizada pelo legislador”<sup>293</sup>. A ficção ainda pode ser definida como “o processo pelo qual a ordem jurídica, para atingir resultado conveniente, admite como verdadeiro o que é suposto”<sup>294</sup>.

A técnica da ficção é equiparada à presunção absoluta<sup>295</sup>, todavia, não pode ser usada no direito tributário em razão da tipicidade cerrada, pois ofenderia a segurança jurídica e a certeza do direito, direitos fundamentais do contribuinte.

O problema das presunções absolutas está na sua aplicação na forma remissiva, hipótese em que se ampliam o número de fatos aos quais se aplica uma norma, razão pela qual, de forma indireta, pode criar uma nova norma tributária, para alcançar hipóteses antes não previstas. Saliente-se ainda que, as presunções criadas por lei invertem o ônus da prova na relação jurídica tributária para que o contribuinte prove que não agiu com o intuito de praticar algumas das condutas já arroladas acima que, dentre as quais, nem todas são ilícitas, como por exemplo, o negócio jurídico indireto.

Parte da doutrina interpreta como um instrumento importante no combate à evasão fiscal e festeja a criação de “cláusula antielisiva específica como instrumento eficaz de combate à evasão fiscal”<sup>296</sup>. O nome, por si apresenta uma contradição, pois se é antielisivo é inconstitucional, decerto que elisão e evasão não se confundem. Exemplo controverso é o do preço de transferência (*transfer price*) sobre o qual foi criada uma presunção com o objetivo de colmatar uma lacuna.

A reserva absoluta de lei e a tipicidade cerrada que integram a segurança jurídica, não permitem a existência de presunções e ficções no direito tributário, uma vez que tais técnicas jurídicas atentariam contra direitos e liberdades individuais dos contribuintes<sup>297</sup>. Desta forma, o legislativo deve criar outros meios de combate ao uso abusivo do preço de transferência no direito tributário, que não a criação de uma presunção como a fiscalização contínua pela

---

<sup>292</sup> BRITO, 2016a, p. 190-191.

<sup>293</sup> BRITO, 2008, p. 105.

<sup>294</sup> GOMES, 2016, p. 10.

<sup>295</sup> BOGO, 2006, p. 169.

<sup>296</sup> BARRETO, 2016, p. 233-234

<sup>297</sup> BRITO, 2008, p. 105

administração pública<sup>298</sup>. Assim, a autuação feita ao contribuinte pela autoridade administrativa com base em presunção é inconstitucional.

As formas que o Estado utilizará para reprimir o negócio jurídico indireto concretizado passam por todos os poderes do Estado, a criação de lei e inclusão do tipo, a fiscalização e o julgamento dos abusos, todos vinculados à segurança jurídica como sistema de princípios<sup>299</sup>. Não por acaso que as limitações constitucionais ao poder de tributar foram reconhecidas pelo Supremo Tribunal Federal como um rol de direitos e garantias fundamentais do contribuinte. Isto reafirma o direito de o contribuinte organizar o seu patrimônio dentro dos limites da autonomia privada.

Destaque-se que, até a atuação do poder judiciário deve estar concatenado à segurança jurídica, diante da constante alteração da jurisprudência que gera incertezas ao contribuinte pelas oscilações surpreendentes<sup>300</sup>. O mais recente caso foi o da composição da base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica de taxa de transmissão e distribuição de energia ao contribuinte. Quanto a esta matéria houve uma oscilação abrupta nos entendimentos dos tribunais estaduais e depois no Superior Tribunal de Justiça quanto a legalidade da cobrança.

As lacunas observadas no ordenamento jurídico quando ausentes os tipos estruturais na norma, que constituem catálogo de condutas<sup>301</sup> no direito tributário, propiciam a realização da elisão fiscal pela pessoa física através de um negócio jurídico indireto como a constituição de uma sociedade simples unipessoal para a prestação de serviço personalíssimo e a administração imobiliária através de pessoa jurídica. A analogia, como registrado no §1º do artigo 108 do Código Tributário Nacional não poderá ser utilizada para fundamentar a tributação de tipos não previstos em lei.

O direito tributário brasileiro é orientado pela legalidade, corolário da tipicidade cerrada, que no artigo 118 do CTN determina uma interpretação jurídico-formal sobre os negócios jurídicos realizados pelos contribuintes cujo motivo seja a diminuição do ônus fiscal. A autoridade administrativa ou o juiz não pode considerar o efeito econômico do negócio jurídico indireto, seja ele um único negócio jurídico ou pela unicidade dos atos praticados, desde que a causa dos negócios sejam respeitadas.

---

<sup>298</sup> HUCK, 1997, p. 302

<sup>299</sup> BRITO, 2008, p. 105-106

<sup>300</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. O princípio da segurança jurídica em face da mudança da jurisprudência tributária. In Rocha, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**, volume 10. São Paulo: Dialética, 2006, p. 364.

<sup>301</sup> MALERBI, 1984, p. 71

Com isso, o negócio jurídico indireto é lícito, desde que a causa seja respeitada pelas partes que a celebram, independente do motivo que as levou àquela escolha. É inconstitucional a realização de autuações pelo fisco com base em presunções e ficções, pois ofendem a segurança jurídica. Os tipos tributários não devem ter lacunas, por isso o legislador deve descrever a norma de maneira densa e clara, assim como o contribuinte deve ter a certeza do seu direito através da norma, cabendo ao contribuinte recorrer ao Judiciário para resguardar seus direitos e garantias.

#### **4.1.1. A elisão fiscal na renda de aluguéis.**

O investimento em imóveis é comum e considerado seguro entre os indivíduos que não querem ficar com o capital parado no banco. O retorno deste investimento acontece de maneira gradativa com a locação do bem imóvel. O valor auferido com a locação de bens imóveis por pessoas físicas, somado aos demais valores percebidos pelo proprietário-contribuinte, dentro de um ano-calendário está sujeito à incidência de imposto de renda, este, por sua vez, tem alíquotas progressivas que variam de 7,5% a 27,5%.

Considerando que o produto final da locação sempre ficará com a pessoa física, o que comumente se dá pelo recebimento direto junto ao locatário, é possível que o contribuinte realize elisão fiscal através da interposição de pessoa jurídica cujo vetor de interesse na economia tributária está focado na pessoa física. Para ilustrar a elisão fiscal a ser praticada, segue o caso:

Isabella recebe mensalmente o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) decorrente de rendas de locação de bens imóveis. No primeiro caso, considerando que não existem despesas para deduzir<sup>302</sup> como o valor dos impostos, taxas e emolumentos incidentes sobre o bem que produzir o rendimento, despesa de condomínio, despesas pagas para a cobrança ou recebimento do rendimento e aluguel pago pela locação em caso de o imóvel ser sublocado<sup>303</sup>, Isabella suportará uma carga tributária equivalente a R\$ 2.750,00 (dois mil setecentos e cinquenta reais) pela incidência do imposto de renda de pessoa física. Deste modo, Isabella ficará com R\$ 7.250,00 (sete mil duzentos e cinquenta reais) ao final de cada mês.

Isabella está insatisfeita com a quantidade de tributo que entrega à administração pública, por isso resolve fazer um planejamento tributário para que, ao final do exercício de apuração, reste mais capital decorrente desta renda de aluguéis. Então Isabella resolve

---

<sup>302</sup> BRASIL, 1989; BRASIL, 2014.

<sup>303</sup> CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 1.ed. 2. Tir. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 318.

constituir uma sociedade empresária e, assim, obter economia fiscal, decerto que ela mesma será a única sócia desta pessoa jurídica. Cumpre ressaltar que, há vedação na Lei Complementar Federal 123 de 2006 para que Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, classificadas assim pelo seu faturamento, se encaixem no regime do Simples Nacional se a atividade explorada for a locação de imóveis próprios, na forma transcrita “Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte: (...) XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS”.<sup>304</sup>

Ainda assim, a elisão fiscal de Isabella ocorrerá por meio da constituição de pessoa jurídica quando deverá ser feita uma escolha quanto ao regime de tributação lucro desta sociedade empresária. Após analisar as possibilidades entre o lucro presumido e o lucro real, Isabella constatou que a primeira opção era a mais vantajosa em razão da carga tributária menor como segue.

Após auferir a mesma renda de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) em um mês, caso a sociedade empresária estivesse sujeita ao lucro real sobre a receita com a locação seriam deduzidos valores a título de contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) em percentuais de 1,65% correspondente a R\$ 165,00 (cento e sessenta e cinco reais) e 7,6% correspondente a R\$ 760,00 (setecentos e sessenta reais) respectivamente. Assim, o lucro seria de R\$ 9.075,00 (nove mil e setenta e cinco reais) sobre os quais haveria a incidência de 15% de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, correspondente a R\$ 1.361,25 (um mil trezentos e sessenta e um reais e vinte e cinco centavos) e 9% de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, correspondente a R\$ 816,75 (oitocentos e dezesseis reais e setenta e cinco centavos). Ao final, sobraria para Isabella o valor de R\$ 6.897,00 (seis mil oitocentos e noventa e sete reais), com um passivo tributário de R\$ 3.103,00 (três mil cento e três reais), correspondente a 31,03% do valor recebido, portanto, uma carga tributária maior do que a suportada como pessoa física<sup>305</sup>.

A outra opção que Isabella tem pela de constituição de sociedade empresária é a escolha do lucro presumido, quando a carga tributária recai sobre um valor distinto da diferença entre receitas e despesas, que é a forma comum de se determinar o lucro. Como o próprio nome dado deixa claro a lei possibilitou o contribuinte escolher um regime em que a base tributável é presumida.

---

<sup>304</sup> BRASIL, 2006.

<sup>305</sup> CARNEIRO; FORCENETTE; IGNÁCIO, 2016, p.. 151-153.

Com a escolha do lucro presumido e o recebimento do valor mensal de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) como renda de alugueis, incidirá sobre esta base 0,65% a título de PIS e 3% referente à COFINS, que, somados resultarão no valor de R\$ 365,00 (trezentos e sessenta e cinco reais). A base presumida para a incidência das demais prestações pecuniárias compulsórias será de R\$ 3.200,00 (três mil e duzentos reais), pois o cálculo da base presumida é feito pela multiplicação da receita bruta – R\$ 10.000,00 – por um fator que, neste caso de locação de bem imóvel é de 32%, razão pela qual se chega ao valor acima indicado. Dos R\$ 3.200,00 incide o imposto de renda pessoa jurídica no percentual de 15% que corresponde à R\$ 480,00 (quatrocentos e oitenta reais) e 9% de contribuição social sobre o lucro líquido que corresponde à R\$ 288,00 (duzentos e oitenta e oito reais). Ao final, a carga total de prestações pecuniárias compulsórias suportadas por Isabella seria de R\$ 1.133,00 (um mil cento e trinta e três reais), ou 11,33%, logo, sobriaria para o contribuinte R\$ 8.867,00 (oito mil oitocentos e sessenta e sete reais)<sup>306</sup>.

Em um ano, com a elisão fiscal realizada por Isabella, pessoa física, que escolheu constituir pessoa jurídica sob o regime de tributação do lucro presumido pode ser de R\$ 19.404,00 (dezenove mil quatrocentos e quatro reais).

Insta salientar que a análise do regime de tributação foi feita apenas com fulcro na carga tributária, uma vez que, ainda que a carga tributária apresentada mensalmente seja maior no lucro real, a base é real. O contribuinte que escolher exercer a empresa em uma atividade sazonal pode ter prejuízo com a escolha do lucro presumido, justamente porque a base nos meses em que a sociedade empresária não tiver receitas ou elas forem diminutas, ele deverá suportar a mesma carga tributária dos demais meses.

Importante ainda afirmar que, caso o capital social da sociedade empresária seja integralizado com os bens objeto dos contratos de locação, inclusive pela mencionada impossibilidade de enquadramento no Simples Nacional do exercício da atividade de locação de imóvel próprio, o contribuinte deverá recolher o Imposto de Transmissão “*inter vivos*” (ITIV), uma vez que a norma imunizante exclui as hipóteses de exploração de atividade de locação imobiliária do artigo 156, §2º, I da Constituição Federal.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

(...)

<sup>306</sup> CARNEIRO; FORCENETTE; IGNÁCIO, 2016, p.. 151-153.

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil<sup>307</sup>;

Deste modo, este ônus fiscal da incidência do ITIV deve ser considerado no cálculo para o primeiro exercício desta sociedade empresária, cuja alíquota variará de 1% a 3% no ano de 2018, conforme o artigo 118 do Código Tributário e de Rendas do Município de Salvador<sup>308</sup>.

Outro caso de elisão fiscal de pessoa física para a organização do patrimônio do contribuinte e as rendas auferidas de contrato de locação de bens imóveis foi julgado pelo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). A autuação foi feita ao contribuinte cujo acórdão foi registrado sob o número 102-47336 e julgado na sessão de 04 de agosto de 2006<sup>309</sup>. O que chama a atenção neste caso é a realização de negócio jurídico indireto pelo contribuinte para se submeter ao regime jurídico de pessoa jurídica cuja carga tributária é menos onerosa.

O contribuinte, com o intuito de diminuir o ônus fiscal suportado como pessoa física nos contratos de locação decidiu organizar seu patrimônio de forma diferente. O contribuinte que antes celebrava o contrato de locação diretamente com o locatário de imóvel situado em Complexo Turístico, constituiu empresa para administrar os imóveis locados ao celebrar contrato de Sociedade em Conta de Participação (SCP). Deste modo, os valores pagos a título de aluguel são recebidos pela pessoa jurídica e repassados ao contribuinte<sup>310</sup>.

A legislação de imposto de renda criou uma hipótese de isenção, que dentro da interpretação da legalidade e tipicidade é uma hipótese de não incidência qualificada pela lei. A isenção não atinge a distribuição de lucros e dividendos<sup>311</sup>.

O Conselho de Contribuintes deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte, por seis votos a um, para afastar a imposição tributária sobre o recebimento de dividendos. O entendimento aplicado foi o de que não havia impedimento

<sup>307</sup> BRASIL, 1988.

<sup>308</sup> SALVADOR. **Lei 7.186 de 27 de dezembro de 2006**. Código Tributário e de Rendas do Município de Salvador. Disponível em: <<http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/documento/obterarquivo/131>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

<sup>309</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 102-47336**. Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Brasília, DF, 26 de janeiro de 2006. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 23 mai. 2018.

<sup>310</sup> SCHOUERI; FREITAS, 2010, p. 92-95.

<sup>311</sup> MALERBI, 1984, p. 61.

para o ingresso do contribuinte na SCP, pois não havia como qualificar a operação como simulada, nesta toada, ficou consignado que não é proibido ao contribuinte procurar alternativa que implique em menor ônus fiscal<sup>312</sup>. Destarte que, ainda que não exista consenso sobre a natureza jurídica da SCP, se seria uma sociedade ou um contrato, é certo que não há personalidade jurídica, mas, para fins fiscais, será tributada como pessoa jurídica<sup>313</sup>.

Dentre os critérios observados pelo CARF para considerar a existência de propósito negocial o que se tem por normalidade do negócio celebrado, quando pode haver intersecções entre os interesses da pessoa física por trás da pessoa jurídica, o elemento aplicador do direito entendeu que receber a distribuição de lucro pela SCP em lugar de aluguéis era uma operação considerada coerente<sup>314</sup>.

O contribuinte, pessoa física, realizou elisão fiscal por meio de negócio jurídico indireto através da constituição de pessoa jurídica. A causa da constituição de sociedade empresária, prevista no artigo 981 do CCB que é a geração de riqueza foi perseguida pela sócia que a fez com o motivo<sup>315</sup>, único e exclusivo, de otimizar a renda da locação, decerto que o seu modo de agir e se relacionar com os inquilinos não precisa mudar pelo fato de ter constituído esta sociedade empresária.

Com isso, estreme de dúvida que a elisão fiscal de pessoa física pode levar o contribuinte a suportar uma menor carga fiscal através de negócio jurídico indireto, desde que não haja a prática de ilícito. A elisão fiscal poderá ser realizada com a criação de sociedade empresária, quando a escolha do regime de tributação será essencial somada às características dos bens colocados para locação, ou com contrato de Sociedade em Conta de Participação. Em ambos os casos a elisão fiscal implicará na modificação da natureza dos valores recebidos: antes eram recebidos a título de aluguel sujeito à exação por imposto de renda pessoa física com alíquotas progressivas que poderiam chegar até 27,5%, passam a ser distribuição de lucro isenta de imposto de renda pessoa física após a incidência do imposto de renda pessoa jurídica cujo ônus fiscal pode ser inferior desde que bem planejado.

---

<sup>312</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 102-47336**. Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Brasília, DF, 26 de janeiro de 2006. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 23 mai. 2018.

<sup>313</sup> WALD, Arnoldo. Atualidades da sociedade em conta de participação sob nova estrutura. **Revista de Direito Empresarial**. Vol. 13. ano 4. p. 71-78. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan/fev 2016, p.. 72-73.

<sup>314</sup> SCHOUERI; FREITAS, 2010, p.. 92-95.

<sup>315</sup> ASCARELLI, 1965, p. 27.

#### 4.2. A EVASÃO FISCAL

Existem condutas praticadas pelo contribuinte que fogem ao escopo da proporcionalidade e razoabilidade e faz com que os planejamentos tributários realizados sejam considerados ilícitos. Deste modo é preciso compreender algumas figuras do direito privado aplicadas quando o limite da elisão é desrespeitado, logo, o contribuinte incorre na prática de evasão fiscal.

O primeiro deles é a compreensão do abuso de direito que necessita de um prévio entendimento sobre o Estado de Direito. Este é considerado um direito *prima facie* que tem aspectos formal e material<sup>316</sup>. O aspecto formal do Estado de Direito é representado pela segurança jurídica que, por sua vez, é composta de subprincípios como a proteção à coisa julgada, ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à anterioridade tributária. Por outro lado, o aspecto material do Estado de Direito tem como ponto fulcral a realização da justiça, vista de modo concreto com a busca pela igualdade material, bem como com a existência de direitos e garantias fundamentais<sup>317</sup>.

Além de ser um Estado de Direito, o Brasil é também um Estado Democrático, conceito este que traz no seu cerne os valores da liberdade e da igualdade. Portanto, a inclusão do termo “democrático” representa uma mudança de um possível Estado de Direito meramente formal, para um Estado de Direito orientado pelos valores acima mencionados e que busca a justiça social<sup>318</sup>. Consequência disto é a criação de normas que tem por finalidade tornar ilícito os abusos amparados na lei, decerto que experiências de barbárie foram registradas no Século XX com a ajuda da lei<sup>319</sup>.

Nenhum princípio ou direito é absoluto perante outro sem a sua análise no caso prático, já que o indivíduo que age aparentemente de acordo com a lei, pode fazê-lo de forma desproporcional. Deste modo, agir com fundamento na lei não é o suficiente para que uma ação seja lícita, pois o exercício de determinado direito pode ofender limites que existem dentro do próprio ordenamento jurídico como a boa-fé e a própria proporcionalidade que também pode ser lida como proibição do excesso<sup>320</sup>.

O conceito de abuso de direito já se encontra pacificado tanto na doutrina como na jurisprudência da França, através do qual se dividem em duas partes, são elas “(i) abuso de

<sup>316</sup> ALEXY, 2012.

<sup>317</sup> YAMASHITA, 2006, p. 88-89.

<sup>318</sup> REALE, Miguel. **O estado democrático de direito e o conflito de ideologias**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 2.

<sup>319</sup> PAXTON, Robert O. **A anatomia do Fascismo**. São Paulo: Paz e Terra, 2007.

<sup>320</sup> YAMASHITA, 2006, p. 90-91.



direito por simulação, que corresponde a atos fictícios, à simulação do Direito Civil; e (ii) abuso de direito por fraude à lei, dos atos juridicamente regulares, não fictícios, cuja motivação consista exclusivamente em diminuir encargo fiscal”<sup>321</sup>.

No Brasil, o abuso de direito o artigo 187 do Código Civil indica que “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”, portanto, agir de maneira desproporcional, ou como trata o enunciado normativo, de modo a exceder um limite imposto na forma acima constitui a prática de um ilícito.

O Código Civil de 2002 não comporta na hipótese do abuso de direito a necessidade de constatação da íntima intenção de causar dano a outrem, pelo que se conclui que foi adotada a teoria objetivo-finalística<sup>322</sup>. Neste sentido, é suficiente para a sua configuração a “circunstância de se servir dele o titular, excedendo manifestamente o seu fim econômico ou social, ou atentando contra a boa-fé ou os bons costumes”<sup>323</sup>.

É complexa, portanto, a definição de abuso de direito principalmente pelos limites impostos pelo fim econômico e social, assim como definir boa-fé e bons costumes. Em um país tão rico culturalmente como o Brasil e de dimensões continentais é impossível definir bons costumes de maneira uníssona. Neste sentido, faz-se importante a compreensão de que abuso de direito é uma “fórmula elástica para reprimir toda ação discrepante de novo sentido que se empresta ao comportamento social”<sup>324</sup>.

Assim, o abuso de direito interessa ao Direito porque os direitos subjetivos de cada indivíduo não poderiam ser exercidos livremente, sem freios. É necessário que se leve em consideração o meio social em que esteja inserido. E é importante compreender que tais limites irão variar de acordo com o ambiente em que esteja o agente e titular de determinado direito.

A eticidade e a socialidade, ou sociabilidade, são princípios indicados no projeto do Código Civil de 2002 como aqueles que nortearam a sua elaboração “pela exigência de probidade e boa-fé tanto na conclusão dos negócios jurídicos como na sua execução”<sup>325</sup>. A eticidade está vinculada à equidade, probidade e boa-fé, exigências que a Codificação predecessora não se atentou em grafar como dever jurídico positivo<sup>326</sup>. A socialidade seria,

---

<sup>321</sup> TÔRRES, H., 2003. p. 251.

<sup>322</sup> YAMASHITA, 2006, p.104 a 116.

<sup>323</sup> PEREIRA, 2006, v. 1, p. 675.

<sup>324</sup> GOMES, 2016, p. 101-102.

<sup>325</sup> REALE, Miguel. **Estudos preliminares do Código Civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 36.

<sup>326</sup> BARRETO, 2016, p. 140.

assim, um princípio que escancara uma nova fase no direito civil positivo brasileiro, o da prevalência de valores coletivos sobre os do indivíduo<sup>327</sup>.

No Código Civil de 2002 veio positivada a figura do abuso de direito de maneira afirmativa, já que o Código Civil de 1916 trouxe a figura do abuso de direito pela forma negativa, na seguinte redação “Art. 160. Não constituem atos ilícitos: I – os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido”. Por isso, são excluídos dos atos ilícitos aqueles que constituem exercício regular, já que o irregular está no conjunto dos ilícitos<sup>328</sup>.

Na década de 1940 no Brasil foi publicado trabalho acadêmico denominado “Abuso do direito e o ato ilícito” que discutia a existência do abuso de direito e que o mesmo deveria ser investigado do ponto de vista social<sup>329</sup>. O afastamento da análise da culpa no abuso de direito é defendido por doutrinadores<sup>330</sup>, pois o direito deve ser exercido pelos seus titulares dentro de seus quadros teleológicos, caso seja exercido com uma finalidade diferente haverá uma anomalia com um exercício antissocial do direito. Esta opinião encontra oposição, já que já parcela da doutrina defende que, para a configuração do abuso de direito é preciso verificar a intenção de lesar outrem quando da prática do ato ilícito, por isso, para o planejamento tributário seria impróprio cogitar abuso de direito<sup>331</sup>.

Ainda para a parcela da doutrina que entende inexistir abuso de direito no planejamento tributário, este conceito no campo tributário não é equiparável ao mesmo na tradição do direito privado, pois este exige que o exercício do direito implique na ofensa a um direito alheio. O questionamento sobre esta tese é se o direito do Fisco não seria o lesado?<sup>332</sup>

As divergências doutrinárias sobre a aplicação do abuso de direito quanto ao planejamento tributário existem, pois a finalidade estritamente fiscal na diminuição, diferimento e a não realização de fato gerador de tributo atentaria contra princípios como solidariedade, isonomia e capacidade contributiva para alguns autores, razão pela qual se aceitaria a aplicação da exigência de propósito negocial. Contudo, este entendimento não merece prosperar porque no plano constitucional não há norma que determine a existência de propósito negocial para que a elisão fiscal se torne perfeita, afinal “não abusa do direito com

---

<sup>327</sup> BARRETO, 2016, p. 141.

<sup>328</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi. 1966. V. 53. p. 62.

<sup>329</sup> HUCK, 1997, p. 143

<sup>330</sup> PIMENTA, 2016, p. 617.

<sup>331</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. **Direito Tributário Atual**, n. 24, p.. 345-370, 2010. p. 348.

<sup>332</sup> MACHADO, H., 2014, p. 60.

estatura constitucional aquele que celebra negócios tão somente para reduzir, postergar ou evitar a incidência da lei tributária”<sup>333</sup>.

Com isso, o abuso de direito, conceito de direito civil, observado na doutrina desde antes do Código Civil de 2002 quando foi positivado, tem a finalidade de auxiliar na promoção da justiça social ao evitar que os titulares de direito ajam com excesso. O abuso de direito deve ser um limite para que o titular do direito não aja com excessos, logo, fora da proporcionalidade. A teoria do abuso de direito tem aplicação no direito tributário, mas que não se confunde com o agir sem propósito negocial porque não existe norma de nível constitucional que obrigue o contribuinte a se sujeitar à maior tributação possível. Como visto, o abuso de direito é gênero do qual a fraude à lei e a simulação são espécies.

Outra forma de evasão fiscal ocorre pelo abuso de forma. Este é um conceito que causa confusão diante da proximidade que possui ao abuso de direito. Hugo de Brito Machado, por exemplo, afirma que esta expressão não está cunhada em dicionários, e por esta razão pode ser entendida como o “uso indevido de determinada forma jurídica para a prática de atos e negócios, com a finalidade de evitar a incidência de imposto” e finaliza com a afirmação de que este conceito se equipara ao abuso de direito<sup>334</sup>. Embora haja respeito quanto ao autor, esta definição empobrece o debate acerca do tema.

Para tratar de abuso de forma jurídica no Brasil, é preciso tratar do tema da interpretação econômica, e um dos autores que foram precursores desta teoria no país foi Amílcar de Araújo Falcão. O autor afirma que falar de abuso de forma implica numa análise sob um viés econômico no direito sob o qual não será analisada apenas a literalidade do dispositivo normativo, mas a *mens* ou *ratio legis*. O abuso de forma consiste numa “atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ao intento prático visado”<sup>335</sup>. Seria isto o negócio jurídico indireto? Como já visto, este último pode ser praticado desde que não se transmute em simulação ou fraude à lei.

A teoria do abuso de forma surgiu na Alemanha, com o Código Tributário de 1919 daquele país, que teve a participação de Enio Becker, cujo §5 tinha a seguinte redação “a obrigação do imposto não pode ser evitada ou diminuída mediante o abuso de formas e das possibilidades de adaptação do direito civil”<sup>336</sup>. Deste modo, falar de abuso de forma seria

---

<sup>333</sup> PIMENTA, 2016, p. 618.

<sup>334</sup> MACHADO, H., 2014, p. 62.

<sup>335</sup> FALCÃO. Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974. p. 71.

<sup>336</sup> PIMENTA, 2016, p. 618.

falar de interpretação econômica, o que é vedado no direito tributário brasileiro pela existência do artigo 118 do CTN.

Parcela da doutrina tem situado o abuso de forma como um desmembramento do abuso de direito, conceito que foi cunhado no §3º do artigo 14 da Medida Provisória 66 de 2002 no qual restava grafado que “abuso de forma jurídica decorre da ‘prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado’”<sup>337</sup>. Imperioso ressaltar que, esta medida provisória não foi convertida em lei quanto à parte que visou regulamentar o procedimento previsto no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, como visto acima.

A interpretação acerca da intenção dos particulares quanto à escolha dos meios é matéria debatida pelos doutrinadores e tribunais no que tange ao tema do planejamento tributário, mais especificamente, a organização do contribuinte em busca do objetivo perquirido, que é sujeitar-se a uma carga tributária justa, a qual não se sinta espoliado. Amílcar de Araújo Falcão ao tratar de abuso de formas traz um exemplo do direito germânico, um contrato atípico como uma suposta forma de evitar a ocorrência do fato gerador com a finalidade exclusiva de se submeter a uma carga tributária inferior, como segue transcrito.

Exemplo, aliás, colhido no Direito alemão: existe lá um imposto geral sobre vendas (*Umsatzsteuer*). Determinado contribuinte pretendia vender um automóvel a prestação. Para fugir à *Umsatzsteuer* deliberou então, fazer um contrato de locação do veículo, cobrando do suposto locatário um aluguel correspondente às prestações do preço de venda. Cercou o negócio das garantias equivalentes às que existiriam no negócio da venda. Por fim, assegurou ao locatário um direito de preferência para a compra do veículo, ao termo do contrato, por um preço determinado. Não há nenhuma lei, ou nenhum princípio de Direito Privado, que impeça a locação de automóveis em condições tais. Todavia, é patente a inequivalência entre a realidade econômica e a forma jurídica adotada: o único propósito era o de colher uma vantagem fiscal, uma evasão.<sup>338</sup>

O que soa absurdo neste posicionamento é a presunção de que o contribuinte tinha a intenção exclusiva de arrecadar menos impostos, ao tempo que contratos atípicos não são vedados pelo Código Civil. A despeito do exemplo, o mesmo parece com a figura do *leasing* regulado pela lei ordinária n. 6.099/74 que possui vasta aplicação dentro do Brasil, mas que antes desta lei era realizado por meio de negócio jurídico indireto. Quanto ao entendimento do autor acima citado, a interpretação econômica no Direito Tributário engessaria o Direito Civil ao impedir que novas figuras contratuais se tornem típicas.

---

<sup>337</sup> ANDRADE FILHO, 2016, p. 128.

<sup>338</sup> FALCÃO, 1974, p. 72.

Assim, tratar de interpretação econômica no direito tributário é falar de abuso de formas, portanto, incabível a sua aplicação no direito brasileiro por confrontar a segurança jurídica, a legalidade e a certeza do direito. Somado a isto, o artigo 118 do CTN determina que a interpretação do fato gerador é jurídico-formal, portanto, incabível a interpretação econômica que abandona o que há de jurídico e fica com o que há de econômico.

Uma das espécies do gênero abuso de direito é a simulação. Neste sentido, é necessário fazer a distinção entre simulação e dissimulação em decorrência da redação do parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites do direito tributário que decorrem da legalidade e da tipicidade. O legislador que cuidou de registrar no texto de lei o signo dissimulação o fez por um motivo evidente: nem simulação, nem abuso de direito, nem negócio jurídico indireto, nem negócio fiduciário, nem fraude à lei, ou qualquer outro signo que nesta redação esteja ausente poderá implicar na desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins de tributação quando o procedimento for regulado em lei.

A simulação é definida pela doutrina do Direito Civil e tem as suas consequências previstas no Código Civil. De início, é importante destacar que simular significa a tentativa de se esconder algo, de mentir.

O Código Civil de 1916 trazia um tratamento à simulação distinto daquele conferido pelo de 2002, na medida em que a considerada como um defeito do negócio jurídico, classificado como vício social<sup>339</sup>. E, sendo um defeito, tinha como consequência a anulabilidade do negócio simulado.

A mudança para o Código Civil de 2002 tem como efeito no regime da simulação a mudança da sua consequência, já que passa a ser causa de nulidade absoluta do negócio jurídico. Ou seja, existe um negócio jurídico porque houve uma manifestação de vontade, o qual ingressa no mundo jurídico sem ser perfeito.

Cumprido destacar desde já que o negócio jurídico considerado nulo recebe este tratamento porque fora praticado a partir de uma infração a preceito legal de ordem pública ou ainda a uma norma imperativa<sup>340</sup>, um acontecimento volitivo ilícito<sup>341</sup>. É importante, para a compreensão desta pesquisa, que se esclareçam as suas características. A nulidade dos negócios jurídicos é sempre imediata, ou seja, ele já nasce eivado com a mencionada nulidade, “morto”; absoluta, de modo que qualquer interessado pode pleitear em juízo o seu

---

<sup>339</sup> ABREU FILHO, José. **O negócio jurídico e sua teoria geral**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 298.

<sup>340</sup> GOMES, 2016, p. 364.

<sup>341</sup> BRITO, 2008, p. 98.

reconhecimento; incurável, pois não convalesce e tampouco pode ser confirmado o negócio nulo, e; perpétua, pois não há prazo prescricional ou decadencial<sup>342</sup>.

O artigo 167 do Código Civil de 2002 determina que o negócio jurídico simulado é nulo, logo, não há como este ser confirmado. A única ressalva existente nesta norma jurídica é, ainda em seu *caput*, mencionar que “subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma”<sup>343</sup>. No momento em que se menciona o termo “dissimulou”, faz-se referência à simulação relativa, o que será agora esclarecido com a distinção entre esta e a simulação absoluta.

A simulação absoluta é aquela em que “as partes querem que o contrato não produza seus efeitos típicos. Realiza-se, de regra, para a ocultação de bens ou para fingir situação patrimonial inexistente”<sup>344</sup>. Ou seja, inexistente a intenção de esconder qualquer outro negócio jurídico, mas apenas há a intenção de fingir que está sendo celebrado aquele negócio jurídico. Há apenas um negócio jurídico a ser analisado, que é aquele firmado entre as partes, mas, com relação ao qual, elas não têm a pretensão de que produza efeitos jurídicos.

No caso da simulação absoluta, para que se torne mais claro e seja possível alcançar os objetivos desta pesquisa, pode-se exemplificar com a situação de uma determinada sociedade que tenha como sócios A e B. Para que possam participar de uma licitação, A não poderia mais ser sócio porque a sua esposa ocupa cargo de gestão na empresa pública e na legislação havia um impedimento. Desse modo, ele aliena a participação societária dele para C.

É simulação porque A e C fingem um negócio jurídico que nunca tiveram a intenção de firmar. Em verdade, eles escondem que A nunca saiu do quadro societário fático da mencionada sociedade, na medida em que C não se porta como sócio e apenas ingressou na composição da pessoa jurídica com o intuito de simular esta situação.

No mesmo sentido estavam as sociedades limitadas constituídas por prestadores de serviço antes da possibilidade legal de se constituir a sociedade unipessoal. As sociedades empresárias constituídas tinham uma pluralidade de sócios somente pelo fato de a lei exigir. Esses eram casos de simulação absoluta como já tratados anteriormente, em que nunca houve *affectio societatis*.

Dissimular que também é denominado de simulação relativa<sup>345</sup> é o ato ou conjunto de atos que visam encobrir por disfarce ou ocultação as próprias intenções<sup>346</sup>. No caso da

---

<sup>342</sup> GOMES, 2016, p. 366.

<sup>343</sup> BRASIL, 2002.

<sup>344</sup> GOMES, 2016, p. 332.

<sup>345</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 21. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006, v. 1, p.637.

dissimulação, as partes pretendem esconder outro negócio jurídico por trás daquele que está aparente. É importante, portanto, definir exatamente as denominações adotadas, para que se compreenda exatamente qual o negócio jurídico nulo, já que há simulação. O negócio jurídico que aparece para terceiros é o simulado, enquanto que será dissimulado o negócio jurídico que fora escondido.

Nesta situação, é possível que se pense no seguinte exemplo. A pretende doar um bem seu a B, mas não quer que este negócio jurídico esteja aparente para terceiros e, então, dissimula-o por trás de um contrato de compra e venda. Com a simulação relativa, portanto, as partes pretendem encobertar aquele negócio que realmente querem firmar.

E, pensando no caso de constituição de pessoas jurídicas, seria, por exemplo, a situação em que B e C constituem uma sociedade simulada, mas a sociedade dissimulada em verdade tem em seu quadro societário A e B.

O que se tem na simulação é uma inadequação entre a vontade das partes no mundo dos fatos e a vontade declarada no negócio jurídico celebrado, que é implica numa incompatibilidade entre eles<sup>347</sup>. Em outro sentido está o negócio jurídico indireto, pois, o que ocorre neste é uma incongruência, que se caracteriza pela inadequação entre o negócio jurídico que as partes escolheram para concretizar um resultado econômico<sup>348</sup> que não é ilícito. Dentro da teoria do propósito negocial, o negócio jurídico indireto estaria dentro do critério de análise da normalidade do ato de gestão.

Nesta comparação entre simulação e negócio jurídico indireto dizer que no primeiro há “uma vontade real das partes de criar um artifício, uma forma negocial diversa da efetivamente querida”<sup>349</sup> ao tempo que, no segundo “os efeitos jurídicos próprios e peculiares a esse esquema negocial criado são realmente perseguidos pelas partes, influenciando em sua eleição e consecução”<sup>350</sup>. É bem verdade que a causa típica do negócio jurídico adotado pode ter a sua relevância diminuída, mas desde que ela seja perseguida e concretizada pelos contratantes que por motivos outros resolveram adotar aquela estrutura, não há que se cogitar que o negócio jurídico é simulado<sup>351</sup>.

O negócio jurídico indireto não pode ser confundido com a simulação. Como a redação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional tem no seu cerne o conceito do direito privado "dissimulação", não pode o operador do direito aplicar a

---

<sup>346</sup> BRITO, 2008, p. 108.

<sup>347</sup> BETTI, 1969, p. 375.

<sup>348</sup> BETTI, 1969, p. 383-384.

<sup>349</sup> MALERBI, 1984, p. 25.

<sup>350</sup> MALERBI, 1984, p. 25.

<sup>351</sup> ASCARELLI, 1965, p. 32.

interpretação sobre este conceito que melhor lhe aprouver para requalificar os fatos. Este conceito deve ser observado pela construção doutrinária e jurisprudencial que tem a dissimulação por simulação relativa.

O Código Civil de 2002, como já colocado acima, trouxe uma inovação em relação ao seu antecessor em relação à simulação, diferenciando-a em absoluta e relativa. A norma geral antielisão trouxe na sua redação a possibilidade de a autoridade administrativa desconsiderar os atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador.

No artigo 170 do CCB foi incluída outra novidade quanto a possibilidade de aproveitamento do negócio jurídico nulo para que produza efeitos, senão vejamos.

Art. 170. Se, porém, o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade.

O que se verifica deste artigo é o negócio jurídico nulo pode ser requalificado, o que significa retirar o ato ou fato jurídico de determinada categoria e colocá-lo em outra para reconhecer regime jurídico diverso daquele que as partes pactuaram. O fim almejado com esta operação intelectual é a determinação da extensão de um conceito legal que depende de uma compreensão prévia para a sua delimitação<sup>352</sup>.

Ocorre que, com base neste artigo a administração pública encontraria amparo legal para interpretar o negócio jurídico conforme a lei civil, o que é vedado pelo artigo 118 do CTN quando serão abstraídos os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos para a definição do legal do fato gerador, assim como a validade jurídica dos atos praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Deste modo, ainda que inválido o negócio jurídico simulado, a sua interpretação não deve considerar o negócio jurídico simulado. Pelo critério *sedes materiae*<sup>353</sup> de interpretação específica da norma de acordo com o instituto jurídico em que ele será aplicado, por isso prevalece o artigo 118 do CTN sobre o 170 do CCB.

A liberdade e a discricionariedade não existem para a administração pública em matéria tributária quando os atos praticados serão todos vinculados, por isso a administração

---

<sup>352</sup> MALERBI, 1984, p. 59

<sup>353</sup> BRITO, 2015, p. 44-46



pública deve se manter nos estritos limites delineados pela lei tributária e Constituição Federal<sup>354</sup>.

Com isso, resta evidente as diferenças entre abuso de direito, abuso de forma, simulação e dissimulação, bem como inaplicabilidade do artigo 170 do CCB, decerto que a validade dos negócios jurídicos é abstraída quando da análise do fato gerador. Somado a isso, como a administração pública não tem discricionariedade para interpretar os efeitos e validade de negócio jurídico, uma vez que a sua atividade é vinculada, sob o risco de ofender a segurança jurídica, legalidade e tipicidade tributária.

#### 4.3. A SIMULAÇÃO NA ANÁLISE DA ELISÃO FISCAL DE PESSOA FÍSICA

A simulação do ato ou negócio jurídico, como visto acima, é um dos argumentos utilizados pela administração pública para a realização do lançamento de ofício. O artigo 149, VII do CTN tem a previsão de que o lançamento poderá ser revisto quando houver dolo, fraude ou simulação. A pessoa física que quer realizar o planejamento tributário fica sujeita ao alvedrio da autoridade administrativa quanto à interpretação dos atos e negócios jurídicos praticados cuja finalidade é diminuir a carga tributária.

Reitere-se que, o negócio jurídico indireto realizado pelo contribuinte deve observar a sua causa, não obstante o motivo pelo qual se escolheu determinada via está no campo da autonomia privada do indivíduo. Sendo assim, esta pesquisa define a elisão fiscal de pessoa física como aquele praticado sem simulação, ou seja, que não existe nada a ser escondido e que todos os negócios jurídicos realizados com este fim são válidos e eficazes.

A liberdade de atuação da administração pública para tributar e requalificar atos e negócios jurídicos defenestra os princípios da legalidade e tipicidade além de aplicar verdadeira interpretação econômica e busca por propósito negocial nos planejamentos tributários de pessoa física. Por este motivo, foram escolhidos dois julgados do Conselho de Contribuintes, cuja escolha se deu pela repercussão e trabalhos de pesquisa já elaborados sobre ambos os casos e o principal motivo foi pelo fato de se tratar de elisão fiscal realizada por pessoa física.

A análise trazida tem o fito de demonstrar como a teoria do propósito negocial é aplicada no Brasil para requalificar o fato gerador da obrigação tributária pela administração pública sem que exista lei em matéria tributária que autorize a sua aplicação. Do mesmo modo, é aplicado o parágrafo único do artigo 116 do CTN, cuja constitucionalidade é

---

<sup>354</sup> MALERBI, 1984, p. 78

duvidosa, já que existe na doutrina posição para ambos os lados, mas que nesta pesquisa é considerado inconstitucional se considerado como norma geral antielisão. Mais grave ainda quanto a aplicação desta norma é que a sua eficácia depende da criação de procedimento por meio de lei.

Assim, o primeiro caso analisado é o Acórdão n. 104-21-954/2006 em que um atleta de alto rendimento recebia parte dos seus vencimentos como direito de imagem através de uma pessoa jurídica em que faziam parte atletas, técnicos, preparadores físicos e outros atores do meio do futebol. O atleta passou a integrar o quadro de sócios de uma sociedade empresária que já existia, mas que o fez com a finalidade de organizar o seu patrimônio de modo a se submeter a um menor ônus tributário.

O segundo caso analisado é o do treinador Luiz Felipe Scolari, conhecido como “Felipão”, que tem uma carreira de sucesso com passagens pela seleção brasileira de futebol tendo sido campeão mundial. Neste caso, o contribuinte constituiu com a sua esposa uma sociedade empresária para receber direitos de imagem por meio desta. O contribuinte, pessoa física, foi autuado duas vezes, todavia, o Acórdão 106-14-244/2004 tratou da prestação de serviço personalíssimo do treinador de futebol à Sociedade Esportiva Palmeiras

Em comum, estes casos tratam de elisão fiscal de pessoa física por meio da celebração de negócio jurídico indireto, decerto que, não obstante existir pessoa jurídica em ambos os casos, o foco está na pessoa física que almeja otimizar o seu patrimônio e pagar menos tributo. Nos dois casos ainda foi analisado pelos julgadores se existiu a prática de simulação.

Diferente dos casos de prestação de serviço por profissional autônomo que constituem pessoa jurídica para a prestação de serviços personalíssimos apresentadas no primeiro capítulo do desenvolvimento, trazidos já sob a égide da lei 11.196/05 que autorizou a constituição de pessoa jurídica para a prestação de serviços personalíssimos, os casos a seguir apresentados são anteriores à existência desta lei no ordenamento jurídico brasileiro.

O Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é um órgão aplicador do direito em matéria tributária e previdenciária que pertence ao Poder Executivo, logo, a sua discricionariedade em matéria tributária é limitada pela legalidade. Destaque-se que, os acórdãos a seguir apresentados foram julgados pelo Conselho de Contribuintes e servem como medida para observar as arbitrariedades cometidas por este órgão aplicador do direito que inova em sua atuação ao fazer as vezes do Poder Judiciário. Isto posto, passa-se à análise dos casos.

#### 4.3.1. Atleta de alto rendimento e a exploração da sua imagem

O atleta Donizete Oliveira, jogador de futebol, que gozou de relativa fama entre o final da década de 1980 e início dos anos 2000 tendo sido convocado para a seleção brasileira em algumas oportunidades, tal fato demonstra que se trata de um jogador de alto rendimento<sup>355</sup>. Por isso, é normal que o atleta tenha uma equipe que cuide da sua imagem e, conseqüentemente, da exploração da mesma.

Nos anos 2000 e 2001, o atleta era empregado do Cruzeiro Esporte Clube e tornou-se sócio da empresa Gol Consultoria Esportiva Ltda. por meio da qual recebia os direitos decorrente da cessão do uso de sua imagem pelo clube do qual era empregado<sup>356</sup>. Tal fato representa o exercício de um direito de um atleta de alto rendimento que recebe valores decorrentes da exploração da sua imagem no mercado.

Importante salientar que, o tratamento tributário mais benéfico ao contribuinte, pessoa jurídica, depende de um ato de escolha e organização do seu administrador ao escolher o regime de tributação mais favorável à atividade exercida. A escolha pelo regime jurídico das pessoas jurídicas pelo contribuinte decorre de um ato de vontade do mesmo<sup>357</sup>, pelo qual o indivíduo faz a escolha de suportar o ônus decorrente de uma estrutura de negócio jurídico típico, mas com o seu escopo atípico<sup>358</sup>.

O Fisco federal reconhece no acórdão que uma das atividades da pessoa jurídica constituída era a exploração e divulgação da imagem de atletas profissionais<sup>359</sup> de acordo com as folhas 6 e 7 do acórdão. Entretanto, o Fisco considera que os sócios da Gol Consultoria Esportiva Ltda. são atletas e membros da equipe técnica do Cruzeiro Esporte Clube, única fonte de recursos da sociedade empresária, o que se infere das folhas 37 a 39 do acórdão<sup>360</sup>. A

<sup>355</sup> CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; SANTOS, Celso Araújo. Caso Donizete Oliveira: tributação das receitas de contrato de uso de imagem auferidas por pessoa jurídica detida por desportistas – antes e depois do art. 129 da Lei 11.196/05. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (coord.). **Planejamento tributário: análise de casos**. Vol. 3. 1. ed. São Paulo: MP Editora, p.. 281-331, 2014. p. 284

<sup>356</sup> CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; SANTOS, Celso Araújo. Caso Donizete Oliveira: tributação das receitas de contrato de uso de imagem auferidas por pessoa jurídica detida por desportistas – antes e depois do art. 129 da Lei 11.196/05. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (coord.). **Planejamento tributário: análise de casos**. Vol. 3. 1. ed. São Paulo: MP Editora, p.. 281-331, 2014. p. 284

<sup>357</sup> MALERBI, 1984, p.

<sup>358</sup> DÓRIA, 1971, p. 54.

<sup>359</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 104-21954**. Brasília, DF, 18 de outubro de 2006. Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 23 mai. 2018.

<sup>360</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 104-21954**. Brasília, DF, 18 de outubro de 2006. Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 23 mai. 2018.

empresa não tinha funcionários e a administração pública não enxergava *affectio societatis* entre os indivíduos que compunham o quadro societário, pontos estes que não são relevantes, afinal, não cabe à administração pública fazer este juízo.

Outro ponto observado pelo Fisco foi que, quando da assinatura do contrato entre o atleta e o Cruzeiro Esporte Clube a estrutura escolhida naquele momento foi a cessão de direito de imagem diretamente do atleta para o clube. Todavia, somente depois da escolha desta estrutura de exploração da imagem do atleta é que o mesmo passou a integrar a sociedade Gol Consultoria Esportiva Ltda. que recebia o pagamento do direito de imagem do clube e o repassava ao atleta em forma de distribuição de lucro. Em suma, o contrato, segundo a informação que consta no Acórdão, foi firmado pela pessoa física, mas os valores foram recebidos pela pessoa jurídica<sup>361</sup>, conforme a folha 39 do acórdão, para depois serem distribuídos na forma de dividendos.

Como o artigo 10 da Lei n. 9.249/96 isenta as pessoas físicas do imposto de renda sobre lucros e dividendos recebidos e o contrato de cessão de imagem foi firmado pela sua pessoa jurídica com o clube, não houve o recolhimento do tributo por parte do atleta, o que levou o Fisco a fazer uma autuação. Saliente-se que, o que se discute na autuação é apenas o recebimento pelo atleta dos valores acordados no contrato de licença de uso de imagem através de pessoa jurídica, as demais verbas recebidas pelo atleta como salário, gratificações e direito de arena (Lei n. 9.615/98) não são discutidas.

O caso foi julgado no ano de 2006, pelo então Conselho de Contribuintes - atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) - cujo acórdão foi registrado sob o número 104-21.954. Entendeu o Fisco que a pessoa jurídica era um mero artifício para “transmudar a natureza dos rendimentos”<sup>362</sup> decerto que se tratava de uma verba de natureza trabalhista e não uma prestação de serviço. Ficou consignado no acórdão que, quando se trata de contrato personalíssimo é impossível que o serviço seja prestado por pessoa diversa, seja ela física ou jurídica. No mesmo acórdão os conselheiros registram que o contrato de exploração da imagem do atleta é contrato de trabalho de natureza personalíssima. Ponto importante a ser observado é que não existe vedação para que o atleta licencie sua imagem

---

<sup>361</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 104-21954**. Relator Pedro Paulo Pereira Barbosa. Brasília, DF, 18 de outubro de 2006. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 23 mai. 2018. p. 39

<sup>362</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 104-21954**. Relator Pedro Paulo Pereira Barbosa. Brasília, DF, 18 de outubro de 2006. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 23 mai. 2018.

para uma empresa e que esta, por sua vez, sublicencie ao clube, situação que se verifica no caso em comento<sup>363</sup>.

Ocorre que, no caso de Donizete Oliveira, o Fisco entendeu que houve dissimulação, muito embora registre no acórdão que houve simulação, pois, a Gol Consultoria Esportiva Ltda. representa a realização a um negócio jurídico indireto pelo atleta para receber os valores decorrentes da cessão de uso da sua imagem ao clube. A personalidade jurídica da Gol Consultoria Esportiva Ltda. foi desconsiderada para alcançar a pessoa física. Esta conduta representa a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN que está com a eficácia suspensa em razão da ausência de lei que regule o procedimento.

Outro ponto fulcral na discussão é o de que, ainda que o clube não use a imagem do atleta em outras ações que não vinculadas ao futebol, atividade pela qual tem vínculo empregatício com o clube, tal fato não significa que houve simulação ou tentativa de fraude. Após a cessão a faculdade quanto à exploração da imagem é do detentor da licença de uso que pode escolher não usar<sup>364</sup>.

Como argumento de defesa do contribuinte foi ventilado o artigo 129 da lei 11.196 de 2005 para que o serviço personalíssimo prestado pudesse ser feito através da pessoa jurídica, o que foi refutado pela administração tributária. Segundo o argumento dos Conselheiros, a regra utilizada entrou no ordenamento jurídico depois da ocorrência do fato gerador. Todavia, a tese suscitada é uma norma interpretativa tributária que pode retroagir para alcançar fatos geradores anteriores à sua criação<sup>365</sup>. O contribuinte, pessoa física que queira realizar elisão fiscal através da constituição de pessoa jurídica tem no artigo 129 da lei 11.196 de 2005 uma ferramenta valiosa para a sua concretização. Para que o contribuinte possa exercer o seu direito de planejar pagar tributos dentro da legalidade e sem se submeter ao alvedrio da autoridade administrativa é imprescindível saber os limites do poder de tributar na relação direito privado e elisão fiscal.

Com isso, depreende-se que no caso Donizete Oliveira Julgado pelo Conselho de contribuintes, não existia uma consonância entre a estrutura escolhida quando da celebração do negócio jurídico entre o atleta e o clube para a licença de uso de imagem. Este foi o principal motivo para que o Fisco Federal entendesse que se tratava de dissimulação o pagamento do direito de imagem à sociedade empresária Gol Consultoria Esportiva Ltda. da

---

<sup>363</sup> CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; SANTOS, Celso Araújo. Caso Donizete Oliveira: tributação das receitas de contrato de uso de imagem auferidas por pessoa jurídica detida por desportistas – antes e depois do art. 129 da Lei 11.196/05. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (coord.). **Planejamento tributário: análise de casos**. Vol. 3. 1. ed. São Paulo: MP Editora, p.. 281-331, 2014. p. 308

<sup>364</sup> CASTRO; SANTOS, 2014. p. 309

<sup>365</sup> CASTRO; SANTOS, 2014. p. 329.

qual o atleta se tornou sócio e que, posteriormente, era repassado ao atleta como distribuição de dividendos. O negócio jurídico dissimulado foi desconsiderado pelo Fisco Federal que aplicou o parágrafo único do artigo 116 do CTN cuja eficácia está suspensa pela ausência de procedimento previsto em lei. Deste modo, não há segurança jurídica para que o contribuinte, pessoa física, realize o planejamento tributário, decerto que a administração pública pode extrapolar os limites da sua atuação e tributar os atos e negócios jurídicos da forma que for mais conveniente à arrecadação do Estado.

#### **4.3.2. Planejamento tributário realizado por treinador de futebol**

O treinador de futebol, Luiz Felipe Scolari, conhecido como “Felipão”, com passagens por grandes clubes nacionais e internacionais, além de ter comandado a seleção brasileira de futebol masculino por duas vezes e o selecionado se Portugal, o que comprova o seu sucesso na carreira e reconhecimento como profissional. Este profissional realizou planejamento tributário com a intenção de minorar a alta carga tributária a que ele, contribuinte pessoa física, se submetia ao receber contraprestação pelo trabalho realizado, assim como os demais direitos consignados no contrato com os clubes que poderiam vir a contratá-lo, o que é comum no esporte quanto ao direito de imagem.

No ano de 1995, com o intuito de realizar elisão fiscal, Felipão resolveu constituir uma pessoa jurídica, a L. F. Promoções, serviços e representações Ltda., em que a sua esposa era a sócia com 5% das cotas e o treinador detinha 95% das cotas societárias. No presente caso, indubitável o *affectio societatis*, como ficou comprovado nos autos do procedimento administrativo fiscal. Quando Felipão e sua esposa constituíram a pessoa jurídica, ele prestava serviços ao Grêmio Football Porto Alegrense.

Após 3 (três) anos, em 1999, a sociedade empresária constituída começou a prestar serviços de natureza personalíssima à Sociedade Esportiva Palmeiras, tomadora do serviço que fez consignar no instrumento que o contrato tinha como objeto a prestação de serviços técnicos relativos ao treinamento da equipe profissional de futebol e na supervisão das equipes amadoras, com cláusula que previa que a prestação dos serviços deveria ser realizada obrigatoriamente por Luiz Felipe Scolari<sup>366</sup>, portanto, pela omissão inexistente prejuízo quanto a participação de outros profissionais na prestação do serviço. Não é demais lembrar que o

---

<sup>366</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 104-20915**. Relator Pedro Paulo Pereira Barbosa. Brasília, DF, 11 de agosto de 2005. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 23 mai. 2018.

Código Civil não proíbe que os cônjuges sejam sócio, com exceção das hipóteses de adoção do regime de comunhão universal de bens e separação obrigatória, na forma do artigo 977<sup>367</sup>.

Quando da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) por Felipão, constavam os valores decorrentes da distribuição de lucros e dividendos da L. F. Promoções, serviços e representações Ltda. – isentos de Imposto de Renda Pessoa Física – pela prestação de serviço à Sociedade Esportiva Palmeiras, o que implicou numa autuação do contribuinte, pessoa física. A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre/RS julgou procedente a autuação para considerar que houve simulação na relação entre prestador e tomador, quando foi requalificada a natureza do rendimento para que o mesmo fosse tributado como Imposto de Renda Pessoa Física, cuja valor a ser recolhido era maior. Ficou determinada ainda a aplicação de uma multa de 150%<sup>368</sup>.

Foi apresentado o Recurso Voluntário nº 141.697, interposto por Felipão, Deste modo, o Conselho de Contribuintes ao julgar o caso, cuja sessão de julgamento ocorreu em 11 de agosto de 2005.

É importante destacar que não existe proibição de no ordenamento jurídico brasileiro para a prestação de serviços, ainda que personalíssimos, por meio de pessoa jurídica. Ao contrário disto, a Constituição Federal garante uma ampla liberdade para a constituição de pessoas jurídicas para o desenvolvimento de atividades econômicas<sup>369</sup>. Desde que não haja abuso de personalidade jurídica pelo desvio da finalidade ou confusão patrimonial, não pode o Estado desconsiderar a constituição da sociedade empresária para atingir o patrimônio das pessoas físicas que estão “por trás”, o que resta claro no artigo 50 do Código Civil.

O Estado brasileiro é de iniciativa dualista, sendo que a intervenção do Estado na economia é exceção e Estado social moderado garante liberdade de trabalho, liberdade de iniciativa econômica e liberdade de apropriação e gozo de bens<sup>370</sup>. É cediço que, a dignidade humana, a valorização social do trabalho e a livre iniciativa caminham *pari passu*, por isso, quando da análise de casos, e preciso que sejam todos eles observados. Para que se verifique a existência de vínculo de emprego, é imprescindível a observância de algumas características no trabalho prestado: a pessoalidade na prestação, não-eventualidade, subordinação e remuneração mediante salário<sup>371</sup>.

---

<sup>367</sup> BRASIL, 2002.

<sup>367</sup> GOMES, O., 2016, p. 332.

<sup>368</sup> SCHOUERI, 2010. p. 116-119.

<sup>369</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 209

<sup>370</sup> BRITO, 2016b, p. 41

<sup>371</sup> BRASIL, 1943.

Ocorre que, quando do julgamento do junto ao Conselho de Contribuintes, os conselheiros utilizaram o argumento de que se tratava de um serviço personalíssimo, o que implicaria na existência de uma suposta pessoalidade na relação, mas deixaram de observar se existia subordinação na relação entre Felipão e a Sociedade Esportiva Palmeiras<sup>372</sup>. A subordinação é medida pelo da autonomia da vontade do trabalhador que transfere ao empregador ou tomador de serviço o poder ou parte dele sobre o conteúdo da atividade<sup>373</sup>. O voto do conselheiro relator, Nelson Mallmann, é omissivo quanto a eventual controle da Sociedade Esportiva Palmeiras quanto aos trabalhos realizados pelo treinador, outro elemento que poderia demonstrar uma relação de subordinação entre o clube e Luiz Felipe Scolari.

Como entender que houve simulação relativa ou absoluta neste caso? A simulação absoluta ocorre quando as partes não pretendem realizar o ato jurídico, sendo que, o ato simulado não acoberta outro. A simulação relativa, por seu turno, ocorre quando as partes realizam ato jurídico diverso do ato aparente.

O que se verifica neste caso é que, a sociedade empresária - a L. F. Promoções, serviços e representações Ltda. - constituída por Felipão e sua esposa foi criada três anos antes à celebração do contrato de prestação de serviço junto ao tomador Sociedade Esportiva Palmeiras. Outro fator importante é que não houve comprovação de abuso de personalidade jurídica da L. F. Promoções, serviços e representações Ltda. por desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Os tributos e contribuições devidos, decorrentes da relação com os tomadores de serviços foram pagos antes da distribuição de lucros, tudo em consonância com a lei.

Por fim, o mais importante, é a inexistência na legislação civil ou tributária que impedisse ao tempo da autuação que fosse realizada a prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas<sup>374</sup>. O Conselho de Contribuintes entendeu, após a apresentação de Recurso Voluntário deu provimento parcial ao mesmo para considerar que não houve simulação, o que descaracterizaria a requalificação da obrigação tributária, decerto que, sem a simulação, a aplicação do artigo 149, VII do CTN restaria impossibilitada, todavia, o contribuinte teve os rendimentos requalificados como verba recebida pela prestação de

---

<sup>372</sup> MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Caso Felipão e caso Ratinho: o mito da impossibilidade de pessoas jurídicas prestarem serviços artísticos ou intelectuais e seus reflexos tributários. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (coord.). **Planejamento tributário: análise de casos**. 2. ed. São Paulo: MP Editora, p. 245-267, 2014, v. 1. p. 255.

<sup>373</sup> ROBORTELLA, Luiz Carlos Amorim. Novas tendências do mercado de trabalho: crise do trabalho subordinado, crescimento do trabalho autônomo e de pessoas jurídicas. In: ANAN JR., Pedro (et. al). **Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas: aspectos legais, econômicos e tributários**. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 118.

<sup>374</sup> MONTEIRO, 2014, p. 265.



serviço por pessoa física para se submeter à exação do Imposto de Renda Pessoa Física. Inexiste segurança jurídica na tentativa de realizar planejamento tributário, pois no caso acima foi realizado um negócio jurídico indireto<sup>375</sup> e os fins que vincularam as partes no contrato foram perseguidos. Além disto, o negócio entabulado entre as partes que deve ser interpretado pelos tipos estruturais<sup>376</sup> com fulcro no critério *sedes materiae*<sup>377</sup>, deveria ter os seus efeitos em matéria tributária mantidos pela administração pública.

---

<sup>375</sup> MALERBI, 1984, p. 25.

<sup>376</sup> XAVIER, 2001, p. 35.

<sup>377</sup> BRITO, 2015, p. 44-46.

## 5. CONCLUSÃO

Diante do que foi exposto nesta pesquisa constata-se que o tema da insegurança jurídica do planejamento tributário do contribuinte pessoa física é um campo de pesquisa que deve ser mais explorado e representa um horizonte de novas discussões dentro das discussões sobre o planejamento tributário. É preciso estar aberto para a evolução e desenvolvimento do direito com o rigor que o campo do direito tributário exige para a sua aplicação.

O planejamento tributário, como elisão fiscal, é uma previsão de gastos do contribuinte que dizem respeito diretamente ao seu patrimônio. Como a propriedade é direito fundamental de primeira dimensão, o contribuinte pode utilizar a técnica do planejamento tributário para a proteção do seu patrimônio. Esta proteção consiste na defesa de direitos patrimoniais e limitações da atuação da Administração Pública conforme a legalidade e tipicidade tributárias. Assim, a elisão fiscal encontra-se no limite da licitude dos atos do contribuinte que escapam à realização do disposto na hipótese do fato gerador.

O Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é órgão aplicador do direito, vinculados à administração pública e não podem inovar quanto à legislação tributária, do contrário estariam usurpando a função inerente ao Poder Legislativo. Este órgão aplicador do direito adotou a teoria do propósito negocial, ausente de previsão legal, para julgar os casos de planejamento tributário autuados pelo Fisco Federal.

A utilização da teoria do propósito negocial é uma flagrante violação à segurança jurídica, princípio do qual se depreendem outros princípios como a legalidade e a tipicidade tributária, estes, por sua vez, são limitadores da atividade estatal. O CARF, como órgão vinculado à administração pública utiliza a teoria como fundamento da requalificação do fato gerador da obrigação tributária. Na pesquisa ficou demonstrado ainda que, estes critérios, quando aplicados conjuntamente em exemplos trazidos, são insuficientes para determinar se o contribuinte, pessoa física, incorreu na prática de simulação ou fraude, que são hipóteses de planejamento tributário ilícito. Exemplo que promove a hecatombe da teoria é a constituição de sociedade unipessoal por profissional autônomo para a prestação de serviços personalíssimos quando o regime jurídico de tributação pode ser mais vantajoso ao contribuinte prestador de serviço, mesmo que, a prestação do serviço deste profissional não sofra mudanças pela constituição da pessoa jurídica.

Reitere-se que, em razão dos princípios da segurança jurídica, tipicidade e legalidade tributária são pilares do direito tributário, ramo do direito público que impõe limites à intervenção da administração pública no patrimônio do particular. Neste sentido, a ideia de

autotributação, quando o contribuinte precisa autorizar por meio de seus representantes (Congresso Nacional) que a administração pública o tribute dentro dos estritos limites definidos na lei. Desta forma, a inovação na jurisprudência administrativa que utiliza a doutrina do propósito negocial, sem previsão legal no Brasil, para desconsiderar planejamento tributário realizado pelo contribuinte que não tenha incorrido em abuso de direito é um ato arbitrário e, sobretudo, abusivo do Estado para com aqueles que buscam organizar o seu patrimônio.

A legislação brasileira trouxe novas figuras que facilitaram e deram maior robustez jurídica aos contribuintes pessoas físicas para realizarem planejamento tributário com o advento da lei n. 12.441 de 2011 que trouxe uma inovação no ordenamento jurídico: a possibilidade de criar Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI). Esta alternativa trouxe reflexos no direito tributário porque a inibiu a prática de simulação com a constituição de sociedades empresárias com falsos para que o empresário pudesse ter atividade através de uma pessoa jurídica. De outro modo, o empresário, pessoa física, registrado no cartório pode adotar a sociedade unipessoal que implicou na submissão a um novo regime jurídico. Somado a isto, tem o regime de tributação do Simples Nacional que facilitou a arrecadação e diminuiu o ônus fiscal de algumas atividades quando feita de maneira planejada esta opção, trazendo mais segurança jurídica ao contribuinte. Ainda quanto a legislação que permitiu uma maior segurança jurídica aos contribuintes pessoa física que querem fazer planejamento tributário observa-se a lei ordinária n. 11.196 de 2005, no artigo 129, tornou expressa a possibilidade de profissional autônomo prestar serviço personalíssimo através de pessoa jurídica muito embora não existisse vedação para esta prática.

A elisão fiscal só pode ser realizada pela existência de princípios o Estatuto do Contribuinte como a segurança jurídica, legalidade e tipicidade que limitam a intervenção do Estado no patrimônio do particular. Destaque-se que, a medida provisória tem força de lei, mas é diferente de lei, pois não tem as características da permanência e da pluralidade na elaboração, ainda que tenha as outras características que são a generalidade, abstração e compulsoriedade. Desta forma, quando se trata de legalidade tributária se refere à lei, salvo as exceções que a própria Constituição Federal traz no seu bojo, que não incluem medida provisória.

A legalidade tributária deve ser observada na forma dos artigos 146 e 146-A da Constituição Federal por meio de lei complementar para a descrição genérica das hipóteses do fato gerador. Da característica da generalidade da lei é que se depreende a possibilidade de formação de tipos que integram a hipótese do fato gerador tributário, portanto, a tipicidade

decorre da legalidade. Como o núcleo do tipo tributário está no elemento material da hipótese do fato gerador, que, por sua vez, está descrito na Constituição Federal, que é rígida, o tipo tributário é cerrado

A tipicidade decorre da legalidade, todavia, desta tipicidade existem princípios corolários como o da seleção, *numerus clausus*, exclusivismo e determinação, cuja função é exaurir o conteúdo da lei tributária para trazer ao contribuinte a segurança e previsibilidade necessárias à relação com a Administração Pública. Os tipos se dividem em funcional e estrutural, sendo que no primeiro o resultado econômico deve ser perseguido quando da análise do ato ou negócio jurídico para fins de tributação, quanto ao segundo o que deve ser levado em consideração é a forma do ato ou negócio jurídico é o essencial para fins de tributação. O artigo 118 do CTN determina que os efeitos econômicos não serão considerados quando da interpretação do fato gerador, motivo pelo qual no direito brasileiro só existem tipos estruturais na interpretação dos negócios jurídicos celebrados já que a interpretação é jurídico-formal.

A existência de uma norma geral antielisão no sistema tributário brasileiro ofende a legalidade e a tipicidade, pois existe o legítimo direito do contribuinte de resistir ao pagamento tributos. Então, uma norma antielisão é inconstitucional em razão de esta norma ter a finalidade de abolir uma garantia individual, cláusula pétrea da Constituição Federal. O parágrafo único do artigo 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar Federal n. 104 de 2001, desde que o procedimento a que sua redação faz menção seja criado, proporcionará uma liberdade à administração pública incompatível com os princípios da legalidade e tipicidade que orientam a sua atuação. O parágrafo único do artigo 116 do CTN quando conflitado com o artigo 118 da mesma lei, diante da antinomia aparente, pelo critério de interpretação *sedes materiae*, que integra o critério da especificidade na resolução do conflito de normas deve prevalecer o artigo 118 do CTN.

A inclusão pela Lei Complementar Federal 104 de 2001 do parágrafo único no artigo 116 do CTN só se torna útil se for compreendido que o artigo 149, VII da mesma lei não previa a possibilidade de lançamento de ofício de atos dissimulados, uma vez que já permitia a autoridade administrativa fazer o lançamento tributário nos casos de simulação (absoluta), fraude e dolo. Consequência disto é que o dispositivo de lei é uma norma geral antievasão. A norma geral antievasão só produzirá efeitos quando o procedimento para a descon sideração do ato ou negócio jurídico considerado dissimulado for criado por meio de lei ordinária, todavia o Fisco tem utilizado a descon sideração mesmo sem lei, conforme os casos analisados de planejamento tributário de pessoa física. Esta lei ordinária que criará o procedimento de

desconsideração do ato ou negócio jurídico simulado não poderá inovar para determinar alcance e conteúdo de formas, conceitos e institutos de Direito Privado, já que para este fim é preciso utilizar a fonte lei complementar federal.

A elisão fiscal de pessoa física pode ser feita como planejamento sucessório por meio da constituição de *holding* patrimonial familiar que é uma forma de organização do patrimônio da pessoa física que não possui critérios objetivos para a definição da sua legalidade como idade mínima do autor ou que este exerça um ofício em que esteja em constante risco de vida previsto em lei. Entende-se que, o contribuinte pode realizar negócio jurídico com a aparência de planejamento sucessório, mas com a finalidade precípua de promover uma elisão fiscal de pessoa física pela ausência de critérios insculpidos em lei para que o Fisco aplique objetivamente para verificar se houve fraude ou simulação.

Com base na integração da lei tributária prevista no artigo 109 do CTN, esta é uma norma sobre como fazer normas na qual lê-se que os “princípios gerais de direito privado serão utilizados para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas”, apenas. Quanto aos efeitos tributários dos institutos, conceitos e forma de direito privado quem o determinará será o legislador tributário, que pelo critério *sedes materiae* de interpretação, por meio do qual deve prevalecer a interpretação específica do campo do direito sob análise, portanto, não será feita uma interpretação privatística pela autoridade administrativa ou pelo Poder Judiciário. Sendo assim, até quanto ao termo dissimulação, previsto no parágrafo único do artigo 116 do CTN deve ser o mesmo interpretado sob as luzes do critério *sedes materiae* pelo legislador tributário.

Para a segurança do contribuinte que quer realizar praticar a elisão tributária os tipos tributários não devem ter lacunas, ou pelo menos devem evitar ao máximo descrevendo a conduta em abstrato, por isso o legislador deve descrever a norma de maneira densa e clara os tipos contidos na hipótese do fato gerador tributário. Por seu turno, o contribuinte deve ter a certeza do seu direito através da norma, cabendo ao contribuinte recorrer ao Judiciário para resguardar seus direitos e garantias. Reitera-se, por isso, que as presunções e ficções jurídicas não podem ser utilizadas para exigir tributo do contribuinte que não realizou ato ou negócio jurídico sujeito à tributação.

Com esta segurança jurídica, prevista no Estatuto do Contribuinte, o negócio jurídico indireto pode ser utilizado como meio para realizar elisão fiscal por pessoas físicas na busca pela diminuição da carga tributária. O negócio jurídico indireto é a utilização de estrutura típica de negócio jurídico com escopo atípico e é lícito o seu uso, desde que a causa e regime jurídico do negócio jurídico escolhido sejam respeitados pelas partes que o celebram,

independente do motivo que as levou àquela escolha, como no exemplo demonstrado da criação de sociedade empresária para o recebimento de alugueis. A ausência de causa no negócio jurídico indireto com a finalidade de realizar elisão fiscal resulta na simulação relativa praticada pelo contribuinte e, conseqüentemente, na possível conversão da elisão em evasão fiscal.

A evasão fiscal passa pela prática de condutas consideradas ilícitas que podem ser definidas como o abuso de direito como gênero, do qual a simulação e fraude são espécies. A doutrina e a medida provisória n. 66 de 2002, no seu trecho que não foi convertido em lei, tratam do abuso de forma como negócio jurídico indireto. O negócio jurídico indireto é um meio pelo qual o contribuinte apenas usa a estrutura de um negócio jurídicos típico para uma causa atípica. Colocar o negócio jurídico indireto do lado do ilícito é condicionar a realidade e necessidade de desenvolvimento dos negócios jurídicos ao interesse econômico da administração pública.

Para que o planejamento tributário seja considerado evasão é preciso verificar a simulação absoluta e esta ocorre quando as partes firmam negócio jurídico do qual não querem que os seus tenham os seus efeitos concretizados. Esta forma de simulação não se confunde com a dissimulação, ou simulação relativa, que ocorre quando as partes celebram negócio jurídico com a finalidade de acobertar outro negócio jurídico que eles não querem evidenciar.

Na pesquisa ficou demonstrado que o negócio jurídico considerado nulo recebe este tratamento porque fora praticado a partir de uma infração a preceito legal de ordem pública ou ainda a uma norma imperativa, um acontecimento volitivo ilícito, deste modo, o artigo 170 do Código Civil traz a possibilidade de aproveitar do negócio jurídico considerado nulo os requisitos de outro, quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade. Este artigo não tem aplicação no direito tributário já que o artigo 109 do CTN é cristalino quando determina que os efeitos dos institutos, conceito e formas serão determinados pelo legislador tributário. Para reforçar a inaplicabilidade do artigo 170 do CCB nas demandas tributárias, da interpretação do fato gerador serão abstraídos quaisquer efeitos econômicos, recaindo uma análise jurídico-formal sobre o fato gerador tributário, na forma do artigo 118 do CTN, independente da eficácia ou validade do negócio jurídico. Ademais, ainda que não existissem tais artigos CTN, este grau de discricionariedade que seria exercido pela autoridade administrativa com a aplicação do artigo 170 do CCB seria incompatível com a legalidade administrativa no campo tributário.

Restou demonstrado que, mesmo com a administração pública impossibilitada de agir de maneira discricionária para considerar um planejamento tributário ilícito mediante a aplicação da teoria do propósito negocial, o mesmo foi aplicado pelo Conselho de Contribuintes. Constatou-se o equívoco nos exemplos demonstrados no trabalho em que ora aplica o parágrafo único do artigo 116 do CTN que não possui eficácia pela ausência de procedimento previsto em lei, ora requalificando o fato gerador para tributar de maneira mais favorável a si, ainda que não tenha sido identificada simulação. Como órgão aplicador do direito, o Conselho de Contribuintes extrapolou os limites da sua atuação usurpando poderes do legislativo e do judiciário ao intervir na autonomia privada do contribuinte pessoa física que realizou elisão fiscal com o intuito de se submeter a uma menor carga tributária, uma vez que tem a liberdade de escolher a forma como irá organizar o seu patrimônio, assim como tem a liberdade de exercício da atividade profissional e o direito à propriedade do contribuinte.

Com isso, na pesquisa ficou constatado que, muito embora não possam ser aplicadas a teoria do propósito negocial, a interpretação econômica e a inconstitucional norma geral antielisão, o Poder Executivo os aplica nos casos analisados de elisão fiscal de pessoa física. Para os exemplos apresentados que não são tributados, resta a insegurança, pois não se sabe até quando será conveniente à administração pública aplicar uma das formas acima apontadas que ofendem a legalidade e a tipicidade em matéria tributária. O comportamento do Poder Executivo frente aos planejamentos tributários de pessoa física que foram analisados vem defenestrando o direito do contribuinte, que opta pela elisão fiscal através de negócio jurídico indireto em busca de um menor ônus tributário, mas que, ao seu alvedrio, desconsidera os atos e negócios jurídicos praticados com o intuito de aumentar a arrecadação.

## REFERÊNCIAS

- ABREU FILHO, José. **O negócio jurídico e sua teoria geral**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. Brasília: Malheiros, 2012.
- ALVES, Alexandre Ferreira de Assumpção. A empresa familiar individual de responsabilidade limitada. In COELHO, Fábio Ulhoa; FÉRES, Marcelo Andrade (coord.). **Empresa familiar: estudos jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ALVES, José Carlos Moreira. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. In: **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2002.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- ASCARELLI, Tullio. **Negócio jurídico indirecto**. Lisboa: Jornal do fôro, 1965.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). NBR 6023: 2002. Informação e documentação – Referências – Elaboração. Rio de Janeiro, ago. 2002.
- \_\_\_\_\_. NBR 6028: 2002. Informação e documentação – Resumo – Apresentação – Elaboração. Rio de Janeiro, ago. 2002.
- \_\_\_\_\_. NBR 10520: 2002. Informação e documentação – Apresentação de citações em documentos. Rio de Janeiro, ago. 2002.
- \_\_\_\_\_. NBR 14724: 2005. Informação e documentação – Trabalhos Acadêmicos – Apresentação. Rio de Janeiro, dez. 2005.
- BAHIA. **Lei n. 4826 de 27 de janeiro de 1989**. Institui o Imposto sobre Transmissão “*causa mortis*” e doação de quaisquer bens ou direitos (ITD). Disponível em <[http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/Lei\\_ITD.pdf](http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/Lei_ITD.pdf)>. Acesso em 20 de ago. 2018.
- BALEEIRO. Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1958.



BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. Ed. São Paulo: LEJUS, 2004.

BETTI, Emílio. **Teoria geral do negócio jurídico**. Coimbra: Coimbra editor, 1969, t. 1.

BLANK, Joshua D.; STAUDT, Nancy. Corporate Shams. In **New York University Law Review**. Vol. 87. Publicado em dez. 2012. Disponível em <<https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=350017064003084120064101100083097119097014088087016004031104067030089006066069013030032012051099111045001108064008087121076029058073017052065017068000124029020095004076031118120071125115083027126116081076079082069073092120014010114072088104108085121&EXT=pdf>>. Acesso em 17 de fev. 2018, pp. 1680-1681 e 1694.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão Tributária: licitude e abuso de direito**. Curitiba, Juruá, 2006.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2015.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 23 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943**. Aprova a Consolidação das Leis Trabalhistas. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del5452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm)>. Acesso em: 23 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. **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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 23 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 7.739, de 16 de março de 1989**. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L7739.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7739.htm)>. Acesso em: 23 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2002/lei-10406-10-janeiro-2002-432893-norma-atualizada-pl.pdf](http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2002/lei-10406-10-janeiro-2002-432893-norma-10406-10-janeiro-2002-432893-norma-atualizada-pl.pdf)>. Acesso em: 01 abril 2018.

\_\_\_\_\_. **Medida provisória nº 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. 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: 02 mar. 2018.

BRASIL. **Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.** Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei no 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis nos 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei no 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis nos 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm)>. Acesso em: 02 abril 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 23 dez. 2016.

\_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 1500, de 29 de outubro de 2014.** Dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto sobre a

Renda das Pessoas Físicas. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=57670&visao=anotado>>. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 104-20915**. Relator Pedro Paulo Pereira Barbosa. Brasília, DF, 11 de agosto de 2005.

Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 102-47336**. Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Brasília, DF, 26 de janeiro de 2006. Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 23 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta nº 87, de 30 de abril de 2012**. Auditor Fiscal Cesar Roxo Machado. Disponível em:

<[http://www.lex.com.br/legis\\_23450427\\_SOLUCAO\\_DE\\_CONSULTA\\_N\\_87\\_DE\\_30\\_DE\\_ABRIL\\_DE\\_2012.aspx](http://www.lex.com.br/legis_23450427_SOLUCAO_DE_CONSULTA_N_87_DE_30_DE_ABRIL_DE_2012.aspx)>. Acesso em: 10 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta nº 98, de 16 de maio de 2012**. Auditor Fiscal Ricardo Diefenthaeler. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=67228>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 63.486-SP**. Relator: Ministro Aliomar Baleeiro, julgado em 29 de novembro de 1967. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160566>>. Acesso em: 24 mai. 2018.

BRITO, Edvaldo. **Limites da revisão constitucional**. 1.ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1993

\_\_\_\_\_. **A teoria do contrato e o contrato com pessoa a declarar no projeto de Código Civil**. Tese apresentada ao concurso para professor titular do Departamento de Direito Civil, Área de Direito Civil da Faculdade de Direito, da Universidade de São Paulo. Trabalho fornecido pelo Autor, São Paulo: 2001

\_\_\_\_\_. Aspectos constitucionais da tributação. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **Caderno de pesquisas tributárias**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

\_\_\_\_\_. Planejamento Tributário: o legítimo direito de resistir ao pagamento de tributos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, p. 95-120, 2008.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário**: impostos, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimos compulsórios. São Paulo: Atlas, 2015.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e Constituição**: estudos e pareceres. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016a.

\_\_\_\_\_. **Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016b.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil no Século XXI**: uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CARNEIRO, Murilo; FORCENETTE, Rodrigo; IGNÁCIO, Sérgio da Silva. **Planejamento Tributário para pessoas físicas**. 1.ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2016.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; SANTOS, Celso Araújo. Caso Donizete Oliveira: tributação das receitas de contrato de uso de imagem auferidas por pessoa jurídica detida por desportistas – antes e depois do art. 129 da Lei 11.196/05. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (coord.). **Planejamento tributário**: análise de casos. Vol. 3. 1. ed. São Paulo: MP Editora, pp. 281-331, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Tributação ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação da UFC. Fortaleza, v. 32, jul-dez. 2012, p. 101-115.

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **Segurança jurídica e tipicidade tributária**. 1. Ed. Salvador: Edições JusPODIVM, 2007.

CHEDIAK, Julian; BRAGANÇA, Alberto de Orleans e. Notas Sobre as Sociedades de Advogados no Novo Código Civil. Rio de Janeiro: CESA – Centro de Estudos das Sociedade de Advogados *apud* NUNES, Márcio Tadeu Guimarães. **EIRELI – A tutela do patrimônio de afetação**: o reforço à proteção do patrimônio pessoal do empreendedor à luz da lei n. 12.441/2011. 1.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal**: o parágrafo único do artigo 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária**. Disponível em <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/teoria-da-evasao-e-da-elisao-em-materia-tributaria/>>. Acesso em: 01 jun. 2015.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário**: teoria e prática. 1.ed. 2. Tir. São Paulo: Saraiva, 2015.

CRISTIANO, Romano. **Empresa individual e a personalidade jurídica**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

DIAS, Karen Jureidini. Consórcio, SCP, SPE e planejamento tributário. In: PRADO, Roberta Nioac (coord.). **Empresas familiares: uma visão interdisciplinar**. 1. ed. São Paulo: Noeses, pp. 345-382, 2015.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 1.ed. São Paulo: Livraria dos Advogados Editora Ltda., 1971.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. 1.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FURLAN, Anderson. **Elisão fiscal**: reflexões sobre sua evolução jurídico-doutrinária e situação actual. Coimbra: Almedina, 2007.

GOMES, Orlando. **Sucessões**. 14. ed. rev. atual. e aum. por Mario Roberto Carvalho de Faria. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

\_\_\_\_\_. **Introdução ao direito civil**. 21. ed. rev. e atual. por Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2008.

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

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

KIGNEL, Luiz; LONGO, José Henrique; PHEBO, Márcia Setti. **Planejamento sucessório**. São Paulo: Noeses, 2014.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 6. ed. Fundação Calouste Gulbenkian: Lisboa, 1997, p. 665.

LEITE, Eduardo de Oliveira. **Comentários ao Novo Código Civil**: do direito das sucessões (art. 1.784 a 2.027). Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade: análise crítica do parágrafo único do artigo 116 do CTN In ROCHA, Valdir Oliveira (org.). **O planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. (Coord.). **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 2010.

\_\_\_\_\_. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

\_\_\_\_\_. **Responsabilidade pessoal do agente público por danos causados ao contribuinte**: uma arma contra o arbítrio do fisco. São Paulo: Malheiros, 2017.

MACHADO, Schubert de Farias; MACHADO, Hugo de Brito. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

\_\_\_\_\_. Fundamentos jurídicos do planejamento tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Eduarda Cotta.  **Holding Familiar e suas vantagens**: planejamento econômico e jurídico do patrimônio e da sucessão familiar. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: complementabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi. 1966. V. 53.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Caso Felipão e caso Ratinho: o mito da impossibilidade de pessoas jurídicas prestarem serviços artísticos ou intelectuais e seus reflexos tributários. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (coord.). **Planejamento tributário: análise de casos**. 2. ed. São Paulo: MP Editora, pp. 245-267, 2014, v. 1.

NUNES, Márcio Tadeu Guimarães. **EIRELI – A tutela do patrimônio de afetação: o reforço à proteção do patrimônio pessoal do empreendedor à luz da lei n. 12.441/2011**. 1.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

PAXTON, Robert O. **A anatomia do Fascismo**. São Paulo: Paz e Terra, 2007.

PELINGEIRO, Rubem; SOUZA, Antônio Carlos Garcia de. Tributação das empresas individuais de responsabilidade limitada que desenvolvem atividades de natureza intelectual. In: ANAN JÚNIOR, Pedro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Empresa Individual de Responsabilidade Limitada – EIRELI: aspectos econômicos e legais**. São Paulo: MP Editora, pp. 39-50, 2012.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 21. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006, v. 1.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Planejamento tributário. p. 600 – 620 In MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016.

\_\_\_\_\_. O princípio da segurança jurídica em face da mudança da jurisprudência tributária. In Rocha, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**, volume 10. São Paulo: Dialética, 2006

\_\_\_\_\_. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário**. São Paulo. Dialética, 2002

PRATA, Ana. **A tutela constitucional da autonomia privada**. Coimbra: Almedina, 1982.

REALE, Miguel. **O estado democrático de direito e o conflito de ideologias**. São Paulo: Saraiva, 1998.

\_\_\_\_\_. **Estudos preliminares do Código Civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

REIS, João José. **A morte é uma festa: ritos fúnebres e revolta popular no Brasil do Século XIX**. São Paulo: Companhia das Letras, 1991.

ROBORTELLA, Luiz Carlos Amorim. Novas tendências do mercado de trabalho: crise do trabalho subordinado, crescimento do trabalho autônomo e de pessoas jurídicas. In: ANAN JR., Pedro (et. al). **Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas**: aspectos legais, econômicos e tributários. São Paulo: MP Editora, 2008.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **A sociedade unipessoal**. 1. Ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

SALVADOR. **Lei 7.186 de 27 de dezembro de 2006**. Código Tributário e de Rendas do Município de Salvador. Disponível em:  
<<http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/documento/obterarquivo/131>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

SCAFF, Fernando Facury. O estatuto mínimo do contribuinte. **Revista da Procuradoria Geral do Estado**. Porto Alegre, vol. 24, n. 53, pp. 91-121, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). FREITAS, Rodrigo de (org.). **Planejamento tributário e o “Propósito Negocial”**: Mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

\_\_\_\_\_. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. **Direito Tributário Atual**, n. 24, pp. 345-370, 2010.

SILVA, Fábio Pereira da; ROSSI, Alexandre Alves. **Holding familiar**: visão jurídica do planejamento societário, sucessório e tributário. 2. Ed. São Paulo: Trevisan Editora, 2017.

TEIXEIRA, Daniele Chaves. **Planejamento sucessório: pressupostos e limites**. 1. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

THOREAU, Henry David. **A desobediência civil**. Tradução: Sérgio Karam. Porto Alegre: L&PM, 1997.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

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

WALD, Arnaldo. Atualidades da sociedade em conta de participação sob nova estrutura. **Revista de Direito Empresarial**. Vol. 13. ano 4. p. 71-78. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan/fev 2016.



XAVIER, Alberto Pinheiro. A evasão Fiscal legítima. **O negócio indireto em direito fiscal.** Revista de Direito Público. São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 23, 1971.

\_\_\_\_\_. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1978.

\_\_\_\_\_. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de Tributos:** limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex, 2006.