

INADMISSIBILIDADE DE SOLUÇÕES NÃO LEGISLADAS NO CONTROLE DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS ABUSIVOS

*André Mendes Moreira*¹

*Arthur Maia Queiroz*²

1. INTROITO

Este artigo busca enfrentar os seguintes problemas: (1) é legítimo o emprego de soluções não legisladas no controle do planejamento tributário abusivo no direito brasileiro? e (2) quais os limites para eventual solução legislada?

Antecipa-se, de pronto, que se defende, como hipótese, que a resposta ao primeiro problema é negativa, isto é: não se legitima o uso de soluções não legisladas no direito brasileiro para fins de controle da elusão fiscal. Quanto ao segundo problema, antecipa-se que se devem observar os princípios da legalidade, igualdade e capacidade contributiva.

1. Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito da UFMG. Doutor em Direito Tributário pela USP, onde fez residência pós-doutoral. Advogado.

2. Advogado.

Algumas premissas orientarão a linha de raciocínio desenvolvida neste trabalho. São elas:

- A expressão “planejamento tributário abusivo” pode ser substituída pelo termo “elusão” – ou, ainda, “elusão fiscal” ou “elusão tributária”;
- No direito brasileiro, há duas metodologias para controle do planejamento tributário abusivo: a consideração econômica – ou interpretação econômica – e a simulação;
- Apenas se insuficientes as duas metodologias apontadas acima é que haveria espaço para o uso de outras soluções de controle, mediante norma antielusiva.

A partir dessas premissas – que serão analisadas a seguir –, poder-se-á concluir que as soluções não legisladas para o controle da elusão – abuso de direito, abuso de formas jurídicas, fraude à lei e propósito negocial – não têm fundamento no direito tributário brasileiro.

O trabalho será dividido em três partes: (1) na primeira, será explicado o que é o planejamento tributário abusivo e por que ele pode ser denominado de elusão e controlado pelo intérprete ou aplicador também por intermédio de norma antielusiva de caráter geral; (2) na segunda, será demonstrado que a consideração econômica e a simulação são metodologias de que se pode valer o intérprete ou aplicador na solução de problemas tributários em geral e de planejamento tributário em particular; (4) na terceira, serão apresentadas as normas que explicam por que o ordenamento jurídico brasileiro não admite o emprego de soluções costumeiras – em especial do direito estrangeiro – para o controle do planejamento tributário.

O objetivo da primeira parte é apresentar esclarecimentos sobre o objeto das soluções não legisladas: o planejamento tributário abusivo ou elusão não se confunde com a elisão ou evasão fiscal, e o seu controle não depende, necessariamente, da existência de norma antiabuso ou antielusão de caráter geral.

O objetivo da segunda parte é justificar a existência de outros métodos de controle de condutas abusivas. Com isso, será possível afastar a ideia preconcebida de que, ausente norma geral antielusiva, não haveria instrumentos para o intérprete ou aplicador promover o controle de planejamentos tributários abusivos. Com efeito, caso seja comprovado que a consideração econômica e a simulação são dois métodos de controle que têm fundamento no ordenamento jurídico, então a importância da cláusula geral antielusiva será reduzida para os que defendem seu emprego independentemente da existência de uma solução legislada.

Por derradeiro, o objetivo da terceira parte é demonstrar que há normas no ordenamento jurídico brasileiro que justificam não ser legítimo o emprego de soluções não legisladas para realizar o controle de condutas abusivas em matéria de planejamento tributário e, mesmo que essas soluções sejam empregadas por lei, há limites normativos que devem ser respeitados.

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO OU ELUSÃO

2.1 Considerações preliminares: elisão e evasão fiscais

No Brasil, foi a partir dos estudos de ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA que se forjou teoria mais criteriosa para distinguir a evasão e a elisão tributária³. Embora o autor reconheça elementos comuns às figuras da evasão e da elisão – como a intenção, a ação, a finalidade e o resultado –, diferencia ambas as figuras: a evasão, que é ilícita, e a elisão, que é lícita economia de tributo e pode ser realizada com o auxílio do planejamento tributário com base em dois elementos: o momento de sua ocorrência e os meios empregados⁴.

3. SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael, 1971.

4. SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael, 1971, *apud*. TÓRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*, cit., p 186.

Os critérios aceitos pela doutrina nacional dominante para distinguir entre as duas figuras são, portanto, os seguintes:

- Critério cronológico: a elisão ocorre sempre antes da realização *in concreto* da hipótese de incidência tributária. Já a prática da evasão se dá juntamente com a ocorrência do fato gerador, ou após esta. Esse critério objetivo de distinção foi introduzido no País por RUBENS GOMES DE SOUSA⁵, para quem o único critério seguro para distinguir a evasão da elisão é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador;
- Licitude dos meios utilizados: conforme SAMPAIO DÓRIA, deve-se analisar a concordância dos atos praticados pelo contribuinte com o ordenamento jurídico vigente. Na elisão fiscal, são utilizados meios sempre lícitos, ao passo que, na evasão, empregam-se meios ilegítimos, como a fraude, sonegação e simulação. Diante dos princípios da legalidade e especificidade conceitual fechada, informadores do direito tributário brasileiro, será lícita toda conduta que busque a economia de tributos, desde que não vedada pelo legislador⁶.

Explica SACHA CALMON NAVARRO COELHO que, como a obrigação de pagar tributo é *ex lege*, o crédito tributário a favor do Estado surge tão somente com a ocorrência do fato gerador. Desse modo, caso se evite a realização do fato previsto na norma jurídica, não haverá como tributar o

5. *Apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174.

6. COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em Direito Tributário – Denominações distintas para o instituto da evasão fiscal”, cit., p. 352.

contribuinte, pois este não terá praticado o ato que a lei qualifica como gerador do dever de pagar tributo. Daí se dispor que os atos elisivos (lícitos) deverão sempre preceder à ocorrência da hipótese de incidência *in concreto*”⁷.

Sem embargo, esse critério não é infalível, pois há hipóteses em que a evasão fiscal antecede a efetiva incidência da norma tributária, como no caso do comerciante que emite notas fiscais adulteradas e, somente após, promove a saída da mercadoria de seu estabelecimento. A distinção meramente temporal entre evasão e elisão deve, pois, ser refutada, uma vez que a evasão pode ocorrer antes do fato jurídico tributário.

A evasão fiscal ficaria então, segundo SACHA CALMON, caracterizada pelas seguintes práticas:

- Sonegação: ocultação (de rendimentos na declaração de imposto de renda, por exemplo), que leva ao pagamento de tributo a menor;
- Fraude ou má-fé, engano: corresponde a atos tais como adulteração ou falsificação de documentos, por meio dos quais o contribuinte furta-se ao pagamento de tributo devido por lei; e
- Simulação: pode ser absoluta (finge-se o que não existe) ou relativa (dissimulação: sob o ato ou negócio praticado jaz outro negócio, oculto, que corresponde à vontade real das partes)”⁸.

7. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em Direito Tributário – Denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. In: YAMASHITA, Douglas (org.), *Planejamento Tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Legal e Regulatória, 2007, p. 351.

8. COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em Direito Tributário – Denominações distintas para o instituto da evasão fiscal”, cit., p. 352.

2.2 Elusão fiscal

2.2.1 A causa no direito tributário

Para TARSITANO⁹, a elusão deve ser combatida examinando a causa do negócio jurídico porque serve de controle sobre a autonomia privada, como reflexo da valoração social do negócio. A causa é um dos elementos essenciais (gerais) do negócio jurídico. Conforme aponta AZEVEDO¹⁰, trata-se de uma das circunstâncias negociais que, juntamente com o objeto e a forma, constituem a existência do negócio.

A causa que se procura investigar aqui é a causa do negócio jurídico e não a causa – entendida como justificação – para o direito tributário. No âmbito do direito privado, houve muitos debates sobre a causa dos negócios jurídicos.

Para ROTONDI¹¹, a causa se forma independentemente das razões particulares, subjetivas, que variam de indivíduo para indivíduo e que, no mesmo indivíduo e pelo mesmo negócio, variam no tempo. Assim, para cada tipo de negócio há uma causa bem determinada e constante, que está acima da vontade das partes e que não se pode confundir com a causa de outro tipo de negócio.

Por essa razão, VANONI¹² defende a ideia de que se deve estender a ideia de causa a todas as relações jurídicas, seja de direito público, seja de direito privado, seja por uma situação objetiva, seja posta em ação pela vontade das partes. ULHÔA CANTO¹³ comunga desse entendimento. Para ele, a aceção

9. TARSITANO, Alberto. *La elusión fiscal: forma y sustancia en el derecho tributario*. Ciudad Autonoma de Buenos Aires: Astrea, 2021.

10. AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico – existência, validade e eficácia*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 156.

11. ROTONDI, Aster. *Appunti sull'obbligazione tributaria*. Padova: CEDAM, 1950, p. 7.

12. VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Rubens Gomes de Sousa (trad.). Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A. s.d. (título original: *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*. Padova: CEDAM, 1932), p. 129.

13. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Causa das obrigações fiscais. In: SANTOS, J.M. de

dominante de causa, no direito obrigacional privado, é a de razão bastante, motivo determinante, razão econômico-jurídica ou mesmo, na acepção de causa eficiente, de gênese e efetividade da obrigação tributária.

A causa oferece individualidade ao negócio jurídico, mesmo quando haja diversos contratos, conexos entre si ou cumulativos. Como enfatiza AZEVEDO¹⁴, é indispensável o exame da causa. Afinal, a causa se presta a: (i) atribuir individualidade ao negócio jurídico, como requisito da existência do negócio; (ii) servir como critério de interpretação do negócio jurídico; (iii) constituir-se como critério de qualificação do tipo negocial ou da modalidade atípica; (iv) identificar a função social do contrato; e (v) classificar os negócios jurídicos.

Portanto, qualquer interpretação que se pretenda operar sobre o ato ou negócio jurídico deverá tomar em consideração a causa do ato, nos termos das normas de dirigismo hermenêutico e daquelas cogentes de limitação, como modo de se alcançar o equilíbrio entre finalidade e funcionalidade, entre substância e forma negocial.

Na doutrina italiana, como explica BETTI¹⁵, predomina a concepção objetiva de causa, identificando-a com a função econômico-social do ato. Assim, quem celebra um contrato de compra e venda o faz para alcançar uma finalidade econômica típica: o comprador, obter o domínio da coisa nas condições em que ela se encontra ao celebrar-se o contrato; o vendedor, receber o preço em valor equivalente ao estimado em relação à coisa vendida. DE RUGGIERO¹⁶ sustenta que a causa é o fim econômico e social reconhecido e protegido pelo direito; é a função a que o negócio – objetivamente considerado – se dirige.

Carvalho; DIAS; José de Aguiar (dir.). *Repertório enciclopédico de Direito Brasileiro*. vol. 8. Rio de Janeiro: Borsoi, s.d., p. 2-25 (2).

14. AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico – existência, validade e eficácia*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

15. BETTI. *Teoria general del negocio juridico*, p. 145.

16. BORDA. *Tratado. Parte general*, t. II, p. 89.

A causa dos negócios jurídicos é, pois, um *standard* para valoração da conduta das partes e vinculação ao tipo negocial descrito para favorecer, provocar ou limitar determinados propósitos negociais. O alcance da causa como a razão do negócio remete à conexão com seu aspecto subjetivo, isto é, as condutas das partes referidas ao querer consciente da ação e à persecução de consequências jurídicas ou resultados práticos.

Nesse espeque, vê-se a importância da causa para o tema do planejamento tributário. Afinal, a consideração dos propósitos empíricos ou econômicos derivados dos negócios jurídicos e a projeção das relações econômicas em formas jurídicas são questões importantes para divisar as condutas lícitas (uso) das condutas ilícitas (abuso) quando, a despeito da licitude da conduta adotada pelas partes, houver contrariedade aos fins prestigiados pela ordem jurídica.

A essa contrariedade entre a conduta, lícita, e os fins, ilícitos, dá-se o nome, conforme se verá a seguir, de elusão. Ela é uma figura capaz de extremar as condutas intermediárias à elisão e à evasão, uma vez que, a despeito da sua aparente licitude, dada a concordância com as formas de direito privado, revela discordância entre os fins buscados na realização do ato jurídico e os fins tutelados pela ordem jurídica. É nesse aspecto que a causa desempenha papel fundamental.

2.2.2 A identificação da elusão

Há quem sustente que as figuras da elisão e da evasão, tais como definidas acima, nem sempre são suficientes para abarcar todos os tipos de comportamento tendentes a afastar a incidência da norma jurídica tributária, razão pela qual se faz referência também à elusão, que não guarda correspondência exata nem com a evasão, que caracteriza descumprimento direto da legislação tributária, nem com a elisão, que significa tão somente o planejamento tributário lícito, evitando a ocorrência do fato gerador.

A elusão, tal como verificada principalmente em outros ordenamentos jurídicos, corresponde ao que fica a meio caminho

entre a legítima economia de tributos (elisão) e a evasão: não seria evasão, porque seus atos não são encobertos, ocultos ou inexistentes; nem economia legítima de tributos ou elisão porque a economia se verificaria contornando o alcance da hipótese da norma de tributação, por intermédio de violação indireta da lei tributária. O aspecto mais marcante da elusão é, portanto, a existência de violação indireta à lei tributária.

A fronteira entre a elisão e a elusão é tênue, mas pode ser demarcada pelo fato de que a última se realiza mediante a ordenação programada de atos de direito privado lícitos, mas desprovidos de causa, conforme visto no item anterior.

O conceito de causa é, portanto, imprescindível para a compreensão do instituto. A causa é um dos elementos essenciais de qualquer negócio jurídico, juntamente com o objeto e a forma. O contrato, como negócio jurídico bilateral e consensual, forma-se pela conjunção de interesses que confluem para um único ponto (consenso), consolidando-se na causa, que é a função prática que o contrato tende a efetivar.

A elusão tributária, portanto, se caracteriza pelo uso de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de causa ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou de obter alguma vantagem fiscal específica. É, portanto, espécie de ilícito atípico, que se refere a casos de ilicitude para os quais não é possível construir uma regra específica, o que justifica a adoção de uma regra geral, por meio de elementos que, em vez de entabular uma classificação dos atos ilícitos, predis põem um critério geral de sanções a todos os atos danosos (qualificáveis como ilícitos).

Ilícitos atípicos têm os seguintes elementos em comum, conforme MANUEL ATIENZA e JUAN RUIZ MANERO: a existência de uma conduta permitida; a produção de um dano, intencional ou não, decorrente daquela conduta; a inadmissibilidade do dano decorrente do contexto principiológico do sistema; a criação, a partir da rejeição do sistema, de nova

regra, que limita o alcance da primeira, ao qualificar como proibidos os comportamentos antes permitidos¹⁷.

Caso insuficientes, como se apontará, os outros métodos de controle de condutas abusivas, como a consideração econômica e a simulação, a elusão tributária deve ser combatida, portanto, por meio de norma geral antielusiva que estabeleça cláusula geral identificando a ilicitude de certos comportamentos carentes de causa, simulados ou praticados em fraude à lei e preordenados a evitar ou minimizar a incidência de norma jurídica tributária.

Para TARSITANO¹⁸, a elusão é, pois, um comportamento do sujeito passivo consistente em evitar o pressuposto de qualquer obrigação tributária ou em diminuir a carga tributária por meio de expedientes como o abuso de direito, o abuso de forma e a vulneração da causa típica do negócio jurídico, sem violar diretamente o mandamento da norma jurídica, mas, sim, os valores e princípios do sistema tributário.

TARSITANO¹⁹ defende, no entanto, que, a despeito da introdução de critérios antielusivos na lei, a elusão se combate, prioritariamente, por meio da interpretação. Com efeito, conforme aponta o autor, determinar-se se um caso particular deve ser requalificado em virtude do emprego de uma cláusula geral antielusão constitui uma expressão da tarefa do intérprete, que consiste em vincular uma situação fática, revelada por uma forma jurídica, em uma hipótese indeterminada prevista em uma cláusula geral.

Comunga do mesmo entendimento PALAO TABOADA²⁰, para quem a doutrina da interpretação econômica ou ponto de

17. ATIENZA, Manuel e RUIZ MANERO, Juan. *Ilícitos atípicos*. Madri: Trotta, 2000, p. 125, *apud* TORRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*, cit., p. 197.

18. TARSITANO, Alberto. *La elusión fiscal: forma y sustancia en el derecho tributario*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Astrea, 2021, p. 7.

19. TARSITANO, Alberto. *La elusión fiscal: forma y sustancia en el derecho tributario*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Astrea, 2021, p. 9.

20. PALAO TABOADA, Carlos. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid, Lex Nova, 2009.

vista econômico, na interpretação das normas tributárias, está diretamente relacionada à luta contra a elusão na Alemanha e conclui que, por essa razão, dentre outras, trata-se de um problema de interpretação, que envolve a qualificação do fato e a aplicação do direito, problemas atinentes à metodologia jurídica.

Deveras, conforme se verá a seguir, a consideração econômica é um método de que se pode valer o intérprete, a depender da leitura que se faça do ordenamento jurídico, mediante o qual pode recorrer a elementos teleológico-materiais do ordenamento jurídico tanto para fins de interpretação como de integração de normas. Nesse espeque, como a elusão está indissociavelmente ligada à causa dos negócios jurídicos, a consideração econômica fornece um instrumento adequado para perquirição da finalidade das normas jurídicas, de modo a avaliar a compatibilidade dos fins buscados pelas partes com os fins impostos pelas normas.

3. A CONSIDERAÇÃO ECONÔMICA E A SIMULAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

3.1 A consideração econômica

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 114, define o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência. Esse dispositivo é completado pelo art. 116, segundo o qual se considera ocorrido o fato gerador, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

De acordo com esses dispositivos, a hipótese tributária pode referir-se, portanto, a um conjunto de fatos: faltando algum dos seus elementos, não haverá fato jurídico tributário. O legislador tributário, nesses casos, descreve circunstâncias sem referência à sua natureza jurídica.

Essa hipótese distingue-se dos casos em que a hipótese tributária inclui um negócio jurídico. O artigo 116 do Código Tributário Nacional cogita, afinal, de outra hipótese: a situação jurídica. A nomenclatura usada pelo código não foi feliz, como aponta SCHOUERI²¹, já que a situação de fato, uma vez contemplada pela hipótese tributária, torna-se também jurídica. O legislador quis contemplar, portanto, como afirma o autor, os casos em que a hipótese tributária prevê a celebração de um negócio jurídico ou um ato jurídico (de direito privado).

Se, com relação à situação de fato, esta representará um fato jurídico e somente se dará por existente no momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produzam os efeitos que normalmente lhe são próprios, o artigo 116 afirma considerar-se ocorrido o fato jurídico tributário, tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

A distinção evidencia que o fato jurídico tributário pode ser uma situação jurídica, contemplada por outro ramo do direito e prevista na hipótese tributária. Nesses casos, o direito tributário atua como direito de sobreposição, já que faz incidir a tributação sobre situação já regulada pelo direito. Ao mesmo tempo, nem sempre a hipótese tributária exige a celebração de um negócio jurídico: muitas vezes a tributação surgirá bastando que ocorram determinados fatos.

Ocorre que o fato de a lei empregar expressão que é conhecida pelo direito privado e neste designa um negócio jurídico não implica que o legislador exija a celebração do negócio. Muitas vezes, o legislador não vincula a tributação ou a isenção a um negócio jurídico, mas a seus efeitos. Pode a obrigação tributária pressupor, por exemplo, um fato ou conjunto de fatos, mesmo que estes estejam geralmente presentes em

21. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: FREIRE E ALMEIDA, Daniel; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo (org.), *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário*.

um negócio. Nesse caso, aplica-se a regra do artigo 118 do Código Tributário Nacional, segundo a qual a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

O artigo 118, a seu turno, desdobra-se, como destaca SCHOUERI²², em duas hipóteses, tendo em vista que o artigo 116 contempla uma distinção entre situação de fato e situação de direito. Se a hipótese tributária é uma situação de fato, então é irrelevante a validade jurídica dos atos praticados; se for uma situação jurídica, então não se cogita de seus efeitos fáticos. O artigo 118 encontra aplicação, portanto, quando a hipótese tributária contempla fatos que, embora ocorram normalmente no bojo de negócios jurídicos, com estes não se confundam, de modo que a eventual invalidade dos últimos não impede que aqueles fatos tenham ocorrido. Se a lei contempla situações fáticas e não meros negócios jurídicos, é a verificação daquelas que se submeterá à subsunção.

Para RUBENS GOMES DE SOUSA²³, o problema das relações entre o direito tributário e o direito privado é que os institutos de direito privado são utilizados pelo direito tributário não como categorias jurídicas, mas como categorias econômicas. Por isso afirma que, para o direito tributário, os atos e os negócios jurídicos são sempre fatos, não importando a natureza jurídica formal do instituto jurídico de direito privado, mas unicamente as categorias econômicas reveladas por eles. A regra seria, portanto, a lei tributária cogitar dos fatos que estão por trás dos negócios jurídicos.

22. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: FREIRE E ALMEIDA, Daniel; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo (org.), *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário*.

23. SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de direito tributário, 3a aula, in *Revista de Estudos Fiscais*, n. II, nov. 1948, p. 458-459.

Segundo SCHOUERI²⁴, o Código Tributário Nacional não faz opção por um ou outro caso: admite tanto situações em que a hipótese contempla negócios jurídicos como aquelas em que se descrevem fatos, independentemente dos negócios jurídicos em que se desenvolveram. A partir dessas considerações, é possível concluir, para autores como SCHOUERI e GALENDI JÚNIOR, pela abertura dada, pelo próprio Código Tributário Nacional, à investigação não apenas de categorias jurídicas como também de categorias econômicas nas leis tributárias. A consideração econômica surgiria, portanto, como um recurso legítimo, à disposição do intérprete/aplicador no direito brasileiro, para fins de investigação das finalidades teleológico-materiais do sistema jurídico-tributário. Por essa razão, a consideração econômica é um recurso útil para fins de controle de planejamento tributário.

Deveras, quanto ao tema do planejamento tributário, o inciso I do artigo 118 do Código Tributário Nacional pode oferecer ferramenta interessante para o Fisco. Em vez da invalidade do negócio jurídico, pode questionar se a hipótese tributária se vincula àquele negócio: evidenciando-se que a tributação se dá a partir de uma situação de fato, então a subsunção se opera a partir da ocorrência do fato, independentemente da natureza jurídica do negócio.

A lei tributária pode vincular-se a situações econômicas que, por força da lei, se transformam em situações jurídico-tributárias. Pode, igualmente, vincular-se a situações civis que, a partir de então, tornam-se também jurídico-tributárias. O legislador ainda pode utilizar expressões que poderiam denotar situações civis, mas o contexto poderá levar à conclusão de que não é relevante a ocorrência da forma jurídica, mas o conteúdo econômico, transformado em situação jurídico-tributária.

24. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: FREIRE E ALMEIDA, Daniel; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo (org.), *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário*.

A consideração econômica, nesse sentido, convida o intérprete/aplicador a investigar se a hipótese tributária exige a celebração de um negócio jurídico, como pressuposto para a tributação, ou se esta se dará na ocorrência de uma série de fatos, geralmente presentes no bojo daquele negócio, mas que igualmente podem ocorrer sem que o último se concretize. Ou seja, é reconhecer que a expressão utilizada pelo legislador tributário, no lugar de exigir que se faça presente o negócio jurídico ou a forma jurídica que com ela se designa, demanda a ocorrência de fatos econômicos, estes sim o verdadeiro conteúdo da hipótese tributária.

Se, em alguns países, como em Portugal, há dispositivo exigindo que se dê à expressão empregada pelo legislador tributário sentido idêntico àquele que lhe foi conferido por outro ramo do direito, no Brasil não existe dispositivo semelhante. O intérprete/aplicador não encontra, no Código Tributário Nacional, qualquer freio à sua busca do sentido do termo, inclusive com o recurso à consideração econômica, de acordo com SCHOUERI²⁵.

Se o emprego da consideração econômica reduz em muito o campo do planejamento tributário, nem por isso se deve entender ser aquela a resposta para todos os problemas que a questão oferece. Afinal, se é verdade que o Código Tributário Nacional se refere a situações de fato, a hipótese tributária pode, igualmente, cobrir situações jurídicas (negócios jurídicos); em tais casos, não se presta a consideração econômica para dar por ocorrido negócio inexistente no âmbito civil, ou para desconsiderar negócio válido.

3.2 A simulação

A consideração econômica é ferramenta que, embora rejeitada pela doutrina majoritária brasileira, pode ser útil, como visto, no controle das condutas abusivas em matéria de planejamento tributário. No entanto, há limites em seu emprego, já

25. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

que muitas vezes o próprio legislador tributário se vincula a negócios jurídicos, de nada se prestando a consideração econômica para inibir o planejamento tributário. Para tais casos, resta ver o que o próprio direito privado oferece para conter práticas abusivas.

A tradição brasileira baseia-se na prevalência da legalidade. Forte na jurisprudência dos conceitos, o direito tributário impede cogitar tributação sem que ocorra o fato jurídico tributário. Sob tal perspectiva, a atuação do Fisco fica limitada, normalmente, à negação do fato. É o espaço no qual se desenvolve, tradicionalmente, o tema da simulação: configurando-se esta, pretende-se negar o fato relatado pelo contribuinte, buscando-se um verdadeiro.

A simulação é, com efeito, a abordagem clássica que se oferece ao combate ao planejamento tributário: o artigo 167 do Código Civil dá por nulo o negócio jurídico simulado, prevendo, ainda, o caso da simulação relativa (ou dissimulação), quando o ato que se dissimulou deve subsistir, se válido na forma e na substância. Conforme explica CARRAZZA²⁶, a simulação é, em apertada síntese, a divergência entre a vontade e a declaração, fruto de acordo celebrado com o fito de enganar terceiros.

O legislador civil optou por arrolar as hipóteses de simulação. De acordo com o disposto no Código Civil, haverá simulação nos negócios jurídicos quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; e os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

A última hipótese versa sobre casos grosseiros, em que a dificuldade se limita tão somente à questão probatória, como aponta SCHOUERI²⁷. Não se nega a ocorrência do negócio,

26. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 420.

27. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In:

mas apenas se questiona sua data. Nesse sentido, é possível que se cogite de validade do negócio subjacente, desde que na data de sua efetiva ocorrência. Em matéria tributária, costuma cobrir os casos em que se produzem documentos, geralmente depois de ocorrido o fato jurídico tributário, com a finalidade de lhe dar roupagem jurídica mais conveniente.

Já a primeira hipótese, segundo o autor, apresenta a oposição entre aparência e realidade no aspecto subjetivo: um negócio aparenta transferir direito a alguém, mas o faz realmente a terceiro; como direitos se conferem ou se transmitem por negócios jurídicos, a hipótese há de prever um ato jurídico pelo qual o direito é transmitido a quem realmente se pretendia conferir. Haverá, pois, dois negócios: o simulado, inválido, e o dissimulado, pelo qual realmente se conferem ou se transmitem os direitos.

Finalmente, a segunda hipótese prevê falsidade em declarações, confissões, condições e cláusulas. Como os negócios jurídicos pressupõem manifestações de vontade, se elas não forem verdadeiras, o negócio jurídico não é válido. É nesse espaço que surge a discussão quanto ao negócio sem causa: sendo esta elemento do negócio jurídico, se as partes não desejam os efeitos do negócio, este se torna sem causa, invalidando-o por simulação.

MARCO AURÉLIO GRECO²⁸ aponta, a propósito, que o conceito de simulação deve deixar de ser visto como um vício da vontade e passar a ser encarado como um vício de causa, na medida em que a causa, vista dessa perspectiva, é que deve servir de critério para aferir a ocorrência de simulação. Partindo dessa distinção, GRECO enfrenta uma questão relevante: saber se as hipóteses de simulação com relevância tributária seriam apenas aquelas expressamente enumeradas no Código Civil ou se outras poderiam ser, igualmente, invocadas.

FREIRE E ALMEIDA, Daniel; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo (org.), *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário*.

28. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 278.

A posição do autor sobre o tema é no sentido de que, em rigor terminológico, é possível afirmar que somente têm natureza de simulação aquelas situações assim qualificadas pelo Código Civil. De acordo com CARRAZZA²⁹, a simulação é, em rigor, uma só. Desse modo, mesmo que o terceiro prejudicado seja a Fazenda Pública, a simulação não é considerada infração fiscal autônoma. Para alguns autores³⁰, no entanto, há um conceito próprio, no direito tributário, de simulação.

Independentemente de se tratar de um conceito civil ou de direito tributário, o que importa destacar é a visão da simulação como um vício de causa. Tratando-se de um vício que macula a própria higidez do negócio jurídico, por não guardar congruência com a função econômico-social que a ordem jurídica supõe estar subjacente ao próprio negócio, a simulação impacta a eficácia dos atos praticados, de modo que, mesmo que válidos, poderiam ter seus efeitos rejeitados pelo Fisco.

Com efeito, como expõe MARCO AURÉLIO GRECO, sendo hipótese de nulidade do negócio jurídico, este, desde a sua celebração, está viciado e não produzirá os efeitos que lhe são próprios. Assim, o Fisco pode se recusar a aceitar os efeitos tributários pretendidos pelo contribuinte sem precisar, para tanto, ingressar com nenhuma ação específica para decretar a nulidade do negócio. Nesse sentido, o Fisco poderia desconsiderar e requalificar o negócio jurídico, utilizando as regras de simulação do direito privado como um método legítimo de controle de práticas abusivas em matéria de planejamento tributário.

Dado, portanto, que a consideração econômica e as regras de simulação do direito privado são métodos úteis para o controle de planejamentos abusivos, importa investigar se há

29. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 420.

30. Por exemplo, ver: TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 363-364; FOLLONI, André. Planejamento Tributário e Norma Antielisiva no Direito Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 83-84.

espaço, no direito brasileiro, para outras soluções, independentemente de previsão legal.

4. A IMPOSSIBILIDADE DE EMPREGO DE SOLUÇÕES NÃO LEGISLADAS PARA CONTROLE DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS ABUSIVOS

4.1 Abuso do direito, abuso de formas jurídicas, fraude à lei e propósito negocial

De acordo com SCHOUERI³¹, VOGEL defende a existência de um princípio antiabuso e levanta três elementos que, em todos os países pesquisados, se exigem para a caracterização do abuso e que, portanto, estariam incluídos no princípio. Esses três elementos são úteis não só para a delimitação do uso de formas em matéria, especificamente, de planejamento tributário internacional, mas de planejamento tributário em geral.

Esses três elementos podem ser assim sintetizados: (i) a forma adotada e o conteúdo econômico de um negócio jurídico devem ser divergentes; (ii) o contribuinte devia ser livre para escolher a forma jurídica, e foi ele quem a escolheu; e (iii) se o tributo fosse apurado a partir da forma adotada, este seria menor que aquele que se daria caso a tributação se baseasse no conteúdo econômico.

Mesmo VOGEL, no entanto, como alerta SCHOUERI, reconhece que a estes três elementos comuns, há de se acrescentar um quarto elemento, que é variável, de Estado a Estado. Esse elemento é o ponto a partir do qual a estrutura se toma inaceitável, ou “hidrômetro de intolerância”, definido pelo autor como as circunstâncias, que por razões de justiça, fazem com que pareça inaceitável a tributação a partir da forma jurídica. Para SCHOUERI, já na existência do quarto elemento de VOGEL, há de se reconhecer que, atualmente,

31. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação*: Treaty Shopping. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 134.

o conteúdo de um princípio ou cláusula antiabuso é bastante limitado, uma vez que o hidrômetro de intolerância não está regulado em iguais níveis. Esse fato, aliás, evidencia a casuística que envolve o abuso de formas e o erro de se tentar adotar solução não legislada para coibir o planejamento tributário, conforme será visto a seguir.

Com efeito, de acordo com SCHOUERI³², não parece acertado invocar o abuso do direito, ou o princípio da capacidade contributiva, como fundamentos suficientes para a contenção do planejamento tributário, se não há decisão do legislador tributário a esse respeito.

A ideia do abuso do direito como fundamentação para a contenção do planejamento tributário é defendida por MARCO AURÉLIO GRECO³³, para quem essa figura, originária do direito civil, espraia-se para outros campos e pode estender-se ao tema tributário, especialmente no que se refere ao direito à auto-organização.

SCHOUERI³⁴ entende não ser adequado invocar o abuso do direito em caso de planejamento tributário. De acordo com o autor, embora o legislador possa considerar abusivo o comportamento do contribuinte e até mesmo denominá-lo de abuso do direito, ainda assim será impróprio equiparar tal situação ao abuso do direito, como conhecido na tradição do direito privado.

Do mesmo modo, de nada adianta o legislador contemplar uma hipótese, sem que esta ocorra: sem o fato jurídico tributário, não há direito ao tributo. Daí ser inaceitável cogitar de abuso do direito em matéria tributária: se o planejamento tributário se define por não se concretizar o fato jurídico tributário, então não há qualquer direito da coletividade que possa ter sido afetado.

32. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

33. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 181.

34. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros*. In: FREIRE E ALMEIDA, Daniel; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo (org.), *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário*.

Não é apenas nesse aspecto, contudo, que o emprego do abuso do direito merece reparos. Conforme destaca SCHOUERI³⁵, também o conseqüente, isto é, a requalificação, não encontra respaldo na lei privada. Com efeito, admitindo-se que houvesse abuso do direito, a conseqüência seria a ilicitude do ato. O legislador civil não prevê um fato substitutivo.

No Brasil, o instituto do abuso do direito, previsto pelo Código Civil, em nada se assemelha ao caso do planejamento tributário, conforme esclarece o autor. Como referido, o legislador tributário não tratou do abuso do direito; não há dispositivo legal versando sobre os efeitos tributários do abuso do direito, e a rejeição da Medida Provisória n° 66, que buscou regulamentar o art. 116, § único, do CTN, bem demonstra isso. Diante da ausência da figura do abuso do direito e de qualquer conseqüência tributária para sua constatação, evidencia-se o descabimento de se invocar essa figura para a contenção do planejamento tributário no Brasil.

A figura do abuso de formas jurídicas, presente no direito alemão, austríaco e português, também não serve ao direito brasileiro para fins de controle de planejamento tributário. Por meio do abuso de formas jurídicas (figura típica de elusão fiscal), provoca-se o desvio da ocorrência do fato imponible, que não se verifica, de sorte que não é possível exigir tributo com fundamento no surgimento da obrigação tributária. Afinal, se não ocorreu o fato e não houve subsunção, a aplicação da norma só poderia se dar por integração mediante o emprego, por exemplo, de analogia.

Com efeito, o entendimento atualmente preponderante é o de que o dispositivo concernente ao abuso de formas jurídicas, em seu berço alemão, pode recair em analogia. Ele é visto, por alguns, como uma exceção expressa ao princípio

35. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: FREIRE E ALMEIDA, Daniel; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo (org.), *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário*.

da proibição da analogia. Ocorre que, conforme visto, o sistema tributário brasileiro está fundado no princípio da legalidade, e o Código Tributário Nacional veda, expressamente, o emprego de analogia para exigir tributo sem fundamento em lei, ainda que, em virtude da ponderação com o princípio da igualdade e seu corolário, a capacidade contributiva, seja dado tratamento não isonômico ao contribuinte.

A fraude à lei, como aponta TARSITANO³⁶, constitui, a seu turno, uma categoria tendente a sancionar as condutas que, sem violar a natureza ou a forma de atos e negócios jurídicos que lhes servem de apoio, terminam por produzir um resultado prático contrário aos fins que o direito tutela. SCHOUERI³⁷ defende que também não há como invocar o instituto da fraude à lei como ferramenta para o combate do planejamento tributário, tendo em vista que esta não foi adotada pelo legislador tributário brasileiro.

No que concerne ao propósito negocial ou *business purpose*, nos Estados Unidos, embora não haja uma norma geral antielusiva, a jurisprudência construiu uma série de critérios práticos para coibir a elusão tributária e, em especial, a doutrina do *business purpose* e o método da prevalência da *substance over form*.

O teste pode ser enunciado da seguinte forma: uma operação pode ser desconsiderada pela autoridade fiscal quando ela não tiver qualquer propósito negocial ou corporativo, ou for um mero utensílio que é criado para formar uma reorganização que funciona como um disfarce para esconder o seu caráter real, com o objetivo único de evitar a tributação³⁸.

36. TARSITANO, Alberto. *La elusión fiscal: forma y sustancia en el derecho tributario*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Astrea, 2021, p. 109.

37. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielusão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: FREIRE E ALMEIDA, Daniel; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo (org.), *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário*.

38. GREGORY v. HELVERING, 293 U.S. 465 (1935)

O mesmo raciocínio empregado anteriormente para aquelas outras figuras antielusivas deve também ser aplicado para a figura do propósito negocial. Deveras, o legislador tributário não previu essa forma de controle das práticas consideradas abusivas, de sorte que não é dado ao intérprete ou aplicador considerá-la no controle de planejamentos tributários.

A seguir, serão detalhadas outras razões que explicam por que não é possível adotar essas soluções não legisladas no direito brasileiro.

4.2 Limites normativos ao emprego de soluções não legisladas

4.2.1 Legalidade

É importante que se ressalte, de pronto, que a legalidade, no ordenamento brasileiro, reveste-se de maior rigor que seus pares estrangeiros: no caso brasileiro, não basta que o legislador autorize a tributação; ele deve prever todas as circunstâncias para o surgimento da obrigação tributária.

Daí que uma norma antiabuso não legislada, se enquadrada no gênero da analogia, ou seja, se por ela se permitir que se estenda o conseqüente normativo a situação não prevista pelo legislador, então a conclusão será pela inconstitucionalidade da medida. Nesse sentido, uma norma que permitisse ao aplicador da lei substituir um fato ocorrido por outro, que seria desejável (pelo Fisco), deveria ser reputada inconstitucional. Deveras, se o fato ocorrido não se enquadra na hipótese tributária, não há como admitir a tributação.

4.2.2 Igualdade, capacidade contributiva e analogia

A analogia em matéria tributária conflita com o princípio da legalidade, quando de seu emprego resulta a exigência de tributo sem lei que o estabeleça. De acordo com GALENDI

JÚNIOR³⁹, admitindo-se o sentido possível das palavras como limite entre interpretação e integração, podem-se enunciar três correntes a respeito da analogia gravosa no direito tributário.

Segundo a primeira corrente, a vedação à analogia gravosa decorreria de princípios e regras constitucionais. A vedação à analogia gravosa, tal qual prevista no Código Tributário Nacional, não seria mais que especificação da regra da legalidade tributária (art. 150, I, da CRFB), sendo, portanto, desnecessária. É o que apontam, dentre outros, REGINA HELENA COSTA⁴⁰ e PAULO DE BARROS CARVALHO⁴¹.

De acordo com a segunda corrente, a vedação à analogia gravosa não seria decorrência necessária de princípios e regras constitucionais, mas opção do legislador complementar. É o que, aliás, defende SCHOUERI⁴². A analogia vedada pelo art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional estará presente quando o intérprete extrapolar o sentido possível das palavras para abarcar uma situação não contemplada pela hipótese tributária. Recorre-se, por exemplo, ao princípio da capacidade contributiva para se fundamentar a extensão da norma também ao caso não coberto, privilegiando-se, pois, a capacidade contributiva em detrimento da legalidade. Esse seria o procedimento vedado pelo Código.

Como expõe SCHOUERI, o art. 146, II, da Constituição inclui, dentre as funções da lei complementar, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, de modo que o dispositivo se prestaria a regular um caso de conflito potencial entre legalidade e igualdade. O ordenamento apresentaria,

39. GALENDI JÚNIOR, Ricardo. *A consideração econômica no Direito Tributário*. São Paulo: IBDT, 2020.

40. COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 193.

41. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 102-103.

42. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 797.

pois, regra, constitucionalmente fundamentada, que impediria que, em nome da igualdade, seja exigido tributo não previsto em lei, mediante recurso à analogia⁴³.

A terceira corrente, por fim, admite a aplicação do art. 116, § único, do Código Tributário Nacional como forma de integração da norma tributária, reconhecendo-se, portanto, a possibilidade de analogia gravosa. É o que defende RICARDO LOBES TORRES⁴⁴.

Importa ainda, em matéria de analogia, fazer-se remissão ao entendimento de MARCO AURÉLIO GRECO⁴⁵, para quem haveria um sentido positivo no princípio da capacidade contributiva, de tal sorte que, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte poderá agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista da perspectiva da capacidade contributiva.

Nesse sentido, para o autor, a capacidade contributiva positiva teria papel central no direito tributário. Tanto assim que, em sua análise sobre o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, entende que dispositivo foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro exatamente para viabilizar a desconsideração de atos praticados pelo contribuinte sem a presença de qualquer patologia. Deveras, para MARCO AURÉLIO GRECO, a inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do CTN tornou a figura da elusão (para ele, elisão) uma categoria tributária não dependente das patologias; ainda que os negócios não padeçam de qualquer vício, o dispositivo abre espaço para aferir a sua conformidade ao princípio da

43. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 798.

44. TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário*. 2 ed. São Paulo: Elsevier, 2013, p. 130.

45. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 319.

capacidade contributiva, daí a necessidade de procedimentos especiais para tanto.

Seu entendimento a respeito da capacidade contributiva tem conexão com a sua visão sobre a relação entre o dever de pagar impostos e a solidariedade social. De acordo com o autor, pagar impostos, em uma sociedade formada por pessoas com distintas aptidões para contribuir para as despesas públicas (cuja finalidade é reverter em serviços para todos e também para os que deles mais necessitam), corresponde a uma postura ligada à solidariedade com os que menos possuem.

Ocorre que, como adverte o próprio NABAIS⁴⁶, deveres fundamentais devem estar previstos explícita ou implicitamente na Constituição. Na Constituição brasileira, não está expresso um dever geral de pagar tributos em função da capacidade contributiva, e ele não pode ser considerado um dever implícito, porque regras expressas da Constituição o excluem: a regra segundo a qual o dever de pagar tributos só pode ser estabelecido em lei, e as regras de competência, que definem o âmbito de tributação lícito a cada pessoa política, por exemplo.

Há, pois, além da legalidade, outro limite para a adoção de uma cláusula antiabuso não legislada: o legislador complementar, com fundamento no art. 146, II, da Constituição, como lembra SCHOUERI, fez uma opção, no conflito entre legalidade e igualdade, por dar prevalência à primeira. Por essa razão, apenas na existência de norma geral antielusiva, válida e eficaz, em lei complementar, prevendo os requisitos para o controle de planejamento tributário abusivo, é que a medida se justificará do ponto de vista da igualdade – e mesmo da capacidade contributiva. Do contrário, incorrerá em analogia, método integrativo cujo emprego, como visto, é vedado expressamente para fins de exigência de tributo não previsto em lei.

46. NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998, p. 73.

4.2.3 Liberdade de iniciativa e autonomia privada

Não são só legalidade e igualdade que concorrem na aplicação da norma geral antiabuso, como exposto brevemente acima.

Ganha relevância, na ordem constitucional, o princípio da livre iniciativa, arrolada, juntamente com a valorização do trabalho, como fundamento da ordem econômica, no artigo 170 da Constituição. Liberdade de iniciativa exige, como aponta SCHOUERI⁴⁷, autonomia privada: os empreendedores devem poder organizar-se da forma como melhor lhes convier, inclusive buscando a menor carga tributária possível. Não cabe ao Estado tolher a liberdade de auto-organização, já que a ordem econômica prevê que da criatividade do empresário se atinja maior eficiência entre os agentes econômicos.

Daí que a norma antiabuso deve ter caráter excepcional e, por essa mesma razão, só se legitima se prevista em lei. Não se legitima, pois, a mitigação do princípio da livre iniciativa – bem como da autonomia privada – se não há lei que restrinja o direito do contribuinte de se organizar do modo menos oneroso e mais eficiente possível.

4.2.4 Segurança jurídica

A ausência de cláusula geral antiabuso prevista em lei ainda pode tornar incerta sua aplicação e, por isso, violar o princípio da segurança jurídica. Daí a importância que deve ser dada à descrição, em lei, da sua hipótese: não serão quaisquer atos que poderão ser desconsiderados pela autoridade, mas apenas aqueles praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Conforme expõe ÁVILA⁴⁸, o princípio da segurança jurídica, em seu aspecto material, denota um estado de

47. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

48. ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

cognoscibilidade, servindo, pois, de instrumento de orientação do contribuinte, de modo a impedir que este, pautando a sua ação no direito, venha a enganar-se em relação ao que faz. Sob essa perspectiva, justifica-se que cláusula geral antiabuso tenha de estar expressamente prevista em lei. Embora potencialmente indeterminável, devido à natureza própria da linguagem e à dependência do direito ao processo argumentativo, garante ao contribuinte, por meio da construção do seu sentido, condições de orientar-se de acordo com o seu comando.

A cláusula deve também promover o estado ideal de calculabilidade que o princípio da segurança jurídica busca realizar, conforme ÁVILA⁴⁹. Isto é, por meio dela, deve-se evitar que o contribuinte seja surpreendido, no futuro, com relação ao que está fazendo no presente sob a orientação do sentido reconstruído a partir da cláusula geral antiabuso. Ela deve, portanto, ser suficientemente determinada, de modo a orientar o contribuinte a agir no presente com a segurança de que a legitimidade da sua conduta não será questionada no futuro.

Nesse espeque, cláusula geral antiabuso não legislada viola, por si só, o princípio da segurança jurídica porque impede a promoção do estado ideal de coisas cuja realização o referido princípio busca promover. Deveras, para que, de fato, o princípio seja respeitado, a cláusula não pode ser completamente indeterminada ou indeterminável, de tal sorte que o contribuinte possa se orientar de acordo com o seu sentido e confiar que o Estado respeitará a conduta praticada dentro dos limites estabelecidos por uma tal cláusula.

4.3 Limites normativos a uma solução legislada

4.3.1 Legalidade e analogia

Embora proibido o emprego de analogia no direito brasileiro, diversa é a situação se eventual dispositivo legal vier

49. ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

a permitir que alguns dados fáticos, porque abusivos, sejam desconsiderados. Não seria caso de substituição de fato ocorrido por outro imaginário, mas mera abstração de alguns fatos, juntando-se os elementos fáticos que sobram. Se a autoridade administrativa for capaz de demonstrar, a partir dos elementos fáticos restantes, que estes denotam a existência de outro negócio jurídico, então este não terá sido criado pela autoridade, mas apenas revelado, a partir de fatos efetivamente ocorridos. Se estes fatos correspondem à hipótese tributária, então haverá a tributação.

É o que, aliás, entende TARSITANO⁵⁰. De acordo com o autor, nessas circunstâncias, como, de resto, ocorre, a seu ver, em caso de fraude à lei, o tributo deverá ser exigido segundo os efeitos jurídicos da vontade das partes projetada sob o negócio em fraude à lei (civil), o qual é indicativo de que não há fato imponible evitado, mas realizado. Dessa forma, de acordo com TARSITANO, corrigem-se os abusos de configuração jurídica que o legislador não pôde prever.

Portanto, conclui, o uso da forma jurídica inadequada na conduta elusiva não implica desvio ao fato imponible, mas, ao contrário, verifica-o, de tal sorte que não há analogia, mas emprego da qualificação jurídica como ferramenta legítima para justificar a incidência da norma tributária, cuja aplicação ao caso se buscou evitar.

Em síntese, o princípio da legalidade vedará que se inventem fatos. O contribuinte tem o direito de não incorrer no fato jurídico tributário, de modo que uma norma geral antiabuso encontrará espaço no Brasil apenas quando se constatar que o fato jurídico tributário pode ter sido desnaturado por outros fatos, igualmente ocorridos, os quais acabam por impedir que se considere concretizada a hipótese tributária. Se os últimos fatos forem abusivos, poderá a lei complementar autorizar sua desconsideração.

50. TARSITANO, Alberto. *La elusión fiscal: forma y sustancia en el derecho tributario*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Astrea, 2021.

4.3.2 Igualdade e capacidade contributiva

A prática de atos com a finalidade de evitar a concretização do fato jurídico tributário não é necessariamente abusiva. Nem todo ato praticado com aquela finalidade pode ser reprimido por uma norma geral antiabuso. Importa que o ato seja abusivo. Portanto, somente pode ser considerado abusivo o ato se seu efeito (a não tributação) não for sustentado pelo ordenamento, isto é, se dali resultar um tratamento anti-isonômico, como defende SCHOUERI⁵¹.

Surge, então, o princípio da igualdade como fundamento e limite para a norma antiabuso: servirá ela para assegurar a concretização daquele princípio. Daí explicar-se o papel relevante da capacidade contributiva como parâmetro para a aplicação da norma antiabuso: esta assegura que situações economicamente equivalentes recebam igual tratamento.

Encontra-se, então, fundamentada constitucionalmente uma eventual lei antiabuso se por meio dela se buscar impedir que a lei contrarie o princípio da igualdade. Abusivo será o ato do contribuinte quando dele resultar um tratamento anti-isonômico, isto é, um tratamento diferenciado sem base em valores constitucionais.

Como entende ÁVILA⁵², a igualdade é a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em uma medida de comparação, aferida por meio de um elemento indicativo, que serve de instrumento para a realização de uma determinada finalidade. A medida de comparação entre dois contribuintes é a capacidade contributiva, que é constitucionalmente autorizada, conforme se deduz do art. 145, § 1º, da Constituição. Isso faz com que o contribuinte deva ser tratado de modo diferente na medida em

51. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: FREIRE E ALMEIDA, Daniel; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo (org.), *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário*.

52. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 198.

que ele se diferencia dos demais, quer mediante a consideração das suas particularidades (capacidade contributiva subjetiva), quer mediante a análise das particularidades das operações que concretamente pratica (capacidade contributiva objetiva).

Uma cláusula antiabuso, nesse espeque, seria fundada desde que, por meio dela, fosse possível fundamentar, no princípio da capacidade contributiva, a extensão de uma norma a situação por ela então não coberta. Tratar-se-ia de uma medida de tratamento isonômico de contribuintes que se encontrem em situação equivalente, ainda que, aparentemente, não tenham incorrido em idêntica situação de fato.

Ocorre que não é a capacidade contributiva o único critério de discriminação entre contribuintes. Em um sistema plural, vários são os princípios, presentes na ordem econômica, que podem justificar um tratamento discriminatório. O que é inaceitável é a discriminação sem base constitucional: uma lei que resultasse em tratamento distinto entre contribuintes que se encontrassem em situação equivalente contrariaria o artigo 150, II, da Constituição.

Com efeito, como expõe ÁVILA⁵³, a presunção de igualdade se manifesta no ônus argumentativo de fundamentação superior para o afastamento da igualdade: são necessárias maiores razões para o seu afastamento do que as exigidas para o afastamento ou superação de outro princípio; e são necessárias, ainda, maiores razões para o tratamento desigual, se houver tratamento diferenciado relacionado a uma medida de comparação preliminarmente vedada ou diversa daquela prevista na Constituição.

Nesse sentido, a igualdade cria uma presunção, para a qual não basta uma mera explicação para o tratamento desigual, mediante demonstração de existência de autorização para a distinção; é necessária, conforme explica ÁVILA, uma

53. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 203.

justificação, entendida como a demonstração de existência de correção para a distinção, isto é, a fundamentação (e não mera alegação) da existência de uma relação fundada e conjugada entre uma medida de comparação permitida e uma finalidade imposta que obedeça aos vários níveis de justificação decorrentes da harmonia entre as normas de competência e os direitos fundamentais.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme visto, o planejamento tributário abusivo não se confunde com a elisão ou a evasão fiscal. Trata-se, isto sim, de elusão, figura intermediária entre as duas, identificada pela contrariedade entre a conduta, lícita, e os fins, ilícitos, uma vez que, a despeito da sua aparente licitude, dada a concordância com as formas de direito privado, revela discordância entre os fins buscados na realização do ato jurídico e os fins tutelados pela ordem jurídica.

É nesse aspecto que se gizou a importância da causa do negócio jurídico. Ela desempenha papel fundamental na identificação das condutas que, a despeito da licitude de suas formas, contrariam os fins tutelados pela ordem jurídica, dado o vício da finalidade visada pelas partes por meio da celebração de determinado ato jurídico.

Identificada a elusão, e a importância da causa para sua adequada identificação, procurou-se demonstrar que há dois métodos no ordenamento jurídico brasileiro para o controle daquela figura, isto é, do planejamento tributário abusivo, quais sejam: a consideração econômica e as regras de simulação do direito privado. Esses dois métodos são suficientes na maior parte dos casos porque: (i) a consideração econômica opera na identificação dos efeitos econômicos considerados na descrição da hipótese de incidência das normas tributárias; e (ii) a simulação opera nos casos em que, na hipótese de incidência das normas, o intérprete ou aplicador identifica a consideração de figuras de direito privado, abstraídas dos seus efeitos econômicos.

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

Nesse espeque, uma norma geral antielusiva teria espaço restrito de aplicação, uma vez que, em regra, a consideração econômica e a simulação são suficientes para promover o controle de planejamentos tributários abusivos, mediante a consideração dos efeitos econômicos, independentemente das formas de direito privado utilizadas pelas partes; ou mediante a desconsideração das formas de direito privado em virtude da simulação do negócio jurídico celebrado.

Ainda assim, a aplicação de normas gerais antielusivas só teria espaço se houvesse lei específica prevendo a sua hipótese de incidência e a consequência da subsunção de um planejamento tributário abusivo à descrição nela contida. Afinal, figuras como abuso de direito, abuso de formas jurídicas, fraude à lei e propósito negocial, apesar de encampadas no direito comparado, não encontram embasamento normativo no direito brasileiro.

Por não contarem com fundamentação normativa, eventual recurso a essas figuras por parte do intérprete ou aplicador implicaria violação aos princípios da legalidade, igualdade, livre iniciativa e segurança jurídica. Afinal, a lei complementar já solucionou o conflito entre a legalidade e a igualdade mediante a vedação ao emprego de analogia para exigência de tributo não previsto em lei. O emprego daquelas figuras para fins de controle de planejamentos tributários abusivos ainda criaria restrição, sem fundamento legal, à liberdade do contribuinte de organizar sua atividade do modo menos oneroso e mais eficiente possível; e violaria o princípio da segurança jurídica, dada a ausência de cognoscibilidade e calculabilidade de uma norma geral antielusiva sem antecedente e consequente normativos previstos em lei.

Por derradeiro, demonstrou-se que, ainda que haja cláusula geral antielusiva válida e eficaz no ordenamento jurídico brasileiro, ela deverá respeitar os princípios da igualdade e da capacidade contributiva e também da legalidade, vedando-se exigências anti-isonômicas e fictícias, sem apoio na realidade dos fatos efetivamente ocorridos.