

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

JHOYCE PÓVOA TIMÓTEO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: OS LIMITES
ENTRE O CRIME E AS PRÁTICAS DE
EFICIÊNCIA TRIBUTÁRIA**

São Paulo
2018

JHOYCE PÓVOA TIMÓTEO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: OS LIMITES
ENTRE O CRIME E AS PRÁTICAS DE
EFICIÊNCIA TRIBUTÁRIA

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Faculdade de Direito
da Universidade Presbiteriana
Mackenzie, como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

ORIENTADOR: Prof. Ms. Edmundo Emerson de Medeiros

São Paulo
2018

JHOYCE PÓVOA TIMÓTEO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: OS LIMITES
ENTRE O CRIME E AS PRÁTICAS DE
EFICIÊNCIA TRIBUTÁRIA

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Faculdade de Direito
da Universidade Presbiteriana
Mackenzie, como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Ms. Edmundo Emerson de Medeiros
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof.
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof.
Universidade Presbiteriana Mackenzie

RESUMO

Este trabalho analisa os critérios que separam as práticas de eficiência tributária do ato criminoso. Duas possibilidades de atuação foram consideradas: a desconsideração dos atos e negócios jurídicos, na esfera administrativa, e a criminalização de condutas fraudulentas, com base na Lei 8.137, de 1990, a Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária. Em relação à abordagem administrativa, os atos de desconsideração de operações tributárias têm fundamentação legal na Norma Geral Antielisão. Entretanto, a constitucionalidade da aplicação deste dispositivo legal, da maneira como ele se apresenta no sistema tributário brasileiro, é motivo de contestação doutrinária. A Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária, por sua vez, é mais eficiente em restringir a criminalização de condutas elisivas. A aplicação do Direito Penal deve ocorrer em caráter excepcional, em virtude de sua submissão legal aos direitos fundamentais do contribuinte. Um dos fundamentos da análise penal é que nem todo ilícito fiscal é um crime contra a ordem tributária.

Palavras-chave: planejamento tributário, elisão fiscal, ilícito tributário, desconsideração de operações tributárias, crime contra a ordem tributária.

ABSTRACT

This work analyzes the criteria that separate tax efficiency practices from criminal activity. Two courses of action have been considered: the suppression of legal acts and transactions, on the administrative area, and the criminalization of fraudulent conduct, based on Law 8.137, from 1990, the Law of Crimes Against the Tax Order. With respect to the administrative approach, the suppression acts of tax operations are legally supported by the General Norm Anti-avoidance. However, the constitutionality of applying this legal provision, as presented in the Brazilian tax system, is subject of doctrinaire contestation. The Law of Crimes Against the Tax Order, in turn, is more efficient to constrain the criminalization of tax avoidance conduct. The application of Criminal Law shall occur exceptionally, due to its legal submission to the fundamental rights of the taxpayer. One of the foundations for the penal analysis is that not every tax offense is a crime against the tax order.

Keywords: tax planning, tax avoidance, tax offense, suppression of tax operations, crime against tax order.

LISTA DE ABREVIATURAS

CARF Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CF Constituição Federal

CTN Código Tributário Nacional

LC Lei Complementar

PJ Pessoa Jurídica

STF Superior Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	09
CAPÍTULO I: O DIREITO PENAL E OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	11
1 DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL VERSUS DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.....	12
1.1. Diferenças entre a abordagem administrativa e penal dos crimes tributários.....	15
2 CONCEITOS DO DIREITO PENAL APLICADOS AO CRIME TRIBUTÁRIO.....	18
2.1 A tipologia nos crimes tributários.....	20
3 LEI 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990	22
3.1 Planejamento tributário e a Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária.....	25
CAPÍTULO II: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O DEBATE SOBRE SEUS LIMITES LEGAIS.....	27
1 DIFERENÇAS CONCEITUAIS ENTRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL.....	28
1.1 Norma Geral Antielisão.....	33
1.2 Norma Geral Antielisão e o Princípio da Legalidade.....	36
2 OS LIMITES LEGAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	43
2.1 Fundamentos jurídicos.....	48
3 DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS NEGOCIAIS E A COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.....	51
CAPÍTULO III: A DESCARACTERIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A PRÁTICA DE ATO LÍCITO.....	54
1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E FRAUDE FISCAL.....	54
1.2 Aspectos probatórios.....	57

2 POSSIBILIDADE DE LICITUDE EM ATOS PROVENIENTES DE FRAUDE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	60
2.1 Operações preocupantes.....	61
2.1.1 Operações estruturadas em sequência.....	61
2.1.2 Operações entre partes relacionadas.....	62
2.1.3 Uso de Sociedades.....	63
2.1.4 Deslocamento de base tributável.....	65
2.1.5 Neutralização de efeitos indesejáveis.....	65
2.1.6 Automatização de operações.....	66
2.1.7 Operações interestaduais de ICMS sem trânsito interestadual.....	66
2.1.8 Criação de distribuidores e base de cálculo de IPI.....	66
3 A EFICIÊNCIA TRIBUTÁRIA E A LUTA PELA MANUTENÇÃO DA LEGALIDADE.....	67
3.1 Jogando com as brechas legais.....	71
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	72
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	74

INTRODUÇÃO

O planejamento tributário simboliza, dentro da perspectiva de preservação dos direitos fundamentais, um espaço de liberdade e de resistência. A liberdade está presente por se tratar de uma escolha do contribuinte. Apesar de recomendável, ninguém está obrigado a adotar práticas de eficiência tributária. A resistência representa a insistência do contribuinte em exercer o direito de economizar tributos. Ela ocorre apesar do eficiente aparato estatal para inibir e, eventualmente, punir a elisão fiscal.

Num momento em que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconhece a liberdade do contribuinte de formalizar operações tributárias da forma menos onerosa¹, o planejamento tributário assume um aspecto mais convidativo, ou menos inibidor. Considerando-se um cenário em que a eficiência tributária é representativa de uma gestão responsável, este trabalho tem como tema os limites entre a elisão fiscal e o crime contra a ordem tributária.

Desta forma, o primeiro capítulo, "O Direito Penal e os crimes contra a ordem tributária", aborda a relação entre a prerrogativa do Estado de criminalizar condutas e, quando necessário, puni-las, e as estratégias do contribuinte para lidar com a atual política criminal. Assim, a ideia inicial é entender de que forma Direito Penal interfere no Direito Tributário, através da Lei 8.137, de 1990, chamada de Lei de Crimes contra a Ordem Tributária.

Assim, tendo em vista a diferença de abordagem da esfera administrativa em relação à penal, o intuito é compreender os pontos comuns. O procedimento administrativo se assemelha ao penal, na medida em que é abarcado por vários princípios e garantias que protegem o contribuinte frente à atuação estatal. Entretanto, uma vez no plano criminal, a

¹ De acordo com a ementa do Acórdão: "Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito comercial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei". (CARF: Recurso Voluntário - Acórdão 1401-002.835, Relator: Daniel Ribeiro Silva, julgado em 15/08/2018, PROCESSO ELETRÔNICO 16327.721148/2015-23)

Lei de Crimes contra a Ordem tributária acrescenta a estes princípios uma limitação legal que complementa, de forma mais efetiva, as garantias individuais do contribuinte. Esta lei, portanto, viabiliza o planejamento tributário por colocar entraves à criminalização de condutas elisivas.

No segundo capítulo, "O planejamento tributário e o debate sobre seus limites legais", o elemento central é a atuação administrativa na prática de descon sideração de atos e negócios jurídicos. A questão que se coloca é até que ponto a autoridade fiscal tem competência para atuar nesta área. Além disso, há dúvida quanto à legitimidade dos critérios adotados na fundamentação dos procedimentos de descon sideração.

A Norma Geral Antielisão, representada pelo parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, necessita de regulamentação legal quanto aos critérios de descon sideração. Da forma como está representada no sistema tributário brasileiro, suscita dúvidas quanto à sua eficácia, pois não fornece fundamentação legal aos atos da autoridade administrativa. Diante desta fragilidade normativa, a insegurança jurídica ganha espaço, uma vez que o Fisco passa a fundamentar suas decisões de descon sideração em argumentos que não encontram respaldo constitucional. A proteção à manutenção financeira do Estado Democrático de Direito passa a justificar uma atuação estatal arbitrária, voltada ao exercício arrecadatório.

Por fim, no terceiro capítulo, "A descaracterização do planejamento tributário e a prática do ato lícito", o objetivo é entender os limites entre a elisão fiscal e o crime contra a ordem tributária. Neste sentido, é fundamental a ideia de que nem todo ilícito fiscal pode ser considerado um crime contra a ordem tributária.

A diferenciação entre elisão e evasão fiscal ganha importância na medida em que separa práticas lícitas e ilícitas, que visam a economia de tributos. A sustentação da alegação de planejamento tributário ilícito depende da comprovação, por parte do Fisco, de que houve evasão fiscal. Entretanto, para que haja a acusação de crime contra a ordem tributária, é necessário que a conduta do contribuinte preencha os requisitos do tipo penal. É fundamental que haja a intenção de fraudar e, com isso, suprimir ou reduzir o pagamento de tributo devido ao Fisco.

CAPÍTULO I: O DIREITO PENAL E OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

"O melhor instrumento para o combate ao crime, no que concerne especificamente aos crimes contra a ordem tributária, é o respeito ao contribuinte. Respeito que começa pela redução da enorme carga tributária e ele imposta. Passa pelo atendimento desastroso e absolutamente inadequado e insuficiente a ele dispensado nas repartições da Administração Tributária. Vai até mesmo às interpretações inteiramente inadmissíveis, visivelmente distorcidas, das normas da legislação tributária, tendentes a lhes negar os direitos mais elementares. Enfim, a total falta de respeito na relação tributária, que induz no contribuinte o sentimento de que a lei só existe contra ele, ou pelo menos só se aplica contra ele, posto que as disposições a ele favoráveis são sempre ignoradas pelas autoridades da Administração Tributária".

(MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. – 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2009, p.21.)

Em sua análise sobre os crimes tributários, Hugo de Brito Machado, em seu livro *Crimes contra ordem tributária*², considera que há uma relação direta entre a falta de identificação do contribuinte com o sistema tributário ao qual está submetido e sua motivação para fraudar. A falta de mecanismos de tributação fáceis de serem entendidos, como a desinformação sobre a aplicação da receita arrecadada, justificaria, informalmente, a conduta criminosa.

Este primeiro capítulo discute os parâmetros de atuação do Direito Penal frente ao Direito Tributário. Nesse sentido, a ideia é compreender qual a relevância da criminalização de determinadas condutas tributárias e quais os critérios necessários ao enquadramento penal. Esta análise leva em consideração, portanto, o grande poder estatal contido no Direito Penal e a gravidade do impacto que as políticas sancionatórias podem causar ao contribuinte. Assim sendo, é necessário garantir o cumprimento de requisitos legais para a confirmação da conduta criminosa, pois, de modo contrário,

² MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. – 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

haveria uma fragilização ainda maior do contribuinte em relação ao aparato estatal.

1 Direito Tributário Penal versus Direito Penal Tributário

Discutir a diferença entre as expressões Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário é importante para delimitar os espaços de intervenção do Direito Penal na esfera tributária. Estes termos apresentam campos de atuação distintos, o primeiro restrito ao direito Tributário, e o segundo inserido no Direito Penal. Os dois foram concebidos, segundo Luciano Amaro, no livro *Direito tributário brasileiro*³, a partir da mesma preocupação jurídica, que seria o combate às práticas ilícitas no Direito Tributário.

O referido autor faz uma distinção, com intuito didático, entre essas duas expressões, afirmando que o Direito Penal Tributário refere-se a uma especialização do Direito Penal. Por outro lado, o Direito Tributário Penal nada mais seria do que um subconjunto do Direito Administrativo, uma vez que restringiria sua atuação às infrações administrativas. Segundo Luciano Amaro:

[...] são claramente identificáveis dois sistemas legais sancionatórios atuáveis pelo Estado: um, o criminal, implementado segundo o direito penal, mediante processo penal, no juízo criminal; o outro, o administrativo, aplicado segundo regras do direito administrativo, no procedimento administrativo, pelas autoridades administrativas. Não obstante, determinado interesse jurídico pode, eventualmente, estar tutelado por ambos, como ocorre com a arrecadação de tributos, protegida por um sistema de sanções administrativas e por outro de sanções penais⁴.

Tratam-se, portanto, de dois sistemas distintos, mas que em alguns casos atuam conjuntamente. O Direito Penal Tributário nada mais seria do que uma espécie do gênero Direito Penal e, estando inserido na prática penal, os critérios utilizados para a definição da ocorrência, ou não, de um crime fiscal em nada se difeririam daqueles empregados em relação aos demais

³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. – 22 ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

⁴ *Ibidem*, p.467.

crimes. Segundo Luciano Amaro, seria apenas de uma questão de tipificação do delito, adequando-o em relação ao bem jurídico tutelado. Neste sentido:

Os crimes ditos "tributários" ou "fiscais" (assim designados porque atentam contra os interesses da administração fiscal) não se distinguem dos demais delitos a não ser por aspectos periféricos e acidentais. O fato de o bem jurídico objeto da tutela penal ser o recolhimento de tributo não dá à legislação que discipline tais crimes a condição de ramo jurídico apartado do direito penal. Trata-se, pura e simplesmente, de um capítulo do direito penal, que visa à tutela de um específico bem jurídico [...]⁵.

De acordo com esse contexto, como o Direito Penal Tributário está inserido no Direito Penal, seguindo sua base principiológica e seus sistemas interpretativos, Luciano Amaro destaca o interesse didático no uso dessa expressão. Há aqui, portanto, a inserção do Direito Penal Tributário no âmbito do Direito Penal e, conseqüentemente, o afastamento metodológico e procedimental do Direito Tributário.

Quando se passa à tutela do Direito Penal Tributário, a dimensão administrativa já foi superada e o que se tem é a tentativa do Estado de criminalizar a conduta do contribuinte. A adoção desse sistema deixa claro que o Estado se atribui o direito de utilizar a tutela penal, e todo seu aparato coercitivo, para receber o tributo não pago. Nesse sentido, ainda de acordo com Luciano Amaro:

Não obstante, é dentro de uma perspectiva didática que se costuma falar em direito penal 'tributário', para designar o conjunto de normas e princípios que disciplinam os chamados delitos 'tributários', cuja nota específica estaria em que o bem jurídico da tutela penal é o direito (geralmente do Estado) de receber o tributo (direito esse passível de lesão ou de ameaça, ensejadores da sanção criminal)⁶.

Para Wagner Balera, no capítulo "Crimes contra a Ordem Tributária"⁷, assim como para Luciano Amaro, o Direito Penal Tributário nada mais é do que o próprio Direito Penal, pois consiste na subordinação dos ilícitos da esfera fiscal aos preceitos genéricos deste. Os dois autores ratificam,

⁵ AMARO, Luciano, op. cit., p.464.

⁶ AMARO, Luciano, op. cit., p.466.

⁷ BALERA, Wagner. "Crimes contra a Ordem Tributária". In: *Crimes contra a Ordem Tributária*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins – São Paulo: IOB, 2002.

portanto, a existência desses dois mecanismos de punição aos ilícitos tributários, pois, segundo Balera, o Direito Tributário não deveria expandir sua atuação à tipologia penal, restringindo-se ao âmbito administrativo. Sendo assim, os ramos de combate aos ilícitos tributários devem ser manter independentes.

Hugo de Brito Machado, por sua vez, no seu livro *Curso de Direito Tributário*⁸, entende que sequer deveria existir um Direito Penal Tributário, e a discussão sobre a punição das infrações tributárias deveria se restringir à esfera administrativa. O fundamento deste argumento é que "A sanção deve ser, tanto quanto possível, da mesma natureza do cometimento do ilícito. Se este não atinge a pessoa, mas o patrimônio, a sanção correspondente não deve ser pessoal, mas patrimonial [...]"⁹.

Este mesmo autor, ao sugerir a revogação das leis que definem como ilícito penal a infração das normas tributárias, propõe o fim do Direito Penal Tributário. Segundo Hugo de Brito Machado, as infrações que não esbarrem na periculosidade física, ou seja, que não comprometam bens jurídicos ligados à vida, usando uma terminologia própria do Direito Penal, deveriam se restringir ao âmbito administrativo. A descriminalização dos ilícitos tributários estaria mais de acordo com o moderno Direito Penal, além de se adequar melhor às condutas delituosas em questão, que atingem tão somente o patrimônio.

Tanto Hugo de Brito Machado, quanto Luciano Amaro são contundentes em afirmar que a Fazenda Pública, em que pese seu poder de atuação, deveria se vincular à ideia de que a pena pecuniária implica em sacrifícios, mas não possui natureza confiscatória. Este órgão estatal deve obedecer, portanto, ao artigo 150, IV, da Constituição Federal, que determina ser proibido utilizar o tributo com efeito de confisco.

A discussão bibliográfica em torno das expressões "Direito Tributário Penal" e "Direito Penal Tributário", além de delimitar o significado de cada uma delas, tenda debater a pertinência de haver duas linhas de punição para as condutas contrárias ao ordenamento jurídico tributário. O Direito Tributário

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. – 37 ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Malheiros, 2016.

⁹ *Ibidem*, p.511.

Penal restringiria suas análises, e possíveis sanções dos ilícitos, à esfera administrativa, sem resvalar na competência do Direito Penal. O Direito Penal Tributário, no entanto, voltaria suas atenções às práticas ilícitas com potencial delituoso.

Uma vez que ainda não foi superada a necessidade do Direito Penal intervir na seara tributária, ainda que argumentos robustos, como o apresentado por Hugo de Brito Machado, sejam trazidos à discussão, precisamos compreender os limites dessa atuação fortemente coercitiva. Sendo assim, como subconjunto da ciência penal, o Direito Penal Tributário deve ser analisado de acordo com os mesmos parâmetros metodológicos e submetido a uma interpretação restritiva.

1.1 Diferenças entre a abordagem administrativa e penal dos crimes tributários

Ao tratar das abordagens administrativa e penal dos ilícitos tributários, Hugo de Brito Machado afirma que não existe diferença na essência do ilícito administrativo e do ilícito penal. Também não haveria distinção entre a essência de suas sanções, no motivo da aplicação de punições a essas condutas delituosas. O fato do ilícito ser definido pelo descumprimento da ordem jurídica, faz com que diferenciação dos sistemas de punição seja pautado na forma como valoramos a conduta, praticada em desconformidade com a lei. Segundo esse autor:

Inexiste distinção essencial entre ilícito civil, ou administrativo, e o ilícito penal. Em consequência, não há também distinção essencial entre sanção civil, ou administrativa, e sanção penal. A distinção seria apenas valorativa. A sanção penal seria reservada aos que praticam ilícitos mais graves, que mais severamente ofendem os interesses sociais. A distinção residiria na gravidade da violação da ordem jurídica¹⁰.

Nesse sentido, Luciano Amaro também destaca o aspecto valorativo do sistema de sanções, que pode variar de acordo com a política criminal de determinado período histórico. De acordo com este autor:

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p.508.

A qualificação da gravidade da infração é jurídico-positiva, vale dizer, é o legislador que avalia a maior ou menor gravidade de certa conduta ilícita para cominar ao agente uma sanção de maior ou menor severidade.

As infrações que atingem elevado nível de gravidade (conforme avaliação feita pelo legislador) são conceituadas como crimes, e ensejam a aplicação das chamadas sanções penais ou criminais¹¹.

O legislador, portanto, é o responsável pela criminalização da conduta, conforme ele faz a classificação de sua gravidade. Esta valoração é produto do sistema cultural em que ele está inserido e que o faz estabelecer prioridades, selecionar métodos, enfim, fazer um recorde da realidade. Assim, essa gravidade obedece a um projeto estatal do momento da elaboração da lei e torna crime determinada prática tributária em detrimento de outras. Nessa perspectiva, Luciano Amaro afirma que:

Ontologicamente, não há diferença entre o ilícito civil, administrativo, tributário etc. e o ilícito dito penal ou criminal. Um mesmo fato pode, dependendo de circunstâncias históricas ou geográficas, ser, em face de determinado ordenamento jurídico, considerado: a) lícito; b) ilícito não criminal; c) ilícito criminal. Assim sendo, algo que hoje é crime pode não tê-lo sido ontem, ou deixar de sê-lo amanhã, e pode ser crime aqui mas não em outro lugar [...]. Portanto, determinado fato será ilícito criminal se a lei assim o qualificar, à vista de considerações de política criminal¹².

Portanto, a determinação do que é ou não crime varia de acordo com a política criminal de cada momento histórico. Determinadas leis penais podem se mostrar anacrônicas frente a questões tributárias atuais, tamanho o descompasso com o nosso sistema valorativo atual.

Neste sentido, a diferença entre a abordagem administrativa e penal não deixa de ser subjetiva, pois passa pelo crivo da análise do legislador. Este, por sua vez, estabelece a métrica para inserir condutas no âmbito penal e, ao mesmo tempo, conduz condutas, consideradas menos danosas, ao segmento administrativo.

Outra diferença entre a abordagem administrativa e penal dos ilícitos tributários está nas circunstâncias que envolvem o não pagamento do tributo.

¹¹ AMARO, Luciano, op. cit., p.463.

¹² AMARO, Luciano, op. cit., p.463.

Apontando para uma tentativa de limitar a atuação do Direito Penal, Hugo de Brito Machado destaca que o simples inadimplemento do tributo, ou o descumprimento de obrigações acessórias não ensejam sanções penais. Para a intervenção penal, é necessário que haja a intenção do contribuinte de forjar a não ocorrência do fato gerador. Sendo assim, o não pagamento do tributo não autoriza o Estado a utilizar o aparato penal. Este autor destaca que:

Os atos de descumprimento de leis tributárias continuam ensejando sanções administrativas – as multas. E ensejam também sanções penais quando não constituem puro e simples inadimplemento da obrigação principal, vale dizer, quando não significam simplesmente o não pagamento do tributo, sem qualquer prática tendente a ocultar ou retardar a exteriorização de seu fato gerador¹³.

Para que se inicie a persecução penal é necessário a comprovação do dolo do contribuinte em dissimular a ocorrência do fato gerador. O atraso no pagamento do tributo, por si só, não caracteriza ato ilícito. Além disso, enfatiza Hugo de Brito Machado, que:

[...] para que sejam preservados os direitos constitucionais do contribuinte, entre os quais o de apenas pagar os tributos devidos, e de utilizar-se, para esse fim, do direito ao contraditório e à ampla defesa, inclusive no processo administrativo, não se pode admitir denúncia sem o prévio exaurimento da via administrativa¹⁴.

Tendo em vista que as sanções penais extrapolam o viés patrimonial, atingindo a liberdade, para que haja a preservação dos direitos dos contribuintes é necessário que se comprove a necessidade da mobilização do aparato criminal. Nessa perspectiva, a Súmula Vinculante 24 do STF, estabelece que não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei n. 8.137, de 1990, sem que antes haja o lançamento definitivo do tributo.

Desta forma, por contar com um sistema a valorativo mais rígido, pois trabalha com condutas de grande impacto social negativo, o Direito Penal

¹³ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p.508.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p.515.

Tributário passa a ser adotado como última alternativa, *ultima ratio*. Seguindo o Princípio da Intervenção Mínima, segundo o qual o Direito Penal deve ser a última alternativa adotada, é necessário a comprovação do lançamento do tributo que ensejou a conduta delituosa. Justamente por suas implicações exacerbarem o âmbito patrimonial, não é possível lidar com o ilícito tributário, sequer na via administrativa, sem observar alguns princípios do Direito Penal.

2 Princípios do Direito Penal e o crime tributário

Uma vez que a via penal se mostra necessária, o Direito Penal apresenta alguns princípios que funcionam como um anteparo para proteger o indivíduo, no caso deste trabalho, o contribuinte, do enorme poder punitivo concentrado pelo Estado. É nesse sentido que Luciano Amaro destaca que:

Apesar da maior gravidade da infração criminal, e, portanto, da sanção penal (geralmente restritiva de liberdade), e não obstante esta geralmente se faça acompanhar de uma 'pena acessória' nada desprezível, traduzida na reprovação social, maior do que a decorrente da sanção administrativa, há alguns princípios que são comuns aos dois campos: o princípio da legalidade dos delitos e das penas [...], o princípio *in dubio pro reo*, a retroatividade benigna, o princípio do devido processo legal¹⁵.

O princípio da legalidade, expresso no artigo 5º, XXXIX, da Constituição Federal de 1988, estabelece não haver crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal. De acordo com Cezar Roberto Bittencourt, em seu livro *Tratado de Direito Penal*¹⁶, este princípio objetiva controlar o poder punitivo estatal, para que não esbarre na arbitrariedade, nem no excesso de punição. Este controle sobre o Estado se efetiva na medida em que:

[...] a elaboração de normas incriminadoras é função exclusiva da lei, isto é, nenhum fato pode ser considerado crime e nenhuma pena criminal pode ser aplicada sem que antes da ocorrência desse fato exista uma lei definindo-o

¹⁵ AMARO, Luciano, op. cit., p.469.

¹⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte geral I*. – 20 ed. rev. ampl. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2014.

como crime e cominando-lhe a sanção correspondente. A lei deve definir com precisão e de forma cristalina a conduta proibida¹⁷.

Desta forma, o princípio da legalidade garante que o indivíduo não será submetido a um regime jurídico de exceção. No caso dos crimes contra a ordem tributária, eles estão previstos em lei, e o ato do contribuinte que não se enquadre nos limites da conduta descrita, não pode ser considerado crime.

O princípio da irretroatividade da lei penal, que prevê a impossibilidade de uma lei penal mais severa retroagir, possibilita ao cidadão a previsibilidade de não se encontrar, futuramente, acusado por crime contra a ordem tributária. Desta forma, ao efetuar um planejamento tributário, o contribuinte pode ter a segurança de levar em consideração as leis vigentes no momento em que foi realizada a análise tributária. Sem o respaldo do princípio da irretroatividade da lei penal, a adoção determinadas estratégias de gestão tributária econômica poderia configurar conduta típica.

O princípio da irretroatividade da lei penal comporta uma exceção: a retroatividade da lei penal mais benigna. Segundo Cezar Roberto Bittencourt, "A lei nova que for mais favorável ao réu sempre retroage"¹⁸. O acusado não pode ser prejudicado por uma mudança na legislação. Assim, a irretroatividade da lei penal, como destaca este autor, é um princípio do Direito Penal Moderno que prioriza a segura jurídica e a liberdade, na sociedade. Ela estabelece que a eficácia de uma lei situa-se entre sua entrada em vigor e a cessação de sua vigência. Todos os fatos ocorridos antes, ou depois destes limites temporais escapam à sua intervenção.

Os princípios "*in dubio pro reo*" e "devido processo legal" saem do âmbito do direito material e passam a tratar da igualdade de condições entre as partes, tanto no processo administrativo, quanto no processo penal. Sob uma perspectiva de limitação do controle social exercido pelo Estado, Alexis Couto Brito, Humberto Barrionuevo Fabretti e Marco Antônio Ferreira Lima, no

¹⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto, op. cit., p.51.

¹⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto, op. cit., p.57.

livro *Processo Penal Brasileiro*¹⁹, afirmam que, "[...] constitucionalmente, o indivíduo é sempre inocente"²⁰.

De acordo com estes autores, devido ao fato do devido processo legal ser indisponível, por seu viés garantista, ele se divide em formal e material. O devido processo legal formal estaria voltado ao desenvolvimento do processo e à cuidadosa observação em relação ao cumprimento das regras processuais. O devido processo legal material, por sua vez, resguarda o indivíduo "[...] contra a atividade estatal arbitrária, desproporcional ou não razoável, podendo a violação emanar de qualquer dos poderes"²¹.

O enquadramento principiológico, portanto, atua possibilitando que o contribuinte tenha meios de não se encontrar completamente submetido ao arbítrio do Estado, detentor dos meios de punição. A arrecadação da receita tributária é o que mantém o funcionamento das estruturas estatais e é natural que o Estado queira vedar qualquer forma de estancar essa obtenção de renda. Os princípios do Direito Penal tornam o Direito Penal Tributário menos voraz frente ao contribuinte, ou pelo menos tenta. Preserva-lhe seus direitos constitucionais, dentre os quais, o de optar pela forma menos onerosa de pagar tributos.

2.1 A tipologia nos crimes tributários

Partindo de uma base teórica construída a partir da sistemática principiológica, o Direito Penal oferece critérios técnicos para análise da conduta criminosa, visando limitar sua própria atuação. Sendo assim, para que haja a criminalização da conduta, é necessário que ela esteja tipificada em lei, obedecendo o "Princípio da Legalidade" e promovendo a segurança jurídica. De acordo com Cezar Bittencourt, o tipo penal é o conjunto de elementos do fato punível descritos em lei. Assim:

O tipo exerce uma função *limitadora* e *individualizadora* das condutas humanas penalmente relevantes. É uma construção

¹⁹ BRITO, Alexis Couto; FABRETTI, Humberto Barrionuevo; LIMA, Marco Antônio Ferreira. *Processo penal brasileiro*. – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

²⁰ *Ibidem*, p.15.

²¹ BRITO, Alexis Couto; FABRETTI, Humberto Barrionuevo; LIMA, Marco Antônio Ferreira, *op. cit.*, p.17.

que surge da imaginação do legislador, que descreve legalmente as ações que considera, em tese, delitivas. Tipo é um modelo abstrato que descreve um comportamento proibido²².

O tipo penal é, portanto, uma abstração que busca restringir a interpretação da realidade, de tal modo que apenas um número pequeno e limitado de condutas possam ser submetidas à intervenção do Direito Penal. Este mesmo autor afirma que "[...] a falta de correspondência entre uma conduta e um tipo não pode ser suprimida por analogia ou interpretação extensiva"²³. Desta forma, no âmbito dos crimes tributários, a menos que a conduta do contribuinte preencha todos os requisitos do tipo, não pode haver incriminação. A análise da conduta, para classificá-la ou não como infração penal, é chamada de "juízo de tipicidade". Segundo o penalista Cezar Roberto Bittencourt:

Quando o resultado desse juízo for positivo significa que a conduta analisada reveste-se de tipicidade. No entanto, [...] quando o *juízo de tipicidade* for negativo, estaremos diante da *atipicidade* da conduta, o que significa que a conduta não é relevante para o Direito Penal, mesmo que seja ilícita perante outros ramos jurídicos²⁴.

Assim sendo, o "juízo de tipicidade" estabelece a ligação entre a conduta praticada e o tipo penal descrito em lei. No caso dos crimes contra a ordem tributária, sua classificação tipológica leva em consideração o meio empregado, em detrimento do simples inadimplemento do tributo. Nessa perspectiva, deixar de pagar o tributo não pode ser considerado crime, a menos que haja má-fé por parte do contribuinte. Luciano Amaro, sobre esta questão, afirma que:

A Constituição Federal veda, em regra, a prisão por dívida [...]. Portanto, o simples fato de o sujeito passivo não recolher tributo é inelegível como tipo delituoso. A criminalização de condutas que possam afetar o interesse da arrecadação sujeita-se, pois, a esse balizamento, que, em regra, tem levado o legislador ordinário (quando quer definir delitos 'tributários') a caracterizar a figura penal pelo meio

²² BITENCOURT, Cezar Roberto, op. cit., p.344. grifo do autor.

²³ BITENCOURT, Cezar Roberto, op. cit., p.344.

²⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto, op. cit., p.345.

empregado e não pelo só fato de o devedor inadimplir o dever de recolher o tributo²⁵.

Para que o Estado atue por intermédio do Direito Penal, utilizando-se de todo seu aparato coercitivo, é necessário que a motivação extrapole o quesito puramente patrimonial. Entretanto, em recente julgado, o Superior Tribunal de Justiça considerou que deixar de recolher, por meses seguidos, ICMS descontado e cobrado, configura apropriação indébita tributária²⁶. Devido ao curto espaço de tempo, não é possível avaliar o impacto desta decisão no entendimento que o inadimplemento de tributo não configura crime tributário.

Desta maneira, para que a conduta do contribuinte seja considerada crime contra a ordem tributária é necessário que se comprove o elemento subjetivo do tipo, ou seja, que o ato em questão foi cometido de forma dolosa. É imprescindível, portanto, comprovar a má-fé do contribuinte, que não apenas deixou de pagar o tributo, mas o fez de maneira escusa, mal intencionada, encoberta.

3 Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990

Hugo de Brito Machado, destaca que, ao tratar de crimes contra a ordem tributária, o bem jurídico protegido é a ordem tributária, não o interesse de arrecadação do tributo. É com este viés interpretativo que deve ser analisada a Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, Lei de Crimes contra a Ordem Tributária, cujo capítulo I define os crimes contra a ordem tributária. Na seção I deste capítulo, há dois artigos que tratam dos crimes tributários cometidos por particulares, que são aqueles pertinentes ao estudo do ilícito penal dentro do planejamento tributário. Assim sendo:

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

²⁵ AMARO, Luciano, op. cit., p.492.

²⁶ HC 399.109 – SC 2017/0106798-0, Relator Min. Rogerio Schietti Cruz, julgado em 22/08/2018.

- I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
 - II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
 - III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
 - IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
 - V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
- Pena: reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

O rol de condutas apresentado pelos cinco incisos compõe-se de atitudes claramente voltadas ao intuito de reduzir ou suprimir o tributo de forma ilegal. O contribuinte parte da intenção de fraudar e obtém como resultado a suposta vantagem. Ele falsifica, altera documentos, fraudar a fiscalização tributária, omite informações, dentre outros estratagemas. Há a necessidade, portanto, do elemento subjetivo para configurar as condutas típicas do artigo 1º, da Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária.

Somado ao fato de que se deve levar em consideração o aspecto doloso da conduta, Hugo de Brito Machado, em seu já citado *Curso de Direito Tributário*, destaca que "O crime de *supressão ou redução de tributo* [é] [...] um crime *material*, ou *de resultado*. Só será consumado se houver a *supressão* ou a *redução* do tributo"²⁷. Cezar Roberto Bittencourt, ao definir crime material, também deixa claro que o resultado da conduta integra o próprio tipo penal. Isso significa que, para haver a consumação do crime, é indispensável a produção de um resultado separado do comportamento que o precede. Desta forma, "[...] A não ocorrência do resultado caracteriza a tentativa. Nos crimes matérias a ação e o resultado são, em regra, cronologicamente distintos"²⁸.

É importante destacar, no entanto, que nos "[...] crimes contra a ordem tributária [...] não se reporta a nenhum tipo de crime culposos. Todos os crimes [...] somente se caracterizam quando se trate de conduta dolosa"²⁹.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p.502.

²⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto, op. cit., p.281.

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p.69.

Além disso, a tentativa de praticar alguma das condutas do artigo 1º da referida lei, configura a presença de dolo e, portanto, configura crime. A única distinção em relação ao crime consumado verifica-se na aplicação da pena.

Em relação às condutas descritas no artigo 2º, da seção I da Lei de Crimes contra a Ordem Tributária, elas se contrapõem às apresentadas no artigo 1º. O artigo 2º descreve os crimes formais, ou de mera conduta:

Art. 2º: constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III – exigir, pagar ou receber, para si ou para contribuinte beneficiário, qualquer porcentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena – detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Sobre esta espécie de crime, Cezar Roberto Bittencourt destaca que o resultado do crime não precisa verificar-se para ocorrer a consumação da conduta típica. Para isso, é necessário apenas a ação do agente, a vontade de concretizá-lo e a configuração do dano potencial. De acordo com este autor, "*Afirma-se que no crime formal o legislador antecipa a consumação, satisfazendo-se com a simples ação do agente [...]*"³⁰.

Hugo de Brito Machado destaca que, embora os crimes sejam formais, há ainda a necessidade do elemento subjetivo para que, de fato, caracterizem conduta típica. Assim, "Os crimes de que se cuida somente se configuram com a presença do dolo específico. Em outras palavras, o dolo específico é elementar do tipo"³¹.

³⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto, op. cit., p.281.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p.502.

Da mesma maneira, destacando a importância do dolo nos crimes contra a ordem tributária, mesmo nos crimes formais ou de mera conduta, Luciano Amaro afirma que [...] em regra, têm sua tônica no artilo ou artifício empregado pelo agente com vistas à obtenção do resultado (que é o não recolhimento do tributo)"³². Mais uma vez, a necessidade da comprovação da intenção do contribuinte em fraudar a lei é ressaltada, pois se trata de uma forma importante de controle da atuação do Estado. A criminalização de condutas presentes no planejamento tributário só é possível, portanto, após a comprovação da intenção deliberada do contribuinte em burlar a legislação fiscal, com o intuito de obter vantagens indevidas.

3.1 Planejamento tributário e a Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária

A Lei de Crimes contra a Ordem Tributária estabelece parâmetros importantes à viabilidade legal e prática do planejamento tributário. Em relação ao aspecto legal, mostra-se extremamente necessário a existência de legislação que disponha sobre quando uma conduta atravessa o limite da legalidade e adentra o mundo da ilicitude. Essa transposição precisa de comprovação legal, mas também de verificação quanto ao dolo das condutas. Os crimes contra a ordem tributária "[...] geralmente são [...] ação dirigida ao resultado querido de *evadir tributo* [...] ou são *crimes de resultado*, quando se pune a evasão do tributo atingida mediante certas condutas [...]"³³.

Desta maneira, elementos legais como o tipo penal e os princípios gerais que conduzem a aplicação do Direito Penal, tais como o devido processo legal, a observância da legalidade, o respeito à irretroatividade das leis penais, tornam-se fundamentais à existência do planejamento tributário. A Lei 8.137, de 1990, ao trazer para o âmbito do Direito Penal determinadas condutas, também garantiu ao contribuinte o direito de recorrer aos aparatos legais de limitação da atuação do Estado frente ao indivíduo.

Em relação à viabilização prática do planejamento tributário, a lei em questão ajuda a manter viva essa possibilidade de gestão fiscal. Ao estabelecer limites à atuação da autoridade fiscal, faz com que o contribuinte

³² AMARO, Luciano, op. cit., p.493.

³³ AMARO, Luciano, op. cit., p.493.

consiga prever a licitude de seus atos, pelo menos na esfera criminal. Assim, embora no âmbito administrativo, os limites entre a legalidade e a ilegalidade ainda se mostrem nebulosos, devido à falta de uma regulamentação legal mais incisiva, na esfera penal o legislador contribuiu positivamente, ao menos na delimitação de condutas puníveis.

Em que pese a crítica de alguns autores à criminalização de condutas tributárias, que deveriam estar restritas à punições pecuniárias em âmbito administrativo, o esforço de impor um regime de legalidade contribui para a preservação da liberdade econômica do contribuinte. Desta forma, superada a discussão em relação à pertinência da criminalização, o que resta ao combate da atuação arbitrária da autoridade fiscal é a possibilidade de limitação daquilo que é considerado ilícito penal.

CAPÍTULO II: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O DEBATE SOBRE SEUS LIMITES LEGAIS

"[...] é permitido usar das formas jurídicas mesmo que – é este o ponto – o propósito seja economizar, porque me parece que o propósito de economizar está dentro do princípio da liberdade de exercício de atividade econômica. O que não se pode é abusar. Isso, evidentemente, fará com que alguns contribuintes se beneficiem. Cabe ao legislador modificar a legislação, para adaptar essa legislação às novidades que surgem no mercado. Mas não podemos atribuir ao intérprete a liberdade de ele, estendendo a hipótese legal ou criando tributação por meio de analogia, alcançar esses fatos que o legislador não alcançou".

(ÁVILA, Humberto. "Planejamento Tributário". Revista de Direito Tributário, v. 98, p. 74- 85, 2006, p.83.)

Humberto Ávila, em seu texto "Planejamento Tributário"³⁴, analisa os critérios de legalidade adotados pela autoridade fiscal frente ao planejamento tributário. O exercício cuidadoso de desconstrução teórica dos argumentos utilizados para a limitação, cada vez maior, da liberdade do contribuinte, aponta para uma atuação discricionária, abusiva e de legitimidade legal discutível por parte do Fisco. Neste sentido, a discussão sobre os limites legais da gestão tributária é mais representativa de uma discussão sobre o papel do Estado, segundo a Constituição Federal, do que propriamente de um rigor normativo.

Tendo em vista esta abordagem, este segundo capítulo busca compreender as estratégias interpretativas que aproximam o planejamento tributário da ilegalidade. A princípio, a proposta desta parte do trabalho era pensar no inverso, ou seja, nas formas de identificar os limites legais impostos a essa prática de economia tributária para, assim, mantê-la coerente aos desígnios legais. Entretanto, o estudo da bibliografia sobre o tema demonstrou a inconsistência da delimitação dessa legalidade e, por isso, uma atuação fiscal direcionada a relacionar a gestão tributária do contribuinte a

³⁴ ÁVILA, Humberto. "Planejamento Tributário". Revista de Direito Tributário, v. 98, p. 74- 85, 2006.

atos ilícitos. É por este motivo que primeiro trataremos da diferenciação entre práticas lícitas e ilícitas, a elisão e a evasão fiscal, respectivamente, para, depois, iniciarmos a discussão sobre como as práticas lícitas podem se tornar inoponíveis ao Fisco.

1 Diferenças conceituais entre elisão e evasão fiscal

As diferenças conceituais dos termos elisão e evasão fiscal baseiam-se, principalmente, em dois parâmetros: a licitude ou a ilicitude do ato e o aspecto temporal da adoção da conduta em relação à ocorrência do fato gerador. Sobre a elisão fiscal, é possível destacar, ainda, o fator da voluntariedade atribuída ao ato, uma espécie de singularidade desta conduta frente ao regime fiscal.

Em relação à dicotomia ato lícito e ato ilícito, é relevante destacar que Hugo de Brito Machado, no texto "A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN"³⁵, afirma que nosso ordenamento jurídico optou por uma terminologia equivocada. O termo evasão corresponderia a uma conduta que visa driblar a ocorrência do fato gerador, o que nosso sistema tributário considera lícito, enquanto o termo elisão equivaleria a uma tentativa de eliminar ou suprimir o fato gerador já existente, caracterizando conduta ilícita³⁶.

Apesar da crítica terminológica, à elisão fiscal foi conferido o aspecto lícito, em contraposição à evasão fiscal, que comporta condutas contrárias à legislação tributária. A elisão fiscal, portanto, ganhou contornos positivos,

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. "A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN". In: *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. – São Paulo: Dialética, 2001, p.p.107-108.

³⁶ O autor Hugo de Brito Machado afirma que "[...] se tivermos, porém, que estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo illicitamente, na medida em que está eliminando, ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente". (Machado, Hugo de Brito, op. cit., p.p.107-108)

apresentando-se como uma conduta capaz de alterar favoravelmente o regime de cumprimento das obrigações tributárias, propiciando, entre outras coisas, a ampliação para o prazo de pagamento, a obtenção do direito ao parcelamento, a concessão de remissão. De acordo com Cesar A. Guimarães Pereira, em "A Elisão Tributária e a Lei Complementar no. 104/2001"³⁷, "A elisão é lícita e pode legitimamente conduzir ao resultado de economia de tributos. A evasão, por outro lado, não é admissível e é punida como ato ilícito"³⁸.

A elisão, em decorrência de sua licitude, torna-se, assim, o principal objetivo das práticas de planejamento tributário, em virtude de seu benefício econômico. Ela se concretiza em decorrência do êxito do contribuinte na execução de uma gestão fiscal eficiente. De acordo com Marco Aurélio Greco, em seu texto "Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário"³⁹:

As expressões 'planejamento tributário' e 'elisão' indicam perspectivas distintas do mesmo fenômeno. 'Planejamento' é a atividade exercida pelo contribuinte visando obter menor carga tributária, enquanto 'elisão' é o efeito de submeter-se à menor carga tributária, obtido quando admitido o planejamento realizado⁴⁰.

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, em seu artigo "Normas Gerais Antielisivas"⁴¹, coloca em discussão a licitude da elisão fiscal. Esta prática não evitaria a ocorrência do fato gerador, ao contrário da definição adotada pela doutrina majoritária, apenas simularia sua não ocorrência. Assim, a elisão configuraria um abuso na subsunção da norma tributária ao fato, sendo sempre malograda. Teria como objetivo a busca de uma interpretação

³⁷ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. "A Elisão Tributária e a Lei Complementar no. 104/2001". In: *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. – São Paulo: Dialética, 2001.

³⁸ Ibidem, p.25.

³⁹ GRECO, Marco Aurélio. "Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário". *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 7, n.42, nov./dez. 2009. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=64574>. Acesso em: 19 de maio de 2018.

⁴⁰ Ibidem, p.01.

⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. "Normas gerais antielisivas". *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, jan./fev. 2003. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=12812>>. Acesso em: 19 maio 2018.

normativa mais favorável economicamente ao contribuinte, burlando a concretização da operação tributária verdadeiramente desejada. Na elisão, "[...] o *fingimento* não ocorre em relação ao *fato concreto* , mas com referência ao *fato gerador abstrato* definido na lei, que é distorcido na subsunção"⁴².

A divergência conceitual quanto à licitude da elisão fiscal estaria em considerá-la uma simulação de operações tributárias menos onerosas frente ao Fisco. A ideia de simulação, segundo esse autor, ocorreria antes mesmo da concretização do fato gerador. Estaria na forma deliberada do contribuinte, vislumbrando duas situações tributárias legalmente possíveis, optar por aquela que lhe é mais favorável economicamente, mesmo que a forma mais onerosa seja mais adequada, em virtude da operação de fato desejada.

Outro critério adotado para determinar se a conduta fiscal é elisiva ou evasiva, diz respeito à verificação da relação temporal entre a conduta do contribuinte e a ocorrência do fato gerador. Nos casos em que a conduta antecede o fato gerador, temos a elisão fiscal. A licitude é garantida pela falta de intenção de fraudar, uma vez que o fato gerador não se concretizou. No entanto, nas situações em que a conduta acontece após a ocorrência do fato gerador, temos a evasão fiscal, caso em que a ilicitude decorre do ânimo de fraudar e se eximir da responsabilidades fiscais. A fraude estaria em camuflar uma operação tributária já ocorrida, diferentemente da tentativa de "burlar" a ocorrência da operação mais onerosa, característica da elisão fiscal.

Desta forma, por pressupor a ocorrência do fato gerador, a evasão fiscal é de mais fácil identificação, por ser possível vislumbrar a obrigação tributária. Este fato viabiliza a dilação probatória e, conseqüentemente, a comprovação da conduta ilícita. Entretanto, no caso da elisão fiscal, tanto a comprovação de sua licitude, quanto sua descaracterização para a prática evasiva, pertencem a uma zona nebulosa. Por ser de difícil mapeamento pela autoridade administrativa, abri margem à divergências de interpretação entre o fisco e o contribuinte.

Concomitantemente a este antagonismo conceitual, em termos doutrinários, algumas nuances começaram a ser traçadas tanto em relação aos limites da licitude da elisão tributária, quanto no que diz respeito à

⁴² TORRES, Ricardo Lobo, op. cit., p.08, grifo do autor.

gravidade do ilícito cometido frente à evasão fiscal. Segundo James Marins, em seu livro *Elisão Tributária e sua Regulação*⁴³:

A ilicitude da conduta é o principal critério distintivo entre a evasão e a elisão. Mas podemos afirmar que existem graus de ilicitude. A ilicitude meramente administrativa, como a desobediência quanto ao prazo fixado na lei ou no lançamento para o adimplemento da prestação tributária, que conduz a uma penalidade pecuniária, punitiva, e a ilicitude penal, geralmente relacionada à prática de fraude, mais grave portanto, como a adulteração de dados contábeis para a finalidade de obter a redução de base de cálculo de tributo e que gera como consequência a persecução e a punição de natureza criminal⁴⁴.

A depender do gravidade do ilícito, a conduta que deu origem à evasão fiscal encontra maior rigor no método de punição, adentrando, até mesmo, a esfera criminal. Com relação à delimitação da esfera lícita das práticas elisivas, há a introdução, no Código Tributário Nacional, da Norma Geral Antielisão, tema abordado a seguir.

Por último, em decorrência das características atribuídas à prática elisiva, existe a discussão sobre o grau de voluntariedade disponível ao particular, relacionado ao exercício de sua liberdade de atuação econômica. De acordo com Cesar A. Guimarães Pereira:

As hipóteses normativas com que se relaciona a elisão contemplam fatos da esfera do particular, que é livre para realizá-los ou não. Essa liberdade é precisamente o que está na base da elisão tributária: somente se alude a elisão (ou planejamento) na medida em que o particular seja livre para determinar sua conduta⁴⁵.

Sendo assim, a conduta elisiva decorre de uma escolha do contribuinte, a partir da análise sobre qual operação fiscal lhe é mais favorável. Na hipótese de haver mais de uma via lícita, não é simples estabelecer limites e classificar determinados atos de elisão como suscetíveis de serem considerados ilícitos. Como destacado por Ricardo Lobo Torres, em alguns casos, a elisão perde seu viés legal ao manipular a incidência do fato gerador, uma vez que "[...] para se caracterizar a elisão: Uma lei tributária

⁴³ MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. – São Paulo: Dialética, 2002.

⁴⁴ Ibidem, p.p.30-31.

⁴⁵ PEREIRA, Cesar A. Guimarães, op. cit., p.24.

deve ser contornada"⁴⁶. Neste mesmo sentido, Cesar A. Guimarães Pereira destaca que "Mesmo através de meios lícitos e antes da ocorrência do fato jurídico-tributário, os particulares não são completamente livres para moldar, construir ou preparar suas condutas a fim de obter vantagens tributárias"⁴⁷.

Desta forma, a liberdade de escolha, entre as vias lícitas de regime tributário mais favorável, esbarra na ideia de limitação das liberdades individuais. Nem todos os caminhos legais são considerados convenientes pelo Fisco, o que implicaria em eventual punição, devido à escolha pelas práticas abusivas. Parte da doutrina, no entanto, acredita que ordenamento jurídico possui critérios eficazes para identificação das condutas indesejáveis, apesar de lícitas. Outra parte afirma que a delimitação de tais condutas se faz por meios discricionários, pois não há proibição legal a sua ocorrência.

De acordo com James Marins, "A elisão pode ser induzida, permitida ou resultante das lacunas da lei, residindo, naturalmente, nessa última modalidade os principais entrosques entre Fazenda Pública e contribuintes"⁴⁸. Dentre as modalidades descritas pelo autor, a única que escaparia da confusão interpretativa, decorrente de conflito de interesses, é a elisão permitida. Qualquer uma das outras duas hipóteses esbarraria na discussão sobre a atuação subjetiva do Fisco, ou em sua posição firmada em critérios estritamente legais.

Assim, a discussão em torno da possibilidade de escolha frente a práticas elisivas está baseada na discricionariedade do Fisco, ou em sua atuação conforme a lei. Em situações em que não há lei específica proibindo determinadas condutas, os autores Kiyoshi Harada e Leonardo Musumecci Filho, em seu livro *Crimes contra a Ordem Tributária*⁴⁹, afirmam que:

"Se o legislador, voluntaria ou involuntariamente, traçou caminhos alternativos, não há como exigir que o contribuinte opte sempre pela via mais onerosa, em termos de tributos. Se alguma lacuna existe na legislação tributária, a possibilitar que o contribuinte trilhe pelo caminho não jurisdicionado, não cabe ao fisco impedir que isso ocorra. Cabe-lhe, isso sim,

⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo, op. cit., p.09.

⁴⁷ PEREIRA, Cesar A. Guimarães, op. cit., p.25.

⁴⁸ MARINS, James, op. cit., p.33.

⁴⁹ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo. *Crimes contra a Ordem Tributária*. – São Paulo: Atlas, 2012.

tomar as providências tendentes a juridicização daquela via por onde se evadem os contribuintes, para evitar a ocorrência do fato gerador⁵⁰.

Um dos caminhos, talvez o principal deles, adotado pelo fisco, no intuito de delimitar condutas elisivas não desejáveis, foi a introdução, no Código Tributário Nacional, da Norma Geral Antielisão, no parágrafo único do artigo 116. Este dispositivo tem motivado ampla discussão, seja sobre sua constitucionalidade, seja em relação ao seu caráter inibidor da elisão fiscal. Resta, portanto, entender os critérios teóricos desta norma antielisiva.

1.1 Norma Geral Antielisão

A Norma Geral Antielisão foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro em 2001, por meio da Lei Complementar n° 104. Com isso, criou-se o parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional. Este dispositivo estabelece que 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. Para isso, a norma terá que observar os procedimentos a serem estabelecidos na lei ordinária.

O combate à elisão, através desta norma geral, atribuiu à autoridade administrativa o poder para efetuar a desconsideração de atos e negócios jurídicos pautados na dissimulação. Este procedimento, que será discutido no próximo tópico, visa mascarar a ocorrência de um fato, de modo a sugerir uma realidade diversa daquela comprovadamente ocorrida. Entretanto, o parágrafo único destaca que a desconsideração dos atos e negócios jurídicos simulados precisa observar procedimentos estabelecidos em lei ordinária.

A análise sobre o alcance desse dispositivo de combate à elisão fiscal é bastante controversa na doutrina. A aceitação, ou não, desse entrave fiscal à liberdade de gestão do contribuinte, esbarra em divergências teóricas sobre a constitucionalidade desta norma geral. A questão invocada pelos críticos desse dispositivo é, até que ponto, o interesse arrecadatório do Fisco se sobrepõe a direitos fundamentais do contribuinte, como a livre concorrência,

⁵⁰ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo, op. cit., p.66.

expressa no artigo 170, da CF. Ademais, há o questionamento sobre a possibilidade do efetivo emprego da norma, uma vez que o próprio dispositivo determina que os procedimentos de aplicação da desconsideração precisam constar em lei ordinária, que ainda não existe.

Para Marco Aurélio Greco, a Norma Geral Antielisão atende a todas as exigências legais em relação à sua constituição normativa, o que atesta sua constitucionalidade. No entanto, este autor reconhece que existem problemas na forma como a norma se apresenta, pois abre espaço para uma série de equívocos interpretativos. Nesse sentido, destaca a pertinência da introdução de uma norma de cunho antielisivo no Código Tributário Nacional, mas constata que, a forma como esta se concretizou, diverge de suas expectativas analíticas:

Sobre a norma geral antielisão ou antiabuso, defendi a introdução de uma regra 1) restrita ao campo do imposto sobre a renda (não aplicável a todos os tributos); 2) precedida de um ajuste de valores de bens a valor de mercado; 3) que atribuísse competência a um órgão colegiado e não a uma "autoridade administrativa" (expressão que abrange um órgão unipessoal); 4) que disciplinasse um procedimento no âmbito do qual fosse instaurado um debate quanto às práticas lícitas do contribuinte, antes da lavratura do auto de infração; 5) que alcançasse apenas as práticas que não tivessem razões extratributárias que as justificassem; 6) em que tais práticas configurassem abuso de direito ou fraude à lei; 7) que, na sua aplicação correta, o modelo comportasse exigência do tributo, sem aplicação de penalidades.

As diferenças entre o modelo que defendo e o trazido pelo mencionado parágrafo único são manifestas⁵¹.

Assim, mesmo defendendo a norma antiabuso, Marco Aurélio Greco estabelece vários limites à sua atuação. Ele gostaria que a aplicação da norma verificasse de ausência de justificativa extratributária operações, estivesse a cargo de um órgão colegiado e, até mesmo, que não houvesse a aplicação de penalidades no caso de incidência da norma. Verifica-se, neste sentido, que na opinião deste autor, a norma antielisiva deveria conter maior clareza quanto ao seu campo de atuação. Deveria impor limites ao poder da autoridade fiscal e garantir maior segurança jurídica aos contribuintes.

⁵¹ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p.p.542-543.

Contra-pondo-se a esta análise, Martha Toribio Leão, em sua tese "O direito fundamental de economizar tributo: entre legalidade, liberdade e solidariedade"⁵², entende que, em termos práticos, não há uma norma geral antiabuso no sistema tributário nacional. Esta constatação tem como fundamento a falta de previsão constitucional sobre descon sideração de operações válidas que tenham cunho extratributário. Também não justificativa constitucional para o Fisco atuar fora da lei, pois os critérios para descon sideração jurídica de operações tributárias estão penderes de legislação ordinária própria.

A contribuição deste tipo de norma ao ordenamento tributário, segundo a autora, é bastante discutível, em virtude da mensagem paradoxal que abriga. A incongruência opera-se em relação à segurança jurídica, elemento que, em tese, é privilegiado por este tipo de norma. Entretanto, do modo como se apresenta em nosso ordenamento, essa norma atua no sentido oposto. Ao mesmo tempo que não apresenta entendimento daquilo que seria considerado abuso, utiliza-se de termos e expressões abertas, possibilitando uma atuação discricionária da autoridade fiscal. Segundo esta autora, há:

[...] dificuldade de imaginar qual seria este âmbito de aplicação sem violar, primeiro, o direito de liberdade do contribuinte de atuar para economizar tributos; segundo, o direito de não ser tributado fora das hipóteses legais; e, terceiro, o direito de não ser tributado por analogia. São esses limites, inclusive, que justificam a não introdução deste tipo de norma no Direito brasileiro até o momento⁵³.

Apesar da discordância doutrinária sobre a pertinência de uma norma antiabuso no Direito brasileiro, há consenso na admissão de que é necessário colocar entraves ao julgamento do Fisco e suas práticas de descon sideração dos atos e negócios jurídicos. A norma antiabuso existente necessita de legislação ordinária específica para estabelecer os critérios de atuação, sob pena desse dispositivo se transformar em justificativa legal para uma política de fundo confiscatório.

⁵² LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributo: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. Orientador: Umberto Ávila. Tese (Doutorado), Universidade de São Paulo, USP, Pós Graduação em Direito, 2017.

⁵³ *Ibidem*, p.225.

Em virtude dessa pouca clareza sobre as consequências jurídicas da Norma Geral Antielisão, estabeleceu-se um debate sobre as bases teóricas que legitimam um procedimento de limitação das operações legais contidas no planejamento tributário. A depender da concepção do papel do Estado, das convicções teóricas frente ao conceito de individualismo e da interpretação acerca da importância da legalidade estrita, a construção dos limites legais do planejamento tributário se flexibiliza, ou enrijece.

1.2 Norma Geral Antielisão e o Princípio da Legalidade

A discussão sobre como a norma geral antielisão enquadra-se no princípio da legalidade acontece devido à subjetividade envolvida na determinação daquilo que é, de fato, uma prática elisiva e do que configura evasão fiscal. Dentro desse espectro cinzento, que enseja o debate sobre a licitude ou não de determinadas condutas elisivas, o que se procura determinar é a atuação normativa na delimitação do assunto, de modo a evitar possíveis atos discricionários por parte da autoridade administrativa.

Aqueles que defendem uma maior liberdade do contribuinte em eleger a melhor estratégia de elisão, afirmam que o ordenamento jurídico brasileiro não dispõe de normas eficazes na delimitação de condutas permitidas, gerando uma gama de possibilidades lícitas a partir de possíveis interpretações dos dispositivos legais. De acordo com Ives Gandra da Silva Martins, em seu texto "Norma antielisão é Incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro"⁵⁴, o artigo 150, inciso I, da CF, estabelece os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal no direito tributário brasileiro, não cabendo à autoridade fiscal prescindir desses elementos analíticos em face da descaracterização de uma conduta elisiva.

De acordo com este autor, que escreve logo após a entrada em vigor da LC no. 104 de 2001, com o advento do novo artigo 116, do Código Tributário Nacional, a figura da elisão fiscal, diversa da evasão, deixará de

⁵⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Norma antielisão é Incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro". In: *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. – São Paulo: Dialética, 2001.

existir, pois seu parágrafo único abriria espaço para qualquer tipo de atuação fiscal. Assim:

Pela nova norma, nenhum contribuinte terá qualquer garantia, em qualquer operação que fizer, pois, mesmo que siga rigorosamente a lei, sempre poderá o agente fiscal, à luz do despótico dispositivo, entender que aquela lei não vale e que o contribuinte pretendeu valer-se de uma 'brecha legal' para pagar menos tributo, razão pela qual, mais do que a lei, a sua opinião prevalecerá. Se não vier a ser suspensa a eficácia dessa norma pelo S.T.F., em eventual exercício de controle concentrado, o direito tributário brasileiro não mais se regerá pelo princípio da legalidade, mas pelo princípio do 'palpite fiscal'⁵⁵.

A preocupação, portanto, é quanto a insegurança jurídica que a norma geral antielisão poderia trazer aos contribuintes. Como já exposto, o parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, dispõe que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou os elementos constitutivos da obrigação tributária. Para isso, deveria observar os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária e, uma vez que a legislação pertinente a este assunto ainda não foi criada, a forma de atuação do fisco frente diante de suposta prática fraudulenta é cercada de incertezas. O contribuinte, portanto, fica refém da interpretação da autoridade fiscal.

Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins destaca a importância de haver critérios à interpretação fiscal frente a condutas que possam ensejar a descaracterização da elisão em evasão fiscal. Uma das questões analisadas por este autor é que "[...] a reserva de lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas – e principalmente – o próprio critério da decisão no caso concreto"⁵⁶.

Há, assim, uma clara demonstração de que a norma em questão não obedece a preceitos que visam a garantia da segurança jurídica. Isso ocorre devido pois não estabelece uma reserva legal sobre o assunto, na medida em que a norma é excessivamente aberta no que concerne à atuação fiscal.

⁵⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva, op. cit., p.126.

⁵⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva, op. cit., p.122.

Segundo esse autor, é imprescindível que a atuação fiscal tenha fundamentação legal, devendo se restringir ao disposto em lei.

Além disso, ainda de acordo com Ives Gandra da Silva Martins, a norma geral antielisão também não prestigia a gama principiológica do Direito Tributário Nacional, uma vez que:

[...] pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do 'numerus clausus' veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja; e, finalmente, pelo princípio da determinação conceitua de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas⁵⁷.

A grande crítica deste autor refere-se, assim, à elasticidade da norma geral antielisão, devido ao seu pouco rigor hermenêutico. Nesta perspectiva, a referida norma seria inconstitucional devido ao não cumprimento dos princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei forma, de acordo com o artigo 150, I, da Constituição Federal. Assim:

A norma antielisão objetiva permitir que o Fisco imponha tributos e penas 'fora da lei', desconsiderando a lei aplicável, escolhendo o instrumento que lhe permita arrecadar mais, dando por configurada a hipótese de operação mais onerosa, mesmo que a menos onerosa tenha sido utilizada dentro da lei, pelo contribuinte⁵⁸.

Ao encontro desta análise negativa da norma geral antielisão, que coloca em destaque a fragilidade do contribuinte em relação à ampliação do poder sancionador do fisco, Hugo de Brito Machado também problematiza o rigor formal e material deste dispositivo legal, considerando-o demasiado fluido em relação ao princípio da legalidade. Segundo este autor:

[...] quando se fala em norma antielisão, o que na verdade se tem em vista é uma norma dirigida ao intérprete e aplicador da lei tributária, que o autoriza a fugir dos limites da norma tributária definidora da hipótese de incidência do tributo, para alcançar situações nela não previstas. Abre-se, então, espaço para uma interminável polêmica a respeito dos referidos

⁵⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva, op. cit., p.123.

⁵⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva, op. cit., p.128.

limites, vale dizer, em torno do efetivo alcance da norma definidora da incidência tributária⁵⁹.

De acordo com este autor, a norma em questão visa, antes de tudo, ampliar a capacidade de atuação do fisco frente a práticas por ele consideradas abusivas, do que propriamente a concentração de esforços em delimitar condutas próprias da evasão fiscal revestidas de contornos elisivos. Esse posicionamento, por sua vez, traria desdobramentos que ultrapassam a falta de critério quanto à abrangência da lei, alcançando um projeto de atuação fiscal que deseja tipificar condutas não previstas legalmente.

O que se discute é a ampliação desproporcional do poder da autoridade fiscal frente ao contribuinte, que não encontra abrigo seguro nem mesmo na chancela legal. Desta forma, esse autor destaca que:

[...] temos em nosso ordenamento jurídico o princípio da legalidade a exigir tipos tributários, tal como no direito penal existem os tipos penais. Ao legislador cabe, para preservar a segurança, definir com precisão esses tipos, pois a segurança jurídica propiciada pelo princípio da legalidade é a esta diretamente proporcional⁶⁰.

O princípio da legalidade, portanto, é tão caro ao direito tributário quanto ao direito penal. Desta forma, mesmo que a norma geral antielisão pretenda ampliar a atuação do fisco para além das condutas descritas em lei, a autoridade administrativa tem que se manter presa ao que determinam os dispositivos legais.

De acordo com o autor, não é possível fundamentar novas interpretações na alegação de cometimento de práticas abusivas. A autoridade fiscal, devido à sua atuação vinculada à lei, deve restringir-se ao cumprimento das determinações legais, nada além disso. A expansão do poder de atuação fiscal, compreendendo a capacidade de tipificação de condutas lícitas, além de ferir o princípio da legalidade, adentra temas relativos à competência, uma vez que:

O Código Tributário Nacional [...] ao estabelecer que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados,

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p.108.

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p.111.

expressa ou tacitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Assim, se nem o legislador pode alterar institutos, conceitos e formas de direito privado, é inadmissível que a autoridade administrativa possa simplesmente desconsiderar atos ou negócios jurídicos⁶¹.

Na interpretação de Hugo de Brito Machado, a discricionariedade desta norma é tamanha que atribui à autoridade fiscal uma competência que nem mesmo cabe ao legislador da matéria tributária, qual seja, a alteração de institutos, conceitos e formas do direito privado. Na medida em que o fisco se julga com possibilidades de operar desconsideração de atos negociais, se dispõe a ultrapassar os limites da matéria tributária, num ato de extrema representação de poder, pois não se encontra amparado pela própria lógica normativa de submissão ao texto legal.

Dentro desta perspectiva autoritária da atuação fiscal, este autor também destaca a eventual aplicação inapropriada da analogia. Nesse sentido:

[...] a invocação do princípio da capacidade contributiva, como fundamento para a exigência de tributo cuja hipótese de incidência não esteja configurada, não pode ser admitida porque a aplicação de uma norma de incidência tributária a situações idênticas, ou que produzem idênticas consequências econômicas, a pretexto de realizar o princípio da capacidade contributiva, nada mais é do que empregar a analogia para exigir tributo não previsto em lei⁶².

A equiparação do caso concreto à situação descrita em norma que regula conduta diversa daquela praticada, configura, segundo Hugo de Brito Machado, a aplicação da analogia, de forma proibida no ordenamento tributário. O artigo 108, § 1º, do CTN dispõe que, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente, com a finalidade de aplicar a legislação tributária, poderá empregar a analogia, desde que isso não resulte na exigência de tributo não previsto em lei. Promover autuações levando em consideração a possibilidade de ilicitude da conduta elisiva fere diretamente este dispositivo legal.

⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p.112.

⁶² MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p.113.

Em uma abordagem oposta, Marco Aurélio Greco, em seu livro *Planejamento Tributário*⁶³, afirma que, em sua opinião, não está claro se esta é uma norma antielisão ou antiabuso, numa clara defesa do dispositivo em questão. Apesar de tecer críticas à forma como a norma se materializou no ordenamento jurídico, em relação ao seu projeto legal, este autor rebate fortemente o argumento da inconstitucionalidade e da flexibilidade da norma geral antielisão. Sendo assim, tendo em vista que a norma obedece aos preceitos formais e materiais exigidos em nossa Constituição, segundo este autor:

"[...] cabe a advertência prévia de que nem tudo que incomoda é inconstitucional. Portanto, afirmar a inconstitucionalidade do dispositivo supõe demonstrar a sua incompatibilidade com normas da CF/88, lembrando que, em princípio, toda lei goza de presunção de constitucionalidade"⁶⁴.

Outra preocupação dos autores contrários à norma geral antielisão e rebatida por Marco Aurélio Greco, é a aplicação indiscriminada da analogia para fundamentar a incidência da norma e a exigência do tributo, uma vez que tal procedimento é proibido. Segundo este autor, a Norma Geral Antielisão "[...] ao invés de agredir, prestigia a legalidade e a tipicidade [...], bem como não altera os limites da aplicação da analogia e não consagra a interpretação econômica"⁶⁵.

De acordo com esse autor, a norma objetiva apenas a inibição de práticas abusivas no campo da elisão fiscal. Ela pretende combater condutas voltadas exclusivamente a dissimular fraudes fiscais por meio de prática elisiva. Uma vez que a norma geral antielisão se pauta em fatos, ou seja, na ocorrência efetiva do fato gerador, ela estaria blindada em relação a conjecturas e suposições, respeitando, portanto, o princípio da legalidade. Nesse sentido:

O Código está autorizando o desvelamento da realidade pelo afastamento de uma cobertura, de uma máscara que encobre outra realidade. Mas isto só é possível se o fato gerador

⁶³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. Ed. – São Paulo: Dialética, 2011.

⁶⁴ *Ibidem*, p.545.

⁶⁵ GRECO, Marco Aurélio, *op. cit.*, p.545.

estiver adequadamente previsto na lei e tenha efetivamente ocorrido no plano fático. O dispositivo não autoriza conjecturas nem suposições de algo que 'poderia' ter ocorrido, ou que o Fisco supõe pudesse ter sido a melhor alternativa. Só admite alcançar o que efetivamente ocorrer⁶⁶.

O argumento da proteção a práticas tributárias lícitas através do combate a condutas abusivas, pois estas se utilizariam de formas elisivas para acessar benefícios tributários ilegais, fundamenta a defesa teórica da norma geral antielisão. Entretanto, para que esta fundamentação não esbarre na autorização legal para uma postura arbitrária do Fisco, frente a supostas transações tributárias suspeitas, torna-se importante destacar que a atuação fiscal sempre estará pautada na concretude factual. Isso significa verificar a ocorrência incontestável do fato gerador, proporcionando à situação a imparcialidade requerida nos procedimentos administrativos. Nessa perspectiva, segundo Marco Aurélio Greco:

Vale dizer, não basta existirem atos ou negócios que possam configurar fraude à lei, abuso de direito ou negócio indireto em si; indispensável é que tenha, por finalidade servir de meio de mascaramento da ocorrência do fato gerador. Sem isso não se configura o pressuposto da norma do parágrafo único do artigo 116 do CTN⁶⁷.

A polêmica em torno da norma geral antielisão deve-se à falta de rigor legal em definir o campo de atuação interpretativo e ao grande poder sancionador atribuído à autoridade administrativa, justamente em decorrência da flexibilidade da norma. Ao contribuinte resta se apegar ao princípio da legalidade, caro ao direito tributário brasileiro, para tentar restringir o alcance fiscal a operações legalmente permitidas. À autoridade fiscal, por sua vez, cabe fundamentar sua atuação no compromisso de combater práticas abusivas, cujo único propósito é a evasão fiscal, por mais que a legislação não as inclua no rol de condutas ilícitas. Diante dos desdobramentos desse debate, Hugo de Brito Machado conclui que:

Em síntese, parece-nos que essa norma geral antielisão, se interpretada em harmonia com a Constituição, e assim aplicada apenas nos casos nos quais esteja configurado

⁶⁶ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p.549.

⁶⁷ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p.555.

evidente abuso de direito, nada vai acrescentar, posto que nossa jurisprudência já admite a desconsideração de atos ou negócios em tal situação. Por outro lado, se interpretada de forma mais ampla, com alcance capaz de emprestar à autoridade administrativa o poder para desqualificar qualquer ato ou negócio jurídico apenas porque o seu conteúdo econômico poderia estar contido em ato mais oneroso do ponto de vista tributário, estará em flagrante conflito com o princípio da legalidade [...] ⁶⁸.

Sendo assim, enquanto não for definido legalmente os limites das possíveis interpretações sobre a norma geral antielisão, haverá sempre insegurança por parte do contribuinte. A opção de planejamento tributário, adotada pelo particular, sempre poderá ser objeto de questionamento e, eventualmente, enquadrado como prática de evasão fiscal.

Os defensores desta norma sustentam que ela obedece rigorosamente ao princípio da legalidade, uma vez que a comprovação da ocorrência do fato gerador é capaz de afastar conjecturas. Os críticos, por sua vez, temem pela liberdade do contribuinte, que não tem certeza se a elisão fiscal afastará a aplicação dos autos de infração. Essa fragilidade abre espaço à discussão sobre a desconsideração dos atos e negócios jurídicos no planejamento tributário, iniciando nova disputa teórica sobre a competência do Fisco.

2 Os limites legais do planejamento tributário

No texto "Planejamento Tributário" ⁶⁹, Humberto Ávila propõe uma investigação semântica com o objetivo diferenciar a simulação, a dissimulação e o planejamento tributário, estabelecendo, assim, os limites legais entre estas práticas. A simulação aconteceria quando o contribuinte tenta convencer a autoridade administrativa da ocorrência de alguma coisa que, de fato, não aconteceu. Como em casos de fraude no Imposto de Renda por meio de compra de recibos médicos. Há uma identificação com a metáfora do fantasma.

⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p.114.

⁶⁹ ÁVILA, Humberto, "Planejamento Tributário", op. cit..

Na dissimulação, o contribuinte deseja que a Administração pense que alguma coisa ocorreu, quando, na verdade, outra diferente aconteceu. Como no caso de simulação da doação de um bem, com a finalidade de evitar a incidência de imposto, quando, de fato, ocorreu a operação de compra e venda. Neste caso, a metáfora que mais se adequa, segundo esse autor, é a da máscara.

Em relação ao planejamento tributário, Humberto Ávila afirma que "[...] o contribuinte utiliza-se de uma forma negocial prevista no ordenamento jurídico para a obtenção de vantagem"⁷⁰, uma vez que o direito de economizar está garantido pelo princípio da liberdade de exercício da atividade econômica. Ao contrário das duas formas anteriormente citadas, o planejamento tributário trabalha com a construção da melhor realidade possível ao contribuinte, sem incorrer em uma operação simulada, ou dissimulada. Entretanto, este autor destaca que, por mais que se privilegie a legalidade, a maneira como se interpreta algumas operações desse planejamento pode ensejar uma discussão acerca da oponibilidade destas perante o fisco.

Nesse sentido, esse jurista aponta duas linhas teóricas que pautam a análise sobre o planejamento tributário. Uma delas ele chamou de "corrente tradicional", porque considera que as regras e os conceitos legais têm valor e têm sentido, evitando problemas de interação social. Os contribuintes, de acordo com esta perspectiva, têm o direito de saber antecipadamente as hipóteses de incidência da tributação. A outra corrente teórica, ele chamou de "teoria moderna", a qual sustenta:

[...] a insuficiência tanto dos conceitos constitucionais quanto dos conceitos legais, e defende que o paradigma de interpretação não é de uma subsunção conceitual, mas de uma ponderação de valores, e que justamente porque a nossa Constituição privilegiaria os direitos sociais, o Estado Social de Direito e o princípio da dignidade humana – para referir apenas alguns – , nós teríamos que enxergar o poder não como "limite", mas como "função"⁷¹.

⁷⁰ ÁVILA, Humberto, op. cit., p.76.

⁷¹ ÁVILA, Humberto, op. cit., p.77.

Os parâmetros modernos, portanto, não se baseariam na estrita legalidade. O viés interpretativo levaria em consideração uma adequação da legalidade às demandas constitucionais de dignidade da pessoa humana e solidariedade social, bem como nos conceitos presentes no Código Civil de 2002, como boa-fé e solidariedade.

Outro autor que também analisa os parâmetros teóricos envolvidos na postura do intérprete perante a tributação é Marco Aurélio Greco, em seu artigo "Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário"⁷². Ele destaca que a discussão acerca do planejamento tributário já extrapolou, numa análise teórica mais recente, o aferimento da legalidade das operações, a despeito da simulação e dissimulação, passando então a cuidar de outras variáveis de igual relevância. Essas outras variáveis são apresentadas por meio de uma "visão solidária-modificadora", na qual:

[...] assume relevância o debate sobre o tema da solidariedade social como fundamento da tributação e da inerência que existe entre a proteção dos direitos fundamentais pelo Estado e o fornecimento de meios financeiros para que ele desempenhe suas funções⁷³.

Para justificar a opção interpretativa pela solidariedade do contribuinte em relação às demandas estatais, em detrimento de sua liberdade individual ilimitada, Marco Aurélio Greco procura embasar historicamente a superação de uma postura individualista. Assim sendo, afirma que, uma vez que o Direito Tributário tem suas origens na consolidação do Estado de Direito, entendido como aquele que se submete à lei e à jurisdição, fez sentido, durante muito tempo, que ele representasse um limite ao poder estatal de tributar. O contexto do Estado de Direito, de acordo com esse autor, implica em uma postura individualista, em que "[...] as normas que compõem o núcleo constitucional de Direito Tributário são vistas como mecanismos de proteção [...]"⁷⁴.

⁷² GRECO, Marco Aurélio. "Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário". *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 7, n. 42, nov./dez. 2009. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=64574>>. Acesso em: 19 de maio de 2018.

⁷³ *Ibidem*, p.03.

⁷⁴ GRECO, Marco Aurélio, *op. cit.*, p.02.

Assim, os princípios constitucionais existentes até 1988, quais sejam, legalidade, irretroatividade, anterioridade, tipicidade, entre outros, tinham o condão de proibir ou restringir a atividade tributária do Estado. O contribuinte, portanto, tinha assegurada sua liberdade de planejar suas operações tributárias, desde que não resvalasse na ilegalidade. A este momento teórico, Marco Aurélio Greco deu o nome de "visão individual-protetiva", que, em certa medida, se assemelha à "corrente tradicional" descrita por Humberto Ávila. A diferença entre estes dois posicionamentos decorre da concepção de individualismo desenvolvida por cada um deles. Para Ávila o individualismo correspondente a um exercício do direito de liberdade, que compõe os direitos fundamentais de todo cidadão; para Greco, o individualismo restringe-se a uma postura egoísta frente às demandas sociais.

A Constituição de 1988 é este o marco histórico que distingue a interpretação dos dois autores no que se refere à atuação do Fisco e a concepção individualista presente no planejamento tributário. Marco Aurélio Greco acredita que, a partir dessa ruptura normativa, surgiu a necessidade de uma atuação fiscal que leve em consideração aspectos da análise casuística que ultrapassem a legalidade. Nesse sentido, segundo este autor:

Dentre os vários objetivos e valores constitucionalmente consagrados, assume particular importância o elemento da solidariedade social como vetor positivo da ação do Estado e, por consequência, da tributação.

A CF/88: a Constituição Federal de 1988 retrata esta mudança de postura [...] consagra valores protetivos típicos do Estado de Direito e valores modificadores, próprios do Estado Social (Democrático)⁷⁵.

Considerando, portanto, os propósitos constitucionais de assegurar um Estado Democrático de Direitos, os limites legais do planejamento tributário incorporam questões extratributárias. Segundo Marco Aurélio Greco, a interpretação das operações tributárias deve ultrapassar a averiguação da licitude, passando a verificar, como requisito de legitimação legal, o propósito a que se destinam tais práticas de economia fiscal.

Este autor ressalta, no entanto, que a liberdade individual do empresário precisa ser resguardada, pois constitui referencial inicial do

⁷⁵ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p.03.

planejamento tributário, "[...] razão pela qual só se pode negar um efeito do negócio jurídico celebrado se existirem elementos consistentes para tanto (vício ou falta de justificativa razoável)"⁷⁶. Contudo, a legalidade não seria critério suficiente de oponibilidade ao Fisco. Trona-se necessário que o contribuinte justifique a motivação da operação efetuada, atestando que, além de comprovadamente legais, elas atendem aos anseios de uma política de responsabilidade social da empresa frente a uma ética de solidariedade social.

Humberto Ávila, por sua vez, considera que este posicionamento, chamado por alguns de "pós-modernista", abre uma brecha perigosa para a atuação arbitrária do fisco frente ao planejamento tributário. Esta nova proposta de análise tributária, que se concebe mais solidária, porque leva em consideração aspectos sociais e casuísticos no momento da aplicação da norma, seria mais conservadora que a proposta tradicional, pois ampliaria sobremaneira o poder estatal frente ao contribuinte.

Isso aconteceria porque a fundamentação para a intervenção fiscal poderia exceder os limites da determinação legal, passando a uma análise de cunho sociológico que, do ponto de vista jurídico, geraria alarmante insegurança. Uma vez que a possibilidade de atuação legal não está estritamente delimitada, o espaço para um esgarçamento do conteúdo normativo em nome da primazia do interesse coletivo, tende a fundamentar uma política fiscal imprevisível, discricionária e confiscatória. Abre-se espaço, portanto, para um recrudescimento do estado frente à liberdade individual e uma conseqüente redução dos limites legais do planejamento tributário.

Nesse sentido, esse autor destaca que os limites legais do planejamento tributário, embora sempre passem pelo crivo da interpretação, não podem se submeter a análises que percam de vista que "[...] há uma preferência axiológica da nossa Constituição pelo controle de poder"⁷⁷. Assim, nem todas as alegações são oponíveis frente ao planejamento tributário, uma vez que vivemos em um Estado Democrático de Direito, com uma Constituição que privilegia princípios garantistas. No que tange à matéria

⁷⁶ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p.19.

⁷⁷ ÁVILA, Humberto, op. cit., p.81.

tributária, segundo Humberto Ávila, as limitações são sempre oponíveis ao Estado, elas não são instrumentos para o Estado tributar.

A legalidade do planejamento, portanto, não pode ferir as regras constitucionais, sob pena de incentivar uma atuação confiscatória do Estado. A interpretação normativa não pode privilegiar a representatividade social de determinadas operações, devido ao seu impacto econômico, em detrimento de sua legalidade. Este tipo de análise acaba sendo, de acordo com Ávila, ingênua, por não identificar o quanto esse discurso legitima o poder do Fisco e, por conseguinte, gera insegurança jurídica.

Os discursos da solidariedade social, da capacidade contributiva e da supremacia do interesse público sobre o privado, acabam fundamentando juridicamente a sobreposição do interesse arrecadatório do Fisco em relação aos direitos fundamentais garantidos na Constituição. Há, com isso, de acordo com Martha Toribio Leão, uma inversão de valores, em que o interesse social, que deveria ser parte integrante dos direitos fundamentais de todo indivíduo, justifica o desrespeito à garantias individuais. O Estado passa atuar em desacordo com a Constituição de 1988 e utiliza, como premissa do exercício exacerbado de seu poder, os próprios princípios constitucionais, mas distorcidos em função do exacerbado exercício arrecadatório.

2.1 Fundamentos jurídicos

Luís Eduardo Schoueri, em seu texto "Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso"⁷⁸, define planejamento tributário como a recusa do contribuinte em descumprir a legislação tributária, mas também de dobrar-se à tributação exigível, no caso de não recorrer a esta estratégia de gestão. A licitude, portanto, é própria do planejamento tributário, que restará descaracterizado caso seja comprovado algum tipo de operação fraudulenta.

Entretanto, segundo esse autor, apesar da preocupação em atuar no campo da legalidade, alguns doutrinadores passaram a utilizar a figura jurídica do "abuso de direito" frente ao planejamento tributário. A finalidade da

⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. "Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso". *Direito Tributário Atual*, v. 24, 2010, p. 345-370.

aplicação deste conceito pertencente, em sua acepção original, ao Direito Privado, seria justificar a desconsideração fiscal de operações tributárias lícitas, com sua subsequente requalificação, e exigência do pagamento de impostos supostamente devidos. Todavia, esse autor destaca que considera impróprio cogitar "abuso de direito" em planejamento tributário, uma vez que que figura jurídica passou a ser qualificada como ato ilícito, "[...] fazendo desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento tributário, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos"⁷⁹.

De qualquer maneira, independentemente da adequação, Luís Eduardo Schoueri se questiona sobre quais direitos seriam atingidos pelo ato abusivo, a ponto de fundamentar uma prática punitiva por parte do Fisco. Esta atuação incisiva, no combate ao abuso de direito, não estaria pautada, segundo ele, em respaldo legal, já que promovida independentemente de norma tributária preexistente e apropriada ao julgamento do caso posto em questão.

Assim, quando se sustenta a tese do "abuso de direito", a grande referência teórica seria a função social da propriedade, partindo-se da ideia de uma sociedade "[...] 'credora da obrigação de não abusar'"⁸⁰. Este crédito estaria fundamentado na supremacia do interesse público, que em matéria tributária se desdobra no princípio da capacidade contributiva. O interesse da coletividade se sobreporia, portanto, ao interesse particular daquele que realiza o planejamento tributário, de modo a legitimar o questionamento de operações lícitas.

A ideia de uma sociedade credora da obrigação de não abusar, apesar de fundamentada em conceitos que remetem à Constituição de 1988, precisa ser valorada em contraposição aos direitos constitucionais diretamente atingidos no processo de desconsideração dos atos e negócios jurídicos. A averiguação da consistência desse argumento direcionado ao interesse coletivo precisa ser feita em relação à sistemática do funcionamento ordenamento tributário nacional. Luís Eduardo Schoueri destaca que é necessário pontuar o momento do surgimento do referido direito da coletividade. Assim:

⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo, op. cit., p.348.

⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo, op. cit., p.348.

Se o 'direito da coletividade' for o direito do receber um tributo mesmo que não ocorra o fato jurídico tributário, então merece imediata repulsa o raciocínio. A mera existência da capacidade contributiva não é suficiente para o surgimento da obrigação tributária⁸¹.

Embora os interesses sociais devam ser preservados, estes não devem se sobrepor ao princípio da legalidade. Essa limitação da atuação estatal não apenas funciona como uma forma de barrar a atuação arbitrária do fisco, mas também como garantia à própria preservação dos direitos sociais. Desta forma, não há que se falar em direito da coletividade diante que se mostra apenas hipotética. O direito da coletividade somente se concretiza após a ocorrência do fato, pois "A mera existência de capacidade contributiva não é suficiente para o surgimento da obrigação tributária"⁸². É importante destacar, portanto, que não existe expectativa de direito por parte do fisco:

Daí ser inaceitável cogitar de abuso de 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"⁸³.

Seguindo esta perspectiva de análise, Martha Toribio Leão destaca que defender uma abordagem mais técnica quanto à sobreposição de interesses coletivos sobre os individuais não significa dizer que não possa existir abuso no planejamento tributário. O problema a ser enfrentado é que "[...] o limite para a legalidade desta atuação não está [...] na aplicação direta de princípios, como a capacidade contributiva, a solidariedade ou a igualdade"⁸⁴.

⁸¹ SCHOUERI, Luís Eduardo, op. cit., p.348.

⁸² SCHOUERI, Luís Eduardo, op. cit., p.348.

⁸³ SCHOUERI, Luís Eduardo, op. cit., p.349.

⁸⁴ LEÃO, Martha Toribio, op. cit., p.232.

3 Desconsideração dos atos negociais e a competência da autoridade administrativa

A previsão de uma lei ordinária, destinada à estabelecer os procedimentos de desconsideração dos atos e negócios jurídicos, no parágrafo único do artigo 116, do CTN, origina a discussão sobre a competência da autoridade administrativa para efetuar tal julgamento. Um dos argumentos que fundamenta esse questionamento de competência é que a Norma Geral Antielisão só terá plena eficácia jurídica a partir da regulamentação legal dos critérios de desconsideração, sob pena de uma atuação arbitrária do Fisco.

Nesse sentido, Tercio Sampaio Ferraz Junior, em seu artigo "Da competência tributária para desconsiderar os atos e negócios declarados"⁸⁵, destaca que, devido à falta da regulamentação legal prevista, a Norma Geral Antielisão tem sua eficácia limitada. Este fato leva à suspensão do exercício da competência para a desconsideração, pois prescinde dos procedimentos legitimadores da atuação nestes casos. Desta forma, ele aponta duas inferências. A primeira seria não ser possível presumir a legitimidade da competência exercida pelo Fisco, uma vez que a norma antielisão não é reguladora, mas tem eficácia limitada. A segunda, levando em conta esta limitação, seria o fato do legislador ter excluído a hipótese de exercício de competência mediante condições preexistentes. Desta forma:

*[...] se por acaso houver exercício de competência para desconsiderar com base em 'procedimentos' não existentes antes da norma complementar que prevê sua – futura – determinação em lei, não se pode inferir a legitimidade da competência exercida*⁸⁶.

Na análise de Tercio Sampaio Ferraz Junior, o exercício da competência de desconsideração pela autoridade administrativa, apesar da flagrante limitação da norma antiabuso, "[...] seria um subterfúgio capaz de

⁸⁵ JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. Da competência tributária para desconsiderar atos e negócios declarados. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 12, n. 71, p. 21-37, set./out. 2014.

⁸⁶ Ibidem, p.02, grifo do autor.

configurar uma forma sub-reptícia de abuso de autoridade, por dar eficácia à norma ineficaz [...]”⁸⁷. O Fisco, portanto, não pode, apesar da existência da norma antielisão, interferir de forma incisiva na requalificação jurídica de operações tributárias, sem que haja critérios preestabelecidos para sua atuação.

A descon siderações operadas sem o requisito estabelecido pelo parágrafo único do artigo 116, do CTN, ferem o princípio da legalidade, pois o contribuinte é exposto a uma atuação discricionária da autoridade fiscal. Somada à arbitrariedade decorrente da falta de competência para tais atos, esse autor afirma que, na medida que a autoridade fiscal se utiliza de outros mecanismos de atuação legal, ela invade o exercício de competência alheio. Neste sentido:

[...] se o legislador complementar conferiu à autoridade administrativa a *competência para descon siderar*, mas exigiu que o legislador ordinário estabelecesse os correspondentes procedimentos, não pode a administração arrogar-se o poder de fazê-lo, invocando, para isso, outras normas e dispositivos sob pena de usurpar competência do Poder Legislativo⁸⁸.

A autoridade administrativa não pode, portanto, se valer de dispositivos do Código Civil para fundamentar processos de descon sideração de operações tributárias, na falta de normas reguladoras do exercício de correspondente competência. Tal atitude não levaria em consideração as peculiaridades da descon sideração em âmbito civil em relação à descon sideração de atos administrativos tributários.

No âmbito administrativo tributário, a descon sideração não implicaria na negação da existência do negócio jurídico, nem trataria de sua validade, mas se ocuparia em reconhecer os efeitos jurídicos em sede de tributação. No caso de aplicação da descon sideração em termos civis, Tercio Sampaio Ferraz Junior aponta para um provável uso indevido da analogia na esfera tributária, “[...] por fazer incidir sobre o ato *verdadeiramente* praticado a norma prevista para o ato *efetivamente* praticado (no caso em tela, *conferir aos atos jurídicos os efeitos que eles teriam*)”⁸⁹.

⁸⁷ JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz, op. cit., p.02.

⁸⁸ JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz, op. cit., p.02.

⁸⁹ JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz, op. cit., p.03.

Outro ponto de inconsistência da aplicação da legislação civil, para exercício de competência inexistente, é a questão de que nos casos em que não há legalidade estrita, como no caso em tela, o próprio Código Civil prevê que cabe ao juiz o poder discricionário. Cabe a esta autoridade analisar se, no caso de negócio nulo que contiver requisitos de outro, subsistirá este outro. Cabe, portanto, ao juiz o poder discricionário para avaliar a subsistência do "negócio efetivamente praticado" na desconsideração. Assim, nos termos da prática da autoridade administrativa:

Esse modo de "desconsideração" teria a ver, na verdade, com uma subentendida *simulação*, que, não obstante ser tratada com base no Código Civil, em realidade trata-se de subterfúgio para contornar a determinação legal expressa da eficácia limitada do parágrafo único do art. 116 do CTN⁹⁰.

Dessa maneira, o autor deixa claro que, na falta da regulamentação legal pedida pelo parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, cabe apenas ao juiz a determinação dos atos de desconsideração. Uma vez que a autoridade administrativa não possui a competência discricionária reservada ao judiciário, cabe àquela apenas submeter à análise judicial as operações passíveis de questionamento legal. Assim, até o surgimento da lei ordinária requerida pela Norma Antielisão, a autoridade fiscal não tem competência para efetuar, de forma autônoma, a desconsideração de atos e negócios jurídicos.

⁹⁰ JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz, op. cit., p.04, grifo do autor.

CAPÍTULO III: A DESCARACTERIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A PRÁTICA DE ATO LÍCITO

"A elisão fiscal consciente e planejada é uma modalidade legal de resistência fiscal".

(LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributo: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. Orientador: Umberto Ávila. Tese (Doutorado), Universidade de São Paulo, USP, Pós Graduação em Direito, 2017, p.193.)

Após a análise do processo de criminalização de condutas tributárias, bem como de desconsideração de atos e negócios jurídicos, a ideia de resistência é a que mais se aproxima do planejamento tributário. É necessário correr riscos, uma vez que não é possível saber antecipadamente a que tipo de interpretação teórica a gestão tributária será submetida. É necessário ser resiliente, para insistir numa prática que, apesar de prezar pela legalidade, tem como critérios de avaliação aspectos extralegais. É necessário lutar contra um aparato estatal forte e bem estruturado, que direciona sua atuação para o questionamento dos interesses individuais, legitimado que é, como o detentor da defesa dos interesses sociais.

Esta última parte do trabalho, aborda a resistência do ato lícito frente a acusações de fraude. Diante de uma decisão, seja da autoridade administrativa, ou do poder judiciário, que sustente a ilegalidade do planejamento tributário, é fundamental o reconhecimento de que nem todo ilícito fiscal pode ser considerado crime contra a ordem tributária.

1 Planejamento tributário e fraude fiscal

Ao abordar a figura da fraude à lei, Tercio Sampaio Ferraz Junior destaca que "O recurso à figura da ausência de propósito e, como isso, fraude à lei imperativa não se sustenta"⁹¹. Esta afirmação leva em consideração a inexistência de uma norma antielisão no Brasil. A

⁹¹ JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz, op. cit., p.10.

necessidade de devida regulamentação legal e a remissão indevida ao Código Civil produz atos ilegais de desconsideração da operação tributária.

Apesar da alegação de nulidade dos negócios jurídicos possa ser feita por qualquer pessoa, como disposto no artigo 169, do Código Civil⁹², essa competência não se verifica na esfera tributária. Ao operar a desconsideração, com base na alegação de falta de propósito negocial, "[...] a autoridade administrativa que assim precedesse estaria a realizar uma verdadeira *construção* administrativamente discricionária de um negócio"⁹³. Isso porque, de acordo com esse autor, não é possível falar em fraude tributária quando a lei é estritamente cumprida.

A arbitrariedade da postura do Fisco estaria, então, em buscar justificativas extralegais para fundamentar o argumento de fraude legal baseada no abuso de forma. Esse abuso ocorreria no caso de uma operação tributária privilegiar apenas a economia de tributos, em detrimento de interesses sociais, como a manutenção das políticas estatais. Apesar da justificativa da punição fiscal em nome da solidariedade social parecer coerente com a política estatal da Constituição de 1988, Martha Toribio Leão afirma que o direito de economizar tributo é um direito fundamental. Segundo esta autora:

Tal direito tem dois fundamentos principais a partir da Constituição. De um lado, a delimitação da competência tributária por meio de regras e, de outro lado, a fixação de limitações constitucionais (rígidas) ao exercício do poder de tributar⁹⁴.

Embora reforce que nenhum direito fundamental é absoluto e que, portanto, é passível de limites constitucionais, considera que a consequência direta do direito de economizar tributo é a inconstitucionalidade da desconsideração com motivação tributária. A falta do denominado "propósito negocial" que, dependendo da interpretação, poderia atestar a ilicitude de uma operação, mesmo que esta respeitasse os parâmetros legais, converte-se em arbitrariedade administrativa. A autoridade administrativa não poderia

⁹² O artigo 169, do Código Civil, dispõe que o negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo.

⁹³ JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz, op. cit., p.10, grifo do autor.

⁹⁴ LEÃO, Martha Toribio, op. cit., p.183.

sobrepôr seu interesse arrecadatário ao direito fundamental do contribuinte cumpridor da legislação tributária.

Numa abordagem divergente, Aécio Pereira Júnior, em seu artigo "Fraude à lei em matéria tributária"⁹⁵, defende que o vício não estaria na manifestação de vontade das partes, muito menos nos meios utilizados que são lícitos. O problema das operações tributárias abusivas é que o fim atingido não gera os efeitos da norma que efetivamente deveria reger o ato praticado. Haveria, portanto uma dissimulação em relação ao negócio efetivamente almejado com o único fim de obter economia tributária. Este seria o problema das operações tributárias sem propósito negocial, pois esta conduta:

[...] não está ligada com a lacuna ou a falha da norma, mas, ao contrário, assenta-se na conduta 'matreira' do agente que se esquivava da aplicação da lei de regência através [...] de manobras cometidas na formalização dos atos ou negócios jurídicos⁹⁶.

A fraude à lei, segundo este autor, é um ato lícito formalmente, mas seus objetivos são ilícitos. É esse o ponto de divergência entre os autores que defendem o propósito negocial e aqueles que consideram o direito de economizar tributo como decorrente da proposta constitucional. O interesse em obter vantagem fiscal não existe quando a operação tributária obedece a legalidade, pois seria nada mais que o exercício de um direito garantido na Constituição.

Portanto, a justificativa extratributária caracteriza a limitação da liberdade individual, por uma atuação discricionária da autoridade fiscal. De acordo com Martha Toribio Leão, o direito de economizar tributo está previsto e decorre do "[...] resultado direto da determinação do subsistema tributário tal qual posto pela Constituição"⁹⁷. Este pode ser resumido em princípios gerais, limitações ao poder de tributar e regras de atribuição de poder.

⁹⁵ JÚNIOR, Aécio Pereira. "Fraude à lei em matéria tributária". Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 2, n.9, maio./jun. 2004. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=13689>>. Acesso em: 19 maio 2018.

⁹⁶ JÚNIOR, Aécio Pereira, op. cit., p. 02.

⁹⁷ LEÃO, Martha Toribio, op. cit., p. 187.

O controle sobre o poder estatal, representado por esta estrutura tributária, é garantidor do direito de economizar tributo. Em contrapartida, não há na Constituição, de acordo com esta autora, nenhuma garantia ao direito do Estado de legitimar a tributação através de argumentos que extrapolem a estrita legalidade. Assim, a defesa da fraude à lei como consequência do abuso de forma não tem respaldo legal e, por isso, deve ser combatida, devido ao seu viés ilegítimo. A desconsideração do planejamento tributário deve estar pautada, portanto, em argumentos legais. Caso contrário, o discurso que liga a valorização de interesses individuais a propósitos egoístas, acabará ferindo o próprio interesse da coletividade.

Esta abordagem refere-se à perspectiva administrativa. O aspecto criminal da fraude, por sua vez, caracteriza-se pelo não cumprimento da lei. A fraude do ponto de vista penal é mais tangível, na medida que a Lei 8.137, de 1990, dispõe detalhadamente sobre os tipos de conduta que serão criminalizadas. O âmbito administrativo, por sua vez, é mais propício à arbitrariedade na determinação da conduta ilícita, pois a Norma Geral Antielisão, que teria a finalidade de restringir as condutas puníveis e estabelecer critérios de atuação fiscal, ainda não foi devidamente regulamentada.

1.1 Aspectos probatórios

O ônus da prova, na esfera administrativa, cabe ao Fisco. De acordo com Marco Aurélio Greco, isso se deve ao fato de que "[...] o princípio geral é o de incumbir a cada um o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito"⁹⁸. Assim, no caso de desconsideração de atos e negócios jurídicos, cabe à autoridade fiscal não apenas fundamentar sua decisão, mas provar os argumentos alegados, respeitando, entre outros princípios, o devido processo legal.

Dessa maneira, com relação à ocorrência do fato gerador, que, de acordo com o CTN, é constitutivo do direito do Fisco, "Não cabe ao contribuinte o ônus da prova negativa, vale dizer, provar a inexistência do fato

⁹⁸ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p.549.

gerador"⁹⁹. Da mesma forma, em relação à prova de que o ato ou o negócio jurídico foi praticado com o intuito de dissimular a operação de fato desejada:

A existência desta finalidade é elemento constitutivo da hipótese de incidência da competência para desconsiderar; portanto [...] aplica-se o mesmo critério de caber ao Fisco o ônus da prova desse fato constitutivo¹⁰⁰.

Entretanto, no caso específico da desconsideração, segundo esse autor, exige-se um duplo ônus da prova a cargo do Fisco, que se refere tanto ao fato gerador, quanto à dissimulação da operação questionada. Esta comprovação, sobre a pertinência da desconsideração, esbarraria na dificuldade de tornar clara a operação efetivamente realizada, "[...] pois se houve dissimulação, o fato gerador não está às claras, mas encoberto, nebuloso, disfarçado"¹⁰¹. A forma como Marco Aurélio Greco lida com a questão probatória é representativa de seu posicionamento teórico frente ao planejamento tributário, segundo a qual:

[...] a finalidade de um ato ou negócio envolve difícil demonstração, mesmo porque, neste campo, abre-se novo debate que se refere, dentre outras questões, à diferença entre a) finalidade e motivo; b) finalidade e conteúdo típico do ato; c) finalidade e efeito econômico do ato, bem como à questão de saber d) se o CTN, ao se referir à "finalidade", está se referindo a uma finalidade exclusiva ou esta finalidade pode estar acompanhada de outras finalidades diferentes, que lhe sejam concomitantes, concorrentes ou complementares"¹⁰².

Este autor, portanto, acredita que a operação tributária deve almejar resultados que não se justifiquem apenas pela economia de tributos. Ele destaca a existência de um aspecto subjetivo da norma tributária, ao considerar que pode haver outras finalidades na lei, além daquelas expressamente mencionadas. Tais argumentos não são representativos da doutrina que defende uma análise restrita ao texto legal, como forma de resguardar o contribuinte do avanço descontrolado e arbitrário da atuação fiscal.

⁹⁹ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p.550.

¹⁰⁰ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p.550.

¹⁰¹ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p.550.

¹⁰² GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p.550.

No entanto, Marco Aurélio Greco reconhece a influência do posicionamento teórico, daquele que analisa a operação, no componente probatório. A depender do critério adotado, quanto ao limites de licitude das operações que compõem o planejamento tributário, o espectro comprobatório ganha importância e direcionamento diferentes. Em decorrência deste aspecto subjetivo inerente à interpretação da realidade, ele afirma que, em relação à ocorrência do fato gerador, "O dispositivo [...] não autoriza, nem desautoriza, a utilização da interpretação econômica; simplesmente não dispõe sobre a matéria!"¹⁰³.

Assim, dependendo do intérprete – que pode privilegiar o interesse social, ou a manutenção dos direitos individuais – o conjunto probatório adquire relevância distinta. De qualquer modo, independentemente de posicionamento teórico, os autores são enfáticos ao afirmar que recai sobre a autoridade fiscal o ônus da prova. Esta constatação independe da crença de que a elisão abusiva deva ser combatida pela autoridade fiscal, ou por legislação apropriada ao tema.

Os crimes contra a ordem tributária seguem o mesmo critério, ou seja, cabe ao Estado, e não ao acusado, comprovar a existência e autoria do delito. Mesmo que o Supremo Tribunal Federal tenha, a partir de 2016, firmado entendimento, de certa forma, conflitante com o art. 5º, LVII, da CF¹⁰⁴, o princípio do estado de inocência prevalece, com suas implicações no Direito Penal.

Desta forma, cabe ao Estado, no caso de ação penal pública incondicionada, na qual estão inclusos os crimes contra a ordem tributária, demonstrar a autoria do acusado. Neste sentido, os autores Alexis Couto Brito, Humberto Barrionuevo Fabretti e Marco Antônio Ferreira Lima ressaltam que a observância do princípio do estado de inocência implica em duas regras básicas:

[...] a primeira delas, relativa à instrução probatória, atribui à acusação o ônus de comprovar cabalmente a existência do

¹⁰³ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p.551.

¹⁰⁴ O artigo 5º, LVII, da CF dispõe que "ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória". O STF, em 2016, no julgamento do HC 126.292, firmou entendimento de que é possível o cumprimento da pena após decisão condenatória confirmada em segunda instância.

crime e autoria; a outra diz respeito ao tratamento conferido ao acusado no curso do processo, que não pode receber punições antecipadas com fundamento na sua provável condenação¹⁰⁵.

Tanto na esfera penal, quanto no âmbito administrativo, o contribuinte tem resguardado o seu direito em relação à presunção de sua inocência. Este fato atende não apenas ao princípio do estado de inocência, como também a toda gama de princípios relacionada no tópico 2, do primeiro capítulo deste trabalho.

2 Possibilidade de licitude em atos provenientes de fraude ao planejamento tributário

No caso de desconsideração do planejamento tributário, ou a alegação de fraude, com base na Lei de Crimes contra a Ordem Tributária, ainda há a possibilidade de comprovação de licitude dos atos praticados. As operações decorrentes do arranjo da gestão fiscal considerada fraudulenta não são, necessariamente, ilícitas. Estas operações podem subsistir ao arranjo inoponível à autoridade fiscal, caso comprovada a sua conformidade legal.

Da mesma forma, existem operações que não representam, necessariamente, fraude. Um exemplo disso é o inadimplemento das obrigações tributárias que, como já exposto no primeiro capítulo, pode não ser considerado crime. O ilícito fiscal, portanto, nem sempre configura crime. Algumas operações, dependendo da apuração das circunstâncias de sua concretização, podem se revelar legais, apesar dos indícios de ilegalidade. Outras podem ser ilícitas na esfera administrativa, mas, nem por isso, consideradas crime. Assim, como critério de orientação desta análise, sobre a zona cinzenta entre o crime, o ilícito fiscal e o ato lícito, será adotada a relação de "operações preocupantes" proposta por Marco Aurélio Greco.

¹⁰⁵ BRITO, Alexis Couto; FABRETTI, Humberto Barrionuevo; LIMA, Marco Antônio Ferreira, op. cit., p.16.

2.1 Operações preocupantes

Partindo de sua análise sobre o planejamento tributário, que se fundamenta em uma "visão solidária-modificadora", Marco Aurélio Greco lista uma série de operações tributárias preocupantes. Segundo este autor, estas operações têm esta característica devido ao fato de não serem necessariamente lícitas. Entretanto, sua mera existência não enseja motivo suficiente à sua desconsideração perante o Fisco. São práticas tributárias que "[...] configuram, quando muito, um 'sinal amarelo', mas nunca um 'sinal vermelho'"¹⁰⁶. O exame quanto a vícios, ou ineficácia parcial dessas operações dependem de devida comprovação das autoridades fiscais.

No entanto, vale ressaltar que em virtude de posicionamento teórico frente ao planejamento tributário, esse autor considera que razões extratributárias são suficientes para o questionamento da licitude dessas operações. Marco Aurélio Greco defende que o planejamento tributário precisa adequar-se aos princípios da solidariedade, da supremacia do interesse público e da capacidade contributiva.

Este trabalho, no entanto, considera a estrita legalidade fundamental à alegação de ilicitude fiscal, ou crime tributário. O objetivo é discutir, a partir de operações que suscitam dúvida quanto à sua legalidade, a zona cinzenta que separa o ilícito fiscal do crime contra a ordem tributária.

2.1.1 Operações estruturadas em sequência

Marco Aurélio Greco define as operações estruturadas em sequência como atos encadeados que têm como objetivo comum a economia tributária. De acordo com este autor:

"[...] *step transactions*, vale dizer, aquelas sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede"¹⁰⁷.

¹⁰⁶ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p.460.

¹⁰⁷ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p.462.

A sequência de operações, portanto, deflagram que a estrutura está a serviço do objetivo a ser alcançado. Neste sentido, diante de reorganizações societárias, a finalidade é reduzir a carga tributária incidente sobre as atividades ou resultados de determinada PJ. Frequentemente, segundo Marco Aurélio Greco, estas operações são analisadas separadamente, em relação ao conjunto das etapas envolvidas. A adoção desta postura metodológica, no entanto, não se mostraria a mais adequada, devido à possibilidade de distorções interpretativas.

Assim, em um cenário mais complexo, é necessário considerar a figura como um todo, "Vale dizer, ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que um evento (etapa) é importante interpretar a estória (conjunto)"¹⁰⁸. A metodologia de análise adequada é o enquadramento da situação global perante o ordenamento tributário brasileiro.

O intuito é conseguir verificar qual operação, de fato, está sendo oposta ao Fisco. No caso, a sequência, como um todo, ou cada parte, separadamente. Este autor destaca, ainda, que uma análise que considera o tempo entre as operações como um critério indicativo de ilicitude pode mostrar-se equivocada. A variável tempo está diretamente atrelada ao caso, o que não é possível prever por antecipação, apesar dessa previsão de legalidade ser adotada em alguns países.

2.1.2 Operações entre partes relacionadas

As operações entre as partes são aquelas que não têm como objetivo um efeito mercadológico, mas visa a obtenção de um efeito tributário intragrupo. De acordo com Marco Aurélio Greco, é preciso levar em consideração que entre pessoas jurídicas de um mesmo grupo societário há interesses comuns no relacionamento entre seus membros.

Assim, três situações seriam representativas de operações entre partes relacionadas, sendo a primeira delas as alterações formais de titularidade patrimonial ou de atribuição de direitos e deveres sem que

¹⁰⁸ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p.463.

ocorram alterações substanciais. O grupo empresarial, em decorrência desse ajuste primordialmente formal, permanece inalterado e a única consequência relevante é que o Fisco deixa de receber determinado tributo. Nesse sentido, a autor em questão destaca que não existe no Brasil a tributação englobada do grupo de sociedades e cada PJ deve ser tratada isoladamente.

A segunda situação representativa trata-se de operação que visa o interesse do grupo, mas interfere desfavoravelmente em relação à pessoa jurídica. Marco Aurélio Greco destaca que o artigo 117, da Lei das Sociedades Anônimas, dispõe se alguma operação tiver efeito tributário conflitante com os interesse da companhia, pode ser elemento relevante de análise, dada a hipótese de abuso. Por fim, a terceira situação característica de operações entre partes relacionadas são aquelas realizadas fora dos padrões que, normalmente, seriam realizadas com terceiros.

Neste sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Carf, em junho de 2018, entendeu que a operação de empresa Unilever, que dividiu as atividades da multinacional em duas empresas, a industrial e a comercial, tratava-se de planejamento tributário abusivo. A empresa industrial vendia com exclusividade seus produtos para a empresa comercial, que fazia o repasse ao mercado. A Receita Federal entendeu que a operação tinha o único intuito de economizar impostos. Desta forma, "Os julgadores entenderam que, nesse caso, não houve real compra e venda. Segundo eles, o que existiu foi um mero repasse de produtos com troca de notas fiscais¹⁰⁹.

2.1.3 Uso de Sociedades

A análise de operações que envolvem o uso de sociedades precisa, de acordo com Marco Aurélio Greco, reservar especial atenção a alguns critérios técnicos referentes ao funcionamento habitual de uma empresa. Assim, destaca que, mais importante que verificar a existência formal de uma pessoa jurídica, como seu registro em órgão competente, é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. Da mesma forma, ressalta

¹⁰⁹ BACELO, Joice. "Carf julga ilegal prática adotada pela Unilever". In: VALOR ECONÔMICO, publicado em 21/06/2018. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/5609873/carf-julga-ilegal-pratica-adotada-pela-unilever#> Acesso em 28/10/2018.

que a simples materialização em unidade econômica, já é suficiente para caracterizar capacidade tributária passiva.

O uso de sociedade consiste na figura da simulação, a qual se concretiza mediante o uso de pessoas jurídicas. O autor menciona as *Conduit companies*, também conhecidas como "empresas-veículos" ou de passagem, que nada mais são do que pessoas jurídicas criadas apenas para canal de passagem de patrimônio ou dinheiro que tenha efetivamente outra função. Entretanto, afirma que:

"[...] no caso de a existência da pessoa jurídica ser exigência legal a ser atendida, o aspecto relevante a ser examinado não é a finalidade (transitar o patrimônio), mas o *meio* utilizado para tanto, ou seja, se foi artificial, abusivo, viciado etc."¹¹⁰.

Este procedimento casuístico é especialmente relevante no caso de empréstimo internacional, em que a criação de uma nova empresa, específica para a realização da operação, pode ser requerida. É importante, neste caso, avaliar o conteúdo das convenções internacionais para, assim, averiguar a ocorrência de possível operação fraudulenta.

O autor também trata das sociedades aparentes, no tópico do uso das sociedades. Este tipo de sociedade refere-se à pessoa jurídica que opera efetivamente, mas não é formada por dois sócios, "É uma única pessoa que, para não se apresentar claramente, constitui com alguém (normalmente detentor de ínfima parcela do capital) uma nova pessoa jurídica"¹¹¹. Apesar de não existirem regras que proibam essa composição societária, o autor considera que esta operação tributária sugere a utilização de formas abusivas ou fraude à lei, por viabilizar uma apresentação que não coincida com a realidade.

Por fim, há a referência a outras três formas de uso de sociedade: a sociedade fictícia, as sociedades efêmeras e a interposta pessoa. A sociedade fictícia consiste na existência de vários sócios, mas a pessoa jurídica não materializa nenhum empreendimento que a lastreie. É o caso de divisão da

¹¹⁰ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p. 470.

¹¹¹ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p. 471.

empresa em várias outras para a apuração em lucro presumido ao invés de lucro real.

As sociedades efêmeras são aquelas que nascem para morrer, ou para serem extintas em alguns dias, ou horas. Entretanto, o simples fato de ser efêmera não é suficiente para alegar a contaminação da operação, mas poderia gerar uma interrogação do porquê foi efêmera. E, como última forma de uso de sociedade citada, a interposta pessoa é aquela que utiliza uma pessoa jurídica para realizar negócio que, se fosse por outra pessoa, teria efeito tributário relevante. Como exemplo da relevância desse procedimento, há a possibilidade de compensação de prejuízo fiscal.

2.1.4 Deslocamento de base tributável

O deslocamento de base tributável para sociedades que se encontrem em situação tributariamente mais favorável, é outra operação que merece atenção, de acordo com Marco Aurélio Greco. Dependendo do caso concreto, essa operação pode configurar fraude à lei.

Em casos de transferência de receita para o exterior, há uma consequente redução da arrecadação interna. Assim, "Exercer atividade econômica num país e pagar impostos em outro arranha a soberania e o princípio da capacidade contributiva, o que merece atenção especial"¹¹².

2.1.5 Neutralização de efeitos indesejáveis

A neutralização de efeitos indesejáveis consiste na inclusão, em negócios jurídicos típicos, de cláusulas neutralizadoras de seus efeitos negativos. A intenção é que as partes não assumam plenamente as consequências que decorrem dos negócios típicos.

O objetivo dessa prática é estruturar o negócio apenas para atender ao interesse de sofrer menor tributação. Em decorrência desse pragmatismo, "[...] cláusulas de neutralização podem dar ao negócio celebrado outro feito

¹¹² GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p. 477.

que não o do negócio típico, resvalando para a fraude à lei e, portanto, inoponível ao Fisco"¹¹³.

2.1.6 Automatização de operações

De acordo com Marco Aurélio Greco, a automatização de operações ocorre quando uma operação complexa é subdividida em partes e estas passam a ser reguladas por contratos distintos. Esta medida é adotada para que determinadas operações paguem menos tributos, ou simplesmente não incida tributação. Entretanto, para o êxito da operação, é preciso que cada contrato, individualmente, tenha uma causa própria que o justifique.

2.1.7 Operações interestaduais de ICMS sem trânsito interestadual

Apesar da legislação do ICMS englobar a figura das operações fictas, sem trânsito físico pelo estabelecimento do vendedor, Marco Aurélio Greco destaca que, muitas vezes estas operações são aliadas a outras. O intuito dessa junção seria apurar o valor do imposto em Estado diferente daquele em que a atividade econômica de fato ocorre, dada a alíquota mais baixa no local da operação ficta.

2.1.8 Criação de distribuidores e base de cálculo de IPI

Esta seria uma operação preocupante na medida em que o preço praticado entre a indústria e a distribuidora do mesmo grupo tem como objetivo deslocar a base de lucro para as distribuidoras e, com isso, recolher menos IPI. Segundo Marco Aurélio Greco:

[...] a questão será demonstrar a existência de uma razão que aponte e justifique essa situação. Qual a razão de mercado, ligada à pessoa jurídica industrial, justificaria

¹¹³ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p. 478.

vender a um preço menor? Especialmente se isto se dá entre pessoas vinculadas?¹¹⁴

Este autor destaca que a justificativa muitas vezes alegada para fundamentar a criação de distribuidoras para economia no recolhimento do IPI é o desenho organizacional da empresa. Este argumento viria acompanhado da alegação de que esta seria uma prática comum no mercado. No entanto, esta postura apenas colocaria todos os seus adeptos na mesma condição perante o Fisco.

A multinacional Unilever, foi condenada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, CARF, em janeiro de 2017, por reduzir artificialmente a base de cálculo do IPI. O braço industrial da empresa vendia suas mercadorias a uma companhia do mesmo grupo econômico, , que revendia os produtos aos pontos de venda. Esta operação reduzia artificialmente os preços os preços de saída da indústria e, por conseguinte, a base de cálculo do IPI. Como justificativa, "A empresa defendeu que a estrutura é utilizada mundialmente pelo grupo. Para a fiscalização, porém, o objetivo da companhia seria pagar menos Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)"¹¹⁵.

3 A eficiência tributária e a luta pela manutenção da legalidade

Nas hipóteses de desconsideração do planejamento tributário pela autoridade administrativa, ou pelo poder judiciário, nem sempre o resultado dessa medida significa a ocorrência de crime contra a ordem tributária. Embora haja uma decisão alegando elisão abusiva, ou fraude tributária, ao contribuinte nem sempre pode ser imputado um crime. Esta é a região nebulosa que separa o crime das práticas que objetivam a eficiência tributária.

Devido ao fato do planejamento tributário ter como alicerce a legalidade, para que haja a comprovação de uma atitude criminosa por parte

¹¹⁴ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p. 480.

¹¹⁵ <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/unilever-perde-processo-bilionario-no-carf-26012017>. Acesso em 28/10/2018.

do contribuinte é necessário muito mais do que a suposição sobre a intenção de fraudar. Muitas vezes, a interpretação errônea da legislação tributária pode levar a condutas listadas pela Lei de Crimes contra a Ordem Tributária sem que o contribuinte tenha consciência. Este é um fator tão corrente de excludente de ilicitude, que o STF já se pronunciou em relação ao fato de que a interpretação errônea não pode ser confundida com consentimento viciado.

Ao tratar desta questão, Hugo de Brito Machado deixa claro que "O erro na interpretação da lei tributária, ou a ignorância desta, não se confunde com o erro ou a ignorância da lei penal"¹¹⁶. De acordo com este autor, o fato do Código Penal vigente cuidar de "erro sobre elemento do tipo" e "erro sobre a ilicitude do fato", atribui consequências penais diferentes para as condutas inseridas nestes dois contextos. O erro de tipo estaria relacionado às questões de Direito Tributário, pois cuida dos elementos estruturais do delito. O erro de proibição refere-se ao Direito Penal, por cuidar da ilicitude da ação.

Esta diferença de abordagem, desvincula a interpretação errônea da lei tributária da prática criminosa. O erro de tipo, portanto, impede a configuração do crime, pois exclui o dolo. O contribuinte, quando interpreta erroneamente uma lei tributária, acreditando na coerência legal de seu planejamento tributário, não pode ser autor de um crime contra a ordem tributária porque tais delitos não englobam modalidade culposa.

Hugo de Brito Machado também destaca que a Lei 8.137, de 1990, utiliza na definição dos crimes conceitos tributários e não penais. Ele aponta duas situações decorrentes da utilização de conceitos tributários pela lei penal. Uma delas é, no caso do contribuinte praticar, de forma consciente, a supressão ou redução de tributo, consciente de que realmente está suprimindo, ou reduzindo um tributo devido, embora suponha que não está cometendo um crime. Nesta circunstância, ocorreu o erro na esfera penal. Ele optou pela conduta e há dolo, logo, é crime.

Situação diversa ocorre se o contribuinte pratica uma conduta supondo que a mesma é lícita do ponto de vista tributário. Esta suposição se baseia no fato de que a operação tributária realizada não implica a supressão, ou a redução de um tributo devido, tal como acontece no

¹¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p.70.

planejamento tributário. No caso dele estar equivocado, o erro não ocorre no conhecimento da lei penal, pois existe a preocupação em manter-se dentro da legalidade. Assim, não existe o dolo, uma vez que o contribuinte não quis realizar o tipo penal e, portanto, não há crime. A distinção destas situações leva a uma importante conclusão, pois:

Se o erro na interpretação das leis tributárias não fosse capaz de elidir a configuração do crime, a relação de tributação deixaria de ser uma relação jurídica, para voltar a ser como foi em sua forma primitiva, uma relação simplesmente de poder.

Realmente, o tributo deixaria de ser devido nos termos da lei e passaria a ser devido nos termos da interpretação dada à lei pela Administração Tributária¹¹⁷.

A interpretação errônea da lei tributária é essencialmente culposa e, devido a isso, não caracteriza conduta criminosa. A possibilidade do erro existe tanto para o contribuinte, quanto para a autoridade fiscal, e faz parte do exercício do direito. Exigir a convergência interpretativa acabaria, como salientado pelo autor, com a possibilidade de relação jurídica entre as partes.

Outra possibilidade de não ocorrer crime contra a ordem tributária, apesar do questionamento da legitimidade do planejamento tributário, é a discussão sobre o conceito de "elementos inexatos", contido no artigo 1º, inciso II, da Lei 8.137, de 1990. De acordo com este dispositivo, constitui crime fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

A discussão sobre a limitação da conduta criminosa, a partir da definição desses elementos inexatos, ocorre devido à importância do princípio da legalidade dentro da abordagem do Direito Penal. Neste sentido, Hugo de Brito Machado reafirma a importância da interpretação restrita. A lei, ao definir os crimes contra a ordem tributária, não pretendeu, nem pode ter pretendido, substituir o sistema de cobrança de tributos pela ameaça de prisão. O objetivo da norma penal tributária seria proteger o direito do Estado aos elementos necessários ao exercício da atividade tributária. Tendo em vista esta finalidade, a norma em questão definiu como crime a ocultação,

¹¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p.73.

total ou parcial, de fato relevante para efeitos tributários. Assim, segundo este autor:

Em face do elemento finalístico, tem-se que considerar que a lei, ao definir os crimes contra a ordem tributária, não pretendeu, nem pode ter pretendido substituir o sistema de cobrança de tributos pela ameaça de prisão. A finalidade da norma penal tributária, no caso, é proteger o direito do Estado aos elementos de que necessita para exercer a atividade tributária, vale dizer, as informações concernentes aos *atos*. E assim, na verdade, definiu como crime a ocultação, total ou parcial, de fato relevante para efeitos tributários¹¹⁸.

Neste sentido, além da alegação de fraude à fiscalização, baseada na inserção de elementos inexatos em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal, é necessário fundamentar a interpretação sobre este conceito tão aberto. Em decisão monocrática, no ano de 2016, o Ministro do STF, Luiz Fux, argumenta que a alegação sobre a inserção de elemento inexatos em livros contábeis exigidos pela lei precisa ser, ainda que de forma sucinta, fundamentada¹¹⁹.

Assim, as estratégias para afastar a conduta criminosa precisam levar em consideração as diferenças metodológicas entre a atuação administrativa e a penal. Somado a isso, é necessário que haja o devido enquadramento da conduta do contribuinte ao tipo penal que lhe atribui autoria delituosa. É fundamental que haja a intenção de fraudar para que se configure o crime. O planejamento tributário, por objetivar práticas elisivas, atinge o interesse arrecadatório do Estado e mobiliza a atuação punitiva da autoridade administrativa, ou do poder judiciário. É fundamental que o contribuinte tenha a possibilidade de, em meio às consequências provenientes do questionamento legal de seu planejamento tributário, não sofrer a acusação de crime contra a ordem tributária.

¹¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p.343.

¹¹⁹ De acordo trecho da ementa: "[...] o paciente foi denunciado pela suposta prática, em continuidade delitiva, do crime tributário, previsto no artigo 1º, II, da Lei nº 8.137/90 em virtude de haver fraudado fiscalização tributária inserindo elementos inexatos em livros contábeis exigidos pela lei fiscal. 3. A decisão judicial tem de ser fundamentada (art. 93, IX), ainda que sucintamente, sendo prescindível que a mesma se funde na tese suscitada pela parte". (HC 133706 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 20/09/2016).

3.1 Jogando com as brechas legais

As práticas de eficiência tributária não jogam com brechas legais. Pelo contrário, tentam sobreviver a interpretações que não respeitam os dispositivos legais. Neste sentido, Martha Toribio Leão destaca que, quando se trata de restrição de direitos, maior deve ser o respeito ao sentido preliminar do texto normativo. A administração pública e o poder judiciário não tem competência para determinar restrição de direitos sem base legal de sustentação. Assim, Tercio Sampaio Ferraz Junior chama a atenção para o fato de que:

[...] sem respeito à legalidade [...], o princípio da solidariedade, tomado isoladamente ou como absoluto, abre um espaço indevido para a arbitrariedade, capaz de destruir o Estado Democrático de Direito¹²⁰.

Na medida em que o planejamento tributário é pautado em práticas lícitas, os atos de criminalização, ou desconsideração das condutas praticadas pelo contribuinte, devem ser fundamentados legalmente. A admissão de argumentos que têm a pretensão de corrigir a postura individualista do contribuinte fere a segurança jurídica. A ideia de que a valorização dos interesses coletivos, sem fundamentação legal estrita, serve aos propósitos do Estado Democrático de Direito, é um aval à atuação arbitrária do Estado.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado afirma que "[...] admitir a invalidade do planejamento tributário no qual nenhuma ilegalidade é praticada, em muitos casos pode corresponder a admitir-se a tributação por analogia, pura e simplesmente"¹²¹. A autoridade fiscal precisa fundamentar legalmente suas pretensões, porque não é aceitável que ela exerça a opção pela operação que privilegie seu interesse arrecadatório. Desta forma, "[...] não se pode admitir a exigência de tributo em decorrência de um ato ou negócio jurídico simplesmente porque do mesmo decorre resultado idêntico ao resultado de um ato ou negócio jurídico que seria tributado"¹²².

¹²⁰ JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz, op. cit., p.12.

¹²¹ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p.281.

¹²² MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p.281.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O planejamento tributário representa, dentro da atuação tributária, um ato de resistência do contribuinte perante o Estado. O esforço do Fisco em construir estratégias para deslegitimar operações elisivas, apontam para uma conduta corajosa do contribuinte que, ainda sim, opta pela gestão tributária econômica. Num cenário de incertezas, quanto à uma atuação legalista da autoridade fiscal, ou judiciária, frente ao planejamento tributário, resta ao contribuinte a luta pela preservação de seus direitos e garantias constitucionais.

Contraopondo a Lei de Crimes contra a Ordem Tributária, que respalda a atuação penal, e a Norma Geral Antielisão, da esfera administrativa, a legislação penal é mais efetiva no respeito aos direitos do contribuinte. Uma vez inserida no contexto do Direito Penal, a legislação que combate o crime tributário precisa cumprir requisitos que tenham como referência o devido processo legal, o princípio do contraditório, a presunção de inocência, a irretroatividade da lei penal. Acima de tudo, os procedimentos na esfera penal têm que obedecer o princípio da legalidade. Assim, por mais que a lei criminalize condutas que poderiam ser tratadas apenas pelo Direito Tributário, como destacado por Hugo de Brito Machado, em sua crítica ao Direito Penal Tributário, ela delimita a atuação do Estado.

A Norma Geral Antielisão, devido à falta de regulamentação legal necessária à sua eficácia, abre espaço para uma atuação arbitrária da autoridade administrativa. Esta, para fundamentar seus atos de desconsideração de operações elisivas, recorre a argumentos que extrapolam o texto legal. A licitude do planejamento tributário passa a ser contestada a partir da ideia de defesa dos interesses sociais e do princípio da capacidade contributiva. Num primeiro momento, este argumento parece atender aos propósitos de uma Constituição Cidadã. Entretanto, a falta de respaldo constitucional à sobreposição de direitos fundamentais coletivos sobre os direitos fundamentais individuais, desencadeia uma atuação fiscal discricionária.

A alegação de falta de propósito comercial, para fundamentar a ilegalidade do planejamento tributário, traz consigo uma distorção da relação jurídica entre Estado e contribuinte. O argumento que as operações elisivas são abusivas quando têm como único objetivo a economia tributária, camufla a falta de fundamentação legal para os atos de descon sideração dos atos e negócios jurídicos contidos no planejamento tributário. A falta de propósito comercial não tem previsão constitucional. Além disso, viola o direito do contribuinte de economizar tributos, já que a elisão fiscal é uma prática legal. Esta distorção interpretativa gera a necessidade da defesa de uma postura mais restrita ao texto legal, como forma de prestigiar a segurança jurídica.

Para lidar com superação do texto legal, em nome da manutenção financeira do Estado Democrático de Direito, e com a Lei de Crimes contra a Ordem Tributária, o contribuinte precisa navegar por uma zona cinzenta. Os limites entre o crime e as práticas de eficiência tributária, no planejamento tributário, têm, como pressuposto, que nem todo ilícito fiscal é um crime contra a ordem tributária. Assim, a comprovação da ocorrência do núcleo do tipo penal, somada à demonstração do dolo do contribuinte, são essenciais à demonstração da existência do crime contra a ordem tributária. O limite entre a eficiência tributária e o crime implica numa postura que preserve o caráter excepcional da aplicação do Direito Penal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. "Planejamento Tributário". *Revista de Direito Tributário*, v. 98, p. 74- 85, 2006.

ALVARENGA, Aristides Junqueira. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. – 22 ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

BACELO, Joice. "Carf julga ilegal prática adotada pela Unilever". In: VALOR ECONÔMICO, publicado em 21/06/2018. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/5609873/carf-julga-ilegal-pratica-adotada-pela-unilever#> Acesso em 28/10/2018.

BADARÓ, Gustavo Henrique. *Processo Penal*. – 3 ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

BALERA, Wagner. "Crimes contra a Ordem Tributária". In: *Crimes contra a Ordem Tributária*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins – São Paulo: IOB, 2002.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte geral I*. – 20 ed. rev. ampl. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2014.

BRITO, Alexis Couto; FABRETTI, Humberto Barrionuevo; LIMA, Marco Antônio Ferreira. *Processo penal brasileiro*. – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. *Infrações tributárias e suas sanções*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

GRECO, Marco Aurélio. "Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário". *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 7, n.42, nov./dez. 2009. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=64574>. Acesso em: 19 de maio de 2018.

_____. *Planejamento Tributário*. 3. Ed. – São Paulo: Dialética, 2011.

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo. *Crimes contra a Ordem Tributária*. – São Paulo: Atlas, 2012.

JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. "Da competência tributária para desconsiderar atos e negócios declarados". *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 12, n. 71, p. 21-37, set./out. 2014.

LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributo: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. Orientador: Umberto Ávila. Tese (Doutorado), Universidade de São Paulo, USP, Pós Graduação em Direito, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. – 37 ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. *Crimes contra a ordem tributária*. – 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

_____. "A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN". In: *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. – São Paulo: Dialética, 2001, pp.103-116.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos tribunais, 1989.

MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. – São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Norma antielisão é Incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro". In: *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. – São Paulo: Dialética, 2001, p.p.117-128.

_____. *Da sanção tributária*. São Paulo: Saraiva, 1980.

_____. *Sistema tributário na constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

_____. *Teoria da imposição tributária*. 2. Ed. São Paulo: LTr, 1998.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PEREIRA JÚNIOR, Aécio. Fraude à lei em matéria tributária. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, ano 2, n. 9, maio./jun. 2004. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=13689>>. Acesso em: 19 maio 2018.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. "A Elisão Tributária e a Lei Complementar no. 104/2001". In: *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. – São Paulo: Dialética, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. "Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso". *Direito Tributário Atual*, v. 24, 2010, p. 345-370.

TORRES, Ricardo Lobo. "Normas gerais antielisivas". *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, jan./fev. 2003. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=12812>>. Acesso em: 19 maio 2018.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Jhoyce Póvoa Timóteo

**Aluno(a), regularmente matriculado(a), no Curso de Direito,
na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 3131172-5,
Período matutino, Turma D,**

**tendo realizado o TCC com o título: "Panejamento
tributário: os limites entre o crime e as práticas de eficiência
tributária"**

**sob a orientação do(a) professor(a): Edmundo Emerson de
Medeiros**

**declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento
das regras metodológicas para confecção do Trabalho de
Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem
plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio
irregular.**

**Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas
irregularidades referentes às citações das fontes e/ou
desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos
direitos autorais de obras utilizadas na confecção do
trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil,
penal e administrativa, além da reprovação automática,
impedindo a conclusão do curso.**

São Paulo, 06 de Novembro de 2018 .

Assinatura do discente