

UNIVERSIDADE  
**CATÓLICA**  
DE PERNAMBUCO



UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO  
PRÓ-REITORIA ACADÊMICA  
COORDENAÇÃO GERAL DE PÓS-GRADUAÇÃO  
MESTRADO EM DIREITO

## **A BOA-FÉ SOB A ÓTICA DO CARF NO PLANEJAMENTO FISCAL**

ALANA GEMARA LOPES NUNES MENEZES

Recife  
2016

ALANA GEMARA LOPES NUNES MENEZES

**A BOA-FÉ SOB A ÓTICA DO CARF NO PLANEJAMENTO FISCAL**

Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP), como exigência parcial para a obtenção do título de mestre em Direito em Processo Jurisdição e Cidadania, sob a orientação do Prof. Dr. Hélio Silvio Ourém Campos.

Recife  
2016

M543b Menezes, Alana Gemara Lopes Nunes  
A boa-fé sob a ótica do CARF no planejamento fiscal / Alana  
Gemara Lopes Nunes Menezes ; orientador Hélio Silvio Ourém Campos,  
2016.  
115 f. : il.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Católica de Pernambuco.  
Pró-reitoria Acadêmica. Coordenação Geral de Pós-graduação. Mestrado  
em Direito, 2016.

1. Tributos - Planejamento. 2. Boa-fé (Direito). 3. Abuso de direito.  
Título.

CDU 34:336.2

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO  
PRÓ-REITORIA ACADÊMICA  
COORDENAÇÃO GERAL DE PÓS-GRADUAÇÃO  
MESTRADO EM DIREITO

ALANA GEMARA LOPES NUNES MENEZES

## **A BOA-FÉ SOB A ÓTICA DO CARF NO PLANEJAMENTO FISCAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Católica de Pernambuco, para obtenção do título de Mestre em Direito.

---

Professor Dr. Hélio Silvio Ourém Campos  
Orientador Universidade Católica de Pernambuco - UNICAP

---

Professor Dr. Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti  
Examinador Externo da Universidade Federal de Pernambuco - UFPE

---

Professor Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa - UNICAP  
Membro da Universidade Católica de Pernambuco

---

Professor Dr. João Hélio de Farias Moraes Coutinho - UNICAP  
Membro da Universidade Católica de Pernambuco

## RESUMO

O presente estudo versa sobre a questão relativa ao planejamento tributário, mais especificamente, sobre a utilização pelo Fisco da boa-fé e da teoria do abuso de direito como fundamentos para barrar o planejamento tributário elaborado pelo contribuinte. Isto porque, na falta de uma legislação específica que regule o tema, levanta-se a hipótese de a boa-fé estar sendo usada pela Fazenda como um critério a ser avaliado quando esta opta por caracterizar como abusivo o ato ou negócio elaborado pelo contribuinte, com a intenção de pagar menos tributo. Busca-se verificar se haveria uma uniformidade e coerência, por parte do CARF, no manejo destes institutos, que, sendo de Direito Civil, estariam sendo transpostos para a seara tributária. Para isso, inicialmente, traçou-se um histórico sobre a boa-fé, desde seu início, com a *bona fides*, considerada a origem do princípio, passando pela sua relação com a teoria do abuso de direito, até a sua aplicação ao Direito Público. Complementando o estudo, analisa-se o instituto do planejamento tributário, seu conceito, suas fases, assim como sua relação com o Direito Internacional, discutindo-se como tais ordenamentos vêm combatendo o planejamento considerado abusivo. Delimitados estes aspectos, tratou-se, mais especificamente, do CARF, órgão recursal de segunda instância, responsável pelos litígios na seara administrativa tributária federal, discutindo diversos aspectos relacionados a este, incluindo o ativismo administrativo na atualidade, a edição da Medida Provisória n° 685 e, por fim, a análise de cinco acórdãos proferidos por este órgão, objetivando oferecer, por meio de uma contribuição acadêmica, uma melhor compreensão do fenômeno jurídico, contribuindo, assim, para uma maior segurança nas relações, possibilitando a tutela dos direitos dos contribuintes. Os acórdãos utilizados na pesquisa foram retirados do site oficial deste tribunal, e os termos boa-fé e abuso de direito, usados como critério de busca. Avaliando as decisões, percebe-se que a necessidade de uma motivação extra tributária para a realização do ato ou negócio passa a ser, na verdade, o critério escolhido pelo CARF, para aprovar ou considerar abusivo o planejamento apresentado pelo contribuinte, e não a análise da presença ou não da boa-fé quando da realização do ato ou negócio.

**Palavras-chave:** Planejamento Tributário. Boa-fé. Abuso de Direito. CARF

## **ABSTRACT**

This study deals with the question of the tax planning, more specifically, on the use by the Treasury of good faith and the theory of abuse of rights as grounds for barring the tax planning prepared by the taxpayer. This is because in the absence of specific legislation to regulate the issue, raised the hypothesis of good faith being used by the Treasury, as a criterion to be evaluated when it chooses to characterize as abusive the act or business prepared by the taxpayer with the intention to pay less tax. For this, initially drew up a history of good faith, since its inception, with the bona-fides, considered the origin of the principle, through its relationship with the theory of abuse of rights to its application to public law. Complementing the study analyzes the institute of tax planning, its concept, its phases, as well as its relation to comparative law, discussing how such orders have been fighting the plan considered abusive. Delimited these respects, treated the CARF, the second instance organ, responsible for the administrative trial on federal tax harvest, discussing various aspects of this, including administrative activism today, the issue of Provisional Measure No. 685 and finally the analysis of five judgments delivered by this body, aiming thus offer through an academic contribution, a better understanding of the legal phenomenon, making it possible to check whether there is coherence and uniformity in the decisions of this body, thus contributing, for greater security in relationships, enabling the protection of the rights of taxpayers. Evaluating decisions, we can see that the need for a tax extra motivation to perform the act or business becomes, in fact, the criteria chosen by CARF to approve or consider abusive planning presented by the taxpayer and not the analysis of the presence or not of good faith when performing the act or business.

**Keywords:** Tax Planning. Good Faith. Right Abuse.

## LISTA DE ABREVIATURAS

CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal
CSC	Comitê de Seleção de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros
CTN	Código Tributário Nacional
DPLAT	Declaração de Planejamento Tributário
EUA	Estados Unidos da América
LC	Lei Complementar
LGT	<i>Ley General Tributária</i>
LPF	<i>Livredes Procédures Fiscales</i>
MP	Ministério Público
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PRORELIT	Programa de Redução de Litígios Tributários
RFB	Receita Federal do Brasil
RICARF	Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
STA	Supremo Tribunal Administrativo

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	7
<b>CAPÍTULO I A CLÁUSULA GERAL DA BOA-FÉ, A TEORIA DO ABUSO DE DIREITO E SUAS VÁRIAS IMPLICAÇÕES AO DIREITO PRIVADO E AO DIREITO PÚBLICO</b> .....	12
1.1 Breve análise histórica do princípio da boa-fé .....	12
1.2 Boa-fé subjetiva versus boa-fé objetiva .....	16
1.3 A boa-fé no Direito Civil brasileiro .....	20
1.4 Aplicabilidade do princípio da boa-fé objetiva ao Direito Público .....	23
1.4.1 Utilizações do princípio da boa-fé na seara administrativa tributária .....	27
1.5 Teoria do abuso de direito no ordenamento jurídico pátrio e a relação com o princípio da boa-fé .....	31
1.6 Boa-fé e sua relação com os princípios constitucionais na seara tributária .....	37
1.6.1 Princípio da segurança jurídica .....	37
1.6.2 Princípio da legalidade tributária .....	40
<b>CAPÍTULO II O INSTITUTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SUA RELEVÂNCIA PARA A ORDEM TRIBUTÁRIA BRASILEIRA</b> .....	45
2.1 Planejamento tributário: conceito e considerações gerais .....	45
2.2 Elisão, evasão e elusão fiscal: demarcação conceitual .....	48
2.3 A simulação e a dissimulação .....	51
2.4 Principais fases no debate do tema do planejamento tributário .....	54
2.4.1 Primeira fase: liberdade, salvo simulação .....	54
2.4.2 Segunda fase: liberdade, salvo patologias - abuso de direito .....	57
2.4.2.1 Artigo 116 do código tributário nacional e os limites ao planejamento tributário .....	59
2.4.2.2 Abuso de direito e seu cabimento no Direito Tributário brasileiro .....	62
2.4.3 Terceira fase: liberdade com capacidade contributiva .....	65
2.5 Planejamento tributário e o Direito Internacional .....	67
2.5.1 Alemanha .....	70
2.5.2 França .....	72
2.5.3 Itália .....	73
2.5.4 Espanha .....	74
2.5.5 Portugal .....	76
2.5.6 Estados Unidos .....	78
<b>CAPÍTULO III O CARF E SUA ATUAÇÃO NOS JULGAMENTOS DOS LITÍGIOS RELATIVOS AOS TRIBUTOS FEDERAIS</b> .....	81
3.1 Breves considerações a respeito do conselho administrativo de recursos fiscais (CARF) .....	81
3.2 A vulnerabilidade do contribuinte perante a fazenda pública e a presunção de sua má-fé .....	85
3.3 O ativismo administrativo: um entrave à segurança fiscal .....	88
3.4 Medida provisória 685 e a obrigação de declarar o planejamento tributário .....	89
3.5 Análise de decisões proferidas pelo CARF, tendo como fundamento o abuso de direito e a boa-fé .....	93
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	105
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	110

## INTRODUÇÃO

Este trabalho acadêmico ocupa-se de um tema de grande importância para o Direito Tributário, objeto de grandes debates na doutrina e na jurisprudência brasileira, assim como no Direito Comparado, que é o Planejamento Tributário. Mais especificamente, ocupa-se da relação entre o planejamento tributário, a boa-fé, a teoria do abuso de direito e os julgamentos do CARF, última instância administrativa no julgamento de recursos relativos a tributos federais.

A relevância do assunto justifica-se não apenas por razões econômicas, mas também, políticas e jurídicas. O planejamento tributário sempre desfrutou de elevada margem de liberdade no Brasil. No país, até meados da década de 90 do século passado, a liberdade do contribuinte na estruturação de seus negócios não encontrava limites, a não ser nos casos de fraude ou simulação. Ocorre que, paulatinamente, essa tendência a permitir o planejamento tributário irrestrito cedeu lugar a limitações quanto a este. Seja por meio de alterações legislativas, seja por meio de uma evolução jurisprudencial, novos limites foram sendo estabelecidos frente à liberdade do contribuinte.

O Brasil, seguindo a tendência mundial que se firmava na edição de normas que pudessem limitar os planejamentos tributários, as chamadas normas antielisivas, introduziu, por meio da LC 104/2001, o parágrafo único do artigo 116, do CTN, o qual permitia que o fisco desconsiderasse atos ou negócios jurídicos, praticados com a intenção de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou dissimular a natureza dos elementos que constituíssem a obrigação tributária. Na intenção de regulamentar o dispositivo, o Governo Federal editou a Medida Provisória nº 66/2002, mas que acabou sendo rejeitada pelo Congresso Nacional.

Na ausência de uma legislação específica que regule o tema e que estabeleça critérios mais objetivos, permitindo que a autoridade julgadora os utilize como parâmetro para suas decisões, as instâncias administrativas fiscais têm se utilizado de institutos e de critérios trazidos de outros ordenamentos para fundamentar os julgados. O preocupante é o fato de que isso vem sendo feito de forma pouco crítica, sem os cuidados necessários em adequar à realidade nacional.

Institutos de Direito Civil, como boa-fé, abuso de direito, fraude à lei, etc. estão sendo transplantados para a seara tributária sem nenhuma especificação legal, correndo o risco de abusos por parte das autoridades a quem cabe aplicá-los, podendo levar a desacertos e aplicações equivocadas. Apesar de se passar mais de uma década sem a referida

regulamentação, o Fisco vem atuando os contribuintes que conduzem planejamentos tributários considerados abusivos, e os órgãos julgadores passaram a confirmar as autuações fiscais lavradas contra planejamentos tidos por abusivos.

Um dos institutos utilizados para este fim é a teoria do abuso de direito, que vem sendo usado para combater o planejamento tributário feito pelo contribuinte quando este abusa do direito de planejar seus negócios para economizar tributos, incorrendo em elisão abusiva e, conseqüentemente, em ato ilícito, tudo fundamentado no artigo 187 do Código Civil, que projetaria influência sobre a interpretação do abuso do direito no CTN.

O problema levantado na pesquisa reside no fato de saber se o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem utilizando a cláusula geral da boa-fé como um critério para aprovar ou barrar o planejamento tributário elaborado pelo contribuinte e caracterizá-lo como abusivo de um direito. De outra forma, se a boa-fé estaria sendo utilizada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nas suas decisões, como um aspecto a ser avaliado, quando decide por aprovar ou barrar o planejamento elaborado pelo contribuinte ao considerar que este agiu com abuso de direito.

Isto porque o abuso de direito e a boa-fé são institutos que mantêm estreita relação. É o que pode ser verificado na própria redação do artigo 187 do CC, quando este prevê que: “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico e social, pela boa fé ou pelos bons costumes.” A boa-fé teria no ordenamento, além de outras funções, a de controlar os abusos verificados nas relações jurídicas contemporâneas, limitando o exercício de direitos subjetivos, restando caracterizado o ato abusivo pela não observância a um padrão ético de comportamento, situação que seria medida a partir da observância do princípio da boa-fé.

Desta forma, a boa-fé seria um dos principais critérios caracterizadores do abuso de direito nas relações contratuais e obrigacionais, apesar de não ser o único parâmetro para se caracterizar o ato abusivo. O ato que violar a boa-fé caracterizar-se-á como sendo um ato ilícito, conforme dispõe o próprio artigo 187 do CC.

Partindo desta premissa, este estudo trabalha com a hipótese da boa-fé utilizada como critério a se analisar quando da verificação do abuso e a conseqüente rejeição do planejamento pelo Fisco, em especial o CARF. Acontece que, por falta de amparo legal, estas decisões poderão estar carregadas de subjetivismos, acabando por colidir com a certeza, previsibilidade e segurança necessárias à relação tributária e ao processo.

Nos últimos anos, têm crescido muito as demandas envolvendo planejamento tributário, e o cenário atual revela-se desfavorável aos contribuintes. Na ânsia de arrecadar, o

Fisco corre o risco de atuar de forma injusta e desequilibrada, não dispensando a necessária atenção que o assunto requer. O fato é que, na falta de critérios objetivos a serem utilizados como parâmetros para as decisões, sobram incertezas, favorecendo o subjetivismo do aplicador da lei ou do julgador.

Com efeito, o trabalho pretende contribuir para alcançar uma melhor compreensão jurídica de diversas questões referentes ao assunto, verificando, na prática, se haveria uma coerência e uniformidade no manejo de conceitos e critérios ou se estes estariam sendo manipulados a depender dos interesses em questão, gerando insegurança e desequilíbrio na relação Fisco-contribuinte.

A partir daí, o estudo poderá ajudar na construção de um panorama atual sobre o tema, permitindo que os contribuintes tenham uma maior previsibilidade de como os tribunais administrativos, em especial, o CARF, vem decidindo tais questões, permitindo, assim, que estructure melhor seus negócios, contemplando a segurança e o equilíbrio nas relações. Esta segurança estaria associada ao valor justiça, haja vista não existir justiça sem segurança. Assim como não há segurança jurídica quando há quebra de boa-fé, devendo esta nortear a relação entre Estado e contribuinte.

A metodologia utilizada na elaboração da dissertação e na verificação dos resultados consistiu na análise de cinco acórdãos proferidos pelo CARF entre os anos de 2006 a 2016, selecionados no site oficial do órgão, a partir da utilização dos termos de pesquisa “abuso de direito” e “boa-fé” conjuntamente. Como detalhado *a posteriori* em capítulo específico, dos cinco acórdãos encontrados inicialmente, dois foram descartados, um por divergir do tema e outro por ter tido seu julgamento convertido em diligência, restando um total de três decisões.

Por considerar que apenas estes três julgados pudessem não representar o cenário real atual, não refletindo, suficientemente, a problemática levantada, optou-se por adicionar mais duas decisões, desta vez, utilizando os verbetes “abuso de direito” e “boa-fé” em separado. Ao utilizar o primeiro termo, surgiu um total de 52 acórdãos e, ao utilizar apenas a “boa-fé”, o site contemplou um total de 194 decisões proferidas pelo CARF.

Após a leitura das 52 decisões referentes ao termo “abuso de direito” e de 50 decisões, de um total de 194 que apareceram quando utilizado o verbe “boa-fé”, optou-se pela escolha de dois acórdãos que demonstraram maior relevância para a pesquisa, contribuindo por apresentarem uma riqueza de conteúdo, possibilitando refletir a controvérsia discutida. Um dos julgados selecionados ainda possui a peculiaridade de ter sido proferido pelo antigo Conselho de Contribuintes, por meio de sua turma especial.

O Conselho de Contribuintes foi o órgão que antecedeu ao CARF, já que este só foi criado em 2009, mas, apesar de apresentarem nomenclaturas diferentes, o CARF é resultado da unificação da estrutura administrativas do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes em um único órgão, mantendo a mesma natureza e finalidade dos Conselhos, não representando, assim, nenhum prejuízo para a pesquisa.

Quanto às turmas especiais, estas foram extintas com o novo regimento do CARF em 2015. Eram convocadas em regime extraordinário, e a sua competência era restrita ao julgamento de recursos em processos, cujo valor não ultrapassasse R\$ 1 milhão. O julgado proferido pela turma especial e escolhido para compor este trabalho traz alguns aspectos que o diferenciam dos demais, contribuindo muito para o debate proposto neste trabalho.

Com o intuito de tornar mais didático e, assim, facilitar a organização e a compreensão da pesquisa, a estrutura do trabalho foi dividida em capítulos. Inicialmente, foi feito um breve exame das origens históricas da boa-fé, que encontra no Direito Romano suas raízes, na chamada *fides* romana.

A *fides*, apesar de representar um vínculo de garantia, pressupondo-se a necessidade de se manter a palavra dada, não estava, ainda, associada diretamente com o sentido de boa-fé objetiva, só vindo isso acontecer posteriormente, quando surge o conceito de *bona fides*. O estudo desta pôde fornecer preciosos elementos para que se obtivesse uma verdadeira delimitação do conteúdo, alcance e finalidade da boa fé no sistema jurídico.

Ainda no mesmo capítulo, tratou-se da distinção entre boa-fé objetiva e subjetiva, assim como sua relação com o Direito Civil e com o Direito Público, mais especificamente, sua aplicação na seara administrativa tributária. Deu-se destaque, também, à boa-fé quando relacionada à teoria do abuso de direito e aos princípios constitucionais da segurança jurídica e da legalidade aplicados no campo do Direito Tributário.

No capítulo seguinte, cuidou-se do planejamento tributário, seu conceito, as diversas fases que o caracterizam, assim como sua relação com diversos institutos como evasão, elisão e elusão, que, apesar de encontrados na doutrina pátria, não apresentam uma uniformidade terminológica.

Estabelecer a diferença entre simulação e dissimulação também se revelou primordial, haja vista o fato de que esses conceitos, com muita frequência, são utilizados de forma equivocada, tratados como se não houvesse qualquer diferença de sentido entre eles.

A polêmica sobre a edição do parágrafo único do artigo 116 do CTN, debates quanto à sua natureza jurídica e o alcance da norma, as diversas correntes que discutem essa questão,

assim como o estudo da teoria do abuso de direito e seu cabimento no Direito Tributário brasileiro, também estão presentes neste capítulo.

Questão relevante que possibilita uma visão mais abrangente do tema diz respeito ao estudo do planejamento a partir da experiência trazida por outros ordenamentos. Sem ter a pretensão de aprofundar a respeito da sistemática vigente em cada país, nem realizar um estudo comparado sobre o tema, optou-se por escolher países cujo modelo exerça uma influência maior na jurisprudência brasileira, trazendo alguns aspectos relevantes de suas legislações, demonstrando a atual tendência à edição de normas antiabuso em todo o mundo.

Grande parte do último capítulo foi dedicada ao estudo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aspectos relacionados ao seu conceito, importância, estrutura de funcionamento e as mudanças recentes no seu regimento interno. A vulnerabilidade do contribuinte perante a Fazenda Pública e a presunção da sua má-fé também foram objetos de debate neste capítulo, assim como a questão referente ao crescente ativismo administrativo que tem se observado nos tribunais administrativos tributários, representando um entrave à segurança fiscal.

Questão recente, como a edição da medida provisória 685, publicada em julho de 2015 sob o argumento da necessidade de se aumentar a segurança jurídica e gerar economia de recursos públicos, também ganhou destaque neste trabalho. A medida determinava a obrigação dos contribuintes de declarar o seu planejamento tributário anual ao Fisco, sob pena de multa. Desde que editada, tem sido alvo de críticas e calorosos debates.

Por fim, buscou-se analisar as cinco decisões proferidas pelo CARF e, a partir da transcrição de trechos dos acórdãos escolhidos, estabelecer um paralelo entre elas, buscando relacionar o tema e a problemática abordada com os fundamentos utilizados pelo tribunal nas decisões.

A partir dos resultados obtidos, conclui-se que, ao contrário do que se supôs, o fato de o contribuinte estar ou não de boa-fé não vem sendo considerado pelo Fisco como critério a ser avaliado quando este rejeita o planejamento tributário por considerá-lo abusivo. Os fundamentos que levaram a esta conclusão estão ao final desta pesquisa.

O material considerado relevante e utilizado para a elaboração do trabalho consistiu na análise de livros, artigos, teses, sites que disponibilizam conteúdo sobre o assunto, além de consulta à jurisprudência do CARF. Percebe-se que, no que diz respeito ao planejamento tributário, farta é a doutrina, haja vista as várias polêmicas que ensejam as calorosas discussões entre os doutrinadores sobre este instituto, que, ao mesmo tempo em que se mostra tão presente na realidade forense, mostra-se, também, tão intrigante.

# CAPÍTULO I A CLÁUSULA GERAL DA BOA-FÉ, A TEORIA DO ABUSO DE DIREITO E SUAS VÁRIAS IMPLICAÇÕES AO DIREITO PRIVADO E AO DIREITO PÚBLICO

## 1.1 Breve análise histórica do princípio da boa-fé

No intuito de melhor compreender o princípio da boa-fé e a forma como este vem sendo aplicado no direito público, em especial, no direito tributário, imprescindível se faz uma rápida digressão histórica a respeito de como se deu a origem e a evolução de tal princípio.

A boa-fé encontra suas raízes no direito romano, na chamada *fides* romana, constituindo esta a “base linguística e conceptual de tal princípio” (CORDEIRO, 2013, p. 54). A tentativa de reconstruir a origem da boa-fé a partir dessa época revela-se uma tarefa árdua e ingrata, em razão da escassez de documentos referentes ao período arcaico, o que faz com que esse resgate histórico acabe assentado apenas em hipóteses.

Na mitologia romana, *fides* seria a personificação da palavra dada. Desta forma, pretendia-se transmitir a noção de que a palavra dada, o compromisso, era a base da sociedade e da ordem política, exigindo-se, por este motivo, que fossem respeitados vínculos ou promessas pactuadas (FELIPPE, 2010).

A noção de *fides* romana, assim como sua aplicação, situava-se tanto no plano interno, nas chamadas relações internas, que provinham da relação entre Roma e seus habitantes ou dos próprios indivíduos entre si, como também das relações externas, que correspondiam às relações da cidade com outros povos.

No plano interno, a aplicação da *fides* teve seu desenvolvimento, segundo a doutrina de Cordeiro (2013), nas relações de clientela, assumindo uma função de autolimitação e intento protetivo. A clientela referia-se a “um tipo de estratificação social que pressupunha a existência de uma graduação entre o cidadão livre e o escravo” (CORDEIRO, 2013, p. 59), implicando na existência de deveres de lealdade e obediência de uma parte perante a outra em troca de proteção.

Para este mesmo autor, seriam três os elementos históricos conhecidos da *fides* primitiva: *fides-sacra*, *fides-fato* e *fides-ética*. A *fides-sacra*, presente nas XII tábuas, caracterizava-se por ser uma sanção de ordem religiosa, aplicada contra o patrão que defraudasse a *fides* do cliente, isto porque, neste instituto, “o patrono tinha um dever de

proteção e o cliente de submissão e fidelidade, sendo que a quebra de confiança conduziria o infrator a uma pena de caráter religioso” (ACEBO, 2000, p. 104).

Com isso, verifica-se que, na *fides* sacra, a noção de boa-fé estava relacionada a um aspecto religioso e moral, já que não se verificava ainda nesta um sentido jurídico. Nota-se, assim, que a *fides*, como os demais institutos e ideias motrizes da época originária romana, apresentaram-se fortemente marcada pela religiosidade.

Por outro lado, a *fides*-fato era assim chamada por ser despida de qualquer conotação moral ou religiosa, estando associada à noção de garantia, relacionada a alguns institutos, como o da clientela. Já a *fides*-ética iria além da simples ideia do fato, pois, no momento em que a garantia expressa pela *fides* passava a residir na qualidade de uma pessoa, ganhava uma conotação moral, implicando um sentido de dever.

Nesse sentido, Cordeiro (2013) atenta que, mais que mero fato, a exigência de manutenção da palavra dada seria sintoma de um desenvolvimento conceitual incipiente, a qual residiria em um sentido de dever, ainda quando não recebida pelo Direito. Por este fato, a *fides* ética teria tido papel primordial para o desenvolvimento dos estudos sobre a boa-fé objetiva, vista nos tempos atuais como um dever ético-moral.

Sendo assim, parece-nos possível afirmar que a “*fides* representava um vínculo de garantia, onde inicialmente se pressupunha a necessidade de se manter a palavra dada, com níveis de representação sacros, e, mais tarde, éticos e morais” (CORDEIRO, 2013, p. 200).

A *fides* tornou-se uma das categorias essenciais para que se possa compreender o ordenamento jurídico romano, já que representava a expectativa de comportamento conforme a norma; seja esta ética, moral ou jurídica. No entanto, a *fides* não estava associada diretamente ao sentido de boa-fé objetiva, só vindo isso acontecer posteriormente quando surge o conceito de *bona fides*, esta pertencente ao período romano clássico.

Com isso, passou-se de *fides* para a *bona fides*, princípio jurídico de criação romana que regia determinadas relações obrigacionais, tuteladas por juízos de boa-fé. O estudo da *bona fides* pôde fornecer preciosos elementos para que se obtivesse uma verdadeira delimitação do conteúdo, alcance e finalidade da boa-fé no sistema jurídico.

Isto porque as investigações científicas desenvolvidas nos últimos cem anos têm expressado, no seu conjunto, conhecimentos históricos jurídicos merecedores de uma reflexão por parte da Ciência do Direito, pelo fato de que tais estudos têm acrescentado ao debate sobre boa-fé teorias que transpõem para a História muitas questões relativas a este instituto. Exemplo disso é a teoria que busca na *bona fides* os alicerces da boa-fé objetiva contemporânea (CORDEIRO, 2013).

A *bona fides* atuava como critério de valoração das circunstâncias do caso concreto, caracterizando-se pela ampla liberdade que tinha o julgador para decidir diante do caso prático, podendo este condenar o acusado a fazer o que um homem honesto faria caso estivesse na mesma situação. Tal comportamento seria mensurado, a partir da análise das particularidades do caso concreto, tendo por parâmetro as expectativas da sociedade. Tais decisões careceriam de base legal, já que se sustentavam apenas em juízos de boa-fé (DUARTE, 2008, p. 159).

O sistema jurídico romano tinha base processual: “assentava não no reconhecimento abstrato de posições subjetivas, mas na atribuição concreta das ações” (CORDEIRO, 2013, p. 71). Segundo este mesmo autor, o esquema processual romano mais antigo utilizava-se do sistema das *legis actiones*. Tratava-se de um processo rígido, altamente formalizado, no qual as ações “apenas viabilizavam a composição de uma margem estreita de litígios, mostrando-se incapazes de corresponder à evolução econômico-social subsequente à expansão territorial romana” (*sic*) (CORDEIRO, 2013, p. 71).

Percebe-se, assim, que, desde a antiga Roma, a boa-fé representava uma norma aberta, carecedora do necessário preenchimento pelo julgador, a quem “era garantida ampla margem de liberdade para a determinação do conteúdo normativo, da conduta esperada”. Essa liberdade atribuída a quem detinha o poder de julgamento era o que distinguia as ações *bona fides* das demais, haja vista o fato de não haver no Direito romano a concessão de direitos, mas tão somente de ações (DUARTE, 2008, p. 160).

As ações processuais que partiam do estudo das situações concretas eram denominadas *bonae fidei iudicia*, sendo considerados exemplos destas as que versavam sobre tutela, sociedade, fidúcia, mandato, comodato, depósito, gestão de negócios, apesar de que, como nos lembra Cordeiro (2013), as fontes que indicam quais seriam os *bonae fidei iudicia*, na verdade, seriam elencos não coincidentes. Isto porque, para outras teorias, também poderiam ser consideradas *bonae fidei* as ações de compra, venda, locação e até o instituto da posse, etc. Nesse sentido, Cordeiro (2013, p. 90) ressalta:

A discussão sobre a origem e a natureza dos *bonae fidei iudicia* é intensa. Nos diversos aspectos dessa problemática, têm sido assumidas posições díspares, nem sempre isentas de contradições internas. Não é possível solucionar as divergências através de um trabalho puramente histórico de reconstituição das fontes. Multiplicam-se, pois, as conjecturas, numa espiral apenas controlável por dois vetores: a necessidade, em cada formulação global, de coerência intrínseca e a capacidade das teorias diversas integrarem, explicativamente, os poucos elementos históricos disponíveis, harmonizando-se, também, com as dos dados gerais conhecidos sobre o sentido e a evolução do pensamento jurídico romano.

No estudo da evolução histórica da boa-fé, mostra-se relevante, também, a influência do Direito Canônico para a evolução deste princípio, assim como para o próprio Direito Civil. Desde o início, o Cristianismo teria aceitado e recebido o Direito romano, o que explica as ligações estreitas firmadas ao longo dos séculos, entre o Direito romano e o Direito canônico.

O Cristianismo teria se desenvolvido ao lado do Direito romano, aceitando de imediato a grande maioria dos institutos jurídicos romanos, tornando-se ele próprio uma “instituição do Direito romano tardio, agindo permanentemente imerso no Direito romano e misturando-se, com este na recepção, acolhendo, em especial, as velhas virtudes romanas com primado para a *fides*” (CORDEIRO, 2013, p. 160).

Desta forma, na passagem da *bona fides* para a boa-fé canônica, não se verificam grandes sobressaltos, haja vista que, tal qual no Direito romano, não se encontra no Direito canônico um conceito objetivo de boa-fé. A boa-fé dentro do Direito canônico ganha uma dimensão axiológica, subjetiva, de conotação ética traduzida pela ideia de que a boa-fé canônica viria a expressar a ausência de pecado. Apenas desfrutavam dos benefícios da boa-fé aqueles que a tivessem conservado desde a fase inicial até o momento em que a invocassem.

Conforme informa Cordeiro (2013, p. 158):

A verdadeira projeção do Direito canônico, na boa-fé, deve ser procurada no sentido geral do Direito da igreja e não em aspectos pontuais e, de alguma forma, contingentes, do seu regime. Toda a canonística parte, no fundamental, de bases teológicas. Mesmo quando regule relações puramente profanas, a igreja não é deste mundo, mas vive neste mundo, com incidência particular no Direito, o Direito canônico não esquece a sua justificação transcendental, sob pena de perder as características próprias.

A *bona fides* romana teria influenciado também o direito alemão, haja vista o fato de este ter absorvido a tradição romana, tendo consagrado, nesta recepção, o conceito de boa-fé objetiva, apesar de o Código Civil alemão, em seu artigo 242, consagrar uma expressão que, na tradução feita pela doutrina jurídica, lê-se como boa-fé objetiva (*treu und glauben*), mas, no sentido literal, significa lealdade de confiança (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2014, p. 34).

No entanto, apesar das dificuldades de transposição linguística, a boa-fé germânica era endossada com unanimidade, sempre à *bona fides* romanística. Percebe-se, na doutrina alemã, uma diferença de codificação para designar a boa-fé objetiva e a boa-fé subjetiva. Para designar a primeira, usa-se a expressão *Treu und Glauben*, enquanto, para referir-se à boa-fé subjetiva, ligada ao conceito de *bona fides*, utiliza-se a expressão *guter Glauben*.

De acordo com Cordeiro, “foi somente a partir da década de quarenta, com os estudos de Pretzel e Neumann, que se delineou o alcance do perfil da boa-fé germânica na

teoria moderna da boa-fé” (CORDEIRO, 2013, p. 163). A boa-fé germânica atual tem, de qualquer modo, sempre como elemento de base, a *bona fides* romana.

A tradição alemã consagrou a boa-fé subjetiva em termos éticos e a objetiva, no setor contratual, como norma de interpretação dos contratos e de cumprimento das obrigações, como espécie de norma de conduta a ser observada pelas partes na elaboração e consecução dos negócios jurídicos (REIS, 2008).

É no campo da boa-fé objetiva que reside a importância da contribuição alemã. É no campo dos contratos que os alemães promoveram a concretização da boa-fé e, a partir do desenvolvimento da doutrina e da jurisprudência, estabeleceram inúmeros deveres que devem ser observados pelos contratantes no decorrer da relação contratual, a exemplo dos deveres de esclarecimento, lealdade, probidade e proteção.

No contrato, as partes estariam obrigadas não apenas pelo que estaria nele expresso, mas também baseado nas expectativas que foram criadas na outra parte contratante, a qual confiou que seus interesses seriam satisfeitos quando da execução do contrato, surgindo, assim, a boa-fé como um fator de fortalecimento e de materialização do instrumento contratual.

Nesse sentido, Reis assevera que a boa-fé germânica teria partido da ideia de “crença, confiança, honra e lealdade, alargando o sentido romano de boa-fé, construindo assim uma teoria própria; a da boa-fé objetiva, ligada ao racionalismo” (REIS, 2008, p. 68).

Nesse sentido é a observação de Menezes Cordeiro quando afirma que “a boa-fé germânica conseguiu a objetivação à custa do racionalismo, tornando-se um elemento afetivo, cuja presença é, ainda hoje, detectável na boa-fé e no Direito” (CORDEIRO, 2013, p. 176).

Desta maneira, nota-se que, ao longo dos séculos as contribuições cristãs e germânicas mostraram-se fundamentais para a evolução da tradição romana. Evolução essa que trouxe importantes implicações para a boa-fé, principalmente no que diz respeito “ao resgate de sua acepção como norma de retidão e à construção das noções de boa-fé objetiva e subjetiva” (CORDEIRO, 2013, p. 1283).

## **1.2 Boa-fé subjetiva *versus* boa-fé objetiva**

No tema referente à boa-fé, uma das principais e mais básicas distinções é a que se refere à diferença entre boa-fé subjetiva e boa-fé objetiva. A primeira estaria relacionada a estados relativos à pessoa ou ao sujeito da relação jurídica, enquanto a segunda, à própria relação jurídica. Em outros termos, a boa-fé subjetiva refere-se à “situação do sujeito dentro

da relação jurídica, não ao conteúdo ou aos efeitos da relação” (REIS, 2008, p. 71). Teria a boa-fé subjetiva relação direta com o sujeito que, fazendo parte da relação jurídica, ignorava um vício que estaria relacionado a uma pessoa, bem ou negócio (TARTUCE, 2015).

A boa-fé, sob o ponto de vista subjetivo, estaria vinculada à noção de moral e de ética e, por isso, revelar-se-ia, segundo Cordeiro (2013), como uma realidade ligada a regras de condutas que visariam a concretizar um dever de informação, face à realidade que rodeia o sujeito atuante no espaço jurídico. Para este mesmo autor, a boa-fé em seu aspecto subjetivo “traduz um estado de ignorância desculpável, no sentido de que o sujeito, tendo cumprido com os deveres de cuidado imposto pelo caso, ignora certas eventualidades” (CORDEIRO, 2013, p. 516).

A boa-fé subjetiva estaria fundada no erro ou na ignorância relacionada à própria situação jurídica, funcionando estes como pressupostos da crença do sujeito da relação jurídica na validade do ato ou da conduta humana, significando a ignorância de um vício que macula determinado fato jurídico. De outra forma, seria a “consciência do sujeito em face da situação jurídica, consistente na crença ou ignorância de agir conforme o direito” (REIS, 2008, p. 71).

Para a doutrina de Costa (2000, p. 441):

A expressão boa-fé subjetiva denota estado de consciência, ou convencimento individual de obrar a parte em conformidade ao direito. Diz-se subjetiva justamente porque, para a sua aplicação, deve o interprete considerar a intenção do sujeito da relação jurídica, o seu estado psicológico ou a sua íntima convicção. A boa-fé denota, portanto, primariamente, a ideia de ignorância, de crença errônea ainda que escusável, acerca da existência de uma situação regular, crença que repousam seja no próprio estado subjetivo da ignorância, seja numa errônea aparência de certo ato. Em síntese, a boa Fe subjetiva tem o sentido de uma condição psicológica que normalmente se concretiza no convencimento do próprio direito, ou na ignorância de estar lesando direito alheio.

O certo é que, no próprio conceito de boa-fé subjetiva, duas funções, segundo Cordeiro (2013), lhe são atribuídas. Uma seria o elemento psicológico da boa-fé, e o outro, o seu sentido ético. Para o primeiro, a boa-fé seria a simples ignorância de determinado fato, já para o segundo, essa ignorância teria que ser desculpável.

A desculpabilidade atribuída ao agente estaria relacionada à maneira com que o sujeito age diante de uma determinada situação fática, ou seja, considera-se escusável o comportamento no qual se respeitam todos os deveres de cuidado esperados normalmente para aquela situação em concreto. A análise da boa-fé, do ponto de vista ético, estaria além da simples ignorância, partindo de cada situação em concreto na qual se objetiva o

reconhecimento da boa-fé, verificando se o sujeito realmente agiu com o cuidado necessário que deveria, sobrepondo-se ao simples critério de ignorância.

Cordeiro pondera que, quando o sujeito não toma os devidos cuidados, isso leva a uma falta de desculpas para sua conduta, configurando, assim, uma situação de má-fé do sujeito. Nesse sentido, Cordeiro (2013, p. 512) dispõe:

A desculpabilidade corresponde a um juízo cuja fonte objetiva reside no acatar de bitolas normativas de atuação: há desconhecimento indesculpável quando o sujeito ignore certo fato, por ter procedido com desrespeito por certos deveres de cuidado. Este aspecto pode, de imediato, fundir-se com as considerações acima tecidas, sobre os vetores protegidos pelas normas que tutelam e penalizam a boa-fé e a má-fé, respectivamente: os deveres de cuidado cuja violação, para o entendimento ético da boa-fé, geram a má-fé, destinam-se não a assegurar uma preocupação intelectual de conhecimentos, por parte do sujeito, mas a garantir as situações que ele, com o seu desconhecimento, vai prejudicar.

Desta forma, quando o Direito penaliza a má-fé, há uma efetiva tensão no sentido da concepção ética, isso porque a boa-fé, na sua eticidade, visa a proteger o indivíduo que age corretamente, tomando os cuidados necessários para o ato, punindo aqueles que não agem com a cautela exigida, incorrendo em verdadeira má-fé.

Quando se parte para a análise da boa-fé sob o ângulo psicológico, ou seja, no seu aspecto subjetivo, percebe-se que não consiste em tarefa simples. Isso porque analisar o aspecto psicológico da boa-fé exige do aplicador do direito que este se pronuncie sobre o estado de ciência ou de ignorância do sujeito diante de determinada situação fática, sem poder se utilizar de indícios externos para isto, haja vista o fato de que, na boa-fé psicológica, não há que ajuizar da conduta, trata-se, apenas, de decidir do conhecimento do sujeito.

Essa falta de indícios externos na conduta e conseqüentemente a carência de uma base objetiva a qual pudesse avaliar a boa-fé, traria uma situação de insegurança para as relações jurídicas, deixando uma margem de discricionariedade ao aplicador, que teria de verificar se o sujeito tinha ou não ignorância, ainda que sem elementos objetivos para embasar tal avaliação.

Compartilha dessa opinião Cordeiro (2013, p. 516), quando dispõe que:

O juiz só pode proamar, como qualquer pessoa, juízos em termos de normalidade. Fora a hipótese de haver um conhecimento direto da má-fé do sujeito – *máxime* por confissão – os indícios existentes apenas permitem constatar que, nas condições por eles representadas, uma pessoa com o perfil do agente, se encontra, numa óptica de generalidade, em situação de ciência ou ignorância. [...]. Querer, com base absoluta, aplicar uma concepção psicológica da boa-fé é um logro, a nível de decisão: Como em qualquer esquema de aplicação do Direito, arredado o espectro da subsunção, é sempre necessário emitir um juízo, a cargo do interprete - aplicador. E este, guiando-se pelas situações típicas tidas por normais, efetua uma valoração sujeito-indícios e não uma declaração de ciência sobre a mente humana. Tal valoração implica, na prática, o recurso encapotado à boa-fé ética. Mas sendo encapotado, ele possibilita sempre a inclusão, no decidido, de fatores afectivos ou, até, a manipulação da boa-

fé, consoante à solução considerada ideal, em termos de equidade, para o litígio a compor. Deve, pois, reconhecer-se, como fatal a boa-fé ética para, então, se proceder à sua análise e aplicação conscientes.

Verifica-se, assim, que a boa-fé, quando analisada em seu aspecto subjetivo, deve refletir uma situação fática na qual o sujeito, ainda que atento a todos os deveres de cuidado próprios e impostos pela situação, ainda assim incorre em erro, ignorando certas eventualidades, mas essa ignorância deverá ser desculpável, caso contrário, estará agindo de má-fé, devendo, por isso ser punido pelo Direito.

É intenção do Direito que as pessoas estejam de boa-fé, por isso impõe, nesse sentido, deveres de cuidado. “A ordem jurídica protege a boa-fé e sanciona a má fé, ordena a primeira e veda a segunda. Ou, na velha linguagem: o Direito estatui a boa-fé; não a prevê, apenas” (CORDEIRO, 2013, p. 524).

Mas, “desde os primórdios do Direito Romano, já se cogitava numa outra boa-fé, aquela direcionada à conduta das partes, principalmente nas relações negociais e contratuais” (TARTUCE, 2007, p. 197). Com o advento do jusnaturalismo, a boa-fé teria ganhado, no Direito Comparado, uma nova faceta, que estaria relacionada à conduta dos negociantes, sendo denominada de boa-fé objetiva. A partir da evolução do princípio, alguns códigos da era moderna passam a fazer menção a esse novo tipo de boa-fé, a exemplo do Código Civil português de 1966, do Código Civil italiano de 1942 e do Código alemão.

Assim, da subjetivação passou-se à objetivação, e o conceito de boa-fé passou a ser admitido no plano objetivo, relacionando-a à sua presença com as condutas dos envolvidos na relação jurídica. Ou seja, enquanto a boa-fé subjetiva estaria relacionada com o agente, a boa-fé objetiva atuaria sobre a própria relação jurídica, sobre o seu conteúdo. “A boa-fé objetiva atua diretamente na relação jurídica, valendo-se como norma de interpretação, de controle de posição jurídica, de limitação de exercício de direito subjetivo e de direito potestativo” (REIS, 2008, p. 103).

Na análise da boa-fé objetiva, não se cogita a questão de ignorância ou ciência do agente em determinada relação, ou seja, a preocupação não será com aspectos íntimos do agente ou suas intenções. A vertente objetiva da boa-fé encontra-se presente no contexto das relações sociais, colocando-se como um elemento das relações humanas, caracterizando-se como produto do Direito, o qual lhe atribuirá certos efeitos jurídicos e também algumas limitações, traduzindo um modo de decidir próprio de certa ordem sociojurídica.

No entanto, não obstante seja a boa-fé objetiva dotada de natureza jurídica, apresenta uma profunda vinculação com fatores éticos, morais e axiológicos, já que cuida de regras de

conduta, verdadeiro preceito de natureza ética. Costa (2000) entende a boa-fé objetiva como um modelo de conduta social, devendo cada pessoa ter a sua conduta ajustada seguindo tal modelo, devendo agir como um homem reto, dotado de honestidade, lealdade e probidade. A boa-fé, em seu sentido objetivo, serviria, também, como norma de interpretação e limitação ao exercício dos direitos subjetivos.

No que se refere a seu conceito, a boa-fé objetiva não encontraria no ordenamento jurídico uma definição precisa, sendo mencionada quando a lei remete para os “princípios”, “ditames” ou “limites” da boa-fé ou, simplesmente, determina que o indivíduo proceda de “boa-fé”. A boa-fé objetiva tem sido amplamente reconhecida como princípio jurídico pela doutrina, tendo este um caráter geral e universal, baseado em critérios de natureza variável a depender do entendimento de uma dada sociedade em um determinado momento histórico.

A partir do desenvolvimento de uma nova teoria dos contratos, o princípio da boa-fé evoluiu sobremaneira, passando a estar previsto em todas as codificações modernas importantes, à medida que passa a ter importância o aspecto moral da obrigação contratual, sendo imposta à parte uma conduta leal e proba para o cumprimento das obrigações no tempo, modo e local convencionados, visando, desta forma, à garantia da estabilidade e segurança dos negócios jurídicos, tutelando a justa expectativa do contraente, que acredita e espera que a outra parte aja em conformidade com o que foi avençado no contrato, cumprindo com as obrigações assumidas (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2014).

O aspecto objetivo da boa-fé contratual assumiria um parâmetro de caráter geral e, assim, permaneceria em consonância com as tendências do Direito contratual contemporâneo, significando mais que, simplesmente, a alegação da ausência de prejudicar, buscando, em certo contexto social, qual seria o padrão de conduta do homem probo, correto, honesto, leal e que este padrão médio de probidade, de ética, seja o padrão de conduta que irá reger o comportamento das partes envolvidas em um contrato.

A esse respeito, Costa (2000) dispõe que a boa-fé sempre foi um autêntico princípio geral inserido no direito pátrio, “como regra de conduta fundada na honestidade, na retidão, na lealdade e, principalmente, na consideração para com os interesses do outro, visto como um membro do conjunto social que é juridicamente tutelado” (COSTA, 2000, p. 412).

### **1.3 A boa-fé no Direito Civil brasileiro**

No campo de codificação do Direito Civil brasileiro, tradicionalmente, só existia uma preocupação com a boa-fé subjetiva, já que esta dizia respeito ao aspecto individual, e o

Direito pátrio tem como característica o individualismo. A subjetividade refere-se ao aspecto individual do agente, a um estado psicológico de desconhecimento ou até mesmo de inocência com relação a uma determinada situação jurídica na qual estava inserido, pois, prevista desde o Código Civil de 1916, diz respeito à intenção do sujeito na relação contratual, ou seja, liga-se ao fato de este ter conhecimento ou não de certos detalhes da relação jurídica.

Apesar das inúmeras propostas trazidas pela doutrina no sentido de se propor a adoção pelo direito pátrio de expressa referência à boa-fé objetiva, foi somente na redação final do Projeto de Lei nº 634-B, que deu origem ao Código Civil de 2002, tendo sido este princípio contemplado sob a forma de cláusula geral. Nesta codificação, o princípio é uma constante, aparecendo contemplado em alguns dispositivos, a exemplo do artigo 113, que, por trazer como conteúdo não somente a boa-fé objetiva, mas também a função social dos contratos, demonstra uma função interpretativa da boa-fé, já que traz uma relação de interação entre os dois princípios (TARTUCE, 2015).

Outro dispositivo contemplado no Código Civil de 2002 referente à boa-fé, trazendo esse princípio agora na sua função de controle dos limites de um exercício de um direito, é o artigo 187, que será analisado com mais afinco em momento posterior, segundo o qual aquele que contraria a boa-fé objetiva comete abuso de direito (TARTUCE, 2015). Já a terceira função da boa-fé objetiva é trazida no artigo 422 do Código Civil, por meio de uma proposta de integração do contrato, segundo a qual os contratantes seriam obrigados a guardar, na conclusão e na execução, os princípios de probidade e boa-fé, demonstrando, assim, uma exigência de retidão nas obrigações assumidas pelas partes.

Quanto à necessidade de se fundamentar constitucionalmente o princípio, Negreiros (2006, p. 117) dispõe que “a fundamentação do princípio da boa-fé assenta na cláusula geral de tutela da pessoa humana, constante principalmente do artigo 1º, III, do Texto Maior, além de outros incisos no artigo 5º”. Tartuce (2015) dispõe que, em razão do fato da boa-fé manter com a socialidade uma relação direta, tal princípio encontraria, também, seu fundamento constitucional na função social da propriedade, prevista nos artigos 5º, XXII e XXIII e 170, III, da Constituição Federal de 1988.

Desta forma, a boa-fé objetiva restaria consagrada como sendo uma cláusula geral de natureza principiológica, regulada no artigo 422 do Código Civil com fundamento constitucional. Tal dispositivo consagraria a necessidade de as partes manterem em todas as fases do contrato uma conduta dentro dos padrões de boa-fé, incluindo as fases de execução e conclusão deste.

De acordo com esta afirmação, está a doutrina de Costa quando dispõe que a boa-fé sempre foi um autêntico princípio geral inserido no direito pátrio “como regra de conduta fundada na honestidade, na retidão, na lealdade e, principalmente, na consideração para com os interesses do outro, visto como um membro do conjunto social que é juridicamente tutelado” (COSTA, 2000, p. 412). Segundo esta autora, por tratar-se de uma cláusula geral, deverá ser preenchida pelo aplicador do Direito caso a caso, de acordo com a ideia de senso comum.

Nesse sentido está Garcia (2014) quando nos lembra que, ao se analisar a conduta dos contratantes segundo os parâmetros da boa-fé objetiva, deve-se levar em conta o que se entende como atitude de boa-fé na sociedade, já que aqui o que restaria envolvido seria uma concepção ética de boa-fé, e não uma concepção individual, subjetiva, não importando o que os contratantes entendem por boa-fé, mas sim o que a sociedade pensa sobre isso.

Para este autor, o juiz, diante dessa cláusula geral, “deverá se valer das regras de experiência e das conexões sistemáticas, ou seja, da utilização de regras previstas em outros diplomas legislativos que estabelecem valores concernentes à boa-fé” (GARCIA, 2014, p. 358).

A relevância deste princípio verifica-se tanto na celebração como na execução dos contratos, possibilitando uma nova forma de se visualizar a relação contratual, vinculando as partes contratantes com obrigações múltiplas e recíprocas (MARQUES, 2014).

Nesse sentido, Gagliano e Pamplona Filho (2014, p. 35):

Sendo assim, a boa-fé objetiva poderia ser conceituada como sendo uma cláusula geral de natureza principiológica, regulada no artigo 422 do Código Civil, de conteúdo ético e exigibilidade jurídica. Tal dispositivo consagraria a necessidade das partes manterem em todas as fases contratuais uma conduta dentro dos padrões de boa-fé e até no que diria respeito à conclusão e a execução do contrato, seria indiscutível a necessidade da presença constante de tal princípio, inclusive, exigida expressamente no artigo citado.

Verifica-se, assim, que, quanto à conclusão e à execução do contrato, nenhuma dúvida se tem quanto à obrigação das partes de observarem o princípio, em face da exigência expressa do artigo 422 do Código Civil. Discussões doutrinárias surgem quando se coloca a necessidade de também se observar a boa-fé nas fases pré e pós-contrato, em razão da falta de previsão legal, já que o Código Civil, em seu artigo 422, menciona apenas as fases de execução e conclusão deste.

Neste sentido e de acordo com a doutrina, a exemplo de Azevedo (2007), em uma relação contratual, não bastaria, apenas, cumprir com o que foi pactuado na avença, fazendo-se necessário que se garanta, desde a fase pré-contratual, a dignidade da outra parte, e isto se dá em decorrência da proteção que os sujeitos envolvidos na relação devem ter, assegurando, desta forma, os direitos por eles acordados.

Desta mesma opinião compartilha Tartuce (2015, p. 98) quando dispõe que:

O reconhecimento da responsabilidade pré-contratual reflete a preocupação do direito de proteger a confiança depositada por cada um dos contratantes nas expectativas legítimas que o outro lhe crie durante as negociações, não só quanto à validade e eficácia do negócio, mas também quanto à sua futura celebração.

O princípio da boa-fé seria, ainda, para as partes, fonte de deveres laterais e anexos, fazendo parte tais deveres de uma função interpretativa para preencher lacunas, como também de uma função constitutiva de deveres anexos, devendo ser observados ao tempo do cumprimento do contrato, mesmo não estando estes expressamente dispostos. Em outras palavras, esses deveres exigirão das partes uma atuação em colaboração, em todas as fases pelas quais passam a obrigação e o contrato.

Seriam deveres implícitos de conteúdo ético e exigibilidade jurídica, decorrentes do contrato, e isto se daria em razão do fato de que as obrigações geradas a partir do instrumento contratual não se esgotarem apenas nas obrigações de dar, fazer, ou não fazer, sendo mais amplas, abrangendo deveres de assistência, de sigilo, informação, lealdade, confiança, dentre outros, podendo o descumprimento destes deveres gerar para o infrator a sua responsabilidade objetiva.

Desta forma, percebe-se, claramente, que a boa-fé objetiva tem se tornado o núcleo orientador das relações entre as partes do contrato, haja vista que deverá existir entre elas um dever de repassar informações claras e precisas umas às outras, assim como o dever de informar sobre o conteúdo do contrato, devendo agir, sempre, com lealdade e cooperação, objetivando corresponder às expectativas do outro, estabelecendo o equilíbrio e a harmonia nas relações. “Assim, o princípio da boa-fé objetiva não pode ser desassociado do novo contrato, que surge com novos paradigmas, totalmente renovado” (TARTUCE, 2007, p. 200).

#### **1.4 Aplicabilidade do princípio da boa-fé objetiva ao Direito Público**

A aplicação da boa-fé ao Direito Público, segundo Menezes de Cordeiro (2013), a princípio, não teria encontrado maiores dificuldades, apesar do seu grau de complexidade, isto pelo fato de a boa-fé ter conquistado um lugar específico como dado juscultural, não dependendo de fronteiras acadêmicas internas. Segundo ele, a boa-fé teria tido, ao longo da história, uma notável expansão para fora do Direito Civil, demonstrando que esta estaria além de um instituto jurídico comum, atuando como fator cultural importante, relacionado a certo entendimento do jurídico.

No Direito Público, de acordo com este autor, o primeiro setor atingido pela boa-fé teria sido o do processo civil. Isto porque a natureza instrumental do princípio perante o Direito civil e a tradição literária de escrita sobre a boa-fé em processo teriam facilitado a transposição. A jurisprudência teria sido também receptiva ao movimento, fazendo, desde cedo, aplicação da boa-fé no campo processual.

Já no Direito público material, em particular no Direito administrativo, a penetração da boa-fé não se deu de forma tão rápida, já que contra ela pesava o entendimento liberal da não intervenção do Estado na vida civil. Quando verificada a intervenção, ela revestir-se-ia sempre de uma natureza excepcional, carecendo de apoio expresso na lei. “A ocorrência de espaços vazios contrariaria o espírito do Direito Público que não admitiria lacunas, não tendo, assim, espaço para a boa-fé” (CORDEIRO, 2013, p. 383).

Ocorre que, ainda segundo este autor, o Direito público material precisava, mais do que qualquer outro ramo jurídico, de princípios dotados de conteúdo, isto é, de “proposições que, sendo suficientemente elásticas para poder acudir quaisquer falhas a nível de fontes, fossem, em simultâneo, dotadas de sentido bastante para evitar a queda na discricionariedade pura”. A boa-fé fez, assim, a sua aparição no Direito público material (CORDEIRO, 2013, p. 384).

A esse respeito, são as palavras de Torres (2013, p. 3) quando diz que:

A boa-fé, ao longo dos séculos, assumiu uma presença constante nas relações contratuais e daí sua expressiva aplicação, preferencialmente à confiança. Esta, porém, tal como a boa-fé objetiva, não se circunscreve aos limites do ‘Direito Privado’, mas assume a condição de verdadeiro princípio geral, aplicável a todos os ramos jurídicos.

Esses aspectos remetem a uma clássica distinção feita pela doutrina entre Direito público e Direito privado, porém, a intervenção do Estado em situações privadas e a utilização pelo Estado, de técnicas privadas de gestão, fazem com que essa diferenciação não possa ser dotada de grande grau de rigidez. Em muitas situações, não será possível identificar a natureza jurídica do interesse em questão, já que estes restariam interligados. “A natureza aberta desses subsistemas permite, em cada um deles, a erupção de normas do outro, em obediência a fenômenos de absorção teleológica” (CORDEIRO, 2013, p. 374).

A dicotomia entre o público e o privado deve ser entendida como uma “caracterização global em nível de subsistemas, uma coloração regulativa do subsistema privado, informado por vetores de liberdade e igualdade e do subsistema público, dominado por regras de competência e por *ius imperi*” (CORDEIRO, 2013, p. 374). A liberdade e a igualdade do Direito privado contrapõem-se à competência e à soberania que impera no

Direito público, vindo a boa-fé objetiva centrar-se em torno do comportamento contratual das partes e da interpretação dos atos efetivados nesse âmbito.

No âmbito do Direito público, o princípio geral da boa-fé deve ser posto como mecanismo de controle das normas jurídicas e das condutas da administração e do administrado. Em termos constitucionais, um Estado de Direito Democrático deve zelar pelo respeito da justiça, igualdade, certeza e legalidade, tornando-se necessário que se consagrem garantias limitadoras da atuação do Estado. A boa-fé aplicada à administração revela-se essencial para que se alcance e se mantenha a paz e a segurança jurídica preconizada na Constituição.

A existência da atividade administrativa justifica-se pelo fato de esta ser imprescindível à persecução do interesse público, “um aparelho regularmente constituído pelo Estado para satisfazer o bem comum na realização de seus serviços, devendo ter realçada, em sua atuação, a compreensão de que o Estado é uma síntese de todos” (BACELLAR, 2010, p. 763). A existência da Administração Pública só tem sentido em razão de que se faça uma justa e equitativa repartição entre os cidadãos dos direitos e encargos sociais.

No entanto, este dever deve ser limitado e estruturado sempre com atenção aos princípios fundamentais, sob o risco de se verificar uma subversão dos princípios básicos e estruturantes do Estado de Direito (ALMEIDA; GOMES, 2013, p. 668).

“As elevadas e numerosas tarefas do Estado não resultariam exitosas sem a imposição de princípios de atuação capazes de oferecer garantias exigíveis de um Estado justo e igualitário” (BACELLAR, 2010, p. 764). Além do mais, não deve o poder público valer-se de sua condição para surpreender os administrados, atuando de forma desleal, contrariando a confiança que deve pautar a conduta do Estado.

Segundo Ferraz e Dallari, muitas vezes, o fato de se cumprir disposição literal de lei, alegando a satisfação do interesse público, não passa de uma simples desculpa que acaba por acobertar graves injustiças e evidentes delitos, devendo-se, por isso, se aplicar o princípio da boa-fé. A interpretação do dispositivo da norma deve ser feita de forma ampla e razoável, observando os “valores tutelados, a conduta realizada, a boa-fé do agente, até mesmo em atendimento ao princípio da razoabilidade, esculpido na Lei Maior, pois se deve aplicar o direito com vistas à ideia de justiça” (FERRAZ; DALLARI, 2012, p. 81).

Sobre esta questão trata Tôres (2005, p. 245) quando diz:

A utilização do princípio da boa-fé trará um campo muito amplo de controle dos atos jurídicos, sendo de grande utilidade, sobretudo como um novo instrumento de defesa por parte do contribuinte contra os abusos e despautérios cometidos diuturnamente pela administração pública, sendo utilizado, inclusive, pelo poder

judiciário, como mecanismo de controle dos atos legislativos, quando estes forem praticados com abuso (abuso do poder de legislar), ou ainda quando violarem a proteção da confiança, na medida em que a boa-fé deve atuar de forma estabilizadora do sistema.

Sabe-se que o princípio da legalidade revela uma garantia dos particulares administrados, porém, não são raras as vezes em que há abuso no poder de legislar por parte do Estado, suprimindo, assim, a legitimação para tais atos legiferantes. É de se notar, segundo Reis (2008), que o controle efetivo dos motivos que justificam a adoção de determinada estrutura normativa não é gerido pelo poder judiciário, o que poderia ser feito por meio da análise da boa-fé do agente.

Este mesmo autor dispõe que o princípio da boa-fé poderia ser imposto ao Estado desde o momento da elaboração da lei, verificando se a norma jurídica produzida atende aos fins a que se propõe, analisando a sua adequação às necessidades da sociedade e “sobretudo se há a efetiva necessidade de produzi-la também como mecanismo de controle da legitimidade dos atos administrativos praticados” (REIS, 2008, p. 100).

Até porque os atos jurídicos de Direito público emanados pela administração, geram nos administrados, expectativas quanto à validade e à concretude do que prevêm – situação que receberá proteção por meio da aplicação da boa-fé objetiva. A esse respeito, Derzi (2006) também entende que a boa-fé restaria presente na confiança protegida, ou seja, na expectativa que surge na relação entre as partes em virtude de um determinado comportamento, ou seja, uma expectativa com relação ao comportamento adotado de uma parte com relação a outra.

Desta forma, o princípio da boa-fé se destinaria não somente a controlar os atos administrativos e legislativos, como também os atos do próprio administrado, não podendo este agir em desconformidade com os ditames da boa-fé, agir com concorrência desleal, praticando atos com abuso de direito ou de qualquer outro modo que distorça a realidade, haja vista o fato de tal conduta também gerar expectativa no poder público.

Nesse sentido, Reis (2008, p. 103) defende que:

A boa-fé expressa na Carta Constitucional pelo Princípio da Moralidade, igualmente aplicável aos atos legislativos, constituindo-se, o apontado mandamento, em obstáculo à edição de normas arbitrárias, discriminatórias e abusivas, que visam tão somente a criação de dificuldades e óbices injustificáveis no cumprimento das obrigações tributárias, podendo, entretanto, ser oposta, também, em face do administrado que agir em desacordo com a boa-fé.

No ordenamento jurídico de alguns países de tradição romano-germânico, a exemplo de Espanha, Itália, Alemanha e Uruguai, existe a previsão de aplicabilidade da boa-fé objetiva ao direito público. No caso do Brasil, observa-se a previsão normativa relacionada ao princípio da boa-fé em alguns diplomas legislativos, a exemplo da Lei nº 9.784/99, que dispõe

sobre o procedimento administrativo na esfera federal, exigindo-se da administração, no seu inciso IV do parágrafo único do artigo 2º, uma atuação “segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé” (BRASIL, 1999), na forma de se conduzirem os processos administrativos.

Da mesma forma, em seu artigo 4º, dispõe que o administrado deve proceder com “lealdade, urbanidade e boa-fé” perante a administração, sem prejuízo de outros deveres previstos em atos normativos. Com isso, resta mais que evidente a relevância dada ao ordenamento ao princípio, funcionando como baliza norteadora sobre a forma como deve se pautar a administração e seus administrados.

#### 1.4.1 Utilizações do princípio da boa-fé na seara administrativa tributária

A tributação, entendida como a aplicação da lei tributária ao caso concreto, consubstancia, no Direito brasileiro, atividade administrativa, haja vista ser desempenhada pela Administração Pública no exercício de seu poder de polícia. Grande é a relevância da administração tributária no contexto dos órgãos administrativos. Prova disto é que a Constituição, no seu artigo 145, §1º, refere-se expressamente à sua figura, além do que, no artigo 37, inc. XVIII do mesmo diploma, impõe-se a precedência da administração fazendária e de seus servidores fiscais, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, sobre os demais setores administrativos, na forma da lei.

Sabe-se que a Administração Pública depende para o seu funcionamento, dos recursos advindos da atividade tributária, o que justifica uma divisão dos encargos públicos, materializando-se, em parte, por meio da tributação. No entanto, esta atividade deve estar pautada no fim público, no bem comum, em consonância com um conjunto de garantias integradas ao patrimônio do cidadão, protegendo este contra o exercício abusivo do poder. O administrador que não agir de acordo com tais finalidades, estaria “convulsionando, desarmonizando e desacreditando a ação administrativa” (ATALIBA, 2004, p. 171).

A estrutura de um Estado fiscal permite que os contribuintes tenham direitos e garantias que existem com o intuito de assegurar que haja uma limitação no exercício do poder por parte do Estado. A atividade de tributar da Administração não se esquivava à incidência dos princípios constitucionais que regem a administração pública, além dos princípios inerentes ao próprio direito tributário que servirão de baliza para a aplicação da lei tributária ao caso concreto.

Os princípios constitucionais são normas constitucionais abertas, exigindo, por isso, um maior grau de comprometimento do intérprete para que não incida em um comportamento

arbitrário, atribuindo significados a partir de vontades preexistentes. Caracterizam-se pela generalidade, primariedade e dimensão axiológica. Da incidência dos princípios constitucionais da Administração Pública sobre a tributação estaria o princípio da boa-fé e da lealdade nas relações entre Fisco e contribuinte, importando vedação da surpresa, derivando do princípio da moralidade administrativa, que norteia a conduta da administração pública.

Nesse mesmo sentido, Batista Junior (2002, p. 371) afirma que:

A ideia de moralidade administrativa, assim, adentra o reino do Direito, fornecendo referências para a garantia da realização dos valores expressos nas ideias de bem comum, de honestidade, de boa-fé, de lealdade, que se ajusta a uma ideia substancial de justiça. [...]. A propósito, a moralidade administrativa, trazida para o mundo do Direito, não carrega a ilusão de poder expurgar todos os vícios e assentar todas as virtudes da atuação administrativa, mas volta-se apenas para alguns aspectos determinados da conduta da administração pública de grande relevância social. Podemos apontar algumas de suas facetas mais importantes: probidade administrativa, boa-fé, proteção da confiança dos administrados na AP, veracidade.

A respeito dessa discussão, Cordeiro (2013) esclarece que a boa-fé conhece uma implantação significativa, também, no Direito fiscal, mantendo estas ligações importantes com o privatismo, tendo a jurisprudência, no campo tributário, “um relevo particular dado a desconexão das leis e a sua antiguidade, bem como as exigências constitucionais” (CORDEIRO, 2013, p. 393). Sugere o referido autor que se as aspirações profundas de justiça irrompem, continuamente, no Direito fiscal, havendo aí, paralelamente, necessidades prementes de segurança e previsibilidade, que jogam contra os conceitos de determinação difícil, como a boa-fé.

Teria sido a jurisprudência que, atendendo a exigências práticas, acolheu a boa-fé no domínio fiscal. A boa-fé teria sido chamada para vedar, à Administração, os comportamentos contraditórios, de modo a não incorrer em *venire contra factum proprium*, “com o reflexo prático importante de vincular os serviços às promessas e informações que tenham dado, para proibir a chicana ou para explicar as alterações de circunstâncias juridicamente relevantes” (CORDEIRO, 2013, p. 394).

Ainda segundo este autor, a aplicação no Direito Fiscal, da boa-fé, sem um estudo aprofundado sobre a questão, levantou em parte da doutrina, dúvidas quanto à extensão, levando a crer que esta aplicação só se justificaria na falta de normas aplicáveis diretamente, nunca possuindo a boa-fé um campo ilimitado de aplicação fiscal.

Assim, seria uma maneira da boa-fé manter-se na seara fiscal, ganhando certa autonomia e atuando como um instrumento a contribuir para um funcionamento melhor do Direito. “Desde que usada com cautela, a boa-fé tem ainda a vantagem de atrair, para o debate

científico-tributário toda uma problemática que, sem grande justificação teórica, tem escapado a ramos jurídicos considerados menores” (CORDEIRO, 2013, p. 395).

Torres (2013) assevera que o princípio da boa-fé no campo fiscal protegerá aquele contribuinte que, ao conduzir seus negócios, rendas ou patrimônio, o faz de forma transparente e diligente. Isto porque a boa-fé possuiria um conteúdo preponderantemente axiológico, e, por isso, sua aplicação irá depender da comparação entre as condutas praticadas pelo contribuinte no caso concreto com aquela que se esperaria diante de situações semelhantes, tendo o zelo necessário à situação.

Diante disso, resta claro que os valores relacionados à boa-fé adquirem especial importância na maneira de se conduzir o contribuinte e a confiança que ele depositou na ação e nos pronunciamentos do Fisco. Rodrigues (2003, p. 37) considera este princípio fundamental ao relacionamento Fisco e Contribuinte a ponto de afirmar que:

O princípio da boa-fé se materializa, igualmente, no respeito recíproco, principalmente no seio daquelas relações jurídicas que requerem uma extensa colaboração. É, efetivamente, no conceito de extensa colaboração que se pode descrever a relação que vincula os obrigados à satisfação das prestações dos tributos com a administração tributária. A multiplicidade e complexidade dos atos jurídicos, derivados da existência de diversas obrigações tributárias que surgem ao longo da vida, criam uma prolongada relação entre os administrados e a administração tributária, sendo de relevo ressaltar que, se a tensão entre o interesse privado e o público não se resolve em uma projeção dos valores que encarnam a boa-fé, vêem-se ameaçadas a paz e a segurança jurídica. (*sic*)

Como se percebe, o princípio da confiança estaria intimamente relacionado ao conteúdo material da boa-fé, atuando como uma das facetas deste princípio. Segundo Reis, a confiança “estaria motivando e fundamentando os princípios decorrentes da boa-fé objetiva, consistentes no dever de atuar de boa-fé, no exercício inadmissível de posições jurídicas” (REIS, 2008, p. 104).

Compartilha dessa opinião Nabais, quando esclarece que a “ideia de proteção da confiança, não é senão o princípio da segurança jurídica na perspectiva do indivíduo” (NABAIS, 2009, p. 395). Deve a administração respeito a esse estado de confiança legítima, devendo controlar seus atos em conformidade com o respeito à confiança dos indivíduos nas ações dos órgãos estatais.

O aspecto relevante e que interessa particularmente a esse trabalho é que, na realidade da prática forense, em especial nos tribunais administrativos que julgam matéria tributária, o princípio da boa-fé vem sendo aplicado, apesar de não estar inserido em nenhuma cláusula geral específica, contrariando uma antiga tese dos advogados tributaristas de que um lançamento tributário não poderia ter sido fundamentado em conceitos de Direito Civil.

Resta claro que essa tese encontra-se superada. Tal princípio vem norteando a relação entre Fisco e contribuinte, gerando deveres e direitos para ambas as partes envolvidas no litígio. A administração tributária vem utilizando a boa-fé como forma de controlar as condutas do administrado, aplicando-o tanto ao exercício de direitos, quanto ao cumprimento de deveres.

As normas de Direito Tributário preveem o dever de boa-fé tanto para a Administração Fazendária como para os sujeitos passivos. Assim, tanto esse dever “geral, como aqueles princípios que lhe são associados - proporcionalidade, confiança, previsibilidade etc. - encontrarão lugar na apreciação dos comportamentos dos particulares dirigidos à liquidação e cumprimento dos impostos” (CAMPOS *In*: MARTINS; CASTRO; MARTINS, 2010, p. 251).

O procedimento administrativo tributário, enquanto atividade da Administração Fazendária, dirigida a liquidar os tributos, fiscalizar a sua liquidação, além de exigir seu cumprimento, sujeita-se ao princípio da boa-fé. Mas, segundo Diogo Leite de Campos, o seu “âmbito estaria em parte ocupado e o seu sentido normativo esgotado, por outros institutos de âmbito menor e núcleo menos impreciso, que servem interesses coincidentes com os da boa-fé”, a exemplo dos princípios da confiança e da previsibilidade (CAMPOS *In*: MARTINS; CASTRO; MARTINS, 2010, p. 249).

A boa-fé deve ser utilizada na resolução de conflitos, proporcionando uma aplicação justa e equitativa das normas, devendo ser vista como um parâmetro norteador, tanto para o legislador como para o aplicador e julgador da lei, possibilitando, assim, um resultado menos inseguro. Nesse sentido é a lição de Torres (2006, p. 132) quando dispõe que:

O Código Tributário Nacional, ao estabelecer que o princípio da equidade deve ser aplicado na integração e interpretação da legislação tributária, abre as portas para a consagração da boa-fé subjetiva e também da boa-fé objetiva, na medida em que a equidade é vista como uma forma de se corrigir injustiças.

A questão que aqui mais interessa, representando o cerne da discussão que orienta este trabalho, é saber de que forma a boa-fé estaria sendo utilizada pelas instâncias administrativas tributárias, e, em particular, se há uma uniformidade e coerência no manejo deste princípio, evitando, assim, que conceitos que demandem certa indeterminação e vagueza, sejam utilizados como instrumento de favorecimento de subjetivismos e achismos, em completo desrespeito às garantias e aos direitos dos contribuintes.

A boa-fé na seara administrativa tributária estaria sendo utilizada como um dos critérios a ser analisado pelo Fisco ao classificar a conduta do contribuinte como abusiva e, por isso, contrária ao Direito. Ou seja, no nosso ordenamento, a boa-fé funcionaria como um

critério axiológico-material para a verificação do abuso de direito. O exercício de um direito será abusivo quando se verificar que este é contrário à boa-fé objetiva. O importante é saber de que forma, na prática, tal critério estaria sendo medido, já que a margem de discricionariedade relacionada ao princípio poderia deixar espaço para convicções pessoais, ideológicas, prejudicando a necessária imparcialidade que o exame da relação Fisco-Contribuinte requer.

No intuito de aprofundar a pesquisa, possibilitando, assim, responder a tais questionamentos e, com isso, contribuir para uma relação tributária mais harmônica, ética e justa, é que se pretende, mais adiante, analisar decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), objetivando poder verificar, na prática, a forma de emprego da boa-fé como critério para classificar a conduta do contribuinte como abusiva.

Antes disso, necessário se faz um estudo acerca da teoria do abuso de direito, originária do Direito Civil, mas aplicada também no campo do Direito Tributário, mormente nas questões relativas ao planejamento tributário, também objeto de estudo desta pesquisa, que será debatido mais adiante.

### **1.5 Teoria do abuso de direito no ordenamento jurídico pátrio e a relação com o princípio da boa-fé**

A expressão abuso de direito teve sua origem na França, no início do século XIX, e sua criação foi atribuída ao autor belga Laurent. Foi, inicialmente, fruto de uma construção jurisprudencial, criado para nominar uma série de situações jurídicas ocorridas nos tribunais franceses, em que, mesmo reconhecendo na questão de fundo o direito do réu, vieram a condenar este em razão de irregularidades no exercício desse direito. Exemplo disso é a condenação atribuída ao proprietário de uma fábrica de chapéus que provocava a eliminação de gases desagradáveis para a vizinhança, abusando do seu direito de propriedade e de exercício profissional (CORDEIRO, 2013).

As decisões judiciais que consagraram o abuso do direito não tiveram como fundamento disposições legais, nem tiveram como base a tradição romana, haja vista o fato do Direito romano não ter consagrado tal instituto, apesar de repeli-lo. Na era romana, atos abusivos eram repelidos utilizando-se da equidade a depender da situação em concreto, não existindo nenhuma construção teórica acerca do assunto. Foi somente por meio da prática jurisprudencial francesa, durante os séculos XIX e XX, que o abuso de direito teria surgido, a

partir de decisões jurisprudenciais desfavoráveis àqueles que, mesmo titulares de um direito subjetivo, extrapolaram seu uso por meio de seu exercício irregular deste.

Compartilha dessa posição Rodrigues (2014), quando nos ensina que a teoria do abuso de direito, na sua forma atual, teria “tessitura jurisprudencial”, tendo surgido na França na segunda metade do século XIX. Opinião diversa tem Lotufo quando dispõe que o abuso de direito encontra suas raízes históricas na *aemulatio* do Direito Romano, ou seja, no “exercício de um direito, sem utilidade própria, com a intenção de prejudicar outrem”, cuja aplicação ampliada teria atingido as relações de vizinhança (LOTUFO, 2012, p. 499).

Nesta mesma linha, está Dantas (2001), quando afirma que se encontra no Direito Romano a base do instituto, principalmente nos conceitos de *aequitas* e de *ius honorarium*, apesar de que, segundo este autor, é no direito medieval que o abuso de direito tem fixada a sua raiz principal, com o surgimento do problema do ato emulativo.

Sobre essa questão, Dantas (2001, p. 368) escreve:

Já se sabe o que foi a vida medieval, o ambiente de emulação por excelência. A rixa, a briga, a alteração, é a substância da vida medieval. Brigas de vizinho, briga de barões, brigas de corporações, no seio das sociedades; brigas entre o poder temporal e o poder espiritual. Todas as formas de alterações a sociedade medieval conheceu, como não podia deixar de acontecer numa época de considerável atrofia do Estado. É aí que, pela primeira vez, os juristas têm conhecimento desse problema: o exercício de um direito com o fim de prejudicar outrem. Quer dizer que, em vez de ter o fim de tirar para si um benefício, o autor do ato tem em vista causar prejuízo a outrem.

Cordeiro orienta que “a admissão do abuso de direito funda-se na necessidade de respeitar os direitos alheios e na violação, pelo titular excedente, de normas éticas” (CORDEIRO, 2013, p. 681). De outra maneira, o abuso de direito teria sido admitido com base na necessidade de se observarem direitos de terceiros, quando o titular do direito exercido viola normas éticas ou foge ao fim buscado pela norma jurídica (REIS, 2008).

A esse respeito são as palavras de Theodoro Júnior (*apud* REIS, 2008, p. 116) quando dispõe que:

A origem do tratamento doutrinário do abuso de direito se deu, sem dúvida, como forma de repressão a condutas intencionalmente desviadas dos padrões exigidos pela consciência social. Foi assim que desde o princípio se instituiu sanção para o titular do direito que o exercia com “a intenção de prejudicar alguém”, a sanção essa que consistia no dever de indenizar o prejuízo injustamente causado a outrem.

A ideia central da teoria do abuso de direito aponta para a necessidade de se relativizarem direitos subjetivos, deixando estes de possuírem um caráter absoluto, impondo ao seu titular a obrigação de exercê-los, observando a sua finalidade econômica e social, assim como a boa-fé e os bons costumes, no intuito de não prejudicar ilegitimamente outras

pessoas. Falar em direito subjetivo, segundo Duarte, seria “falar em uma posição pessoal de vantagem conferida pelo ordenamento jurídico a alguém, vantagem esta que poderia estar relacionada a um bem, cuja utilização objetiva a satisfação das necessidades do titular do direito em causa” (DUARTE, 2008, p. 172).

Nesse sentido escreve Campos quando nos lembra que o sistema jurídico, como “conjunto de valores plasmados em normas, tem exigências que se projetam no interior dos Direitos subjetivos”, sendo o desrespeito a estas exigências que dá azo ao abuso de direito (CAMPOS *In*: MARTINS; CASTRO; MARTINS, 2010, p. 245).

A conduta contrária ao sistema é disfuncional, e essa disfuncionalidade intrassubjetiva é que constitui a base ontológica do abuso de direito. Os direitos subjetivos seriam decorrência da liberdade fundamental que caracteriza o ser humano, ou constatado pelo sistema jurídico.

No entanto, tal liberdade não seria absoluta, estando impregnada pelos valores do sistema jurídico, existindo, por isso, no abuso, uma contrariedade em relação a estes valores. Cordeiro (2013) nos diz que a boa-fé exprimirá esses valores fundamentais do sistema, haja vista que, quando se diz que, no exercício de direitos, deve-se respeitar a boa-fé, significa dizer que, nesse exercício, devem-se observar os valores fundamentais do próprio sistema que atribui os direitos em causa.

O exercício ilegal de um direito pode trazer como consequência, além da supressão deste, “a cessação do concreto exercício abusivo do direito, mantendo-se, contudo, este direito; num dever de restituir, de indenizar, quando se verificarem os pressupostos da responsabilidade civil, nomeadamente, a culpa” (CORDEIRO, 2013, p. 373).

O Código Civil de 1916 não continha dispositivo expresso a respeito do abuso do direito, o que, segundo Torres (2013, p. 20), “coincidiria plenamente com os seus pressupostos teóricos individualistas e com o seu apego aos interesses da burguesia”. O Código Civil de 2002, segundo este mesmo autor, teria introduzido o conceito de abuso de direito e lhe declarado a ilicitude, embora a ele não se refira explicitamente quando dispõe no artigo 187 que “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, exceda manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico e social, pela boa-fé ou pelos bons costumes” (BRASIL, 2002).

Compartilhando dessa opinião está Greco, quando afirma que, a partir do Código Civil, abuso de direito passou a configurar indiscutivelmente como ato ilícito e que a previsão do artigo 187 deste diploma legal não traria um critério objetivo para que fosse determinado previamente o que viria a ser abuso, dependendo de uma avaliação subjetiva. Para este autor,

“a discussão sobre o abuso irá implicar a demonstração do excesso manifesto e vai desencadear o debate sobre o fim social daquele direito; vale dizer, qual o fim econômico e social da incorporação” (GRECO, 2011, p. 614).

Essa é uma importante alteração trazida pelo Código Civil atual, já que o Código Civil de 1916 previa a figura do exercício regular do direito, porém não dizia o que viria a ser uso abusivo, deduzindo-se a *contrario sensu* o abuso. Sobre a modificação, comenta Reale (2006, p. 3):

Notem que é uma alteração de 180 graus. Ter um direito não significa poder fazer o que se quer, mas exercer o direito em função desses três valores que se integram numa unidade cogente: o fim econômico, o fim social, a boa-fé e os bons costumes. É, portanto, uma tomada de posição bem clara, que corresponde, aliás, à diretriz da Constituição de 1988, cujo artigo 1º de caráter eminentemente preambular, estabelece entre os fundamentos do Estado democrático de direito a dignidade da pessoa humana. Ora, a dignidade da pessoa humana não é senão o embasamento da ética.

No entanto, o que se vê é que, quanto a esta tese da ilicitude do abuso do direito, há autores que discordam, afirmando que o abuso supõe um direito subjetivo lícito, atribuído a seu titular, que, ao exercê-lo, torna-o antijurídico. “Já o ilícito, por ser contrário à disposição legal, mostra-se previamente reprovado pelo ordenamento, não comportando controle de abusividade. Os conceitos de ilícito e de abuso, por conseguinte, excluir-se-iam mutuamente” (CARPENA *In*: TEPEDINO, 2003, p. 382).

Cordeiro (2013) chama a atenção para o fato de que a limitação a direitos de natureza subjetiva, presente na teoria do abuso de direito, deriva do próprio direito, e não de uma norma específica. A ideia do abuso, quando teve suas primeiras consagrações jurisprudenciais, exprimia simplesmente o fato de que, na ausência de limitações normativas, o direito não poderia ser exercido de qualquer forma.

Este doutrinador lembra-nos que as primeiras construções do abuso traziam como fatores determinantes para sua caracterização a intenção malévola de prejudicar ou de não perseguir qualquer interesse próprio sério, tratando-se, assim, de “fatores qualitativamente diferentes das delimitações impostas do exterior por normas jurídicas” (CORDEIRO, 2013, p. 862).

A este respeito, também dispõe Neves quando diz que considera abuso do direito o “comportamento que, não contrariando a estrutura formal-definidora de um direito, viole ou não cumpra, no seu sentido concreto-materialmente realizado, a intenção normativa que materialmente fundamenta e constitui o direito invocado” (NEVES, 2013, p. 524).

Para este autor, o abuso de direito seria constatado no momento em que se verifica que o elemento axiológico da norma foi violado. Por esse motivo é que, na interpretação da

regra que trata do abuso de direito, não deve o aplicador do direito ater-se apenas aos critérios expressos pelo legislador, devendo buscar os valores consagrados pelo ordenamento.

Dito de outra forma, o abuso ocorreria em razão do exercício de um direito subjetivo, por violação ao valor que fundamenta o direito, ou seja, o ilícito fruto do ato abusivo não exigiria uma violação direta do comando normativo, aqui o sujeito violaria os valores, os fundamentos que embasam o seu direito e que restariam consagrados no ordenamento jurídico, já que o ato se revestiria no seu aspecto formal, na sua aparência, de características de um ato lícito, mas materialmente, não. Aqui a violação é a determinados elementos axiológico-normativos, como a boa-fé, bons costumes, finalidade econômica ou social dos direitos.

Isto porque o sistema jurídico, como assevera Campos, consubstancia-se em permissões normativas específicas, que, uma vez isoladas, determinam a ilicitude. Mas também podem estar presentes através de seu espírito, tornando ilícitos comportamentos que, embora concordantes com normas jurídicas concretas, vão de encontro a esse próprio “espírito”. Sobre isso dispõe Campos (*In: MARTINS; CASTRO; MARTINS, 2010, p. 245*):

Um sistema jurídico postula um conjunto de normas e princípios de Direito, ordenado em função de um ou mais valores ou interesses. Esse conjunto valida um conjunto de comportamentos que, situando-se no espaço de liberdade do sistema, são juridicamente permitidos. O não acatamento das imposições, ou o ultrapassar o âmbito das permissões, contraria o sistema. O sistema jurídico enquanto conjunto de valores e de normas supera o somatório simples das normas que o originam. Há áreas cuja funcionalidade não se prende, direta ou indiretamente, com nenhuma ordem jurídica.

Discorrendo especificamente no que diz respeito ao abuso de direito e a sua relação com o princípio da boa-fé objetiva, objeto de interesse do presente trabalho, relevante se faz lembrar que, como já mencionado em oportunidade anterior, a boa-fé, além da sua função de interpretação e da função de integração, ela exerceria no ordenamento jurídico pátrio uma função de controle dos abusos verificados nas relações jurídicas contemporâneas. É o que pode ser deduzido do artigo 187 do atual Código Civil quando prevê que “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico e social, pela boa-fé ou pelos bons costumes” (BRASIL, 2002).

A função de controle exercida pela boa-fé, limitando o exercício dos direitos subjetivos, seria um dos parâmetros a se observar na caracterização da conduta dita abusiva. Isto porque é certo que o Código Civil em vigor valoriza as condutas guiadas pela boa-fé, adotando o princípio da eticidade, configurando, assim, o ato abusivo pela não observância a um padrão ético de comportamento, situação essa que será medida a partir da observância do

princípio da boa-fé, funcionando esta como um dos principais critérios caracterizadores do abuso de direito nas relações contratuais e obrigacionais, apesar de não configurar como único parâmetro para se caracterizar o ato abusivo, já que este encontraria limites também nos princípios e valores consagrados pelo ordenamento jurídico vigente.

Desta forma, o ato que violar a boa-fé se caracterizará como sendo um ato ilícito, consoante dispõe o artigo 187 do Código Civil vigente. Reis (2008) lembra-nos que o abuso de direito seria visto pela doutrina como uma fonte de obrigação de indenizar e que, apesar da existência de corrente que defende a necessidade de indenizar apenas quando se verificar a intenção na produção do dano, a posição que vigora atualmente, corroborada pela I Jornada de Direito Civil por meio do Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal em seu enunciado de número 37 é que a responsabilidade civil decorrente do abuso de direito seria de natureza objetiva, independentemente de culpa, uma vez que o artigo 187 do Código Civil teria adotado o critério objetivo finalístico.

Nesse sentido, Cordeiro (2013) ressalta a importância da teoria do abuso de direito e da sua relação com o princípio da boa-fé, traduzindo a capacidade expansiva do sistema, servindo como o mais importante critério para a identificação do abuso. A boa-fé, segundo este, teria uma vocação especial, qual seja; a de intervir em conjunturas nas quais se relacionem duas ou mais pessoas e que o essencial na teoria do abuso de direito seria dado pela boa-fé; aos bons costumes e à função social e econômica.

Nesse sentido são as palavras de Cordeiro (2013, p. 901):

Deve apontar-se, ainda, um papel particular da boa-fé, presente nas diversas regulações típicas do abuso do direito: o da metodologia por ela pressuposta. Nos cenários do abuso de direito, quer a proteção da confiança, quer o relevo de situações jurídicas materiais, operam na base de um contacto específico entre duas pessoas: trata-se de situações relativas, que a linguagem e a tradição jurídicas têm conectado com a boa-fé. [...]. A boa-fé torna-se uma locução ideal: apreciativa, vaga, mas com conotações insofismáveis de voluntariedade na aplicação do Direito e capaz de, de imediato, recordar a imprescindibilidade da Ciência do Direito, a boa-fé traduz, por excelência, a capacidade expansiva do sistema.

Desta forma, verifica-se a íntima relação entre a boa-fé e a teoria do abuso do direito, tendo, por isso, grande importância na seara jurídica. Grandes serão os desafios encontrados pelo aplicador do direito que, de acordo com as regras de hermenêutica e com o emprego de equidade, deverá trazer soluções para os casos concretos que envolvam o abuso de direito, haja vista o fato de este fundar-se em conceitos legais indeterminados, e não em parâmetros legais mais objetivos.

A boa-fé abrangerá todas as fases do comportamento relacional juridicamente relevante do sujeito. Desde a formação do negócio, até seu cumprimento. Campos (*In:*

MARTINS; CASTRO; MARTINS, 2010, p. 245) pondera que se caminhou de uma simples lógica de responsabilidade daquele que forma ou cumpre um negócio contra as regras da boa-fé, para uma lógica de validade (nulidade, anulabilidade ou ineficácia) do próprio negócio concluído contra as regras da boa-fé, pois, segundo ele:

Trata-se de uma progressão que, embora só hoje venha sendo acentuada, já se apercebia na doutrina quando se afirmava que quem abusa do seu direito age, na realidade, sem direito. Passando-se de um controle meramente externo ou funcional, para um controle interno ou genético do ato ou do negócio.

Desta maneira, a violação da boa-fé, seja na conclusão de um negócio ou na prática de um ato, trará como resultado a privação dos seus efeitos, de forma total ou parcial, no que tange à sua ineficácia, em especial naqueles efeitos que afetam a parte contrária, podendo resultar, até mesmo na sua nulidade ou a anulabilidade.

De qualquer forma, o que se deve ter em mente é que, quando se analisa a boa-fé/abuso do direito, a pesquisa deverá partir do conteúdo “substancial” do direito, e não apenas do seu conteúdo aparente. “Devendo o seu conteúdo substancial ser determinado com recurso à globalidade do sistema jurídico e dos seus valores fundamentais. No percurso de uma verdadeira interpretação/aplicação do Direito perante o caso” (CAMPOS *In*: MARTINS; CASTRO; MARTINS, 2010, p. 246).

Partindo para o campo de aplicação prática da teoria, relevante faz-se o estudo do abuso de direito na seara administrativa, mais especificamente, na seara dos tribunais administrativos tributários, haja vista o fato da importância da proteção da pessoa/direitos da personalidade, em qualquer ramo do Direito, não sendo diferente na seara do Direito Tributário, fazendo-se necessária a constante convocação dessa proteção e destes direitos na aplicação das normas ou ainda no exercício da autonomia privada. É o que será feito mais adiante.

## **1.6 Boa-fé e sua relação com os princípios constitucionais na seara tributária**

### **1.6.1 Princípio da segurança jurídica**

Entre as grandes diretrizes que compõem o arcabouço axiológico das normas tributárias no Brasil, algumas delas se apresentam como conteúdos de enunciados expressos, enquanto outras se encontram na implicitude dos textos do direito posto, tendo todos, no entanto, a mesma força vinculante. O fato de figurarem no texto, ou no contexto, na lição de Carvalho (2012), não irá modificar a característica de prescritividade da estimativa que

funcionará como um vetor valorativo, penetrando as demais regras do sistema, impregnando-lhes fortemente a dimensão semântica.

É o que ocorre com o princípio da segurança jurídica, que, apesar de não estar contemplado expressamente na atual Constituição da República, aparece estampado de maneira implícita em vários momentos, constituindo um dos pilares do Estado Democrático de Direito, refletindo uma forma de proteção dos direitos e garantias dos cidadãos. “A segurança, um valor, é instrumentalizada por uma expressão objetiva, que é a legalidade. Assim, o seu cumprimento passa a poder ser provado dentro de limites mais restritos, dando menos margem a dúvidas” (CAMPOS, 2011, p. 126). Para esta doutrina, a legalidade seria uma expressão objetiva da segurança, sendo elas mesmas instrumentos de justiça.

Nesta esteira de pensamento está Machado (2014), dispendo que a segurança ao lado do valor justiça é um dos valores fundamentais da humanidade e que ao Direito cabe preservá-los, pois seriam os únicos elementos que, na esfera jurídica, escapariam à relatividade no tempo e no espaço, não havendo dúvida de que justiça e segurança seriam inerentes à ideia de Direito, estando sempre intimamente relacionadas uma com a outra.

O professor Ataliba (2011) reforça esta ideia quando preceitua que o Direito é, por excelência, instrumento de segurança jurídica e é o que assegura a governantes e governados seus recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Quanto mais segura juridicamente é uma sociedade, mais será civilizada. Este mesmo autor, citando Alberto Xavier, diz que há segurança jurídica onde haja uma rigorosa delimitação das esferas jurídicas e sobre tudo o que ocorre no direito público, como sólido pilar dos direitos subjetivos privados, liberdade e propriedade, não tendo lugar para o contingente e arbitrário.

Sem dúvida, uma das mais importantes manifestações do princípio jurídico da segurança jurídica encontra sua concretização no princípio da legalidade fiscal. Devendo estar a lei a serviço da segurança, da liberdade e da igualdade. A segurança jurídica aparece em um marco constitucional, ideário de fins do século XVIII como consequência das revoluções francesas e norte-americana, por meio de vários princípios que a expressam, delimitam e lhe dão sentido. Cásas (1998, p. 332) ensina que:

*La seguridad jurídica se instrumenta a través de sus principios: generalidad, igualdad, tipicidad y legalidad, conformando un tejido impermeable y coherente en el cual dichas reglas se coordinan como sistema, se interpretan reciprocamente y conforman una unidad.*

Segurança jurídica é certeza e garantia dos direitos, significando, sobretudo, segurança dos direitos fundamentais, tornando-se um valor fundamental do Estado de Direito.

Para Torres (2008), o princípio abrange a elaboração, a aplicação, a interpretação e a própria positivação do ordenamento, penetrando também na linguagem jurídica em busca da clareza e da certeza e no próprio funcionamento dos órgãos do Estado.

A segurança é um valor jurídico e, como segurança dos direitos fundamentais, transforma-se ela própria em direito fundamental. A segurança jurídica é valor porque guarda todas as características como “generalidade, abstração, polaridade, interação com outros valores, além de ser garantida no artigo 5º da CF por intermédio dos princípios jurídicos e não como performativo, sendo um autêntico direito fundamental” (TORRES, 2008, p. 76).

A ideia de segurança jurídica vem enraizada desde o iluminismo, servindo como forma de proteção da liberdade e da propriedade dos cidadãos, que sofriam interferências do Estado, muitas vezes arbitrárias. Em razão disso, surgiu a necessidade de as formas e condutas desencadeadoras de deveres jurídicos serem previstas na lei.

Quanto ao uso de conceitos indeterminados no Direito Tributário, a exemplo da boa-fé e sua relação com o princípio da segurança jurídica, Torres mostra-se a favor, inclusive trazendo a possibilidade de se fazer uso desses tipos de conceitos na própria configuração das hipóteses de incidência dos tributos, pois, assim, se atingiriam atividades cambiantes, não infringindo a segurança jurídica.

São palavras de Torres (2008, p. 50):

No Brasil a profunda reforma do Estado operada nos últimos anos, com o objetivo precípuo de adaptá-lo à sociedade de risco, tem levado à recente criação de inúmeros ingressos financeiros que devem ser examinados sob a ótica que repulsa a ideia de legalidade estrita, pois incidem sobre atividades extremamente complexas e cambiantes tecnologicamente, que tornaram impossível o fechamento dos conceitos indeterminados em que se expressam os respectivos fatos geradores, tudo o que conduz à atividade regulamentar da administração e a judicialização da política.

Desta forma, o valor jurídico fundamental da segurança jurídica abrangeria de forma simultânea os princípios da legalidade tributaria e o da proteção da boa-fé do contribuinte, não devendo esse princípio ser visto sob uma ótica restrita, funcionando apenas como critério de proteção da liberdade e da propriedade do particular, mas, principalmente, como uma maneira de proporcionar estabilidade às relações jurídicas.

Carvalho (2014) nos ensina que não se pode dissociar a segurança das relações jurídicas, do valor justiça, haja vista não existir justiça sem segurança. Assim como não há segurança jurídica quando há quebra da boa-fé, e esta deve nortear a relação entre Estado e contribuinte.

### 1.6.2 Princípio da legalidade tributária

Dentro da gama de princípios que regem a atividade tributária, sem dúvida, o princípio da legalidade da tributação tem ganho destaque em quase todas as obras que versam sobre direito tributário. Isto porque, além de ser um princípio presente na Carta Constitucional, encontra-se inserido no próprio conceito de tributo, no artigo 3º do Código Tributário Nacional. Esse princípio, quando inserido dentro do contexto tributário, garantirá ao contribuinte a existência de uma lei para que possa ser criado e cobrado o tributo, haja vista o fato de não se poder imputar uma obrigação tributária ao contribuinte, sem que se observem as disposições legais que a instituem.

O princípio da legalidade em matéria tributária teve como fundamento, segundo a doutrina de Nabais (2009), a autotributação, ou seja, a ideia de consentimento dos impostos por parte dos contribuintes, que remonta à idade média, e que, a partir do século XI, ganhou relevância e contorno junto aos povos europeus, expandindo-se. Partia-se da ideia de que, pelo fato de os impostos afetarem a liberdade pessoal, o direito de propriedade e a segurança necessária à preservação dessa liberdade, eles só poderiam ser cobrados se tivessem sido criados com o consentimento dos seus destinatários. Tal exigência, na prática, funcionava como forma de garantia ao contribuinte de que a tributação não iria ocorrer de forma arbitrária pelo Estado.

Foi no Estado Liberal, em razão do êxito das revoluções liberais, em especial a Revolução Francesa, que o princípio da legalidade encontrou seu ápice. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, em 1789, consagrou, em seu artigo 14, que “todos os cidadãos têm o direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração”. Com isso, verifica-se que a liberdade e a propriedade do contribuinte não poderiam sofrer, além do permitido, interferência por parte do Estado, representando verdadeiros direitos fundamentais dos cidadãos.

Percebe-se, assim, que o princípio da legalidade, em face do Estado liberal, visava a não mais que proteger a liberdade e a propriedade do cidadão. Nesse sentido é a lição de Cásas (*In: BELSUNCE, 1994, p. 154*):

*Conforme a tal línea de pensamiento, el principio de legalidade debe concebirse como um médio de aseguramiento y de garantía, para tener a raya el poder político, evitando que penetre em la esfera inviolable de la libertad y de los derechos individuales. Más Allá de haberse logrado la participación de los ciudadanos em lãs asambleas generales, encomendadas de sancionar las leyes, se entendió, hipervalorando el principio de legalidade que los individuos debían*

*prevenirse de los posibles abusos del Estado, admitiendo solamente la incursión en el campo de la propiedad privada y de su libertad, por mérito de la ley, como expresión despersonalizada, abstracta y racional de la voluntad general.*

No entanto, com o advento do Estado Social e a consequente evolução do estado de direito, caiu por terra essa ideia de separação entre Estado e sociedade e consequente interferência mínima do Estado na vida dos cidadãos, já que, a partir daí, o que se viu foi uma crescente interferência deste nas relações privadas, intervindo cada vez mais em setores destinados apenas aos particulares, a exemplo da área social, beneficente, assistencialista e sobre a economia privada. Como consequência desse processo de aceitação da intervenção do Estado na sociedade, o referido autor lembra-nos que a lei “deixa de ser uma forma de revelação do direito justo e expressão da vontade geral, convertendo-se em veículo privilegiado dessa modelação social” (NABAIS, 2009, p. 332).

Dito de outra forma, a lei do estado social não mais estaria associada à ideia clássica de certeza, generalidade, abstração, já que, com o processo de mudança, o Estado teria passado a “editar leis cada vez mais vagas, abertas, dotadas de conceitos indeterminados, cláusulas gerais, ampliando a margem de atuação livre da administração pública e pondo em risco a segurança jurídica” (REIS, 2008, p. 162).

Essa flexibilização do princípio da legalidade com a utilização de conceitos abertos e indeterminados, teria decorrido, segundo Nabais (2009), do fato de os tributos terem perdido seu caráter estritamente fiscal, haja vista que, em tempos de Estado Social, fins extrafiscais, de natureza econômica e social teria sido o objetivo principal, ensejando a flexibilidade da lei, possibilitando que a Administração efetive os fins buscados por meio da aplicação da lei ao caso concreto.

O que se vê é que, ainda que tenha havido uma mudança no modo de se analisar o princípio da legalidade em decorrência da mudança de paradigma do Estado Liberal para o Estado Social, não foi afastada a ideia de garantia atrelada à liberdade e à propriedade do contribuinte. Independente de qual momento histórico impere, o que se deve ter em mente é que o princípio da legalidade sempre irá exigir que sejam estabelecidos por parte do parlamento critérios para a criação de tributos, traduzindo-se na exigência de os impostos serem criados e disciplinados nos seus elementos essenciais por lei parlamentar, concretizando-se, assim, numa reserva material de lei formal.

Verifica-se que há uma tendência na doutrina pátria em entender que o princípio da legalidade da tributação não se limita apenas à necessidade da “reserva de lei”, mas exige uma “reserva de lei absoluta”, transformando a lei tributária, segundo Xavier (2002) em *lex stricta*

(princípio da estrita legalidade), fornecendo não apenas o fim, como também o conteúdo da decisão do caso concreto, o qual se obtém por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato da norma, independente de qualquer valoração pessoal.

Este mesmo autor entende que, caso se amplie a discricionariedade do aplicador em matéria fiscal, ficará enfraquecida a segurança jurídica, já que, muitas vezes, a utilização dos poderes discricionários gera inseguranças e arbitrariedades. Afirma ainda que devem ser abandonados os critérios administrativos de adaptação dos instrumentos fiscais, originários da atividade administrativa, em prol de critérios rígidos legais que descrevam o sistema tributário e a norma de tributação, em todos os seus elementos.

Pelo princípio da tipicidade fechada, há a necessidade de que o tipo tributário seja construído de modo preciso e determinado, não havendo espaço para que sejam introduzidos critérios de natureza subjetiva quando se verificar a concretização da hipótese de incidência tributária, a exemplo da utilização de conceitos indeterminados.

Compartilha dessa posição Carvalho (2014, p. 114), quando dispõe que:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei advéncia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.

No entanto, apesar de a maioria da doutrina brasileira caminhar no sentido de defender a necessidade da “reserva absoluta de lei”, acrescentando ao princípio da legalidade o princípio da tipicidade, há doutrinadores, a exemplo de Greco (2011), defensores de uma maior flexibilização na forma de interpretar a norma e aplicá-la ao caso concreto. Parte-se da premissa de que, na busca pelo aplicador do direito do sentido adequado da norma, o método lógico dedutivo não pode ser utilizado em sua pureza, considerando a norma geral e a abstrata, o fato concreto e a norma individual e concreta, ligadas somente por procedimentos lógicos e sem qualquer participação valorativa do aplicador do direito.

Segundo essa corrente, necessário se faz o conceito de realização, com sua natureza constitutiva, já que a norma não estaria pronta e acabada, somente à espera do caso concreto. O processo de realização exigirá do aplicador do direito um trabalho criativo, e essa dose de criatividade poderá ser maior ou menor, dependendo do caso concreto apresentado. Além de que a tipicidade não afasta a possibilidade de se utilizarem cláusulas gerais e conceitos indeterminados.

Se partirmos da ideia de que o Direito dos impostos está submetido ao princípio da reserva absoluta da lei formal e que uma das razões fundamentais dessa regra é assegurar certeza e segurança aos Direitos dos impostos, a questão que se coloca é: como conciliar essas normas e estes interesses com o princípio da boa-fé? Campos assevera que, sendo a boa-fé uma cláusula geral de conteúdo muito indeterminado, fazendo apelo ao sistema jurídico e aos seus valores fundamentais em face do caso concreto, “poder-nos-ia levar a esquecer a norma, a afastá-la pela boa-fé, transformada em critério de justiça do interprete, acabando por postergar a norma ou, pelo menos, por afeiçoá-la sem limites ao caso, que passaria a ser o único critério de juízo” (CAMPOS *In*: MARTINS; CASTRO; MARTINS, 2010, p. 253).

Porém, este mesmo autor complementa a questão, esclarecendo que isto só terá chances de ocorrer se a solução estiver nas mãos de não juristas ou de maus juristas. Segundo ele, não haveria um risco de desestruturar o sistema fiscal pela consagração da cláusula da boa-fé, haja vista que a boa-fé e os princípios que a ela estão associados e a aprofundam devem ser entendidos no quadro de um Direito estruturado pela lei formal, com os interesses e garantias associadas. Isto porque a boa-fé visaria à aplicação integral do Direito, de todo o Direito e dos seus valores fundamentais, e não só de uma norma ou de um direito.

A esse respeito, Campos (*In*: MARTINS; CASTRO; MARTINS, 2010, p. 254) destaca que:

A realização plena do Direito/justiça em cada caso só é possível através do apelo à boa-fé; que, neste sentido, o respeito pela lei exige o recurso à boa-fé e que esta contribui para transformar a fiscalidade em Direito fiscal e o Direito Fiscal num Direito como os outros. Aplicada por um interprete diligente, a boa-fé, revelada e concretizada por múltiplos princípios, são paradigmas os de confiança e da previsibilidade, vem reforçar o sistema jurídico.

Nesta mesma linha, defende Torres (2013) que, do princípio da tipicidade, não emana, como imagina o positivismo ingênuo, a possibilidade do total fechamento das normas tributárias e da adoção de enumerações casuísticas e exaustivas dos fatos geradores. De acordo com Torres (2013, p. 100), “A norma de Direito Tributário não pode deixar de conter alguma indeterminação e imprecisão, posto que se utiliza também das cláusulas gerais e dos tipos, que são abertos”.

Importante destacar, como ensina Reis (2008), que não apenas nas hipóteses em que se apresente a legalidade, diante de exercício inadmissível de posições jurídicas, como abuso de direito, *venire contra factum proprium*, *suppressio*, proteção da confiança é que se pode minimizar a legalidade. Isto porque, em razão do surgimento, cada vez maior, de deveres instrumentais, aliado a um crescente aumento da legislação tributária, o contribuinte não consegue ter conhecimento pleno de suas obrigações, não sendo justo penalizá-lo sempre que

um novo dever seja instituído e este se veja em situação de violação, utilizando-se, para isso, critérios puramente objetivos.

Nesse caso, segundo ele, deve se verificar se estarão presentes alguns dos requisitos de aplicação do princípio da boa-fé, tanto sob o enfoque da boa-fé objetiva e sua aplicação, quando sob o ponto de vista subjetivo, visto sob o caráter ético. Isto porque o ordenamento exige que se adote no caso concreto uma solução razoável e coerente com as circunstâncias, visando a minimizar o impacto da rigidez normativa, em face da boa-fé do contribuinte. Afinal, não se pode perder de vista que a justiça não pode ser atingida em um Estado Democrático de Direito, se não forem observados e prestigiados os princípios da legalidade e segurança jurídica, todos vistos sob a égide da boa-fé.

Desta forma, ao se fazer essa leitura dos princípios com base na boa-fé, verifica-se que esta, na sua vertente objetiva, prescreve um modelo de conduta a ser adotada em todas as fases das relações jurídicas, prestigiando, sempre, a confiança, lealdade, coerência, previsibilidade e certeza. A aplicação da boa-fé, como já visto, irá perpassar o campo do direito privado e interagir com o direito público, em especial com o direito tributário, ampliando seu campo de atuação. Institutos de direito privado, como fraude, simulação, abuso de direito, ao serem aplicados ao direito tributário, convergem em normas de combate ao planejamento tributário.

Este instituto, por sua vez, revela-se de grande importância para o Direito Tributário, seja por razões econômicas, políticas ou jurídicas, destacando-se em razão de sua alta complexidade. Na falta de uma legislação que regule o planejamento fiscal, este acaba por ter que conviver com conceitos a respeito dos quais não há uniformidade de entendimento, o que acaba gerando multiplicidades de opiniões, possibilitando uma gama de decisões divergentes diante do mesmo caso concreto. Por reconhecer sua relevância para o debate jurídico, além de essencial para a concretização do que se propõe esta pesquisa, será dedicado o capítulo seguinte a um maior aprofundamento sobre o assunto.

## **CAPÍTULO II O INSTITUTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SUA RELEVÂNCIA PARA A ORDEM TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

### **2.1 Planejamento tributário: conceito e considerações gerais**

Antes que se adentre ao tema do planejamento tributário, assunto de grande relevância no meio tributário, objeto de grandes debates na doutrina e na jurisprudência brasileira e comparada, mostra-se pertinente o esclarecimento quanto aos seus elementos conceituais, permitindo um estudo a partir da essência do instituto.

Por planejamento entende-se como sendo o ato ou efeito de planejar, serviço de elaboração de um trabalho, de uma tarefa, com o estabelecimento de métodos convenientes (HOUAISS, 2013, p. 2232). Seria a determinação de um conjunto de procedimentos e ações visando à realização de um determinado projeto.

A expressão planejamento tributário associa-se à ideia de que seria uma técnica, utilizada pelo contribuinte e que, revestida de licitude, insere-se dentro de suas prerrogativas de liberdade, autonomia e boa gestão de seus negócios. Apresenta-se como uma forma de o contribuinte organizar seus negócios e suas ações de maneira que possa a vir a reduzir custos, obtendo uma economia de tributo. Isto porque a técnica permite que se faça um estudo prévio sobre as opções fiscais, procedimentos, atos que serão realizados, sopesando os riscos e consequências destes perante o ordenamento jurídico.

Ricardo Torres (2003, p. 175) corrobora essa afirmação quando diz que Planejamento Tributário é “expressão que deve servir para designar, tão só, a técnica de organização preventiva de negócios, visando uma lícita economia de tributo”. Escreve este autor que a noção de planejamento tributário tende a abarcar, para uma melhor explicação, uma análise sob a diáde “processo” e “produto”, haja vista que uma coisa é planejar, e outra, bem diferente, é o que vai resultar do procedimento, ou seja, seu resultado e seu respectivo conteúdo.

Dentre as várias razões que justificam uma maior atenção ao tema, destacamos a trazida por Greco (2011), de que o planejamento tributário é economicamente muito relevante, no sentido de seu significado em relação à arrecadação tributária e ao perfil do impacto da tributação junto aos contribuintes, apontando para realidades marcantes. Ainda segundo o mesmo autor, a relevância deste tema se justificaria também sob o ponto de vista jurídico, pois, por trás do debate sobre o assunto, estão envolvidos princípios constitucionais

importantíssimos, pilares do ordenamento jurídico, como é o da isonomia, autonomia privada e livre iniciativa.

Uma prova de toda essa relevância econômica foi a constatação feita pela Receita Federal, alguns anos atrás, de que, das quinhentas maiores empresas do Brasil, cerca da metade não pagava imposto sobre a renda havia vários anos e, apesar disso, não ia à insolvência. A resposta para isso estaria no fato de que não apresentar imposto sobre a renda a pagar seria resultado de uma sequência de planejamentos tributários feitos, ou seja, mediante planejamentos tributários, as empresas deixavam de suportar uma carga tributária a que deveriam estar submetidas.

Inicialmente, vale ressaltar que, para os fins a que se pretende este trabalho, estão fora do objeto de estudo as condutas sancionadas negativamente pelo ordenamento, ou seja, a prática de ilícitos, já que parece representar posição unânime na doutrina, de que praticar ilícitos contamina o planejamento e descaracteriza-o. Desta forma, qualquer operação que objetive reduzir a carga tributária mediante atos ilícitos estará fora da análise, por não configurar planejamento.

No entanto, sabe-se que, quando o assunto é planejamento tributário, amplo é o campo de discussão e que o debate sobre o tema não se apoia em linhas divisórias nítidas. Mostra-se tênue o limiar entre os comportamentos do sujeito passivo considerados lícitos, portanto elisivos, acobertados pela lei e aqueles considerados ilícitos, enquadrados como contrários à lei, inseridos dentro das categorias da evasão fiscal ou crime tributário. A depender do enquadramento dado ao ato, equívocos e confusões podem ocorrer na interpretação e na aplicação da norma tributária.

Assim, ao mencionar ilícito, serão consideradas, *grosso modo*, “as hipóteses de violação a preceitos do ordenamento que configurem “infrações”, vistas no sentido mais simples de descumprimento de um dever jurídico ou violação de um direito atribuído a outrem” (GRECO, 2011, p. 90). Apesar de que o descumprimento de deveres jurídicos abrangerá várias hipóteses distintas e estabelecer com precisão esse limiar entre o lícito e o ilícito, na prática, revela-se tarefa complexa, haja vista o fato de que, com bastante frequência, procedimentos lícitos permeiam a zona da ilicitude.

Da mesma forma, quando se fala em licitude, não se pode restringir esta, apenas no sentido de não haver agressão a nenhuma norma específica, pois a configuração de uma conduta do contribuinte como sendo legal terá um sentido muito mais amplo, por dizer respeito às condutas que estejam de acordo com a lei, abrangendo preceitos específicos, mas

que também estejam de acordo com o Direito, abrangendo, assim, além das leis, princípios jurídicos e os valores protegidos pelo ordenamento.

Apesar do requisito da licitude corresponder à primeira exigência para se reconhecer a existência do planejamento tributário, cabe lembrar, segundo Greco (2011) que esta é uma área formada por condutas que estariam negativamente reguladas pelo ordenamento, ou seja, condutas que não encontrariam uma previsão expressa, autorizando-as como opções ou incentivos, mas que também não restariam proibidas. Além do mais, o simples fato de determinada conduta estar prevista no ordenamento não será suficiente para o reconhecimento de que haja planejamento, restando assegurada sua plena eficácia perante o Fisco.

Sendo assim, verifica-se que nenhuma operação ou figura jurídica será, por si só, oponível ou inoponível ao Fisco, não havendo modelos abstratos que, sempre e em todas as situações, provoquem este ou aquele efeito fiscal. O exame deve sempre ser feito diante das circunstâncias do caso concreto e a partir da análise do contexto em que foram utilizados os institutos, assim como da função que se lhes pretende atribuir, comparando com a que lhe é própria.

Nesse sentido dispõe Greco (2011, p. 131) quando diz:

Não é possível, no plano abstrato, dar uma resposta conclusiva e categórica quanto à oponibilidade ou não das operações ao Fisco. Não é possível responder em abstrato que determinada conduta está ou não protegida. A resposta dependerá das circunstâncias do caso concreto. [...]. A priori não é possível saber se o caso está dentro ou fora da previsão, se está ou não protegido em seus efeitos. Não há uma resposta pronta; hoje em dia há certo consenso que a interpretação envolve construir a resposta adequada diante do caso concreto. Não existe mais 'um produto' bom para obter economia fiscal que possa ser aplicado múltiplas vezes a pessoas diferentes que se encontram em situações díspares.

Por muito tempo, o debate sobre planejamento resumiu-se a uma discussão sobre licitude, representando esta uma linha divisória, onde tudo que não era ilícito, contrário à disposição legal, seria lícito e, por isso, permitido. No entanto, a experiência tem demonstrado que não existe uma linha divisória, mas sim uma faixa na qual pode ser que caiba e pode ser que não caiba aquela hipótese.

É importante destacar, desde já, que a postura assumida neste trabalho parte da premissa de que não há ilicitude na adoção de medidas de planejamento tributário, constituindo um direito do cidadão na defesa do legítimo interesse em economizar tributos, protegido sob o manto das garantias fundamentais da autonomia privada, liberdade negocial e patrimonial e segurança jurídica. No entanto, para que esse planejamento seja lícito, legítimo e que configure um direito do cidadão, não pode a conduta do contribuinte ser pautada por

excessos e abusos na tentativa de redução da carga tributária, ainda que não tenha havido nenhuma violação de lei.

Atualmente, diante da realidade de se viver em uma sociedade globalizada, onde o volume e a rapidez de informações produzem relações cada vez mais complexas e dinâmicas, um grande desafio surge para a administração tributária, para o contribuinte e para os órgãos julgadores. Quais critérios devem ser considerados para que um ato, operação ou negócio configure um verdadeiro planejamento que mereça ser acolhido pela ordem jurídica ou, ao contrário, para que se perceba se este ultrapassou esse tênue limiar do lícito, transformando-se em abuso, ainda que não se tenha violado nenhuma infração expressamente prevista em lei?

Na tentativa de trazer à tona essas discussões e poder, assim, contribuir para o debate, vislumbrando possíveis respostas às questões levantadas, faz-se necessária uma digressão quanto ao assunto, abordando as diferentes fases pelas quais passou o instituto do planejamento tributário, caracterizando, cada uma delas em separado, por focarem em três diferentes questões ou problemas jurídicos a serem enfrentados, de forma a apontar os limites à liberdade do contribuinte de organizar seus negócios.

Porém, antes disto, em razão da complexidade e da variedade de expressões e conceitos que envolvem o tema, mostra-se imprescindível, para uma melhor compreensão, que se estabeleça uma diferenciação entre os termos mais usuais empregados pela doutrina quando se discute o planejamento tributário, isto porque percebe-se que, com relação a alguns conceitos, não há, na doutrina, uma uniformidade terminológica, existindo, por vezes, uma multiplicidade de concepções doutrinárias sobre a mesma questão.

Como exemplo, temos o significado de determinadas expressões, como elisão, evasão e elusão fiscal, estas representando possíveis condutas adotadas pelos contribuintes diante da obrigação de pagar o tributo. Além destas, mostra-se relevante, também, a diferenciação entre simulação e dissimulação, o que será visto mais adiante.

## **2.2 Elisão, evasão e elusão fiscal: demarcação conceitual**

A doutrina dominante no Brasil costuma adotar a dicotomia elisão e evasão fiscal, pouco se referindo à figura da elusão fiscal. Isto ocorre na tentativa de se gerarem menos dúvidas de natureza legal e doutrinária. Huck (1997) considera a evasão um gênero, comportando as espécies da evasão lícita e da evasão ilícita.

Para Dória (1980), esta primeira corresponderia ao que se conhece por elisão fiscal, já que não concorda em usar o termo evasão lícita, pois, segundo ele, se assim o

fizesse, incorreria numa impropriedade, haja vista ser a evasão fiscal sempre marcada pela ilicitude. Segundo ele, essa dualidade de nomenclatura, que se distingue apenas pelos adjetivos, parece inteiramente inaceitável e inadequada, porque não se pode tomar o mesmo conceito sobre evasão e admitir que essa realidade possa ser lícita ou ilícita. Do ponto de vista jurídico, um ato é ou não é lícito.

A evasão configura-se sempre que o contribuinte utiliza-se de comportamentos proibidos pelo ordenamento jurídico para diminuir, deixar de pagar ou retardar o pagamento de tributos, transgredindo regras tributárias. Martins, Nascimento e Martins (2014, p. 30) declaram que “A evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo incumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes”.

Na evasão fiscal, o contribuinte pratica fraude, apresenta à autoridade fazendária um tipo de negócio jurídico cujo objeto social não é verdadeiro, objetivando não pagar tributo ou pagar menos do que deveria. É a chamada sonegação fiscal, na qual os atos praticados serão desconsiderados pelo Fisco e tributados pelo seu valor normal. O fundamento dessa desconsideração da pessoa jurídica será o artigo 149, VII do Código Tributário nacional, que permite expressamente o lançamento de ofício no caso de dolo, fraude e simulação.

A elisão fiscal corresponde a uma economia lícita de tributos, ou seja, o contribuinte realiza uma economia no pagamento de tais obrigações, porque o próprio ordenamento lhe confere essa possibilidade, concedendo-lhe a prerrogativa de, a partir de determinadas escolhas, optar por aquela que permita uma maior redução do ônus tributário. Exemplo disso ocorre quando ao contribuinte, no momento de entregar a declaração anual de imposto de renda, é concedida a possibilidade de escolher entre entregar a declaração de rendimentos de forma simplificada ou completa e, assim, economizar tributos.

Desta maneira, pode-se dizer que o que diferencia a elisão e a evasão tributária é o caráter de ilicitude desta última, ou seja, na elisão fiscal, a ação ou omissão do contribuinte é lícita, destinada a evitar, diminuir ou retardar o nascimento da obrigação tributária ou o seu cumprimento. Enquanto, na evasão fiscal, o contribuinte utiliza comportamentos proibidos pelo ordenamento, desobedecendo a determinações legais. Embora ambas resultem na redução da arrecadação de tributos, pertencem a gêneros distintos, haja a vista que uma é expressamente reprovada pelo ordenamento, e a outra, aceita e até estimulada.

Ainda dentro das várias classificações existentes, Greco (2011) propõe distinguir a conduta do contribuinte em elisão lícita, elisão ilícita ou evasão fiscal. Tôrres (2001), por sua vez, já traz a possibilidade de três espécies, quais sejam: elisão fiscal, elusão fiscal e evasão

fiscal. Percebe-se, portanto, que há dificuldades semânticas com relação a cada um desses conceitos, o que dificulta a pesquisa sobre o tema.

No que diz respeito à elusão fiscal, o conceito é uma tarefa ainda mais difícil, isto por que o termo é ignorado pela maior parte da doutrina, que costuma tratar a elusão dentro da categoria de elisão fiscal. Tôrres (2001) reconhece a elusão como uma das espécies de conduta possíveis de enquadrar o contribuinte. Costuma classificá-la como um ilícito atípico, pois, ao contrário da evasão que estaria tipificada no artigo 149, VII, do CTN, a elusão estaria localizada na zona intermediária entre os atos ou negócios lícitos e os ilícitos. “Trata-se daqueles atos ou negócios jurídicos que observam a forma legal, mas onde são utilizados mecanismos insólitos, abusivos, dolosos, com o propósito exclusivo de subtrair a tributação” (TORRES, 2001, p. 69).

Desta forma, haveria na elusão uma violação indireta da norma tributária, e, neste tipo de violação, o sujeito não concretizaria o tipo formalmente previsto na regra, mas, em vez disso, concretizaria outro modelo, formalmente diferente, mas substancialmente igual àquele, cujos efeitos tributários são proibidos pelo ordenamento. Em outras palavras, na elusão fiscal, a forma estaria perfeita, guardando relação com o tipo previsto na norma, mas o seu conteúdo estaria maculado, e o contribuinte, aproveitando-se do que a norma não diz, utilizaria formas alternativas para tentar ocultar o fato gerador do tributo e, assim, não cumprir o mandamento legal de arcar com o pagamento.

No entanto, é relevante ressaltar que alguns teóricos, a exemplo de Carvalho (2012), Carrazza (2013), discordam da afirmação de que a elusão fiscal seria uma forma de violação indireta da norma tributária, isso porque, para estes, se o legislador não inscreveu determinado fato na regra matriz de incidência tributária, é porque não pretendia regulá-lo, e, por isso, tal comportamento não poderia ser considerado proibido. Esses teóricos são exemplos de doutrina que nem menciona a elusão como possível forma de conduta ilícita do contribuinte, já que estes apenas distinguem a elisão e a evasão, sendo esta primeira sempre lícita.

Importante também é a ressalva quanto ao fato de que há uma tendência na doutrina em utilizar a expressão elisão tributária como sinônimo de planejamento tributário, o que, para Torres (2001), cujo entendimento corroboramos, seria um equívoco, haja vista que o planejamento como técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma economia de tributos, seria mais amplo, já que compreenderia o estudo do ordenamento jurídico, da doutrina, da jurisprudência administrativa e judicial, além dos negócios do contribuinte, de maneira a verificar quais seriam as possibilidades mais vantajosas de redução ou diferimento do encargo tributário.

Por outro lado, a elisão tributária não necessariamente será precedida de qualquer técnica, já que o contribuinte pode, intuitivamente, sem se utilizar de qualquer método, estruturar seus negócios e vir a obter uma redução ou diferimento da carga tributária. A elisão seria uma conduta fiscal menos onerosa perpetrada pelo contribuinte, utilizando-se meios lícitos e em conformidade com os princípios adotados pelo ordenamento jurídico. Na elisão fiscal, a diminuição da tributação do contribuinte ocorre de forma pretendida pelo ordenamento jurídico, haja vista que é dada ao sujeito a possibilidade de escolha. Exemplo disso é quando o contribuinte, pessoa física, opta pela declaração de renda simplificada ou completa objetivando redução no valor a ser pago.

Desse mesmo entendimento compartilha Greco (2011, p. 86) quando diz que:

Planejamento e elisão são conceitos que se reportam à mesma realidade, diferindo apenas quanto ao referencial adotado e à tônica que atribuem a determinados elementos. Quando se menciona 'planejamento', o foco de preocupação é a conduta de alguém (em geral, o contribuinte); por isso a análise dessa figura dá maior relevo para as qualidades de que se reveste tal conduta, bem como para os elementos: liberdade contratual, licitude da conduta, momento em que ela ocorre, outras qualidades de que se revista etc. Quando se menciona 'elisão', o foco da análise é o efeito da conduta em relação a incidência e cobrança do tributo; por isso, sua análise envolve debate sobre os temas da capacidade contributiva, da isonomia etc. A importância de concluir, diante de determinado caso concreto, se estamos ou não perante hipótese de planejamento/elisão está em que, em caso afirmativo, ela terá a proteção do ordenamento, no sentido de os respectivos efeitos tributários deverem ser aceitos e respeitados pelo Fisco.

Embora conceitualmente seja fácil distinguir o que seja elisão, elusão e evasão, na prática, diante do caso concreto, revela-se tarefa bastante complexa conseguir separar cada uma dessas condutas e saber de qual modalidade se trata, estabelecendo onde exatamente terminaria o comportamento protegido pela legalidade e onde começa a ilicitude. Será apenas no exame das circunstâncias da situação em concreto que o operador do direito terá condições de, analisando os fatos, estabelecer uma correspondência destes com o modelo abstrato da forma utilizada e, a partir daí, desqualificar ou não a forma jurídica adotada.

### **2.3 A simulação e a dissimulação**

As figuras da simulação e da dissimulação encontram-se tipificadas no Código Civil brasileiro, no seu artigo 167, no qual expressamente imputa nulidade ao negócio jurídico simulado, considerando, no entanto, como válido o negócio que foi dissimulado se esse for válido na substância e na forma. No Parágrafo único desse mesmo dispositivo, a lei civil dispõe que restará configurada a simulação em um negócio jurídico quando ele aparentar conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou

transmitem; contiver declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.

Esses dois institutos guardam uma íntima relação entre si, na medida em que estão relacionados à ideia de falsear a realidade e expressar-se-ão por meio de atos formais que irão exteriorizar-se diferentemente da vontade real subjacente, mas que guardam relação com a materialidade do fato. De acordo com Heleno Torres (2003, p. 316), “a simulação indica a aparência de algo que não existe, enquanto a dissimulação significa que algo está sendo escondido por meio de manipulação, artifício ou subterfúgio”.

Observa-se que, no novo Código Civil, a simulação é causa de nulidade do negócio jurídico, não tendo sido feita nenhuma distinção por parte do legislador entre a simulação nocente, ou seja, a que traz prejuízo a terceiros e a inocentes, aquela que não traz qualquer prejuízo. Por isso, não será necessário existir algum dano a terceiro para configurar-se a nulidade do negócio jurídico. Até porque a simulação tem como elemento específico o dolo, por isso nunca seria inocente, nela intervindo sempre o *animus nocendi*, o que a torna, por si só, um procedimento fraudulento.

A simulação pode se apresentar sob a forma de simulação absoluta e simulação relativa. Na primeira, existe apenas a aparência de negócio jurídico, que, na sua essência, é falso, existindo, apenas, um negócio jurídico que se simula. Aqui o negócio pretensamente realizado não existe na realidade, já que lhe faltam os elementos essenciais necessários que lhe configurem. Exemplo disso é uma compra e venda sem entrega do dinheiro. Segundo a doutrina de Marcos Bernardes de Mello, o ato absolutamente simulado seria inexistente, na medida em não se tem o elemento da vontade, necessário para a existência do mesmo (DIDIER JÚNIOR; EHRHARDT JÚNIOR, 2010).

Na simulação relativa, por outro lado, há o negócio jurídico: ele existe de fato, porém apresenta uma vontade declarada em desconexão com a vontade real. Haveria uma ocultação da vontade real (negócio jurídico dissimulado) por meio da vontade declarada (negócio jurídico simulado). “A simulação relativa apresenta, então, uma declaração enganosa da vontade de forma a ocultar o negócio dissimulado” (REIS, 2008, p. 139). Exemplo de simulação relativa é quando se tem uma compra e venda por baixo preço, configurando uma doação. O Código Civil adota, para esses casos, a extraversão, com a subsistência do negócio dissimulado, se este for válido na substância e na forma.

Sobre essa questão, Heleno Torres (2003, p. 318) dispõe que a simulação irá depender de um acordo de simular, predeterminado para só valer entre as partes: “a falsidade do ato ou negócio é um problema de prova que surge a partir de uma comparação entre as

declarações feitas e os meios destinados a provar-lhe as alegações”. Para este autor, haveria certa dificuldade em se distinguir a fraude à lei da simulação relativa. Esta última poderá até conter um objetivo fraudulento, mas não será seu escopo principal, e, apesar de existir a intenção de prejudicar terceiros que confiaram no ato aparente, será válido o negócio dissimulado com o fim de proteger terceiros, ao contrário da fraude à lei, que resultará a nulidade do negócio.

Transpondo para a seara tributária, vê-se que a lei tributária estabelece, há algum tempo, a competência das autoridades administrativas para efetivar o lançamento de ofício, quando esta constata e comprova que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação, conforme consta no artigo 149, VII do CTN. Como também a Lei nº 9.430/1996, que, expressamente, prevê a imposição da penalidade agravada de 150%, com multa de ofício a ser aplicada no caso em que se apurem infrações à lei tributária, ficando comprovado o evidente intuito de fraude.

Incorre em simulação o contribuinte que, presente o dolo, tenta obter um benefício fiscal injustificado, uma vantagem patrimonial indevida ou uma diminuição das obrigações tributárias com violação da lei fiscal. Quando, por exemplo, simula um contrato de leasing para dissimular o verdadeiro contrato de compra e venda, visando a se eximir da tributação do imposto de renda sob o ganho de capital. Haveria, no comportamento do sujeito passivo, uma inadequação entre a forma sob a qual o negócio jurídico é apresentado, e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado.

Apesar do contribuinte apresentar um negócio sob uma forma jurídica que seja válida e perfeita do ponto de vista civil ou comercial, esta não encontra simetria com a realidade econômica do fato gerador verdadeiramente ocorrido, demonstrando a intenção do contribuinte de evitar ou reduzir a incidência da tributação, escondendo o resultado efetivamente desejado. Importante ressaltar que tanto a simulação como a dissimulação configuram infração ou violação de lei expressa, e, para estas, o ordenamento jurídico dispõe de mecanismos adequados e sanções específicas. Exatamente por isso, não guardam relação com o planejamento tributário, não podendo ser utilizadas como critério para fins de rejeição de ato ou negócio abusivo.

## 2.4 Principais fases no debate do tema do planejamento tributário

### 2.4.1 Primeira fase: liberdade, salvo simulação

Esta fase foi marcada pelo grande grau de liberdade de que gozava o contribuinte na sua relação com o Fisco e na elaboração de seus negócios. Liberdade esta que, segundo Greco (2011), manifestava-se em todos os campos da experiência humana, comercial, civil, etc. A única exigência que se fazia era que estes atos fossem lícitos, ficando de fora os atos ilícitos, realizados depois do fato gerador ou com simulação.

Exigia-se que as condutas do contribuinte que implicassem em redução da carga tributária fossem realizadas antes da ocorrência do fato gerador, pois, se depois, surgiriam quando já nascida a obrigação tributária. A licitude era o elemento fundamental do planejamento que tornaria os atos ou negócios realizados inquestionáveis pelo Fisco, que não poderia barrar os efeitos pretendidos pelo contribuinte. Além de lícitos e anteriores ao fato gerador, tais atos não poderiam envolver simulação, caso contrário, os atos praticados restariam prejudicados, não produzindo os efeitos pretendidos por não restarem protegidos juridicamente.

Importante esclarecer, que, nesta fase, o conceito de simulação utilizado era o constante no Código Civil de 1916, vindo depois reiterado no artigo 167 do Código Civil de 2002. Aqui a simulação seria vista como vício de vontade, ou seja, o conceito era analisado a partir de uma perspectiva da vontade. Isto se deu devido à grande influência da filosofia de Kant e Descartes, “segundo a qual o ser humano exprime-se, fundamentalmente, através de manifestações de conhecimento e de vontade. Desta visão, quase podemos dizer que tudo o que o ser humano faz, liga-se a tais aspectos” (GRECO, 2011, p. 134).

Esta fase encontra-se marcada pela grande importância dada à ideia de legalidade. A questão principal residia no fato de que essa legalidade era levada ao extremo. Não bastava haver legalidade, era preciso que fosse “estrita”. Utilizava-se a legalidade para justificar o fato de que, se a hipótese tributária não se concretizou em razão da atitude intencional do contribuinte, não haveria como cogitar de tributação, limitando-se à atuação do Fisco a apenas identificar a subsunção do fato à norma tributária.

Esse modelo exigia um modelo fechado das hipóteses legais, privilegiando o aspecto literal dos termos legais, com o intuito de que a exigência tributária alcançasse a menor área possível, já que se partia da premissa de que, se o indivíduo estava sendo agredido no seu patrimônio, só deveria aceitá-lo naquilo que não poderia escapar, por isso, a legalidade deveria ser “estrita”.

Este raciocínio, segundo Campos (*In: MARTINS; CASTRO; MARTINS, 2010*), refletia a jurisprudência dos conceitos, em que se ressaltava a importância da interpretação lógico-sistemática. A jurisprudência dos conceitos via na aplicação um processo lógico de subsunção do fato à norma, desempenhando à interpretação um papel secundário na interpretação da norma. Ricardo Torres (2003, p. 263) acrescenta que, nesse tipo de interpretação, “haveria uma relação entre os conceitos e as categorias jurídicas e a realidade econômica e social subjacente à norma, de modo que não seria necessário que o intérprete se preocupasse com dados empíricos”.

Segundo este mesmo autor, a jurisprudência dos conceitos, com raízes no pandetismo alemão, defenderia, ainda, no campo da fiscalidade, as teses do primado do direito civil sobre o direito tributário, da ajuridicidade da capacidade contributiva, da superioridade do papel do legislador, da autonomia da vontade e do caráter absoluto da propriedade. Corresponderia, historicamente, ao apogeu do Estado Liberal, que cultivava o individualismo possessivo.

Há uma tendência na doutrina pátria em entender que o princípio da legalidade da tributação exige não apenas a necessidade de “reserva de lei”, e sim uma “reserva de lei absoluta”, a exemplo de Xavier (2002), que acredita que a liberdade de se auto-organizar não está submetida a limites imanentes que resultem da Constituição e afirma que a legalidade é estrita, que a tipicidade é fechada e que isto seria um imperativo de segurança.

Conforme palavras de Xavier (2002, p. 18):

A exigência de ‘reserva absoluta’ transforma a lei tributária em *lex stricta* (princípio da estrita legalidade), que fornece não apenas o fim, mas também o conteúdo da decisão do caso concreto, o qual se obtém por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato da norma, independente de qualquer valoração pessoal.

Ainda na visão do mencionado autor, as figuras do abuso de direito e da fraude à lei não teriam aplicação no Direito Tributário brasileiro, porque o fato gerador ocorreu ou não ocorreu, donde a norma tributária incidirá ou não. A fraude à lei só se configuraria se a norma fraudada fosse uma norma proibitiva, e, como a norma tributária não é proibitiva, não existiria fraude à lei em matéria tributária no Brasil. Dispõe, também, que o princípio da tipicidade ou da reserva absoluta de lei teria, como corolários, o princípio da seleção, o princípio *números clausus*, o princípio do exclusivismo e o princípio da determinação ou da tipicidade fechada.

Pelo princípio da seleção, haveria a necessidade de o legislador escolher quais as situações que deverão ser tributadas, devendo, para isso, haver um tipo tributário que possibilitasse o conhecimento de quais seriam as hipóteses contempladas para ser objeto de incidência tributária, haja vista que, para esse entendimento, não pode o legislador utilizar, na

previsão da regra matriz de incidência, um conceito ou uma cláusula geral que abarcasse todo o conjunto das situações tributáveis. O princípio do *numerus clausus* é uma especificação do princípio da seleção, defensor da linha de que o tipo tributário não pode ser fixado de forma exemplificativa, devendo corresponder a tipos taxativos.

Já, pelo princípio do exclusivismo, defende-se que a situação prevista no tipo tributário seria aquela necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária, não possibilitando a inserção de elementos adicionais para se verificar a relação jurídico-tributária. O princípio da determinação ou da tipicidade fechada traz a necessidade de que o tipo tributário seja construído de forma precisa e determinado, no intuito de não se deixar margem para a introdução de critérios subjetivos na verificação da concretização da hipótese de incidência tributária, como, por exemplo, o uso de conceitos indeterminados.

Outros doutrinadores compartilham da mesma opinião de Alberto Xavier, quanto à existência dessa tipicidade fechada da regra matriz de incidência tributária. Exemplo disso é o que dispõe Carrazza (2013), quando diz que, para o princípio da legalidade, no Direito Tributário, não se exige, apenas, que a atuação do Fisco rime com uma lei material, mas determina que cada ato concreto do Fisco que importe exigência do tributo seja rigorosamente autorizado por uma lei.

Nesta mesma direção, estão as palavras de Amaro (2014, p. 97):

A legalidade tributária implica, por conseguinte, não a simples preeminência da lei, mas a reserva absoluta da lei; vale dizer, a necessidade de que toda a conduta da administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa. O nascimento da obrigação tributária não depende da vontade da autoridade fiscal, nem do desejo do administrador que tivesse a veleidade de ditar o que deve ser tributado, ou em que medida ou circunstância o tributo deve ser recolhido.

Em oposição a essa corrente, Greco (2011) chama a atenção para o fato de que, na medida em que a liberdade de se auto-organizar é absoluta, limitando a atuação do Fisco (que só poderá cobrar mediante tipicidade fechada e legalidade estrita), então, tudo aquilo que não estiver a elas submetido será uma área não alcançada pela lei tributária, portanto, passível de lacuna, possibilitando, por isso, que o contribuinte se movimentasse livremente e como bem entendesse, já que o Fisco nada poderia objetar.

Complementa, ainda, afirmando que a principal consequência dessa primeira fase do debate foi a importância dada aos planejamentos de caráter meramente formais, já que a preocupação central era apenas saber se, do ponto de vista numérico e contábil, o planejamento estaria correto. Outra consequência teria sido a inflação normativa, traduzida na quantidade de normas elaboradas pelo Fisco sempre na tentativa de abarcar todas as

“novidades” elaboradas pelo contribuinte. O contribuinte inventava alternativas ao planejamento, e o Fisco fechava com uma norma específica antielisão. Essa prática, segundo ele, levaria a uma deteriorização da norma.

Em razão desse tipo de conduta Fisco-contribuinte, o jogo tributário estaria resumindo-se, apenas, ao “sim” ou “não” acompanhado, ainda, segundo Greco (2011), de um agravante que torna o processo ainda mais cruel, já que, na medida em que vai ficando mais difícil arrecadar e o contribuinte consegue legitimamente escapar, o legislador, primeiro, vai aumentando o número de normas e, com isto, a complexidade, para depois aumentar as punições.

#### 2.4.2 Segunda fase: liberdade, salvo patologias - abuso de direito

Ainda utilizando a classificação elaborada por Greco (2011) no que tange às fases pelas quais o planejamento tributário teria percorrido até os dias atuais, a segunda fase desse debate caracteriza-se, segundo ele, pela presença de algumas patologias que contaminariam os negócios jurídicos celebrados pelo contribuinte. Nesta fase, o foco abrangeria não só a simulação, como vista na etapa anterior, mas também o abuso de direito e a fraude à lei. Porém, em razão de esta pesquisa ter como foco principal o abuso de direito, será abordada nesta segunda fase apenas essa patologia.

Historicamente, sabe-se que a relação Fisco-contribuinte, há muito, vem marcada pela presença de conflitos, cujo alvo principal sempre foi a voraz arrecadação tributária imposta pelo Estado. De um lado, verifica-se o sujeito passivo, que, na grande maioria das vezes, sente-se injustiçado por ter que entregar parte de seu patrimônio ao Estado, e, do outro, está o Estado, tendo que arrecadar cada vez mais para fazer frente às crescentes despesas da máquina estatal. Diante disso, nada mais normal que o sujeito passivo tente, de alguma maneira, reduzir seus encargos tributários e, para isso, muitas vezes, acaba por utilizar-se de artimanhas nem sempre tão lícitas, formas fraudulentas de se elidir da tributação.

Diante desse constante jogo de forças e de interesses, o planejamento tributário surge na tentativa de amenizar o encargo fiscal sofrido pelo contribuinte, em que este, por meio de providências lícitas, tenta reorganizar seus negócios, visando a dar vida à hipótese que não configuraria, a seus olhos, um fato gerador do imposto ou à sua configuração, podendo ter, assim, como resultado um tributo com valor inferior ao que existiria se não fossem adotadas tais providências.

O Estado, em contraposição, mune-se de instrumentos para se proteger, evitando, assim, a diminuição de suas receitas tributárias. As formas as quais isso se dá são as mais variadas, seja criando novas fórmulas e hipóteses de incidência, com o intuito de arrecadar mais recursos dos particulares, seja por meio de aumento de alíquotas, criação de novas contribuições, combate à sonegação fiscal e, agora, também, por meio do combate aos planejamentos tributários considerados, por ele, como abusivos.

A questão é que é comum vermos a ideia de planejamento tributário associado à prática ilícita de não pagar tributos ou pagar o mínimo possível, associando a ideia de planejar à sonegação fiscal. Evidente que não se pode deixar de levar em conta a grande quantidade de planejamentos feitos exclusivamente com esse fim, nem ignorar a existência de profissionais que primam pelo mau planejamento, tendo como propósito apenas a vantagem econômica pessoal, pouco importando se determinadas escolhas trarão prejuízos aos clientes. A questão é que planejamento tributário não é sonegação, é muito mais amplo e profundo, é uma tarefa complexa que envolve profissionais de múltiplas áreas de atuação, atuando integrados em uma soma de esforços.

Outro aspecto relevante ao abordar este tema diz respeito à questão de como se dará a prova no contexto do planejamento e as peculiaridades referentes a esta quando comparada com a prova de outros fatos relevantes para a aplicação da lei tributária. Isto porque a prova aqui “não está, a rigor, centrada na ocorrência do fato gerador, mas na ocorrência de um determinado negócio ou operação cuja existência é considerada fato gerador do tributo” (GRECO, 2011, p. 524). Por este motivo, os questionamentos que envolvem o planejamento tributário centralizam o debate muito mais nas minúcias dos fatos e das condutas do contribuinte do que nas dúvidas no que tange à legislação.

Como reflexo dessa preocupação em detalhar fatos e enquadrar condutas, somado ao peso dado a tais fatos na avaliação do planejamento efetuado pelo contribuinte, percebe-se que, muitas vezes, um mesmo negócio pode ser compreendido de diversos pontos de vista e a depender do grau de importância que se dá a um ou a outro aspecto, podendo-se ter diferentes enquadramentos perante a lei. Prova disso é que, muitas vezes, planejamentos que envolvem situações semelhantes são rejeitados por fundamentos diversos, demonstrando um grau de subjetividade presente nas decisões que envolvam interpretação e aplicação da lei.

O problema não estaria na existência de subjetividades, já que esta estaria presente em toda atividade humana. O problema, segundo Marco Aurélio, estaria na inexistência de controle sobre essa subjetividade, para que ela não faça com que a vontade do legislador seja substituída pela vontade do intérprete. Por isso, a questão é manter a subjetividade sob

controle objetivo, por meio da explicitação desta subjetividade. Dito de outra maneira, seria a necessidade de se explicitar claramente quais os critérios e parâmetros utilizados na valoração da conduta, permitindo, assim, que a parte sucumbente possa questionar, caso queira, os critérios e fatos considerados relevantes naquela decisão.

Sobre o planejamento tributário, nota-se que a administração vem, cada vez mais, barrando esta prática quando feita com a única intenção de pagar menos tributo, sem o propósito negocial, o que se faz perceber que o que antes era demasiadamente permitido, hoje é exageradamente proibido, gerando uma discussão a respeito da constitucionalidade ou não dessas decisões. É essencial que, por parte da administração, existam regras e critérios claros e previamente postos, levando a soluções ponderadas e não extremadas, privilegiando a lisura e a boa-fé na relação Fisco-contribuinte e promovendo o equilíbrio e a segurança jurídica.

Seguindo essa tendência que surgia nos tribunais administrativos tributários, o próprio Governo Federal promoveu uma alteração no CTN com a introdução do parágrafo único do artigo 116, editado pela Lei Complementar nº 104/2001. Esse parágrafo, desde que editado, vem sendo alvo de inúmeras discussões e críticas, pois se discute, na doutrina a natureza de tal preceito, se seria uma norma antielisiva ou antievasiva. Embora o teor dessa discussão não constitua o cerne principal deste trabalho, faz-se necessária uma avaliação mais detalhada deste artigo, por ser primordial para a compreensão das controvérsias que envolvem o planejamento tributário.

#### *2.4.2.1 Artigo 116 do código tributário nacional e os limites ao planejamento tributário*

O debate envolvendo aspectos relativos à elisão, elusão tributária e consequentemente sobre planejamento tributário ganhou fôlego com a publicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, introduzido pela LC nº 104. Pelo fato de o Brasil não ter historicamente tradição na adoção de normas gerais antielusivas, o legislador tem preferido regular a elusão fiscal, utilizando-se de regras antielusivas preventivas. Verifica-se que há uma grande resistência à instituição deste tipo de norma no Brasil, por se argumentar que violaria o princípio da legalidade e da tipicidade da tributação.

Muito se discute se tal norma seria de natureza antielisiva, antielusiva ou antievasiva, provocando uma grande controvérsia doutrinária. O referido parágrafo único do artigo 116 do CTN foi editado para estabelecer o procedimento que permitiria verificar se o contribuinte ou a empresa ao praticar o ato ou negócio jurídico teria agido ou não com dissimulação e teria a seguinte redação:

Parágrafo Único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (BRASIL, 1966).

A confusão teria sido gerada porque, na exposição de motivos do projeto de lei que deu origem à Lei Complementar nº 104/2001, instituidor do artigo 116, parágrafo único do CTN, havia a previsão de lei antielisão que visava a coibir os planejamentos tributários feitos com abuso de forma ou de direito.

A inclusão do Parágrafo único do artigo 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Ocorre que, diante desta redação, alguns autores passaram a afirmar que, apesar da exposição de motivos falar em elisão, na verdade, o artigo 116, parágrafo único, trazia uma norma antievasão, isto porque, para tal corrente, à qual se filia Paulo de Barros Carvalho, também Heleno Tôrres e Ives Gandra, o dispositivo em tela estabelece que a autoridade administrativa poderia desconsiderar atos ou negócios jurídicos viciados por simulação, e, por isso, se interpretada como norma antielisiva, a nova regra seria inconstitucional.

Isto ocorreria pelo fato de que, sendo antielisiva, conflitaria com os princípios da legalidade estrita e da tipicidade fechada, “afrontando a proibição da analogia estabelecida no artigo 108, § 1º do CTN e recorreria às teorias da fraude à lei e do abuso de direito, que sendo, do direito civil, seria inaplicável ao direito tributário” (TORRES, 2013, p. 20).

Em outras palavras, para esta corrente, não seria conveniente falar em norma antielisão, pois o artigo 116 do CTN não teria vindo, visando a impedir a otimização fiscal das empresas, haja vista o fato de o contribuinte ter liberdade de organizar seus negócios e praticar o ato conforme sua vontade, tendo como consequência, de acordo com sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária.

Tal pensamento reflete-se nas palavras de Carvalho (2012, p. 67) quando dispõe que, “para que seja admissível a autuação fiscal, desconsiderando o negócio jurídico praticado, não basta que os efeitos econômicos de tal prática sejam semelhantes aos de ato diverso, mas que seja passível de tributação”. Para este autor, será imprescindível haver ilicitude na realização do ato ou negócio jurídico, para que o referido dispositivo possa ser aplicado. Mais precisamente, deverá ocorrer um ilícito nos termos dos artigos 71, 72 e 73 do CTN, que tratam de figuras como sonegação, fraude e conluio.

Por outro lado, autores como Greco (2011) e Torres (2013) defendem que o CTN recebeu com o acréscimo, no seu artigo 116, de um parágrafo único, uma norma geral antielisiva com base na teoria da proibição do abuso do direito. Seria, segundo estes, uma cláusula geral antiabuso e teria como escopo combater o planejamento tributário feito pelo contribuinte, quando este abusa do direito de planejar seus negócios para economizar tributos, incorrendo em elisão abusiva e, conseqüentemente, em ato ilícito. Para esta corrente, a ilicitude do abuso do direito estaria explicitamente positivada no artigo 187 do Código Civil e projetaria influência sobre a interpretação do abuso do direito no CTN.

No intuito de regulamentar o artigo 116, Parágrafo único do CTN, o Governo Federal editou a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, cujos artigos 13 a 19 estabeleciam procedimentos relativos à norma geral antielisão. Ocorre que o dispositivo da MP, por conter uma redação confusa, foi rejeitado pelo Congresso Nacional, trazendo como consequência a falta de regulamentação legal no Brasil, no que tange à norma geral antielusiva.

Em que pese tais opiniões, o que se sabe é que o Brasil, ao longo dos tempos, vem tentando combater o planejamento tributário abusivo e, conseqüentemente, a elusão fiscal por meio da edição de normas gerais preventivas. O inconveniente deste tipo de norma é o fato de esta tornar a legislação tributária cada vez mais complexa, já que esta vai sendo alterada à medida que novos comportamentos elusivos são percebidos e tipificados, gerando, assim, uma enorme quantidade de leis.

Além do que, estas normas, por abarcarem apenas situações posteriores a sua vigência, condutas elusivas perpetradas anteriormente a esta acabam sendo validadas. A edição de uma regra geral antielusiva talvez possibilitasse o fim desses inconvenientes, e o contribuinte passaria a arcar com o ônus tributário real, expressando sua verdadeira capacidade de contribuir sempre que, valendo-se de um direito, abusasse deste, tentando se esquivar de uma obrigação legal.

No entanto, apesar de não ter havido até hoje a edição de uma regra geral antielusão no ordenamento jurídico brasileiro, o que ocorre é que a administração tributária, a exemplo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), última instância no julgamento de processos administrativos tributários federais, vem se utilizando de teorias do Direito comparado, criadas para detectar a elisão abusiva, para barrar planejamentos tributários feitos pelos contribuintes quando o único objetivo do negócio seja economizar tributos.

Percebe-se, então, que o fato de não existir dispositivo legal expresso que combata a elusão/elisão fiscal não impede que esse tipo de comportamento seja coibido pelo nosso ordenamento, por meio de normas gerais preventivas e por meio da jurisprudência

administrativa dos tribunais. Na falta dessa legislação específica, vários institutos vêm sendo usados pela administração tributária, e um deles seria o abuso de direito, utilizado para justificar a não aceitação do planejamento elaborado pelo contribuinte.

#### *2.4.2.2 Abuso de direito e seu cabimento no Direito Tributário brasileiro*

No atual cenário da atividade administrativa brasileira, a figura do abuso de direito, ainda que originada do Direito Civil e mesmo sem existir nenhuma lei expressa nesse sentido, tem aplicação no campo do Direito Tributário. Questiona-se se será a lei a única forma pela qual tal figura pode estar configurada. Isto porque, segundo ele, a figura do abuso de direito pode existir independente de tipificação legal prévia, “por corresponderem a distorções instauradas a partir de condutas realizadas. Sendo o abuso uma categoria teórica, sua verificação se dará em função de algo ocorrido no mundo dos fatos” (GRECO, 2011, p. 558).

Ainda segundo este autor, o exame dos fatos e a busca da sua interpretação, com a finalidade de se enquadrar nas normas jurídicas, integrariam a experiência jurídica como um todo, tanto quanto a análise e a interpretação das leis (GRECO, 2011). Tão relevante quanto analisar as previsões abstratas do Direito é transitar no plano dos fatos, já que a realidade jurídica não seria feita apenas de leis, compondo-se também de fatos aos quais as leis deve se aplicar. Discutir o tema do abuso de direito em matéria tributária é apenas reconhecer que o Direito Tributário não está isolado do mundo e que compartilha de características comuns a outros ramos do Direito, já que também convive com os percalços e vicissitudes da experiência humana.

Visto sob esta ótica, abuso de direito seria “uma figura voltada às qualidades que cercam determinados fatos, atos ou condutas realizadas, que lhe dão certa conformação à vista das previsões legais” (GRECO, 2011, p. 558). Para esta doutrina, afirmar que houve abuso não significaria ampliar ou modificar o sentido e o alcance da lei tributária. Significaria, apenas, identificar, nos fatos ocorridos, a hipótese legal, neutralizando, assim, o “excesso”, ou afastar a “cobertura” que se pretendeu utilizar para tentar escapar da incidência da lei.

Nesse sentido, assevera Greco (2011, p. 560):

O abuso de direito é categoria aplicável ao Direito Tributário, assim como em outros campos da experiência jurídica, independente de lei expressa que as preveja. De um lado, porque não interferem com a legalidade e a tipicidade, posto que situadas no plano dos fatos e não da norma; de outro lado, porque são categorias gerais do direito. O abuso é corolário do uso regular do direito, pois há décadas já se afastou a visão individualista de quem um direito comporta qualquer tipo de uso, inclusive o excessivo ou que distorça seu perfil objetivo.

Além disso, a imperatividade e a eficácia do ordenamento supõem que existam mecanismos que as assegurem, a exemplo do abuso de direito, que, não dependendo de outra lei para seu cabimento, decorreria da própria legalidade, já que esta só terá sentido se o ordenamento mantiver sua eficácia, imperatividade e aplicabilidade asseguradas. Dito de outra forma, a aplicação da figura do abuso de direito em matéria tributária, no ordenamento pátrio, pode ocorrer independente de lei expressa que a autorize, haja vista decorrer da legalidade e da imperatividade do ordenamento.

Esta discussão acerca da aplicação do abuso de direito na seara tributária ganha importância prática, pelo fato de, atualmente, se verificar uma mudança de paradigmas no que diz respeito à maneira de tratar a relação tributária e a legalidade. Isto porque os tribunais administrativos tributários caminham no sentido de não admitirem que particulares, ainda que no exercício da sua liberdade e autonomia, realizem atos ou negócios jurídicos que tenham como única finalidade a obtenção de vantagem fiscal, seja para evitar ou reduzir o tributo, sem que apresentem nenhuma motivação de cunho extratributário, econômica ou que esteja presente o propósito negocial.

Dessa forma, diante de uma conduta desse tipo, a administração tributária tem entendido que resta caracterizada a figura do ato ou negócio abusivo, quando o contribuinte se excede no exercício da sua liberdade ou da autonomia privada, maculando, com isso a capacidade contributiva, assim como a solidariedade e a concorrência fiscal, refletindo sobre a justiça fiscal. O abuso de direito é só uma das várias figuras adotadas pelo ordenamento jurídico, com o intuito de combater a conduta tida por abusiva.

Na intenção de se estabelecerem critérios para a caracterização do negócio abusivo, os tribunais têm se utilizado de princípios e regras que melhor se adaptem à sua ordem jurídica. Dentre os princípios invocados para enquadrar o comportamento do contribuinte como abusivo, está o princípio da boa-fé, na sua vertente objetiva, aplicado pelos tribunais administrativos tributários como forma de aumentar a arrecadação do Estado e utilizado como critério para se avaliar se o contribuinte agiu ou não de boa-fé quando da celebração do ato ou negócio jurídico, abusando ou não de um direito.

A questão é que o abuso resulta de uma conduta do contribuinte na qual não há qualquer violação que represente infração às hipóteses de incidência legais que tipificam as obrigações tributárias, cuja desobediência acarrete uma sanção, a exemplo da fraude ou da simulação, expressas em lei. Agir com abuso é estar neste limiar entre o agir lícito e o ilícito.

A respeito do que venha a ser abuso de direito, Heleno Torres (2003, p. 100) leciona:

Toda vez que um indivíduo, no exercício de um direito subjetivo, excede os limites impostos pelo direito positivo, quanto à regularidade desse exercício, causando prejuízo a terceiro, faz configurar-se o que se convencionou denominar abuso do direito.

Acontece que, por uma necessidade de arrecadação por parte do Estado e por razões de política fiscal, sempre sob o argumento de se tentar aferir a real capacidade do contribuinte, realizando, assim, a justiça fiscal, a administração acaba por criar uma hipótese de incidência tributária, utilizando-se conceitos de direito civil, caracterizando como abusiva e ilícita uma conduta que não viola qualquer lei tributária.

Na realidade dos tribunais administrativos tributários, ao se fazer a análise dos critérios, inclusive o referente à boa-fé, verifica-se que esta tem sido dotada de grande carga de subjetivismo, vagueza, ambiguidade, indeterminação e imprecisão, pois, na intenção voraz de se combaterem os planejamentos tributários, aliada a uma falta de um amparo legal sobre o tema, “tiros para todos os lados” são disparados na busca de um enquadramento legal e de fundamentação jurídica que possam justificar a cobrança de tributo e a imposição de penalidades.

Por isso, é de fundamental importância discutir esta questão, que surge frequente e complexa no mundo jurídico, contribuindo para um melhor entendimento da tão conturbada relação Fisco-Contribuinte. Para Torres (2013), restará configurado o abuso de direito quando se ultrapassa os limites da razoabilidade e da proporcionalidade na prática de negócios jurídicos ou na formação societária.

Sabe-se que a ordem jurídica impõe ao Fisco o dever de poder aferir e fixar a real capacidade contributiva dos cidadãos, visando a garantir a isonomia tributária e a justiça fiscal. Contudo, o exercício da atividade fiscal não é absoluto, seus limites encontram-se determinados, também na própria Magna Carta, no seu artigo 145, §1º, que impõe aos agentes da administração tributária o respeito aos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, bem assim à legalidade.

Daí porque é necessária, na análise do caso concreto, uma ponderação de valores envolvidos, na intenção de se buscar um maior equilíbrio. Não pode a administração, valendo-se de suas prerrogativas, desobedecer a preceitos constitucionais e usar o instrumento processual como pretexto para proferir decisões desarrazoadas, arbitrárias e sem fundamento legal, comprometendo o postulado da segurança jurídica.

O processo administrativo, como concebido hoje, representa um elemento importante para a segurança jurídica, devendo ser considerado um instrumento de garantias à efetivação de direitos fundamentais num Estado Democrático de Direito, e também um instrumento de

garantias do cidadão, relacionadas à Administração Pública, para solucionar os conflitos de interesses entre ambos, funcionando como verdadeiro mecanismo de defesa, defendendo os administrados e os próprios servidores públicos das arbitrariedades dos administradores.

Diante da falta de critérios legais objetivos que possam barrar o planejamento tributário efetuado pelos contribuintes, o uso por parte dos tribunais administrativos tributários, da teoria do abuso de direito, mais especificamente, do princípio da boa-fé como critério a ser examinado pela administração para aprovar ou negar tais planejamentos, pode estar violando direitos fundamentais dos contribuintes, já que a subjetividade presente nos fundamentos das decisões acabaria por colidir com a certeza, a previsibilidade e a segurança necessárias à relação tributária e ao processo, podendo, por isso, tais decisões ser inconstitucionais.

A utilização da teoria do abuso de direito, objetivando coibir a conduta do contribuinte tida por abusiva pelo Fisco, vem sendo bastante utilizada nas situações nas quais estaria envolvida a tentativa de elaborar um planejamento tributário por parte do contribuinte, no intuito de se ter reduzido o valor dos tributos.

Em razão dessa realidade e diante da impossibilidade de se estudarem todas as situações tidas como abusivas, o presente trabalho se limitará a analisar alguns acórdãos proferidos pelo CARF, estando presente a questão relativa ao planejamento tributário, associada aos critérios da boa-fé e do abuso de direito, para que possa se criar um paralelo entre a teoria e como, de fato, essas questões vêm sendo decididas administrativamente. Porém, antes de tal análise, faz-se importante o estudo de uma visão comparada sobre o tema. É o que se pretende fazer no próximo tópico.

#### 2.4.3 Terceira fase: liberdade com capacidade contributiva

Nesta terceira fase do planejamento tributário, outro elemento é acrescentado ao debate, um princípio constitucional tributário, que acaba por restringir o predomínio da liberdade, temperando-a com a solidariedade social, inerente à capacidade contributiva. Dito de outra forma, ainda que os atos do contribuinte sejam lícitos, não padecendo de nenhuma patologia, este não gozará de plena liberdade, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva vem expresso no § 1º, do artigo 145 da Constituição Federal, *in verbis*:

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

Como princípio constitucional que é, assume um grau de importância, consagrando uma diretriz positiva a ser seguida, de cunho axiológico. Na Carta Magna de 1988, a capacidade contributiva assume importância e caráter muito mais relevante do que anteriormente lhe era reconhecido, nascendo a discussão quanto à sua eficácia jurídica e à identificação de seus destinatários.

O dispositivo transcrito traz o questionamento quanto à interpretação do sentido da expressão “sempre que possível”, para fins de prever que os impostos serão pessoais e graduados, segundo a capacidade contributiva. A discussão reside no fato de se tentar saber se esse, “sempre que possível”, corresponderia apenas a uma recomendação do legislador, ou a expressão está determinando que a capacidade contributiva deve ser, necessariamente, atingida, sempre que for detectada.

Coelho (2005) corrobora esse segundo entendimento, entendendo que esta interpretação confere maior efetividade ao princípio da capacidade contributiva, já que não seria esse princípio uma mera faculdade a ser exercida ao livre arbítrio do legislador infraconstitucional. Seria, antes de tudo, uma determinação expressa tanto para o legislador quanto para o aplicador da lei tributária.

Segundo Coelho (2005, p. 80):

O legislador está obrigado a fazer leis fiscais, catando submissão ao princípio da capacidade contributiva em sentido positivo e negativo. E o juiz está obrigado a examinar se a lei, em abstrato, está conformada à capacidade contributiva e, também, se, *in concreto*, a incidência da lei relativamente a dado contribuinte está ou não ferindo a sua, dele, capacidade contributiva.

No sistema brasileiro, a capacidade contributiva é desdobramento, no campo tributário, do princípio da solidariedade social e, portanto, é elemento necessário para construir uma sociedade justa CF/88, artigo 3º, I) o que repercute na identificação da eficácia jurídica que lhe deve ser reconhecida. Em razão disto, esse princípio tem sido visto como um critério de justiça a informar a repartição da carga tributária. Greco (2000) lembra-nos que, ao se falar em justiça na área fiscal, não se está mais a falar em justiça meramente formal, mas sim em justiça substancial.

Sendo assim, tributo justo não será mais aquele apenas que resulta da aplicação da lei a todos os fatos geradores aos quais ela se referir. “[...] tributo justo será também aquele que,

efetivamente, captar a capacidade contributiva demonstrada ou aquele que atender aos princípios da solidariedade e da isonomia” (GRECO, 2000, p. 46).

Este mesmo autor chama atenção para o fato de que o princípio da capacidade contributiva não seria desdobramento da igualdade tributária. Isto porque a igualdade em matéria tributária foi colocada pelo constituinte como critério para se alcançar a capacidade contributiva. Ou seja, antes, visando à igualdade, se atenderia à capacidade contributiva; mas, hoje, primeiro deve ser perquirida a existência de capacidade contributiva para que a tributação se justifique, e só depois, sendo cabível o imposto, este deverá ser instituído sem violação à igualdade.

Entendimento contrário traz Nabais (2009) quando diz que o princípio da capacidade contributiva não precisaria de um preceito específico e direto no texto constitucional, decorrendo o mesmo do princípio geral da igualdade, enquanto princípio material a que aquele serve de *tertium comparationis*, dos diversos preceitos constitucionais, tanto os relacionados aos impostos e ao sistema fiscal, como os relacionados aos direitos fundamentais. Segundo Nabais (2009, p. 444), “a exigência da tributação em conformidade com a capacidade contributiva mais não é do que uma expressão específica do princípio da igualdade para o domínio dos impostos”.

No que diz respeito a essa questão, observam Tipke e Yamashita (2002, p. 58) que “o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva não se justapõem cumulativamente, constituindo antes o princípio da capacidade contributiva o critério de comparação com base no qual se mede a igualdade da tributação”.

É certo que o princípio da capacidade contributiva, ainda na ausência de específicos preceitos constitucionais que o prevejam, dispõe de um inequívoco fundamento jurídico constitucional, consagrando-se como uma efetiva fonte do direito, e não apenas um mero axioma ou postulado ético. Cabe ao contribuinte a observância a este princípio quando da elaboração do planejamento tributário, dado a este a possibilidade de optar por meios menos onerosos de tributação, mas sempre contribuindo com valores condizentes com sua situação financeira ou com a natureza do negócio efetuado.

## **2.5 Planejamento tributário e o Direito Internacional**

Sem a pretensão de aprofundar a respeito da sistemática vigente em cada país, este tópico objetiva trazer aspectos relacionados ao planejamento tributário, no que tange ao tratamento dispensado por alguns ordenamentos jurídicos sobre o assunto, possibilitando,

assim, que tais noções sejam úteis no exame dos planejamentos tributários ocorridos sob a égide da legislação brasileira, respeitadas as peculiaridades de cada ordenamento, decorrentes de seu contexto histórico e social.

Analisando os vários ordenamentos, verifica-se uma tendência por parte dos Estados em multiplicar esforços para combater os planejamentos tributários, que, apesar de lícitos, contenham elementos estranhos, sejam atípicos ou realizados exclusivamente com o fim de obter vantagem fiscal, configurando o que se passou a chamar de conduta abusiva. Assim como no Brasil, nos ordenamentos alienígenas, o tema do planejamento tributário vem sendo objeto de reflexões, incentivada por mudanças legislativas, jurisprudenciais e doutrinárias.

O ponto comum a todos os ordenamentos por onde avançam as discussões sobre o tema é o fato de que, ao longo dos anos, especialmente a partir da década de 1990, as legislações de vários países passaram a rejeitar os atos e negócios realizados sob a forma de planejamentos tributários que visavam, apenas, a obter vantagem ou economia fiscal, passando a considerar tais negócios como abusivos, estabelecendo-se um corte e uma nova fronteira entre o lícito e o ilícito. Na verdade, o que vai diferenciar um ordenamento jurídico do outro é a forma encontrada e eleita para tipificar esse abuso.

Na tentativa, por parte dos ordenamentos, de combater as novas formas utilizadas pelos contribuintes para diminuir o pagamento dos tributos e, conseqüentemente, possibilitar uma maior arrecadação por parte do Estado, estes vêm aprovando cláusulas gerais antiabuso, até pelo fato de que, pela dinâmica das relações atuais, em uma sociedade globalizada, é impossível o legislador prever todas as situações, tipificando-as em leis. No Brasil, o controle da elusão fiscal tem sido feito por meio da adoção das regras de prevenção, já que o Brasil ainda não conheceu, em seu ordenamento jurídico, uma regra geral antielusiva.

Na seara internacional, dispomos de dois grandes modelos de sistemas jurídicos: o chamado sistema anglo-saxão e o sistema romano-germânico. Segundo Greco (2011), a característica fundamental que distingue os dois sistemas reside no fato de que, no sistema anglo-saxão, o processo de raciocínio, por ser indutivo, partiria do caso concreto para encontrar a norma adequada, tendo o juiz certa liberdade para construir a solução para aquela situação. Por outro lado, no modelo romano-germânico, a legalidade impera, tendo, apenas o juiz o poder de subsumir o fato à norma em um processo lógico dedutivo, não possuindo este nenhuma liberdade no processo de interpretação.

No entanto, é bem verdade que as constantes transformações do mundo moderno têm possibilitado uma relativização dessas diferenças, a ponto de proporcionar uma aproximação dos dois sistemas. Exemplo disso é o fato de que o sistema anglo-saxão, cada vez mais, vem

precisando de conceitos e definições para se apoiar, não se sustentando apenas do exame do caso concreto. “O sistema anglo-saxão está se “tipificando” e “conceitualizando” e o que era um processo meramente indutivo vem se apoiando em categorias” (GRECO, 2011, p. 403).

Em sentido oposto, temos o sistema romano-germânico, que também vem sofrendo algumas ponderações. Este, formado quase exclusivamente por conceitos fechados e categorias determinadas, vem se utilizando, cada vez mais, de cláusulas abertas e conceitos indeterminados, a exemplo de “agir com boa-fé”, “função social do contrato”, etc.

Todas estas mudanças refletem-se na forma como passou a ser encarado o planejamento tributário. A generalidade dos países tem se preocupado com operações que envolvam o planejamento tributário ou a chamada elisão fiscal. A jurisprudência, seja nos países de tradição *common Law*, seja nos do *civil Law*, independentemente de haver previsão expressa em lei, passaram a rejeitar os planejamentos tributários, ainda que efetuados sem violar lei tributária vigente. Começou-se a considerar a tese fundada no planejamento tributário abusivo, considerado, assim, quando elaborado com o único intuito de reduzir ou eliminar o tributo.

A doutrina anglo-saxônica tem se utilizado das teorias da substância sobre a forma e do propósito negocial (*business purpose*) para combater a elusão fiscal e a evasão, barrando os planejamentos tributários considerados abusivos. Já o sistema jurídico europeu-continental, que seguem o modelo do *civil Law* tem se valido das teorias do abuso de forma, abuso de direito e de fraude à lei.

Na seara dos tribunais administrativos tributários brasileiros, percebe-se que se passou a utilizar, no campo tributário, tais figuras e critérios, como abuso de direito, fraude à lei, abuso de formas, assim como critérios importados de outros ordenamentos, a exemplo do propósito negocial, originário da jurisprudência americana, tudo na tentativa de se construir precedentes que possam orientar a desconsideração de atos e negócios dos particulares, ainda sem violação a qualquer lei.

Para melhor trabalhar os ordenamentos comparados, optou-se, nesse trabalho, por escolher alguns países cujo modelo exerça uma influência maior na jurisprudência brasileira. Ressalta-se o fato de que este trabalho não objetiva um estudo aprofundado do Direito dos demais países, apenas se limita a trazer alguns aspectos relevantes na experiência destes, de forma ampliar os horizontes e enriquecer o debate sobre o tema.

É sabido que, ao contrário de outros países que optaram por adotar uma única figura como parâmetro para decisão, escolhendo aquela que melhor se adapta à sua realidade e ao seu sistema jurídico, o Brasil, representado pelas autoridades fiscais e jurisprudência

administrativa, tem se utilizado de vários critérios de forma indiscriminada, demonstrando uma total falta de uniformidade e coerência na utilização desses, quando diante do caso concreto, gerando, com isso, dúvidas quanto à segurança e legitimidade de tais decisões.

### 2.5.1 Alemanha

Como bem escreve Schoueri (2015, p. 56), “qualquer estudo que pretenda versar sobre o tema do planejamento tributário não pode deixar de lado o exame do modelo alemão, em razão da influência que este exerce nos demais ordenamentos”.

O código Tributário Alemão de 1919 já previa, ainda que de forma embrionária, o combate ao planejamento tributário abusivo, quando admitia a interpretação econômica do direito. Dispõe em seu §4º: “§4º. Na interpretação das leis tributárias devem ser considerados a sua finalidade, o seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias”.

A chamada lei de adaptação tributária, que, no seu § 1º, reproduzia o § 4º do Código de 1919, trouxe alteração em alguns dispositivos, dentre eles, o próprio artigo 4º, acrescentando que, na tarefa de se interpretar a lei, se havia de considerar a visão do nacional-socialismo e a opinião do povo.

No seu §6º, esta mesma lei trata do abuso de forma, mas deixa sua definição a cargo do intérprete:

- §6º. 1) A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o abuso de formas e formulações de direito civil.  
2) Quando há abuso, os impostos deverão ser cobrados como o seriam se adotada a forma jurídica adequada para os fenômenos, fatos e relações econômicas

Quando se parte para a compreensão do que seja consideração econômica, vê-se que tal expressão teria surgido em 1919, tendo sido empregada no intuito de tratar dois problemas: “a interpretação dos conceitos empregados pelas leis tributárias e a relação entre a hipótese tributária e a situação fática” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 80).

A introdução da consideração econômica para efeitos de interpretação tem sido decisiva para o planejamento tributário, já que parte do preceito de que ninguém é obrigado a estruturar seus negócios de forma a ser mais oneroso do ponto de vista tributário, tendo como pressuposto o fato de que a lei tributária se vincula a negócios jurídicos, reconhecendo-se, com a consideração econômica, que a lei pode vincular-se a circunstâncias econômicas e, portanto, à presença destas, independente do negócio contemplado pelo contribuinte, originando a tributação e impedindo, assim, a economia tributária decorrente da mera escolha de hipóteses não previstas.

A partir de 1977, um novo Código Tributário Alemão passou a vigorar, não mais contendo a regra sobre interpretação de lei tributária, o que, segundo Tipke e Yamashita (2002), não impediu a aplicação do critério econômico por parte da administração fazendária e da justiça tributária.

Já no que diz respeito ao abuso de formas, o Código Tributário de 1977 adotou a seguinte redação: “§42. A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada”.

Greco (2011, p. 413) observa que esse dispositivo consagra o “princípio da adequação” “envolvendo uma interpretação teleológica dos conceitos tributários, muitas vezes tomados por empréstimo da realidade econômica”. Ainda, segundo ele, não se trata de uma interpretação econômica, “mas de insuficiência, para a compreensão das realidades, do elemento meramente formal. Trata-se de considerar o elemento econômico e não de assumi-lo como o único relevante” (GRECO, 2011, p. 414).

Além dessa cláusula geral, a legislação alemã prevê outras cláusulas específicas antielisão. Na Alemanha, diferencia-se evasão fiscal, a fraude à lei fiscal, a elisão fiscal e o planejamento fiscal legítimo. A Lei Fundamental Alemã garante a liberdade em geral, incluindo a liberdade econômica e a contratual. No entanto, também são consideradas legítimas as leis que limitam essa liberdade, quando esta for exercida contrariamente ao espírito da lei e ao sistema tributário, decorrendo daí a reprovação do planejamento tributário, se exercido de maneira abusiva, necessitando, para isso, que se enquadre no tipo legal de cláusula antiabuso.

Segundo Torres (2013, p. 9), encontra-se no direito alemão um dos testes principais para se detectar a elisão abusiva. Seria o que ele denomina teste da proporcionalidade, adotado pelo artigo 42 do Código Tributário Alemão, na reforma de 2008, que considera ter havido abuso de forma, “quando for escolhida uma forma jurídica inadequada, que resulte numa vantagem não prevista em lei sem que o contribuinte comprove o fundamento não tributário da escolha”, devendo ser significativo de acordo com as circunstâncias.

Daí, em resumo, pode-se dizer que a Alemanha, na contenção dos planejamentos tributários, vale-se da consideração econômica, exigindo do intérprete a busca da verdadeira finalidade do negócio, questionando, sempre, se a hipótese tributária exige a presença de um negócio jurídico. Da mesma forma, com relação à simulação, para que sejam afastados planejamentos que utilizem negócios simulados quando a presença destes estiver na hipótese tributária. Assim como, com relação ao abuso de formas jurídicas, quando a hipótese

tributária previr um negócio jurídico e outra estrutura for adotada pelo contribuinte, de maneira abusiva, visando a elidir-se do tributo que de outro modo estaria sujeito.

### 2.5.2 França

Pela experiência francesa, a questão relativa ao planejamento tributário, elisão e elusão fiscal, era combatida apenas se utilizando da teoria do abuso de direito, haja vista que, desde os anos 20 do século XX, a jurisprudência francesa já admitia que atos e negócios jurídicos fossem desconsiderados com base nesse requisito. Mas foi apenas no ano de 1941 que foi introduzida a primeira regra antiabuso.

Esteve em vigor na França, de 1981 até 2008, uma cláusula geral antielusiva. O *Livredes Procédures Fiscales (LPF)*, a lei tributária francesa, em seu artigo 64, adota como critério de desconsideração pelo Fisco os atos que tivessem por objetivo exclusivo à redução da carga tributária ou objetivem dissimular o conteúdo real de um contrato, prevendo que não podem ser opostos à administração dos impostos os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção, autorizando ao Fisco a requalificação dos fatos.

Para a doutrina Francesa, trata-se de um instrumento que objetiva, dentre outras coisas, manter os atos e fatos consonantes com a realidade, proporcionando o equilíbrio entre substância e forma, evitando que o contribuinte adote formas jurídicas que tenham como fim único evitar ou diminuir o pagamento do imposto, o que pode se dar quando ausente a justificção econômica do ato.

A doutrina Francesa diferencia o que seja *choix fiscal* (economia legítima de tributos), *da fraude fiscale* (fraude fiscal) e a *evasion fiscale* (como sendo a violação indireta da lei fiscal). Em razão de a lei francesa reconhecer este último, parte da doutrina chega a considerar que o artigo 116, Parágrafo único do CTN, teria tido como inspiração a lei deste país.

Havia uma discussão na doutrina francesa se o artigo 64 do LPF seria aplicado, apenas, em caso de simulação, o que foi defendido pela maioria e, inicialmente, pela jurisprudência, até o ano de 1981, ou se a norma alcançaria tanto a simulação como a elusão fiscal, podendo a dissimulação ocorrer tanto do abuso de direito como da fraude à lei. Essa secundarpossibilidade era defendida por uma minoria, mas, posteriormente, passou a ser acolhida pela jurisprudência.

No entanto, a partir de 2008, por ser considerada fonte de insegurança, foi suprimida a figura da dissimulação por fraude à lei, e, a partir de 2009, com a Lei nº 2.008/1443, foi

alterado o artigo 64 da LPF, que passou a prever, além da referência a abuso de direito, também a questão da inoponibilidade perante o Fisco e da necessidade de um motivo não tributário que justificasse a operação realizada pelo contribuinte.

Dito de outra forma, a França passou a adotar como critério para desconsiderar atos e negócios não só a figura do abuso de direito, mas também passou a ser imponível perante o Fisco algum ato que constituísse violação de lei, contendo caráter fictício ou que somente tivesse por finalidade obter vantagem fiscal, passando, assim, a se exigir um motivo não tributário que justificasse a operação.

Registre-se que é característica, ainda, do Direito Francês, uma jurisprudência que reconhece um tipo de elusão derivada de ato anormal de gestão, em que é “substituído o requisito da finalidade fiscal exclusiva, presente na teoria do abuso de direito, pelo da anormalidade na não conformidade do ato ou negócio no interesse da empresa” (PEREIRA, 2001, p.120). Ou seja, apesar de o conceito principal da legislação residir na figura do abuso de direito, é também aceito na doutrina e jurisprudência o requisito do ato anormal de gestão.

### 2.5.3 Itália

Na Itália, surgiram, nos últimos anos, diversas disposições antielisivas, “que são cláusulas gerais com campo específico de incidência, em geral o imposto de renda”, haja vista que, até a promulgação da Lei nº 408 em dezembro de 1990, não possuía tradição na utilização de regras gerais antielisivas (FANTOZZI, *In*: DI PIETRO, 2005, p. 253).

O artigo 10 da Lei nº 408, de 1990, modificada posteriormente pela Lei nº 724, de 1994, previa que a administração financeira podia desconhecer a vantagem tributária obtida nas operações de fusão, concentração, transformação, incorporação e redução de capital que tenham sido realizadas sem válidas razões econômicas e com o objetivo exclusivo de obter, de maneira fraudulenta, uma economia de tributos.

O artigo 7º do Decreto Legislativo nº 358, de 08 de outubro de 1997, inseriu, no Decreto Presidencial de nº 600, de 1973, o artigo 37-bis. Neste, foi introduzida uma cláusula geral que tornava inoponíveis para a Administração os atos, fatos e negócios praticados sem uma razão econômica:

Art.37-bis.

1. São inoponíveis à administração financeira os atos, fatos e negócios, mesmo reunidos, desprovidos de válidas razões econômicas, que visem a contornar obrigações ou proibições previstas no ordenamento tributário e a obter reduções de impostos ou reembolsos, de outro modo indevidos.

2. A administração financeira desconhece as vantagens tributárias obtidas mediante os atos, fatos e negócios previstos no n.1, aplicando os impostos cabíveis de acordo com as disposições eludidas, líquido dos impostos devidos por força do comportamento inoponível à administração (ITÁLIA, 1973).

Vale destacar que tais disposições não serão aplicadas a toda e qualquer situação, apenas em alguns casos de fusão, cisão, troca de ações, cessões de créditos, trocas de participações, etc. Por esta razão, para alguns autores, a exemplo de Huck (1997), esta regra é considerada uma regra antielusiva setorial, já que somente será válida para algumas operações. Já Heleno Torres (2003) considera que as condutas “antielusivas” na Itália são combatidas por meio de normas “preventivas e corretivas”.

A legislação italiana faz a distinção entre as figuras da *evasione fiscale* (evasão de tributos por meio de atos ilícitos), *a elusione fiscale* (a fraude à lei) e *a lecitorisparmio d'imposta* (a economia legítima de imposto). Greco (2011) chama a atenção para o fato de que, quando a lei italiana prevê que os atos do contribuinte serão inoponíveis ao Fisco, ela não estaria qualificando estes como ilícitos nem prevendo a sua nulidade - apenas estaria tratando da sua ineficácia parcial, regulando os efeitos fiscais de tais atos, não estando o Fisco vinculado a aceitar os efeitos tributários destes.

Além do mais, a lei italiana, quando dispõe de “razões econômicas”, utiliza-se de um conceito aberto, só podendo ser identificado diante do caso concreto. Tal conceito, ainda segundo o mesmo autor, seria restritivo do universo dos motivos, já que podem existir razões que, apesar de não estarem relacionadas ao negócio em si, também podem ser relevantes para justificar determinada operação. Este modelo italiano é considerado como sendo de natureza híbrida, já que consagra a ideia de tipicidade romano-germânica, juntamente com a ideia de válida razão econômica, típica ideia anglo-saxã.

#### 2.5.4 Espanha

A Espanha, por meio da sua *Ley General Tributária* (LGT), até o ano de 2003, diferenciava três regimes jurídicos que estariam relacionados com a economia tributária. O primeiro relacionava-se com a *evasion*, fraude fiscal ou fraude tributária, descrita como a “violação direta do dever tributário, podendo, inclusive, ser tipificada como crime” (PEREIRA, 2001, p. 178).

A segunda corresponderia à economia lícita e eficaz de tributos, chamada de economia de *opción ou elusión*, e a terceira seria um regime intermediário, correspondendo à

violação indireta da norma tributária, que se daria por meio do abuso de formas, conhecido como fraude à la ley tributária ou fraude de ley tributária.

Analisando a experiência Espanhola, verifica-se que o combate à elisão/elusão “se faz, sobretudo, através da cláusula que permite a administração declarar a fraude à lei tributária e exigir o imposto elidido” (TORRES, 2013, p. 38). O conceito de fraude ganhou contornos mais precisos a partir da redação dada pela Ley 25, de 1995, ao artigo 24 da Ley General Tributária.

Este novo artigo, apesar de ter representado um avanço no campo das normas elisivas, teve dificuldades na sua aplicação, recorrendo-se à analogia, ou, para alguns, à interpretação extensiva para que fosse combatida essa forma de elisão.

Isto porque a experiência espanhola teria passado por duas fases. De 1963 até o ano de 2003, “a fraude à lei era tipificada como sendo a base da cláusula geral antielusiva, caracterizada, por isso, como sendo uma exceção à vedação da aplicação da analogia para fins tributários” (QUEIROZ, 2012, p. 427).

Em razão disso, muito debate se instaurou, em especial sobre a questão relacionada à fraude à lei, pois se questionava se esta seria a mesma fraude da lei civil ou se seriam figuras diferentes, o que levou à revogação do próprio artigo 24 da Lei Geral tributária, pelo artigo 15 da nova Ley General Tributária (Lei nº 58 de 17 de dezembro de 2003), disciplinando, assim, “o conflito na aplicação da norma tributária”.

Até a publicação da nova lei, a disciplina de controle da fraude a Lei Tributária no Ordenamento Jurídico Espanhol estava prevista no art. 24 da LGT:

*Art.24. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.*

Este artigo dispunha que um negócio jurídico só poderia ser desconsiderado pela administração tributária, para efeitos fiscais, se contivesse os pressupostos de abuso de forma, juntamente com a intenção de diminuir ou eliminar a imposição tributária. Verifica-se a presença do elemento subjetivo, fazendo com que a administração acabasse por qualificar os fatos a depender do caso concreto, tal como ocorre hoje no Brasil.

Com a Lei Geral Tributária 58/2003, houve a substituição do conceito de fraude à lei pelo conceito de “conflito na aplicação da lei tributária” como hipótese para que houvesse a desconsideração do ato ou negócio realizado pelo contribuinte. Para isso, o artigo 15 da referida lei exige que não exista previsão na legislação do ato ou negócio contemplado, que haja uma vantagem tributária, utilizando-se uma forma inadequada ou incorreta ao fim pretendido. Na falta de finalidade econômica, o ato que o contribuinte praticou deve ser diferente do previsto na hipótese de incidência tributária, mas deve produzir resultado econômico igual (GADEA, 2005).

A respeito dessa mudança, são as observações feitas por Greco (2011) quando dispõe sobre a importância da experiência espanhola, ao mostrar, na prática, como é difícil estabelecer definição legal de conceitos como o de fraude à lei, representando isso um entrave à adequada aplicação da lei tributária, fazendo com que a legislação espanhola optasse por abandonar o conceito legislado e adotasse a figura do “conflito na aplicação”, compressupostos mais tênues, envolvendo avaliações de caráter subjetivo.

Transpondo para a realidade brasileira, este mesmo autor chama-nos a atenção para a inclusão desses conceitos de fraude à lei, abuso de direito na seara tributária. Diz que isto acabou “por ficar com mais buracos do que queijo”, já que, quanto mais se procura uma definição precisa dos termos, mais descoberta fica a realidade e completa, dispondo que talvez este tenha sido o motivo de a Espanha ter optado por mudar o modo de disciplinar a matéria.

### 2.5.5 Portugal

O ordenamento jurídico português, até o ano de 1999, combatia as formas de redução do tributo utilizando-se de presunções e cláusulas antiabuso específicas, na tentativa de tapar as brechas existentes na legislação e, conseqüentemente, frear a criatividade dos contribuintes.

Interessante notar que, para fins terminológicos, a experiência portuguesa distingue o que venha a ser planejamento fiscal legítimo, considerado uma economia fiscal, das práticas abusivas, a evasão ilícita ou ilegítima. Observa Queiroz (2012, p. 440) que, no modelo português, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) há muito já entendia que “a tipicidade fiscal não exige um detalhamento exaustivo na norma e que podiam ser aceitos conceitos indeterminados”.

A partir de 1999, foi introduzida pela Lei nº 100, de 26 de julho, uma cláusula geral antiabuso, alterando o artigo 38 da Lei Geral Tributária. O artigo 38, nº 2, da LGT passa a estabelecer que:

São ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos.

Posteriormente, este dispositivo foi alterado pela Lei nº 30-G de 2000, passando a dispor da seguinte redação:

Artigo 38. Ineficácia de actos e negócios jurídicos. 1. A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes. 2. São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultados de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas. (*sic*)

O referido dispositivo, segundo Greco (2011), apoia-se na noção de resultado económico, o que faz com que alguns doutrinadores, a exemplo de Schoueri (2015), veja-o como consagrador da interpretação económica, inspirado no modelo alemão.

Ainda segundo este autor, o modelo português consagraria também a figura do abuso de formas jurídicas, diferenciando do modelo alemão pelo fato de que, neste último, esta figura aparece de forma residual, já que é precedido da consideração económica. No modelo português, a figura do abuso de formas jurídicas teria aplicação muito mais ampla que sua congênere alemã.

O Código de Procedimento e Processo Tributário, que é a lei processual tributária portuguesa, traz, contemplado em seu artigo 63, um procedimento especial que regula a aplicação da regra geral antiabuso, resguardando os princípios do contraditório e da ampla defesa do contribuinte, pois, como nos lembra Guimarães (2002), a aplicação das disposições antiabuso dependerá da audição do contribuinte, nos termos da lei, ou seja, não será possível a aplicação de tal dispositivo sem previamente ouvir o contribuinte.

Para Guimarães (2002, p. 320), o dispositivo processual português que regula a aplicação da regra geral antiabuso visaria a:

Assegurar o uso moderado e plenamente justificado das disposições antiabuso no respeito por todas as garantias processuais do contribuinte. A sua aplicação correta pode, em parte, minorar alguns dos aspectos apontados de eventual violação de princípios constitucionais porquanto os instrumentos de conhecimento dos argumentos e razões da administração e os mecanismos de defesa do contribuinte estão salvaguardados.

Pode-se dizer que, no sistema português, serão ineficazes os atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, com o intuito de fraudar o Fisco, utilizando-se, para isso, formas

jurídicas que visem a reduzir, eliminar ou retardar o adimplemento do tributo. Palma (2013) chama a atenção para o fato de que a administração tem o poder de considerar ineficaz, ou não existentes para efeitos tributários os atos e negócios jurídicos, ou seja, não se fala em nulidade, invalidade ou anulabilidade, e sim ineficácia.

Além de que, visando à correta aplicação das normas antiabuso portuguesas, exige-se, para que seja considerado ineficaz o ato, que seja dada a prévia autorização da autoridade hierárquica superior, além da ouvida do contribuinte, podendo produzir provas em contrário, o que faz com que alguns doutrinadores, a exemplo de Nogueira (2010), ressaltem a influência do princípio da proporcionalidade para a teoria das normas antielisivas em Portugal.

Segundo esta doutrina, “na investigação e subsequente redação do artigo, fomos guiados pela convicção de que a proporcionalidade constitui, de fato, o novo paradigma explicativo da fiscalidade directa” (NOGUEIRA, 2010, p. 24).

Ademais, no modelo português, o contribuinte poderá, ainda, realizar perante o Fisco uma informação vinculativa sobre os fatos, uma espécie de consulta, existindo, para isso, uma “declaração de planejamento fiscal”, que deve ser apresentada pelo contribuinte ao Fisco quando a intenção do planejamento seja obter vantagem fiscal.

#### 2.5.6 Estados Unidos

Diferentemente dos ordenamentos jurídicos examinados até então, todos de origem europeu-continental e fundamentados no regime do Civil Law, os Estados Unidos, país anglo-saxônico, têm, nos precedentes jurisprudenciais (*case law*), provenientes do regime da *common law*, sua principal fonte de decisões.

Várias são as expressões utilizadas pelo sistema americano para caracterizar as condutas dos contribuintes diante do tema do planejamento tributário e elisão fiscal. Dentre elas, estão a evasão fiscal ou sonegação (*tax evasion*), elisão fiscal ou fraude à lei (*tax avoidance*) e planejamento fiscal legítimo (*tax mitigation, tax planning*). “O tratamento da *tax evasion* e da *tax avoidance* nos Estados Unidos da América e no Reino Unido não deriva da aplicação de normas gerais legisladas, mas de princípios desenvolvidos por meio de precedentes judiciais” (PEREIRA, 2001, p. 124).

A doutrina e a jurisprudência dos tribunais nos Estados Unidos, assim como, no Canadá, Inglaterra, Suécia, Austrália, entre outros, têm desenvolvido e utilizado em suas decisões a doutrina do “propósito mercantil” (*business purpose*), entendendo que restará caracterizada a elisão abusiva quando o contribuinte, ao elaborar o ato ou celebrar o negócio,

faltar ao propósito mercantil de suas atividades, passando a ter como principal objetivo obter economia de tributos. Questiona-se, na verdade, se aquela operação teria sido realizada da mesma forma, caso não houvesse as vantagens tributárias proporcionadas.

Dito de outra forma, o propósito comercial estaria relacionado à causa do ato ou negócio, ou seja, as razões que levaram a sua realização. “Trata-se de identificar se o ato ou negócios tem motivos comerciais (econômicos, empresariais, familiares, patrimoniais etc.) válidos e diferentes da simples economia tributária” (QUEIROZ, 2012, p. 385). Segundo esta autora, o importante é que exista outro motivo que justifique a realização do ato ou negócio, além do tributário. Desta maneira, por meio dessa teoria, fruto da jurisprudência americana, será possível desconsiderar operações, ainda que não tenham violado nenhuma lei, fundamentada apenas no fato de o contribuinte ter buscado a economia do tributo.

Torres (2013) lembra-nos que o combate à elisão e, conseqüentemente, ao planejamento tributário abusivo faz-se nos Estados Unidos, assim como na Inglaterra, por meio de normas judiciais antielisivas, fruto das decisões do judiciário. Por outro lado, no Canadá, Austrália e Suécia, esse combate se apoia nas normas legais antielisivas, aprovadas pelo parlamento, apesar de que, no Canadá, houve uma longa construção jurisprudencial dessas normas até que se transformaram em texto legal.

Outras figuras, além do *business purpose*, foram consagradas na doutrina e jurisprudência norte-americana, sendo utilizadas como critérios para desconsiderar negócios, cobrar tributos e aplicar penalidades, a exemplo da substância sobre a forma (*substance over form*), simulação (*shamtransactiondoctrine*) e a *steptransactiondoctrine*. Esta última é aplicada quando, de uma série de atos praticados pelo contribuinte, emergir uma operação econômica unitária, passando esta a sofrer a tributação pelo resultado econômico final, pouco importando a forma escolhida pelo sujeito passivo para expressar o negócio.

Da mesma maneira, essa preterição pela forma adotada ocorre na teoria da substância sobre a forma, segundo a qual, para que seja atribuído o tratamento fiscal adequado ao negócio, prevalece, quando da interpretação do fato tributário, o efeito econômico ligado ao empreendimento, ao invés de importar a forma como o contribuinte estruturou a operação.

O conteúdo dessas teorias norte-americanas tem influenciado diversos países no que tange à interpretação dos planejamentos tributários realizados pelo contribuinte, inclusive, países de tradição Civil Law, como o caso do Brasil, onde a jurisprudência administrativa, em especial o CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) vem utilizando-se do “propósito comercial”, no intuito de construir precedentes, criando hipóteses de incidência, diante da inexistência de lei expressa. Importante ressaltar, todavia, que, mesmo diante da

grande importância atribuída aos precedentes judiciais, ainda assim, em razão da falta de uniformidade jurisprudencial nos EUA, fez-se necessária a elaboração de uma lei antiabuso, que estabelecesse alguns parâmetros a serem utilizados nas decisões, freando, desse modo, o ativismo administrativo no combate à fraude fiscal.

Questão interessante é o fato de que a legislação norte-americana exige que seja comunicada ao Fisco, por parte daqueles que irão assessorar o contribuinte na elaboração de seu planejamento tributário, os modelos de planejamentos que sugeriram aos seus clientes. Aqui, como observa Greco (2011), ao elemento informação é dada especial relevância no que tange à existência e dimensão dos planejamentos, devendo estes, para serem considerados válidos, obedecerem a uma gama de requisitos.

Visto isto, percebe-se que há uma tendência mundial em barrar planejamentos tributários feitos tendo como única e principal intenção a economia de tributo. Nas legislações estrangeiras pesquisadas, o ponto de convergência entre elas reside no fato de considerar que há abuso quando o único motivo do ato ou negócio for obter vantagem fiscal. Para isso, são utilizados critérios que, regulados por lei, permitem coibir o abuso no manejo dos planejamentos por parte dos contribuintes.

O Brasil, na tentativa de contextualizar as discussões relativas ao planejamento tributário existentes hoje no país, com as tendências internacionais e assim atingir um grau de desenvolvimento e amadurecimento quando comparado com os demais ordenamentos, vem, por meio da adoção de critérios trazidos de outros sistemas, tentar combater o abuso em matéria de planejamento.

O Fisco tem adotado uma nova postura, não mais aceitando os planejamentos tributários que se sustentem apenas pela observância às suas formalidades jurídicas. Essa mudança de interpretação passou a ser acompanhada também pelo CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), última instância de recursos de processos administrativos que envolvem tributos federais administrados pela Receita Federal. Apesar de pouco conhecido pela sociedade, é um tribunal de grande relevância, desempenhando um papel primordial no aperfeiçoamento da relação entre Fisco e contribuinte quando do julgamento de litígios em matéria tributária.

O capítulo seguinte será dedicado ao estudo do CARF. Além de aspectos relacionados à sua estrutura, serão apresentadas e analisadas cinco decisões proferidas por este tribunal, no intuito de constatar, na prática, como estão sendo escolhidos e analisados os critérios utilizados no combate ao abuso no manejo de planejamentos tributários elaborados pelos contribuintes.

## **CAPÍTULO III O CARF E SUA ATUAÇÃO NOS JULGAMENTOS DOS LITÍGIOS RELATIVOS AOS TRIBUTOS FEDERAIS**

### **3.1 Breves considerações a respeito do conselho administrativo de recursos fiscais (CARF)**

O Direito Tributário caracteriza-se por ser um dos ramos do Direito, do qual suscitam grandes discussões e debates por parte dos operadores do direito, sejam eles contribuintes ou representantes da Fazenda Pública, cada um se utilizando de argumentos que consideram legítimos para justificar seu respectivo ponto de vista.

O fenômeno da globalização, ao trazer transformações na ordem política e econômica, mudando a própria maneira de o mundo relacionar-se, traz também a necessidade dos países desenvolverem-se internamente, no intuito de acompanhar tais mudanças. Do ponto de vista dos debates, no que diz respeito às questões tributárias, Marco Aurélio Greco chama a atenção para o fato de este ramo do direito ter, nos últimos anos, perdido espaço no cenário jurídico em razão da estagnação do debate teórico (GRECO *apud* BOSSA; HIRATA, 2014).

Isto teria ocorrido, segundo Bossa e Hirata (2014, p. 1), porque o direito tributário brasileiro não superou três pontos sensíveis: “o de pensar sistemas tributários fechados desconsiderando aspectos sociais, políticos, econômicos e filosóficos, a atitude dos cientistas do direito tributário de autobloqueio e a flutuação da jurisprudência”.

Essa realidade contribuiu para que o processo legislativo não tenha conseguido ser rápido o suficiente para acompanhar o dinamismo veloz do mundo real e dos negócios. Por isso, nos últimos anos, os órgãos julgadores administrativos desempenharam um papel cada vez mais relevante na interpretação das leis tributárias, diante da ausência de uma jurisprudência mais forte e segura.

Como consequência desse quadro, o processo administrativo tributário e as decisões dos órgãos administrativos julgadores adquirem importância primordial como instâncias, das quais se espera que saiam julgamentos mais céleres, dotados de maior rigor técnico, imparcialidade, transparência, equilíbrio, prudência, bom senso, proporcionando, assim, a tal sonhada justiça fiscal.

O julgamento desses litígios relacionados aos tributos federais tem sido realizado, ao longo dos últimos 90 anos, por meio de órgãos julgadores do Ministério da Fazenda,

colegiados e paritários, encontrando-se contribuintes e Fazenda Pública devidamente representados.

Analisando o contexto histórico, verifica-se que esses litígios foram julgados, primeiramente pelos Conselhos de Contribuintes e, a partir do ano de 2009, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (atual CARF). A MP nº 449, de 3 de Dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, criou este órgão paritário, colegiado, do Ministério da Fazenda, que unificou a estrutura dos órgãos de julgamento até então não existente.

A sua estrutura dispõe de três seções de julgamento, com subdivisões internas em Câmaras e Turmas de natureza ordinária e especial, e a Câmara Superior de Recursos Fiscais, composta por três turmas especializadas por matéria e pelo pleno. Note-se que o Decreto nº 70.235/72 define o que é o CARF: “órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial” (BRASIL, 1972).

Desta forma, parece inegável a sua importância no contencioso administrativo tributário, já que é no CARF que são decididas em última instância os processos administrativos de interesse da Fazenda Nacional e dos contribuintes, decidindo sobre questões de grande repercussão teórico-prática e econômico-financeira, estando nelas envolvida grande monta de valores, na ordem dos bilhões e até trilhões de reais.

Uma questão interessante a respeito deste órgão julgador diz respeito à possibilidade de serem conferidos, a alguns de seus enunciados, efeitos vinculantes, que se estenderão a toda a administração tributária federal, e não apenas em caráter interno, conforme dispõe o artigo 75 do anexo II do seu regimento interno.

Outro aspecto importante deste órgão, sendo, talvez, o que mais suscite discussões, seja quanto à forma como os colegiados são compostos, no que diz respeito aos critérios previamente estabelecidos para a indicação dos conselheiros representantes da Fazenda e dos contribuintes. O CARF era composto por 36 turmas e 216 conselheiros.

A composição do CARF é paritária: metade de seus conselheiros vem de carreiras da Fazenda Nacional, e metade representa os contribuintes. Os contribuintes são escolhidos por um conselheiro interdisciplinar do qual participam associações da sociedade civil, representantes da academia, da PGFN e do Fisco. A regulamentação dos mandatos é tratada pelo art.40 do Anexo II do Regimento Interno do CARF. Ordinariamente, a duração é de três anos, permitida a recondução por até nove anos.

As Turmas ordinárias e especiais do CARF, antes do novo regimento interno, eram compostas por seis Conselheiros titulares e seis suplentes, mantida a paridade entre os representantes da Fazenda Nacional e os dos contribuintes. Seria vedada a designação de mais de dois representantes que possuam relação ou vínculo profissional com outro Conselheiro em exercício de mandato, caracterizado pelo desempenho de atividade profissional no mesmo escritório ou na mesma sociedade de advogados, de consultoria ou de assessoria (art.38 do Anexo II do RICARF).

Também não podem ser designados como Conselheiros representantes dos Contribuintes nem ex-ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Procurador da Fazenda Nacional, antes de decorridos três anos do desligamento de seus cargos. A maior crítica talvez residisse no fato de que os conselheiros, representantes dos contribuintes, pudessem continuar a exercer a advocacia privada enquanto estiverem atuando no órgão, deixando dúvidas quanto à imparcialidade de tais decisões.

A competência das turmas especiais, até a publicação do novo regimento em 2015, era restrita ao julgamento de recursos em processos que envolvessem valores reduzidos. Caso houvesse recurso contra as decisões das câmaras e turmas julgadoras, as câmaras superiores de recursos fiscais seriam responsáveis por julgar o recurso especial. Hoje, a partir do novo regimento, as turmas especiais foram extintas, passando às turmas ordinárias a competência para julgarem todos os casos do CARF.

Diante dos recentes acontecimentos envolvendo o órgão, a exemplo da operação Zelotes, deflagrada pela Polícia Federal do Brasil, com o intuito de investigar organizações que atuavam dentro do CARF, manipulando o trâmite dos processos e o resultado dos julgamentos, esta discussão ganhou força, contando, inclusive, no debate, com a presença de instituições importantes da sociedade, levando as sugestões de mudanças no regimento interno do órgão.

Talvez diante do fato de se ver envolto em investigações e escândalos, somada à possibilidade de perda de credibilidade por parte da sociedade, em especial dos contribuintes, o CARF anunciou, recentemente, mudanças no seu regime interno, possibilitando uma reestruturação na organização e funcionamento do órgão. A reforma do regimento foi elaborada internamente, mas a minuta do novo texto foi colocada em consulta pública, sendo recentemente (meados de 2015) divulgado o que foi acatado e o que foi rejeitado, trazendo mudanças de natureza substanciais.

Dentre as alterações trazidas pelo novo regimento, destacam-se: a) extinção de Turmas de Julgamento, resultando na diminuição do quadro de Conselheiros (hoje possui 18

turmas, com 8 integrantes cada e um total de 130 conselheiros); b) exigência de dedicação integral e exclusiva de todos os Conselheiros, culminando na edição do Decreto nº 8.441/2015, que instituiu a remuneração para os Conselheiros representantes dos Contribuintes, e na manifestação da OAB, no sentido de que a atividade de julgador do CARF é absolutamente incompatível com a advocacia; c) criação do Comitê de Seleção de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros (CSC), que definirá as diretrizes do processo de seleção dos Conselheiros representantes tanto do Fisco como dos Contribuintes; d) redução do mandato dos Conselheiros para 2 (dois) anos, permitida recondução até o máximo de 6 (anos); e) inclusão da OAB como uma das entidades que compõem o CSC. Assim, também será responsável por analisar os relatórios de atividades do CARF e aprovar os indicados para compor o Conselho.

Verifica-se, então, uma tentativa da Administração Pública de responder com rapidez à sociedade, em um nítido esforço de resgatar a confiança e confirmar a legitimidade de suas decisões, haja vista o fato de que decisões bem fundamentadas, dotadas de imparcialidade e rigor técnico, irão trazer certeza e segurança aos contribuintes, o que seguramente irá resultar em uma instância judicial menos sobrecarregada, com demandas relacionadas ao âmbito administrativo.

Sabe-se que o Brasil adota o sistema de jurisdição una, sendo a solução dos conflitos em definitivo a reserva absoluta do poder judiciário, podendo, assim, o contribuinte sempre valer-se deste poder diante de qualquer lesão ou ameaça do seu direito, inclusive as provocadas pela administração pública. O processo administrativo aqui será utilizado para que se tenha o controle de legalidade dos atos administrativos, garantindo o acesso do particular à justiça, já que as decisões proferidas administrativamente não vinculam o contribuinte em caso de decisão desfavorável a este.

Por isso, mais uma vez, ressalta-se a importância de decisões administrativas bem fundamentadas, transparentes, que estejam em consonância com a legalidade e com a segurança jurídica, pois, como nos lembra Eduardo Martins, ainda quando não são “favoráveis a seus interesses, os contribuintes, diante de uma decisão final do CARF, avaliam o custo de ingressarem no Judiciário contra uma decisão de qualidade, que certamente reduz as chances de êxito da demanda judicial” (MONTEIRO; CAMPOS, 2011).

No entanto, ainda que a decisão na esfera administrativa não faça coisa julgada, porque a administração não pratica atos formalmente jurisdicionais, esta decisão irá aproximar-se do Processo Judicial Tributário em vários outros aspectos, especialmente no que

concerne às garantias constitucionais, como o contraditório e a ampla defesa, imparcialidade, razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

### **3.2 A vulnerabilidade do contribuinte perante a fazenda pública e a presunção de sua má-fé**

Uma vez se discutindo aspectos relacionados à tributação, considerando-a enquanto fenômeno socioeconômico de larga abrangência, verifica-se que existem, ao longo da história, algumas premissas que vão firmando-se como nítidas verdades, influenciando todo o modo de interpretar e aplicar o direito. Exemplo disso é o axioma da debilidade da Fazenda Pública diante do contribuinte. Marins (2010) lembra-nos que teria essa perspectiva se firmado quase acriticamente ao longo do percurso histórico de construção do Direito Tributário.

Quando confrontada essa “verdade” com os fatos contemporâneos, percebe-se que esta já não se sustenta, contexto bem diferente de um tempo em que a informação fiscal mostrava-se deficiente ou insuficiente, visto que resultava, muitas vezes, de uma estrutura precária dos entes públicos. Hoje, essas fragilidades foram vencidas pela informática, pelas declarações de natureza eletrônica, contabilidade digital, Sistema Público de Escrituração Digital e, ainda, pela nota fiscal eletrônica.

Ademais, dentro da relação Estado-contribuinte, é o primeiro que detém a prerrogativa de elaborar seus próprios comandos normativos, produzindo a lei obrigacional para si mesmo, para que ele próprio execute estes comandos enquanto sujeito ativo da relação de crédito, além de ele mesmo ser o cobrador da obrigação que figura como credor, podendo julgar a lide em que é parte e executar o título por ele constituído.

Nesse sentido, dispõe Costa (1992, p. 279) quando diz que a relação tributária sofre uma vicissitude sem paralelo em nenhum outro tipo de relação:

O Estado-credor é a um só tempo o criador da lei tributária obrigacional, aplicador desta mesma lei e julgador dos litígios que decorram de sua aplicação. A relação jurídica tributária tem a característica de que é o Estado quem cria, mediante a lei, obrigação a seu favor; lhe faz efetiva mediante a atividade administrativa e resolve as controvérsias que surgem, mediante seus órgãos jurisdicionais.

Desta maneira, resta claro perceber a condição do contribuinte, aparecendo como o único devedor no ordenamento jurídico, cujo credor exerce tríplice função na relação obrigacional. Daí a vulnerabilidade do contribuinte, resultante dessa evidente assimetria de forças entre o credor-estatal e cidadão-contribuinte. A ideia de um Direito tributário de cunho

eminentemente arrecadatório reforça ainda mais o conflito fiscal, resultando em uma má distribuição da carga tributária, sendo os contribuintes pobres os mais vulneráveis.

Esta susceptibilidade do cidadão na relação fiscal tem seu nascedouro desde o momento da criação da norma jurídica, fruto do sistema de iniciativa na produção de lei. Isto porque se concebe a grande maioria dos projetos que tratam de leis fiscais inteiramente no ventre fazendário, sendo apresentados às câmaras por iniciativa dos governos, sejam da esfera federal, estadual, municipal ou distrital. Desta forma, segundo Marins (2010, p. 27), “invariavelmente o conteúdo das leis tributárias acaba sendo obra dos técnicos da Receita, altamente treinados, preparados e especializados, focados no cumprimento de metas, fruto de uma visão estritamente arrecadatória”.

Quando se passa para o campo do Direito Tributário Administrativo, mais especificamente, às questões relativas à fiscalização, formalização e cobrança do crédito tributário, verifica-se também um amplo campo de vulnerabilidade do contribuinte perante a administração tributária. Isto porque o Estado, ao promover esta autotutela administrativa dos seus interesses, o faz por meio de um conjunto normativo, composto por atos regulamentares, de natureza infralegal, como portarias, decretos, regulamentos, instruções normativas.

A questão é que, ao deliberar por meio desses atos como as normas deverão ser interpretadas e aplicadas, a Administração corre grande risco de ampliar o alcance dos comandos, acrescentando regras não existentes na lei, criando conceitos inexistentes ou distorcendo os que já existam, levando a um ambiente propício ao autoritarismo, acabando por criar ou acrescentar, diante de uma dúvida ou lacuna, *sponte* própria, os comandos que melhor cumpram com seus interesses. É comum verificar nas instâncias administrativas que, muitas vezes, não adianta ao contribuinte invocar a lei ou ainda a Constituição, pois o que vale ali, antes destas, é a instrução normativa ou a portaria.

Aliada a isto está uma realidade que expõe o contribuinte a uma legislação tributária altamente complexa, associada a constantes alterações normativas, levando a dificuldades de compreensão quanto ao alcance do texto legal. A enorme quantidade de termos técnicos denota numerosas incertezas quanto aos seus significados, de difícil compreensão até para técnicos experientes. Em razão disso, o contribuinte, seja autônomo ou empresário, acaba por entregar suas questões tributárias a terceiros – contadores, advogados e consultores nem sempre qualificados, aumentando, ainda mais, sua vulnerabilidade fiscal.

No campo do Direito Processual Tributário, em especial no que diz respeito à lide tributária, importante aspecto reside no campo destinado às provas do processo. A ampla gama de possibilidades de se produzirem provas no curso do Processo Administrativo

Tributário vem a confirmar e reiterar a legitimação dos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da verdade material. Por meio das provas, busca-se a verdade dos fatos, descartando as simples presunções tributárias ou outros procedimentos que apenas busquem a verdade de natureza formal.

O ônus da prova de que o contribuinte cometeu uma infração é, porém, sempre da autoridade fiscal, salvo quando a lei expressamente o inverte; como nos casos das presunções legais – neste caso, caberá ao contribuinte provar que não praticou a infração da qual está sendo acusado. No entanto, a lei inverte apenas o ônus da prova da infração. A apresentação da prova impõe à autoridade fiscal o dever de produzir outros documentos com igual força, caso pretenda recusar ou desqualificar a prova apresentada pelo contribuinte.

É dever da administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material, para que, a partir dela, seja possível prolatar uma sentença justa. Ocorre que, na prática, o que se percebe é uma tendência, cada vez maior, por parte da administração tributária, de inverter o ônus probatório, atribuindo ao sujeito passivo da obrigação tributária o dever de demonstrar que está, em suas ações ou omissões, agindo de boa-fé.

Sabe-se que a boa-fé deve ser presumida, e a má-fé, comprovada, consequência do princípio geral da boa-fé, amplamente consagrado no ordenamento jurídico brasileiro. A falta de amparo legal por parte da Fazenda, presumindo a má-fé do contribuinte, atribuindo-lhe o ônus respectivo, só reforça ainda mais o ambiente de insegurança jurídica e de litigiosidade tributária, em visível ofensa aos princípios da moralidade administrativa e da confiança, necessários para uma atuação estatal íntegra, confiável e justa.

O princípio da presunção de boa-fé decorre do Estado Democrático de Direito, mostrando-se, por isso, necessário nas relações mantidas pela Administração Fiscal Federal, devendo nortear todas as situações que envolvam oportunidades de interação entre sujeito ativo e passivo da tributação. Não se pode perder de vista que, apesar da vulnerabilidade processual do contribuinte ser sentida quotidianamente nos foros administrativos e judiciais de todo o país, a garantia jurisdicional será sempre o mais valioso instrumento de defesa do contribuinte.

A má fé deve ser comprovada, como preceitua o artigo 54 da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito federal. Para isso, pressupõe-se um devido processo legal, de razoável duração, podendo o contribuinte se manifestar em livre contraditório, gozando de ampla defesa com todos os meios e recursos a ele inerentes, em obediência ao artigo 5º LV da Carta Maior. Por outro lado, a Administração poderá, por meio

da produção de provas que lhe couber no processo, realizar todas as comprovações necessários para a confirmação de seu direito.

Em síntese, resta claro que não se pode mais afirmar axiomáticamente que o ente fazendário sofre de debilidade perante o contribuinte. A incapacidade do Estado em controlar as atividades dos sujeitos passivos, motivo da origem de tal premissa, não mais encontra razão de ser, visto que a realidade contemporânea, marcada por aperfeiçoamentos e investimento na estrutura arrecadatória em nada guarda vínculo com a realidade das décadas fundacionais do Direito Tributário de 1920 a 1950.

O contribuinte reclama o respeito às garantias constitucionais e, sobretudo, da própria tutela jurisdicional, imprescindível para o desenvolvimento da relação jurídico-tributária, tanto sob o ponto de vista material, como também formal e processual, favorecendo, assim, o equilíbrio entre as partes que compõem a tão difícil e delicada relação jurídico-tributária.

### **3.3 O ativismo administrativo: um entrave à segurança fiscal**

O processo administrativo de julgamento das lides fiscais no Brasil é controlado pelas Fazendas Públicas da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. No âmbito federal, como já disposto, essa tarefa é atribuída ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), representando a nova estrutura dos Conselhos de Contribuintes. Embora o CARF tenha composição paritária, com representantes da Fazenda e dos contribuintes, alguns aspectos de sua estrutura e organização denunciam algumas amarras técnicas que, presentes em seu regimento, demonstram que também ali a vulnerabilidade do contribuinte é manifesta.

O fato de não haver concurso público para as funções de julgamento, mas, sim, mera indicação, talvez seja o aspecto que mais enseje discussões. Além disso, o órgão é subordinado ao Ministro da Fazenda, a quem cabe sua disciplina por meio de mera portaria. Os representantes da Fazenda são auditores fiscais da Receita Federal do Brasil, além de que o voto de desempate, denominado voto de minerva, é sempre do representante da Fazenda Nacional.

Outro ponto relevante é que os julgadores estão proibidos de apreciar ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei. Apesar da possibilidade dada ao órgão de controlar a legalidade de seus próprios atos, ao contencioso administrativo federal brasileiro é vedado afastar a aplicação de lei e até de decretos no julgamento do caso concreto.

Desta forma, ao pensar que os julgadores do CARF não podem apreciar questões acerca da inconstitucionalidade de leis para fins de aplicar princípios constitucionais, mesmo que favoráveis ao contribuinte, o que dizer de decidir, utilizando-se desses mesmos princípios, para aferir a real capacidade contributiva, com o intuito de exigir tributo e aplicar penalidade?

Questão pertinente quando se milita no âmbito do contencioso administrativo tributário, haja vista que, nos dias atuais, é visível e preocupante o exacerbado ativismo administrativo, gerando insegurança em quem tem seu direito pendente de ser reconhecido. Percebe-se o progressivo distanciamento dos agentes fiscais do poder executivo federal do princípio da legalidade tributária. Adotam-se cada vez mais critérios oriundos de outros ordenamentos, de forma aleatória, sem a preocupação de adequá-los ao sistema local.

Como resultado disso, sob o pretexto e em nome dos princípios da solidariedade e da capacidade contributiva, a administração tributária, sem base em qualquer disposição legal, intensificou o número de autuações fiscais contra toda e qualquer empresa ou contribuinte que pretendesse realizar um planejamento tributário. Sem dúvida, o uso errado e abusivo desse instrumento por parte do sujeito passivo contribuiu muito para esse cenário atual de insegurança fiscal.

No entanto, ainda que diante de abusos provocados pelos contribuintes, não pode a Administração julgar as autuações utilizando-se de critérios subjetivos e variáveis, a depender de cada turma, ou enquadrar o ato ou negócio, ora sendo uma coisa, ora outra, sem nenhuma uniformidade de critério no julgamento. Só a transparência das decisões e de seus fundamentos irá permitir ao contribuinte uma defesa eficaz e efetiva no processo administrativo fiscal federal, como lhe é garantido pela Constituição.

### **3.4 Medida provisória 685 e a obrigação de declarar o planejamento tributário**

Sob o argumento da necessidade de se aumentar a segurança jurídica e gerar economia de recursos públicos, o governo editou a MP 685, publicada em 21 de julho de 2015. A medida instituiu o “Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT”, permitindo que débitos de natureza tributária perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) sejam sanados, desde que vencidos até 30 de junho de 2015 e desde que estejam em discussão administrativa ou judicial. Mas, para aderir ao programa, o contribuinte deve apresentar requerimento desistindo do contencioso.

Na verdade, trata-se apenas de dar uma nova roupagem aos programas de parcelamento já existentes, haja vista o procedimento utilizado ser o mesmo, ou seja, o sujeito passivo desiste de discutir tributos e autuações fiscais na esfera administrativa ou judicial e terá descontos no pagamento do tributo devido. A diferença aqui é que a MP nº 685 estabelece que, para ter vez ao desconto, deve o contribuinte pagar, no mínimo, 43% do total de suas dívidas fiscais à vista, podendo parcelar o restante.

Na Exposição de Motivos nº 80/2015 da MP, a instrução da administração tributária com informação tempestiva a respeito do planejamento tributário foi declarada como sendo o principal objetivo da medida, além de conferir segurança jurídica à empresa que declara a operação. A medida tem como fundamento o Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Plano BEPS, OCDE, 2013), projeto desenvolvido no âmbito da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), em parceria com os países membros do G20, e busca por meio da reforma nos sistemas tributários, combater as operações de sonegação fiscal, efetivadas, dentre outras formas, por meio de transferências de lucros entre os países e por meio de planejamentos que reduzem a base tributável, utilizando-se, para isso, de arranjos artificiais.

Outra questão tratada pela MP 685 e que interessa mais especificamente a este trabalho, foi a criação da DPLAT (Declaração de Planejamento Tributário). Por meio desse instrumento, o contribuinte passava a ser obrigado a declarar ao fisco todo o seu planejamento tributário anual, sob pena de multa de 150% do valor devido para quem não cumprisse a determinação.

O artigo 7º do texto original da MP determinava que o conjunto de operações realizadas pelo sujeito passivo no ano calendário anterior envolvendo atos ou negócios jurídicos que acarretassem supressão, redução ou diferimento de tributo, deveria ser declarado à Secretaria da Receita Federal do Brasil até 30 de setembro de cada ano, quando se enquadrasse em três hipóteses: quando os atos ou negócios jurídicos praticados não possuíssem razões extratributárias relevantes; quando a forma adotada não fosse usual; quando utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico, ou quando tratar de atos ou negócios específicos previsto em ato da Receita Federal do Brasil.

A MP estabelecia, ainda, que a declaração que relatasse atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos seria tratada como consulta à legislação tributária, devendo o regime ser regulado pela Receita Federal do Brasil, inclusive, identificando os tipos de operação dispensadas da declaração. O artigo 9º dispunha que, na hipótese da RFB não reconhecer,

para fins tributários, as operações declaradas, o contribuinte seria intimado a recolher ou a parcelar, no prazo de trinta dias, os tributos devidos acrescidos de juros de mora.

Pelo texto original, caso a declaração não fosse apresentada, sua apresentação com omissão em relação aos dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico, ou na hipótese de falsidade material ou ideológica e interposição fraudulenta de pessoas, ficará caracterizada a omissão dolosa do contribuinte com o intuito de sonegação ou fraude, sendo os tributos cobrados com juros de mora e multa prevista de 150%.

Em razão do conteúdo apresentado pelo texto original da medida provisória, já era de se esperar o grande número de críticas e questões levantadas pelos contribuintes e por aqueles que militam no Direito Tributário. Dentre as principais críticas, está a de que a MP, na forma como foi editada, conferia amplos poderes à Receita Federal e ampla discricionariedade ao poder executivo, na medida em que este deveria dizer o que deveria ou não ser declarado ao Fisco, sem estabelecer, para isso, nenhuma barreira ou critério.

Ademais, a obrigação imposta ao contribuinte de declarar as operações realizadas no ano calendário anterior, ou seja, após essas medidas já terem sido adotadas e, em muitos casos, até já ter ocorrido o fato gerador no momento da entrega da declaração, faria com que o contribuinte fosse constituído em mora, caso tal operação não fosse reconhecida pela autoridade fiscal. Mas como saber quais planejamentos seriam considerados lícitos ou não, já que a medida não trazia o mínimo de objetividade nos critérios?

Não são nada esclarecedoras expressões como “razões extras tributárias relevantes”, ou “forma não usual”, e a falta de definição legal só geraria dúvidas e inseguranças, abrindo espaço para arbitrariedades, obrigando o contribuinte a ter que declarar tudo, já que a omissão, ainda que de boa-fé, ensejaria uma presunção de sonegação e fraude, passível de multa de 150%, o que se revela-se absurdo, já que a conduta dolosa para fins de sonegação e fraude constitui crime, e este, à luz do ordenamento jurídico, se prova, não se presume.

Felizmente, o Plenário da Câmara em 17 de novembro de 2015, ainda que aprovando a Medida Provisória 685, retirou do texto a obrigação de os contribuintes informarem à Receita Federal sobre seus planejamentos fiscais, na forma prevista pela regra original. Além do que reduziu para 30%, 33% ou 36% o percentual do débito que deverá ser pago à vista pelo contribuinte, modificando o texto original que falava em 43%.

Interessante discussão, surgida após a publicação da MP 685, foi a de que, aparentemente, parece que o governo teria tentado, por via transversa, regulamentar o artigo 116 do Código Tributário Nacional, já que a lei ordinária que deveria regulamentar a norma nunca foi editada, deixando de estabelecer quais os critérios que deveriam ser utilizados para

identificar os atos e negócios passíveis de desconsideração pela autoridade fazendária. O Fisco não poderia achar que a regulamentação exigida via lei ordinária, constando do artigo 116 do CTN, seria satisfeita, simplesmente, obrigando o contribuinte a declarar atos e negócios praticados, para que a autoridade de forma discricionária aceitasse ou não, sem que, para isso, fossem estabelecidos critérios legais.

Importante ressaltar, todavia, que esta exigência de declaração por parte do contribuinte ao Fisco, rejeitado pela câmara, é bem diferente do que dispõe o texto da MP nº 685 quando diz, em seu artigo 8º, que a declaração que relatar atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta à legislação tributária. O instrumento da consulta fiscal (ou *Ruling*) é legítimo e bastante utilizado por diversos ordenamentos jurídicos, como forma de combater o planejamento fiscal abusivo.

Por meio dele, é possível que o contribuinte apresente às autoridades fiscais, previamente, antes da ocorrência do fato tributável, a operação que pretende efetivar, decidindo, diante do entendimento vinculante da administração tributária, se adotará ou não a operação pretendida.

Sabe-se que, há algum tempo, vem ocorrendo um movimento envolvendo todos os países por onde avançam as discussões a respeito do planejamento tributário, tendo como ponto comum a todos eles o fato de passarem a não mais aceitar atos e negócios realizados apenas com o fim de obter vantagem ou economia fiscal. Esses atos passaram a ser considerados abusivos, e cada país encontrou uma forma para tipificar esse abuso e combatê-lo, adotando um critério próprio para identificar e desconsiderar planejamentos tributários indevidos.

O problema é que, quando se parte para uma análise do atual cenário brasileiro, verifica-se que o país veio, ao longo dos anos, internalizando, na sua jurisprudência administrativa, vários institutos trazidos de outros ordenamentos, utilizando-os de forma aleatória, indistintamente, sem estabelecer critérios objetivos e transparentes nas decisões, dando às autoridades fiscais o poder de decidir o que pode ou não ser feito sem previsão legal, resultando em um cenário atual de incertezas e insegurança.

Deixar a aplicação dos critérios ao arbítrio da administração, além de violar o princípio da legalidade, contribui para que sejam violadas garantias legais e constitucionais dos contribuintes, resultando em uma menor transparência e menos diálogo na relação fisco e contribuinte. Se, por um lado, o fisco usa de todas as maneiras para arrecadar, fazendo disso seu principal objetivo, sob o pretexto de atingir a justiça fiscal, por outro lado, está o contribuinte, que, considerando-se injustiçado, utiliza-se de técnicas cada vez mais

sofisticadas para burlar a tributação e economizar tributos, resultando em um clima de total desconfiança de ambos os lados.

Interessante notar que, apesar de em outros ordenamentos, a exemplo do português, a declaração de planejamento fiscal já ser uma realidade e o instrumento da consulta fiscal ser utilizado com sucesso, no Brasil, a edição da medida provisória que determinou a obrigatoriedade de tais instrumentos provocou inúmeras discussões e muito alvoroço, um verdadeiro pavor coletivo.

Quando se pensa nas razões, verifica-se que uma das explicações talvez esteja no fato de o processo legislativo brasileiro não ser precedido de um amplo debate junto aos diversos setores da economia, resultando em uma legislação altamente complexa. Isso, além de propiciar um desequilíbrio na relação jurídico-tributária, deixaria o contribuinte constantemente temeroso de que efetuou irregularidades no cumprimento de seus deveres fiscais, sabendo que, se assim for, sofrerá penalidades que serão prejudiciais ao exercício de sua atividade econômica.

### **3.5 Análise de decisões proferidas pelo CARF, tendo como fundamento o abuso de direito e a boa-fé**

Antes que se passe à análise das decisões e aos resultados da pesquisa desenvolvida, faz-se importante explicar a forma como esta foi conduzida, incluindo o método utilizado para a coleta dos dados, ao final analisados.

A pesquisa foi desenvolvida exclusivamente sobre as decisões constantes do banco de acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), presentes no endereço eletrônico (<https://idg.carf.fazenda.gov.br>). Lembrando que o site não contempla a integralidade dos acórdãos publicados pelo órgão, o que, de certa maneira, dificulta a análise dos dados.

A partir da análise qualitativa dos precedentes deste órgão, pretendeu-se estabelecer um panorama de como o abuso de direito e a boa-fé estariam sendo utilizados como fundamento nas decisões deste tribunal, nas questões relativas ao planejamento tributário. Um dos objetivos constantes no trabalho é saber se existe uma uniformidade, uma coerência no manejo desses conceitos ou este tribunal utiliza-os de forma aleatória, sem nenhum parâmetro, o que acabaria por resultar em decisões carregadas de subjetivismos.

Para tanto, foram coletados julgados do período de Janeiro de 2006 a Janeiro de 2016, que tenham apreciado matérias tidas como de planejamento tributário, para as quais

tenham invocado os conceitos de abuso de direito e boa-fé. A escolha da data como marco inicial, envolve as decisões proferidas nos últimos dez anos, abrangendo o CARF desde seu nascedouro, quando o recém-criado órgão sucedeu o antigo Conselho de Contribuintes.

Inicialmente, utilizou-se apenas o termo “boa-fé” como verbete para pesquisa no site deste tribunal, encontrando um total de 194 acórdãos proferidos pelo órgão, em que este termo esteve presente. Quando utilizado apenas o verbete “abuso de direito”, computou-se um total de 52 acórdãos proferidos neste interregno de tempo.

Em razão do fato do interesse deste trabalho concentrar-se nos critérios abuso de direito e boa-fé conjuntamente, optou-se por pesquisar os termos em conjunto, buscando acórdãos onde foram utilizados estes institutos em seus fundamentos, chegando, assim, a um total de cinco acórdãos:

<b>Nº do processo</b>	<b>Acórdãos CARF</b>	<b>Assunto</b>	<b>Órgão Julgador</b>
11070.722318/2011	1103-000.167	Reestruturação Societária	1ª câmara - 3ª turma ordinária
13161.720888/2011	1101-000.146	IRPJ e CSLL	1º câmara – 1º turma ordinária
10140.720867/2011	1202-001.176	Imposto sobre a renda de pessoa jurídica	2ª câmara - 2ª turma ordinária
13161.720888/2012	1102-000.106	Imposto sobre a renda de pessoa Jurídica	1ª câmara - 2ª turma ordinária
19515.005340/2009	1302-001.108	Recuperação Judicial	3º câmara – 2º turma ordinária.

Dos cinco acórdãos encontrados, o de N° 1302-001.108 foi descartado por tratar de tema diverso do planejamento tributário, não interessando a esta pesquisa, assim como o acórdão de N° 1101-000.146, que não foi utilizado por ter seu julgamento convertido em diligência.

Por achar que apenas três decisões seriam insuficientes para representar a problemática relatada na pesquisa, somado à pretensão de agregar um maior conteúdo ao trabalho, no lugar dos acórdãos descartados foram acrescentadas outras duas decisões, uma proferida pela turma especial de N° 2801-002.733 e outra pela terceira turma ordinária de N° 3403-002.854.

Estes dois julgados também foram retirados do site do CARF, do universo de decisões que aparecem quando se utiliza como ferramenta de busca os termos “abuso de direito” e “boa fé” em separado, surgindo um total de 52 acórdãos para o termo “abuso de direito” e 194 para o termo “boa-fé”.

As 52 decisões surgidas referentes ao termo “abuso de direito” tiveram sua ementa e decisão lidas, tendo sido, ao final, escolhido como representante o acórdão de nº 3403-002.854. A escolha deste se deu com base no conteúdo, haja vista o fato de que, ao trazer o julgamento de uma reestruturação societária, esta decisão trouxe à discussão a possibilidade de segregação de diferentes atividades econômicas em duas entidades, quando dela decorra economia tributária e tenha ocorrido previamente à ocorrência do fato gerador, levantando, assim, a possibilidade de conduta abusiva por parte do contribuinte, revelando-se, por isso, bastante interessante para o trabalho e para o enriquecimento da pesquisa.

Já com relação à utilização do verbete “boa-fé” como elemento de pesquisa, das 194 decisões encontradas, 50 tiveram sua ementa e decisão lidas, tendo sido escolhida como representante a decisão proferida pela turma especial de nº 2801-002.733, por fornecer robusto material para discussão, já que, até a publicação do novo regimento do órgão em 2015, no qual foram extintas, a competência destas turmas especiais era restrita ao julgamento de recursos nos processos em que estivessem envolvidos valores reduzidos. Além disso, tal decisão possui a particularidade de ter sido proferida pelo antigo Conselho de Contribuintes, já que é datada de 2006, antes do nascedouro do CARF, que só se deu em 2009.

Apesar de órgãos distintos, este fato não trará prejuízo à pesquisa, já que o CARF é resultado da unificação da estrutura administrativas do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes em um único órgão, mantendo a mesma natureza e finalidade dos Conselhos, de órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com a finalidade de julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. A unificação dos Conselhos em um único órgão—Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) – visou a proporcionar maior racionalidade administrativa, redução de custos operacionais e melhor aproveitamento e alocação dos recursos. ([www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br)).

Desta forma, apresentadas as devidas justificativas, as decisões escolhidas para a pesquisa foram as seguintes:

<b>Nº do Processo</b>	<b>Acórdãos CARF</b>	<b>Assunto</b>	<b>Órgão Julgador</b>
11070.722318/2011	1103-000.167	Reestruturação Societária	1ª câmara - 3ª turma ordinária
10140.720867/2011	1202-001.176	Imposto sobre a renda de pessoa jurídica	2ª câmara - 2ª turma ordinária
13161.720888/2012	1102-000.106	Imposto sobre a renda de pessoa Jurídica	1ª câmara - 2ª turma ordinária
16561720181/2012	3403-002.854	Reestruturação Societária	4ª câmara - 3ª turma ordinária
18471.001084/2006	2801-002.733	Imposto sobre a renda de pessoa física	1ª turma especial

Para a análise das decisões, optou-se por tecer algumas considerações, procurando estabelecer um paralelo entre as várias turmas julgadoras no que diz respeito ao aspecto do planejamento tributário, assim como aos institutos da elisão, evasão, abuso de direito e boa-fé. Para isso, foram transcritos trechos dos acórdãos, na intenção de tornar mais didática a tarefa e, assim, facilitar o entendimento.

Analisando os trechos reproduzidos, interessante notar que a figura do planejamento tributário surge, na totalidade das decisões, inclusive nas proferidas pelas instâncias inferiores, como algo lícito, caracterizando um direito do contribuinte, porém, em todos os textos, essa afirmação sempre vem acompanhada da ressalva de que não seria um direito absoluto, configurando abuso de direito quando feito apenas com a intenção de economizar tributos.

A questão da consideração econômica do negócio apresentado pelo sujeito passivo passa a ser, na verdade, o critério escolhido pelo CARF para barrar ou aprovar o ato ou negócio realizado pelo contribuinte. Na totalidade dos acórdãos analisados, o tribunal fez menção à necessidade de motivos extra tributários para se aprovar a operação.

Apesar de entender que estes motivos poderiam ser de outras espécies como familiar, sucessório, patrimonial, econômico, financeiro, empresarial, etc. a impressão que se tem ao se ler as decisões, é que, hoje, a principal intenção da fazenda é identificar a finalidade econômica do planejamento. Se o contribuinte explicar as razões econômicas de fazer determinada operação, o Fisco aceita.

Verifica-se, desse modo, que a interpretação da norma tributária é relegada a um segundo plano, haja vista que, antes da análise da legalidade do ato ou negócio realizado, questiona-se a presença do objetivo negocial explícito.

Abaixo, alguns trechos de decisões que ilustram tais considerações:

No acórdão N° 1103-000.167, de relatoria do conselheiro Marcos Shigueo Takata, houve, durante o processo, a interposição pela parte recorrente de um recurso voluntário junto ao CARF, de uma decisão em 1º instância da 1º turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal (DRJ) de Porto Alegre, que julgou improcedente uma impugnação contra um lançamento de ofício, alegando que:

A reestruturação societária que a recorrente participou foi feita de forma artificial, simulada e dolosa e que houve um planejamento tributário que, aparentemente, foi realizado sem ferir nenhuma norma legal, mas que traz em seu bojo a artificialidade e a simulação, devido ao fato de essa ter como único objetivo a redução do pagamento de tributos.

Dispôs ainda que: A economia tributária não é vista como ilícita, exceto quando essa é feita de forma “mascarada”, onde os atos e negócios praticados se baseiam em uma aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial. O direito ao planejamento tributário não pode ser absoluto, de modo a exigir com que haja compatibilidade entre a existência do direito e o modo como esse é exercido, sob pena de incorrer-se em abuso de direito. Os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previstos no artigo 3º da Constituição Federal, só poderão ser atingidos se forem preservados os recursos oriundos da tributação e que, para que isso ocorra, é necessário que os negócios praticados com o intuito de disfarçar o real objetivo da operação, que é a redução de tributos, sejam combatidos.

Fundamento semelhante foi utilizado pelo CARF, no acórdão N° 1202-001.176, de relatoria do conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, ao considerar improvido um recurso voluntário interposto pela recorrente contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação feita ao ato de lançamento, tendo a autoridade fiscal considerado o abuso de direito para efetuar o lançamento, desconsiderando o tratamento contábil dedicado às operações, por entender que estas foram idealizadas e realizadas com o exclusivo intuito de reduzir a tributação que incidiria sobre a venda do ativo imobilizado da recorrente, invocando a violação do artigo 187 do CC, o qual dispõe sobre abuso de direito, nos casos em que o ato praticado excede os limites impostos pela finalidade econômica social daquele que cometeu o ato:

O ato ou conjunto de atos praticados com abuso de direito, assim entendido o exercício de direito que manifestamente excede os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, é inoponível ao Fisco. A jurisprudência desse conselho já se manifestou em outras oportunidades favoravelmente a utilização do instituto abuso do direito para desconstituir negócios jurídicos formalmente legítimos, mas que formalizados em detrimento da legislação tributária.

[...]

Assim, se, de um lado, há que se reconhecer o direito do agente em planejar seu negócio de modo economicamente mais vantajoso, utilizando-se de formas jurídicas alternativas e legais para atingir o mesmo fim, não é aceitável o abuso de direito para lograr o mesmo fim. Aquele que pratica determinado ato jurídico com a finalidade única e exclusiva de fugir ao tributo, esta abusando das formas jurídicas. O limite fundamental que se impõe ao contribuinte quando planeja a sua economia tributária é o da validade e o da consciência dos atos jurídicos que pretende praticar [...]

Assim o Fisco deve exigir o tributo que deixou de ser recolhido, de acordo com os termos constantes no auto de infração. É possível desconsiderar, para fins fiscais, operações realizadas de acordo com a legislação, e, portanto, lícitas, tendo em vista o fato de que estas operações foram na verdade celebradas com o intuito primordial de reduzir a carga tributária incidente sobre a operação que naturalmente deveria ocorrer.

[...]

É necessária a existência de uma finalidade comercial para o ato praticado, não podendo subsumir-se no mero exercício de imaginação destinado a reduzir ou eliminar impostos que, de outra forma, seriam devidos. Na realidade, o procedimento foi articulado a partir de um planejamento tributário, o qual foi construído com abuso da norma de direito, operação pela qual as empresas transacionam os bens que pretendiam, porém, deixaram de oferecer à tributação o resultado devido. Assim o Fisco deve exigir o tributo que deixou de ser recolhido, de acordo com o termo constante no auto de infração.

Nesta mesma linha foi o entendimento da 2ª turma ordinária do CARF que, julgando no processo administrativo recurso voluntário, resultando no acórdão N° 1102-000.106 de relatoria de Antonio Carlos Guidoni Filho, dispôs que:

A interpretação da norma tributária, até para a segurança do contribuinte, deve ser primordialmente jurídica, mas a consideração econômica não pode ser abandonada. Assim, uma relação jurídica sem qualquer finalidade econômica, digo, cuja única finalidade seja a economia tributária, não pode ser considerada um comportamento lícito. Seria aceita como lícita a economia fiscal quando decorrente de negócio que, além de evitar o imposto, tivesse um objetivo comercial explícito.

Outro aspecto observado durante a pesquisa é que, na falta de disposição legal que fundamente as decisões, este tribunal administrativo, em todas as turmas analisadas, utilizou-se de princípios, relativizando uns em detrimento de outros, a depender dos interesses em questão. Apesar da súmula do CARF de n° 02, que diz não ser este tribunal competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, aparecer em diversas decisões, o CARF utiliza-se com bastante frequência de princípios para aferir a real capacidade contributiva, cobrar tributo e aplicar penalidade.

Esse tipo de prática por parte da administração pode dar margem a abusos, já que, em nome da obediência a algum princípio, poderão ser violados outros de igual importância, maculando, assim, a ordem jurídica. A depender do lado em que se esteja, muda-se o foco e os argumentos para justificar o respectivo ponto de vista.

Exemplo disso é a decisão proferida no acórdão de n° 3403-002.854, cujo relator foi o conselheiro Alexandre Kern, para quem o tribunal decide por unanimidade a improcedência

de um recurso de ofício. A acusação fiscal é de existência, por parte da empresa, de um planejamento tributário abusivo, caracterizado pela redução artificial das receitas na porção industrial e conseqüentemente das bases de cálculo da COFINS e do PIS. A fiscalizada teria praticado preços de venda junto à sua controladora, com valores considerados inoponíveis ao Fisco. No recurso, dentre outros argumentos, o contribuinte insiste na licitude de cada uma das operações. No voto, o relator dispõe:

Como meus pares já o sabem, alinho-me entre aqueles que entendem que a mera regularidade formal dos atos praticados, ou mesmo bandeiras principiológicas como a da autonomia da vontade, do direito de propriedade etc. não mais encontram amparo no ordenamento jurídico inaugurado pela Constituição da República Federativa do Brasil. Com efeito, conceitos como “licitude de cada uma das operações” e “autonomia da vontade” vem sendo relativizados, quando em contraposição a princípios constitucionais, tais como o da isonomia, da capacidade contributiva e do interesse público.

E ainda se utilizando de trechos da obra de Marco Aurélio Greco, que bem retrata a moderna concepção de planejamento tributário pós 1988:

A análise da temática do planejamento fiscal deverá agregar, ao lado dos valores propriedade e segurança, também os valores igualdade, solidariedade e justiça, vista essa não apenas como justiça formal, mas também substancial. .

[...]

Cumpra analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas aceitáveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça. Embora reconheça que o contribuinte tem o direito de organizar sua vida, sou imediatamente conduzido à conclusão de que um direito absoluto e incontestável no seu exercício é figura que repugna à experiência moderna de convívio em sociedade, fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado.

[...]

Nesse contexto é que vejo a inserção da temática do abuso do direito de auto-organização no âmbito tributário. Ou seja, a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal (GRECO, 2011).

Outra questão que surge recorrente nos processos e decisões do CARF diz respeito ao fato de, frequentemente, o abuso de direito aparecer associado à figura da simulação. Nos casos analisados, verificou-se que é comum a autoridade administrativa, ao lavrar o auto de infração, autuar o contribuinte, alegando simulação, juntamente com o abuso de direito, simplesmente pelo fato de o ato ou negócio ter como único objetivo a redução do pagamento de tributos.

É o que resta evidente na transcrição de um trecho do acórdão nº 1103-000.167, relator Marcos Shiguelo Takata, o qual o tribunal faz menção à atitude da autoridade fiscal:

Aduziu a autoridade fiscal que a reestruturação societária em que a recorrente participou foi feita de forma artificial, simulada e dolosa, e que houve um planejamento tributário que, aparentemente, foi realizado sem ferir nenhuma norma legal, mas que traz em seu bojo a artificialidade e a simulação, devido ao fato de essa ter como único objetivo a redução do pagamento de tributos.

Como também no acórdão nº 1102-000.106, relator Antonio Carlos Guidoni Filho:

Não existe uma “presunção” de infração, o que se encontrou aqui foi a simulação de um negócio jurídico, a partir da ausência de propósito negocial em uma alegada venda sobre o qual não conseguiu o contribuinte comprovar a efetividade. A finalidade única foi, então, a economia do imposto. Não há que se imaginar que tudo deu-se sem intenção e planejamento dos agentes (dolo) e que essa intenção não envolvia a redução de carga tributária sobre os valores envolvidos.

Sabe-se que a lei tributária estabelece a competência da autoridade administrativa para proceder ao lançamento de ofício quando constatar e comprovar que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação, de acordo com o artigo 149, VII do CTN. A Lei nº 9.430/1996 ainda previu a possibilidade de imposição da penalidade agravada de 150%, com multa de ofício a ser aplicada no caso de apuração de infrações à lei tributária em que fique comprovado o evidente intuito de fraude. A simulação, assim como a dissimulação, encontra-se, também, tipificadas no Código Civil em seu artigo 167.

Porém, não se pode esquecer que a simulação nunca é inocente, nela sempre intervém o dolo, o que a torna sempre um procedimento fraudulento. Por isso, não se pode tratar o abuso de direito e a simulação como sendo a mesma coisa, apesar de o abuso de direito, assim como a simulação, também aparecer tipificado no código civil, no seu artigo 187, dispondo que “também comete ato ilícito o titular de direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico e social, pela boa-fé ou pelos bons costumes” (BRASIL, 2002).

A simulação é hipótese própria e independe de ilícito tributário. Da mesma forma, a inexistência de simulação não desnatura a constatação do abuso de direito revelado pelo conjunto de circunstâncias fáticas (indícios) apontadas pela autoridade lançadora.

Este trecho é do acórdão Nº 2801-002.733, proferido pela turma especial, ao julgar parcialmente procedente um recurso voluntário, fruto de uma autuação fiscal em relação ao imposto sobre a renda, tendo o relator Marcelo Vasconcelos de Almeida bem definido essa diferença entre os dois institutos:

Entendo que não se trata de simulação, pois não houve, ou pelo menos não restou comprovada, a intenção de lesar o Fisco, mas sim de diminuir a carga tributária a ser suportada pelo recorrente, mediante a utilização da figura do abuso do direito. A distinção entre a simulação e o abuso de direito corresponde à fronteira que separa a mentira da verdade. Na simulação há divergência entre a vontade real e a vontade declarada, e daí o seu caráter mentiroso. No abuso de direito os negócios jurídicos celebrados são queridos pelas partes, funcionando, no entanto, como condição para alcançar um fim ulterior.

Da mesma maneira, não se pode perder de vista a necessidade de fundamentação e motivação dos atos, devendo a autoridade fiscal, ao lavrar o auto de infração, provar o dolo por parte do sujeito passivo, para que, assim, possa enquadrar o ato ou negócio como simulado e fraudulento, aplicando a multa de ofício. Caso contrário, incorrerá em abuso. Neste sentido dispõe, ainda, esta mesma decisão:

A jurisprudência pátria e dominante, inclusive administrativa, é no sentido de que não se pode presumir a fraude e não se pode lavrar auto de infração com base em mera presunção. As fundamentações do auto de infração e da decisão atacada estão repletas de suposições, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico. Ainda que os auditores fiscais possam avaliar eventuais simulações, verifica-se que essa atribuição não é ilimitada, de modo a possibilitar a verificação de aspectos jurídicos e pressupostos de validade do contrato. É necessário um conjunto probatório concreto que possibilite a condenação do fiscalizado.

Já no que diz respeito, mais especificamente, ao abuso de direito, figura objeto de interesse deste trabalho, verificou-se que, dos cinco acórdãos analisados, quatro deles, ao mencionar este instituto, fez referência ao abuso de direito remetendo-se ao Código Civil, em seu artigo 187, caracterizando-o como ato ilícito e reafirmando a sua aplicação ao Direito Tributário, ainda que não exista uma lei regulando os respectivos efeitos fiscais, como se demonstra a seguir. Dito de outra forma, a ilicitude do abuso de direito estaria explicitamente positivada no artigo 187 do CC e projetaria influência sobre a interpretação do abuso do direito no CTN.

No acórdão nº 1202-001.176, o voto do conselheiro relator Orlando José Gonçalves Bueno vem confirmar essa afirmação:

Cumprе salientar que a figura do Abuso de Direito encontra-se positivada na parte geral do Código Civil, e, portanto, sua aplicação como parâmetro da aplicação da lei tributária, como realizado pela autoridade administrativa, observa a disposição do artigo 109 do referido código, o qual prescreve que os ‘princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários’.

[...]

Uma vez exercida pelo contribuinte um direito aparentemente legítimo, mas, tendo sido este direito levado a efeito, pelas circunstâncias fáticas e relevantes do caso, com o intuito por si ou majoritariamente de somente reduzir ou afastar a incidência tributária prevista em lei, é cabível tal entendimento de que o contribuinte agiu com evidente abuso de direito, e, portanto, deverá ser aplicada no caso concreto a legislação “desvirtuada” pela prática abusiva. Não há que se falar em violação da legislação tributária nos casos em que o instituto em questão é utilizado para fundamentar a aplicação da norma individual e concreta pela autoridade fiscal.

Ainda sobre o uso do abuso de direito em relação ao direito tributário, o tribunal, neste mesmo acórdão, mais uma vez, fundamenta a decisão, utilizando-se dos ensinamentos de Marco Aurélio Greco (2011, p. 420) e transcrevendo-os:

As categorias do abuso de direito e da fraude à lei são aplicáveis ao Direito Tributário independente de lei expressa que as preveja. De um lado, porque não interferem com a legalidade e a tipicidade, posto que situadas no plano dos fatos e não das normas; de outro lado, porque são categorias gerais do Direito. O abuso é corolário do uso regular do direito, pois há décadas já se afastou a visão individualista de que um direito comporta qualquer tipo de uso, inclusive o excessivo ou que disfarça seu perfil objetivo.

Interessante notar que estas palavras, extraídas da mesma doutrina, também serviram de fundamento ao voto do relator, o conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, em outro acórdão, o de Nº 2801-002.733, como se demonstra a seguir:

Nesse contexto, o abuso de direito é aplicável à seara tributária independentemente de lei expressa que o preveja. De um lado, porque não interfere com a legalidade e a tipicidade, posto que situado no plano dos fatos e não da norma. De outro lado, porque o abuso é corolário do uso regular do direito, pois há tempo já se afastou a visão individualista de que um direito comporta qualquer tipo de uso, inclusive o excessivo ou que distorça o seu perfil objetivo.

E, utilizando-se também da doutrina de Hermes Marcelo Huck, dispõe:

Muito embora não haja no Brasil, a exemplo de outros países, uma espécie de norma geral tributária permitindo a desconsideração do ato jurídico julgado abusivo e a tributação do resultado econômico alcançado pelo agente, não se pode negar que o planejamento tributário, quando estruturado por uma construção elisiva, mas sem qualquer finalidade essencial senão a da economia fiscal pode ser taxado como forma de abuso de direito, sujeitando-se à desconsideração para efeitos fiscais (HUCK, 1997).

Porém, diferenciando-se um pouco dos demais, nota-se que, no acórdão de Nº 2801-002.733, proferido pela turma especial, a figura do abuso de direito aparece como um gênero, não sendo caracterizado como um ato ilícito com fundamento no artigo 187 do Código Civil. Aqui o abuso aparece no sentido de um direito utilizado em excesso pelo seu titular, não estando caracterizado, apenas, pela prática de um ato ou negócio de maneira isolada, somente em razão do negócio não apresentar um propósito extra tributário, mas, sim, a partir da análise de uma série de atos ao longo do processo, que, quando avaliados, poderão caracterizar o abuso.

Outra questão que distingue este acórdão dos demais é o fato de este orientar para a necessidade de se fundamentar a acusação de abuso, devendo a autoridade demonstrar, de forma clara e convincente, os fatos que caracterizaram o ato abusivo.

Diferente das demais decisões, aqui o abuso de direito não aparece apenas como uma consequência da falta de motivação extra tributária, mas sim, como um verdadeiro critério a ser analisado, como resta demonstrando a seguir no voto do relator Marcelo Vasconcelos de Almeida neste acórdão de nº 2801-002.733:

A verificação do abuso se dá, nessa hipótese, em função da realidade concreta, mediante análise das circunstâncias fáticas. Nessa vertente, o abuso de direito é figura voltada às qualidades que cercam determinados fatos, atos ou condutas realizadas, que lhe dão certa conformação à vista das previsões legais. Afirmar que houve abuso não significa ampliar ou modificar o sentido e o alcance da lei tributária. Significa, apenas, identificar, nos fatos ocorridos, a hipótese legal, neutralizando o “excesso” ou afastando a “cobertura” que se pretendeu utilizar, para tentar escapar da incidência tributária.

[...]

Observo, no entanto, que para que o Fisco se valha da figura do abuso de direito e declare a ineficácia dos atos e negócios jurídicos celebrados pelo contribuinte, com o objetivo de buscar os efeitos tributários decorrentes dessa declaração, é necessário que a autoridade fiscal, na motivação do ato de lançamento, aponte de forma clara e convincente os fatos que caracterizaram o abuso. O abuso de direito normalmente não é caracterizado pela prática de um ato ou negócio jurídico isoladamente, mas sim por uma pluralidade de atos ou negócios em sequência lógica e cronológica ao efeito pretendido.

Já quanto ao aspecto referente à boa-fé, instituto bastante mencionado neste trabalho, surpreendeu o fato de que, na quase totalidade dos acórdãos, não houve referência a este instituto como um critério a ser analisado para que se pudesse classificar o planejamento tributário do contribuinte como abusivo. Ou seja, para que o planejamento tributário fosse recusado e caracterizado o abuso de direito, não se analisou o fato de o contribuinte estar ou não, no momento de realizar a operação, de boa-fé. Isso pouco fez diferença no resultado final, pois o que realmente parecia importar era se o ato ou negócio possuía outra finalidade que não a economia de tributo.

Apenas na decisão de nº 2801-002.733 proferida pela turma especial, julgando parcialmente procedente um recurso voluntário, é que a boa-fé foi mencionada como um vetor interpretativo dos negócios jurídicos, como se demonstra a seguir:

A figura do abuso de direito ganhou maior importância, no Brasil, com o código Civil de 2002. O artigo 112 prevê que nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem; o artigo 113 inseriu a boa-fé como vetor interpretativo dos negócios jurídicos.

Merecem atenção, também, os artigos 421 e 422 do mesmo código, que, respectivamente, condicionou a liberdade contratual à função social do contrato e elegeu a probidade e a boa-fé.

Com isso, verifica-se que, apesar de a boa-fé aparecer com frequência nas decisões do CARF, prova disso é que 194 acórdãos são encontrados quando se menciona apenas o nome “boa-fé” como termo de pesquisa. Percebe-se que o fato de o contribuinte estar ou não de boa-fé não é levado em conta pela administração quando se entende que o planejamento tributário do contribuinte é abusivo, como se acreditava ao se iniciar esta pesquisa.

Deste modo, pode-se dizer que, na amostra estudada, a boa-fé não foi utilizada como critério para que fosse caracterizado o abuso de direito. Este restou caracterizado, apenas, pelo fato de os negócios realizados não possuírem um propósito negocial, ou seja, uma razão para

sua realização, que não fosse a economia de tributo, restando claro que, apesar de mencionar outros institutos em suas decisões, como abuso de direito, abuso de formas, boa-fé etc., a razão negocial é, hoje, o verdadeiro critério utilizado pelo CARF para aprovar ou barrar o planejamento tributário elaborado pelo contribuinte.

As legislações estrangeiras relatadas nesta pesquisa, apesar de também considerarem a existência de abuso quando o único motivo do ato ou negócio for obter vantagem fiscal e de também manejarem figuras jurídicas, como abuso de formas, abuso de direito, fraude à lei, ou seja, critérios já existentes no Direito Civil. Nestes ordenamentos, ao contrário do Brasil, tais critérios são transportados para a seara tributária por meio de lei, utilizando parâmetros mais objetivos para sua aplicação. Isto se deve ao fato de estes conceitos serem dotados de vagueza, indeterminação, o que acaba por caracterizar um tênue limiar de distinção entre eles, favorecendo subjetivismos, dando margem a um verdadeiro ativismo administrativo, propiciando a invasão e violação dos direitos dos particulares.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A sociedade caminha mais rápido que o Direito. Tomando por base essa conhecida frase, tão comumente utilizada no mundo acadêmico e na realidade forense, têm início as considerações finais deste trabalho.

As constantes mudanças assistidas e vivenciadas a todo instante, reflexo de uma sociedade moderna e cada vez mais complexa, dão pistas sobre a necessidade do Direito de também acompanhar as transformações sociais, trazendo um desafio, não somente para os que criam ou aplicam a ciência jurídica, mas para toda a sociedade, na medida em que o surgimento de uma multiplicidade de relações se traduz em uma gama de práticas sociais e, com elas, o nascimento de inúmeros conflitos.

Mais especificamente na seara do Direito Tributário, ramo de interesse desta pesquisa, questões sobre transparência fiscal e cooperação internacional reforçam a ideia do surgimento de um novo paradigma para a fiscalidade. A ideia de um Fisco Global remonta a um novo modelo de fiscalização, na tentativa de as atividades dos contribuintes serem controladas. A complexidade dos negócios, o crescente aumento da economia digital e a tentativa de combate à fraude fiscal internacional têm forçado os países a fortalecerem suas relações, por meio de assistência mútua e troca de informações.

Dentre os assuntos que mais têm destaque, fruto desse novo paradigma fiscal, está o planejamento tributário, tema recorrente e palco de inúmeros debates. Isto porque, ao longo dos anos, mais notadamente a partir do ano 2000, observou-se uma clara mudança de entendimento na forma de aceitação pelo Fisco dos planejamentos tributários apresentados pelo contribuinte. A liberdade de planejamento, que antes gozava de ampla autonomia e era até estimulada, hoje não mais é admitida como valor absoluto.

Diante da dinâmica de um mundo cada vez mais globalizado, um dos grandes desafios para a Administração Tributária, para os órgãos julgadores e para os próprios contribuintes talvez seja saber quando um ato, operação ou negócio é um planejamento tributário que deve ser acolhido ou quando este ultrapassa o tênue limiar do lícito, configurando um ato abusivo, ainda quando não houver qualquer violação de lei, nem seja aplicada infração expressamente prevista em lei.

A impossibilidade de o ordenamento jurídico prever todas as hipóteses de casos concretos que possam vir a ocorrer tem levado a uma clara mudança na forma de se encarar a legalidade, ocorrendo uma verdadeira flexibilização quanto aos seus limites. A tributação moderna, inserida nessa realidade econômica e social complexa e em rápida mutação, vem

necessitando, cada vez mais, recorrer a conceitos indeterminados, cláusulas gerais e tipos abertos na resolução dos conflitos.

Exemplo disso é a utilização do princípio da boa-fé pelos tribunais administrativos tributários, ainda que não esteja inserido em nenhuma cláusula geral específica. A boa-fé como princípio geral do direito vem norteando a relação Fisco e contribuinte, criando deveres e direitos para ambas as partes envolvidas, possibilitando que o princípio seja utilizado pela administração tributária como forma de controlar as condutas dos administrados, aplicando-o tanto ao exercício de direitos, quanto ao cumprimento de deveres.

Esta pesquisa ocupou-se em saber se a administração fazendária, em especial o CARF, segunda instância no julgamento de litígios tributários no âmbito federal, vem utilizando a boa-fé como um critério a se avaliar quando decide reprovar o planejamento tributário do sujeito passivo, por considerar que este agiu com abuso de direito, enquadrando-o, assim, como tendo praticado um ato ilícito, na forma do artigo 187 do Código Civil.

Isto decorre do fato de que uma das funções da boa-fé no ordenamento jurídico pátrio é a de controlar as manifestações de vontade, limitando o exercício de direitos que daí decorra. Qualquer manifestação de vontade que gerar algum efeito jurídico, para ser considerada válida, deve estar em consonância com o princípio da boa-fé objetiva.

A boa-fé funcionaria como um dos principais critérios para a identificação do abuso de direito nas relações contratuais e obrigacionais. O exercício de um direito será abusivo quando se verificar que este contraria a boa-fé objetiva.

Em razão do elevado grau de subjetividade e de discricionariedade que norteia esse princípio, faz com que seja grande a importância de se saber, na prática, como tal critério estaria sendo medido na esfera administrativa tributária, evitando que se dê espaço para convicções pessoais, ideológicas, prejudicando a necessária imparcialidade que a relação Fisco-Contribuinte requer.

Na tentativa de verificar as hipóteses levantadas por este trabalho, recorreu-se à análise de cinco acórdãos proferidos pelo CARF, conforme já detalhado em capítulo próprio. Antes que se passe ao relato das considerações obtidas, necessário se faz revelar as dificuldades encontradas ao longo do percurso, servindo estas como informações para futuras pesquisas no mesmo órgão.

Inicialmente, o que chamou mais atenção foi o fato de perceber que o site do CARF não contempla a integralidade dos acórdãos proferidos pelo órgão, apesar de esta já ser a nova página lançada em junho de 2015, prometendo-se publicar de forma mais acessível todos os acórdãos, súmulas, pautas de julgamento e link para acompanhamento processual.

Além disso, quando utilizados os verbetes como termo de busca das decisões, percebeu-se que só o fato de mudar a ordem ou utilizar ou não o acento, já modifica o resultado final no que diz respeito à quantidade de acórdãos encontrados. Exemplo disso é que, quando utilizados os termos “abuso de direito” e “boa-fé” nesta ordem, o site contempla cinco decisões; invertendo os termos, aparecem somente três.

Outro exemplo foi a utilização dos termos “planejamento tributário e boa Fe” (sem acento) e os mesmos termos com a devida acentuação. No primeiro caso, o site localizou quatro acórdãos e, no segundo caso, nenhum.

Ao considerar este fato, é como se o órgão em questão não soubesse informar os resultados de seu próprio desempenho, refletindo, assim, um amadorismo, inconcebível para um órgão de tal magnitude e importância. A falta de transparência não se coaduna com o princípio da publicidade, só servindo para fomentar a sensação de insegurança jurídica, deixando margem a um questionamento sobre a eficiência de sua atividade.

No entanto, mesmo diante de algumas limitações impostas à pesquisa, foi possível, pela análise das decisões, tecer algumas observações consideradas pertinentes no sentido de melhor entender sobre os limites de atuação do Fisco e dos contribuintes nas questões relativas ao planejamento tributário.

Inicialmente, cabe observar que, em todas as decisões, o ato de organizar um planejamento tributário foi tido como sendo direito do contribuinte. Mas, na prática, o que se observou foi uma clara limitação à liberdade e à autonomia do sujeito passivo em poder planejar seus negócios, ainda que, para isso, não precisasse violar qualquer dispositivo legal.

É tênue o limiar entre os comportamentos considerados lícitos e os considerados ilícitos nas questões relativas ao planejamento tributário, refletindo na falta de critérios objetivos que possam tipificar a conduta, o que pode acabar levando a equívocos na interpretação e na aplicação da norma.

Nas decisões adotadas, verificou-se que, em mais de uma situação, a autoridade fiscal, ao lavrar o auto de infração, já realiza o lançamento de ofício com fundamento no artigo 149, VII do CTN, aplicando multa qualificada de 150%, ainda que o caso específico não envolva propriamente dolo, fraude ou simulação, às vezes, com base apenas em presunção.

Ao se adotar esse tipo de postura, uma mesma conduta acaba sendo tipificada pela autoridade fiscal de uma forma. No entanto, à medida que o mesmo processo administrativo vai avançando nas instâncias superiores, a autoridade julgadora interpreta ter havido uma infração diferente, o que acaba alterando os motivos e fundamentos da atuação, tendo o

sujeito passivo que se desdobrar na tentativa de se defender de cada uma das autuações, para não ser prejudicado no seu direito ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal.

Já no que diz respeito ao instituto do abuso de direito, ainda que originário do Direito Civil, percebe-se que hoje se encontra pacificada a sua utilização no Direito Tributário, ainda que falte lei expressa nesse sentido. A justificativa utilizada pelo CARF, em consonância com específica doutrina, é que este instituto não estaria em confronto com a legalidade, já que, por estar enquadrado como categoria geral de direito, não se situaria no plano das normas e sim dos fatos.

Na quase totalidade dos julgados, os atos do contribuinte considerados abusivos, por objetivar economia tributária, foram enquadrados na forma do artigo 187 do Código Civil e, portanto, atos ilícitos, podendo, por isso, ser desconsiderados. Em apenas um julgado, o proferido pela turma especial, órgão hoje extinto e que julgava causas de valores reduzidos, houve uma preocupação em simplesmente não enquadrar o ato como ilícito, havendo um cuidado maior na análise dos fatos, inclusive, com a exigência de maior fundamentação por parte da autoridade fiscal a respeito da acusação de abuso.

Do mesmo modo, este foi o único julgado que mencionou a boa-fé como um critério a ser avaliado na interpretação do negócio jurídico realizado pelo contribuinte. Ao contrário do que supôs no início da pesquisa, apesar do CARF, por meio de seus julgadores, dispor repetidas vezes nos julgados, quem comete abuso de direito é aquele que excede os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes – a medida da boa-fé não aparece sequer mencionada nas decisões.

Dito de outro modo, quando um ato ou negócio, fruto de um planejamento tributário apresentado pelo contribuinte for caracterizado pelo CARF como sendo abusivo e, portanto, rejeitado, o fato de o contribuinte estar de boa-fé quando da elaboração e apresentação deste não vai impedir que seu ato seja caracterizado como ilícito, sendo desconsiderado e imposta a ele uma penalidade.

Parece que, para as autoridades julgadoras do CARF, o único critério que realmente é analisado é o fato de o negócio ter motivos outros que não seja a economia de tributos. Se o contribuinte conseguir demonstrar isso, seu planejamento será aceito.

A questão que agora surge pertinente e que serve como reflexão é indagar se o posicionamento mais favorável ao contribuinte, no julgamento proferido pela turma especial, só assim ocorreu, porque ainda foi sob a égide do antigo conselho de contribuintes, referindo-se à causa de pequeno valor, ou seria o fato de que, com o surgimento do CARF, as chances de vitória dos contribuintes teriam sido substancialmente reduzidas?

Interessante notar ainda que, na tentativa de justificar as autuações, as autoridades fiscais e julgadoras, em todas as instâncias, passam a se utilizar de uma gama variada de princípios, demonstrando um claro distanciamento da legalidade tributária, o que se revela um quadro preocupante, já que é ditame da segurança jurídica que a natural evolução jurisprudencial encontre na lei suas balizas.

Evidente que, quando se coloca a importância de se respeitara legalidade, não se está a defender um planejamento tributário que contemple a aplicação do Direito apenas como sendo um processo lógico de subsunção do fato à norma. A própria construção do comando normativo em direito tributário poderá passar pela delimitação do conteúdo ou alcance de uma expressão vaga ou ambígua utilizada pelo legislador, não se resumindo a atividade interpretativa à leitura do dispositivo constitucional. “A denominada estrita legalidade não é sinônimo de interpretação literal” (GRASSI, 2000, p. 173).

Como já dito, a sociedade moderna exige que o Direito também se atualize. Sabe-se que o sujeito passivo, na tentativa de reduzir seus encargos tributários, comumente, faz uso de complexos planejamentos fiscais, utilizando-se, para isso, artifícios muitas vezes fraudulentos. O Fisco, por sua vez, tem se utilizado do aperfeiçoamento da máquina fiscal e dos avanços tecnológicos para tentar coibir a sonegação e cada vez mais aumentar a arrecadação.

Aumentar a arrecadação, inclusive, tem sido claramente o objetivo estatal, objetivo este que, repassado ao executivo, faz com que os julgadores acabem por convalidar essa necessidade, afastando-se dos parâmetros legais, em prol de uma justiça tributária feita por conta própria, fomentando um círculo vicioso de sonegação-aumento da fiscalização, que só traz mais insegurança, aumentando a tensão na relação Fisco-contribuinte.

A falta de critérios claros, objetivos e transparentes para julgar planejamentos tributários, hoje, no Brasil, é fato conhecido. Atira-se para todos os lados, predominando uma desconfiança generalizada, e o contribuinte fica a ver seu direito de planejar e organizar seus negócios nos moldes de uma roleta russa, lançando-se a sorte, pouco se sabendo sobre qual será o desfecho final. Vive-se um cenário econômico e político de incertezas, onde se acumulam mais perguntas do que respostas. O CARF, em sua importância como tribunal administrativo, vivencia um desses momentos em que talvez se precise ir até quase a morte, para poder daí renascer e tentar reconquistar a confiança e a credibilidade perdidas.

As mudanças no regimento interno do órgão, aprovadas em 2015, prometem modificações estruturais significativas. Porém, a mudança mais urgente, a de mentalidade, nenhum regimento será capaz de implantar. Essa só o tempo dirá. Resta-nos esperar, torcer e – por que não? – rezar.

## REFERÊNCIAS

- ACEBO, F. Gomez. La buena y la mala fé em la teoria general Del derecho privado: Su encuadramiento em la teoria general Del derecho y su eficacia em el código civil. **Revista de derecho privado**. Tomo XXXVI. Madrid, 2000.
- ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fábio Luiz. **Garantias dos contribuintes no sistema tributário**: Homenagem a Diogo Leite de Campos. São Paulo: Saraiva, 2013.
- AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva 2014.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- \_\_\_\_\_. **República e constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- AZEVEDO, Antonio Junqueira. **Negócio jurídico**: existência, validade e eficácia. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- BACELLAR, Romeu Felipe. Princípios de direito administrativo e tributação: fronteiras implicações. Justiça Tributária. **1º Congresso internacional de direito tributário**. IBET, 2010.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamento, 2002.
- BOSSA, Gisele Barra. **MP 685 burocratiza ainda mais a gestão tributária das empresas**. Disponível em: <<http://www.amcham.com.br/impactos-legislativos-e-juridicos>> Acesso em: 03 jan. 2016.
- BOSSA, Gisele Barra; HIRATA, Dalton Yoshio. **Estamos preparados para os novos desafios do direito tributário?** Conjur, set. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-set-18/estamos-preparados-novos-desafios-direito-tributario>> Acesso em jan 2016.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 03 jan. 2016.
- \_\_\_\_\_. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm)>. Acesso em: 08 jan. 2016.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 09 jan. 2016.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 30-G de 29 de dezembro de 2000**. Disponível em: <[http://info.portal.dasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/LGT/RA/lgt\\_001-059ra.htm#ra38](http://info.portal.dasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/LGT/RA/lgt_001-059ra.htm#ra38)>. Acesso em: 29 dez. 2015.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 19 dez. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9784.htm)>. Acesso em: 12 dez. 2015.

**Câmara Aprova MP 685 e retira obrigação de informar planejamento fiscal.** Disponível em: <<http://consultor-juridico.jusbrasil.com.br/noticias>> Acesso em: 04 jan. 2016.

**Câmara Aprova MP que permite negociações de dívidas tributárias.** Disponível em: <<http://agenciabrasil.etc.com.br/politica/noticia/2015-11>> Acesso em: 03 jan. 2016.

CAMPOS, Diogo Leite de. Boa fé em direito tributário *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTRO, Paulo Rabello de; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (Coord.). **O direito tributário no Brasil**: reflexão sobre o sistema tributário realizada por juristas e economistas. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

CAMPOS, Hélio Silvio Ourém. **O poder da lei versus a lei do poder**: a relativização da lei tributária. Brasília: Centro de Estudos Jurídicos, 2011.

CARPENA, Heloisa. Abuso do direito no código de 2002. Relativização de direito na ótica civil-constitucional. *In*: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). **A parte geral do novo código civil**: estudos na perspectiva civil-constitucional. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva 2014.

\_\_\_\_\_. **Derivação e positivação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2012.

CÁSAS, José Osvaldo. Estúdio preliminar sobre los aspectos introductorios al princípio de reserva de ley em matéria tributária. *In*: BELSUNCE, Horácio A. Garcíá (Coord.). **Estudios de derecho constitucional tributário**. Buenos Aires: Depalma, 1994.

\_\_\_\_\_. **Justiça Tributária**: Congresso Internacional de Direito Tributário. Vitória: Max Limonad, 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2005.

**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. Disponível em: <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>> . Acesso em: 02 jan. 2016.

CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha e Menezes. **Da boa fé no direito civil**. Coimbra: Almedina, 2013.

COSTA, Judith Martins. **A boa fé no direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de derecho tributário**. Buenos Aires: Depalma, 1992.

DANTAS, San Tiago. **Evolução contemporânea do direito contratual**. São Paulo: Forense, 2001.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Princípios de direito financeiro e tributário**: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

DIDIER JÚNIOR, Fredie; EHRHARDT JÚNIOR, Marcos. **Revisitando a teoria do fato jurídico**: homenagem a Marcos Bernardes de Mello. São Paulo: Saraiva, 2010.

DÓRIA, Sampaio. **Evasão e elisão fiscal, elementos de direito tributário**. Coordenador Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

DUARTE, Ronnie Preuss. **Boa fé, abuso de direito e o novo código civil brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

FANTOZZI, Augusto. L'esperienza Italiana. In: DI PIETRO, Adriano. **L'elusione Fiscale Nell'esperienza Europea**. Milano: Giuffrè, 2005.

FELIPPE, Donaldo José. **Dicionário jurídico de bolso**. 20. ed. atualizado por Alencar Frederico. São Paulo: Saraiva, 2010.

FERRAZ, Sergio; DALLARI, Adilson. **Processo administrativo**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

FREIRE, Elias Sampaio; QUEIROZ, Mary Elbe (Coord.). **Grandes questões em discussão no CARF**. São Paulo: Focofiscal, 2014.

GADEA, Sanz Eduardo. **Medidas antielusión fiscal**. 2005. Disponível em: <<http://www.minhac.es/ief/Publicaciones/Documentos/Doc-22-01.PDF>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: contratos**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

GARCIA, Wander. **Manual completo de direito civil**. São Paulo: Foco Jurídico, 2014.

GOUVEIA, Lúcio Grassi de. **Interpretação criativa e realização do direito**. Recife: Bagaço, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

\_\_\_\_\_. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário técnico jurídico**. São Paulo: Rideel, 2010.

GUIMARÃES, Vasco Branco. Elisão fiscal no ordenamento jurídico interno: a experiência portuguesa. In: **Seminário Internacional Sobre Elisão Fiscal**, realizado pela Escola de Administração Fazendária - ESAF, no período de 6 a 8 de agosto de 2002, Brasília: ESAF, 2002.

HOUAISS, Antônio. **Novo dicionário da língua portuguesa**. São Paulo: Objetiva, 2013.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997.

ITÁLIA. **Decreto nº 600, de 29 set. 1973**. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/affichcodearticle.dodarticle>>. Acesso em: 21 dez. 2015.

LOTUFO, Renan. **Código civil comentado: parte geral**. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 1.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2010.

\_\_\_\_\_. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2014.

MARQUES, Cláudia Lima. **Contratos no código de defesa do consumidor**. 7. ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. **Tratado de direito tributário**. V1. São Paulo: Saraiva 2014.

MENDES, Guilherme Barnabé. **A nova obrigação fiscal da MP 685: declaração de Planejamento Tributário**. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br> > Acesso em Jan 2016.

MONTEIRO, Eduardo Martins Neiva; CAMPOS, Hélio Silvio Ourem. **Conselho administrativo de recursos fiscais - CARF. Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 93, out 2011. Disponível em: <[http://ambitojuridico.com.br/site/index.php?artigo\\_id=10510&n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura](http://ambitojuridico.com.br/site/index.php?artigo_id=10510&n_link=revista_artigos_leitura)>. Acesso em: 02 jan. 2016.

**MP 685 Cria o PRORELIT e a declaração de planejamento tributário**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias>>. Acesso em: 03 jan. 2016.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.

NEGREIROS, Teresa. **Teoria do contrato: novos paradigmas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

NEVES, Alfredo Castanheira. **Metodologia jurídica: problemas fundamentais**. Portugal: Coimbra, 2013.

NOGUEIRA, João Félix Pinto. **Direito fiscal europeu: o paradigma da proporcionalidade**. Coimbra: Kluwer, 2010.

PALMA, Clotilde Celorico. **Estudos em homenagem ao prof. doutor Alberto Xavier**. Coimbra: Almedina, 2013.

PEREIRA, César A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.

QUEIROZ, Mary Elbe (Coord.). **Tributação em foco: a opinião de quem pensa, faz e aplica o direito tributário.** São Paulo: Focofiscal, 2015. v. 1.

\_\_\_\_\_. **Novos horizontes da tributação.** Coimbra: Almedina, 2012.

REALE, Miguel. **O novo código civil: estudos e documentos.** São Paulo: Instituto Roberto Simonsen, 2006.

REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa fé e o planejamento tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodí. **Tributos - teoria geral e espécies.** São Paulo: Impetus, 2013.

RODRIGUES, Ivan Tauil. O princípio jurídico da boa fé e o planejamento tributário: o pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributaria. **Revista Dialética de Direito Tributário.** n. 93. São Paulo: Dialética, 2003.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil brasileiro.** 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 1.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito tributário.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

TARTUCE, Flávio. **Função social dos contratos: do código de defesa do consumidor ao código civil de 2002.** 2. ed. São Paulo: Método, 2007.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral dos contratos e contratos em espécie.** São Paulo: Método, 2015.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Comentário ao novo código civil: livro III: dos fatos jurídicos.** Negócios Jurídicos. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002.

TONANNI, Fernando. **Obrigação de declarar o planejamento tributário.** Disponível em: <<http://www.machadomeyer.com.br/imprensa/mp-685>> Acesso em jan 2016.

TORRES, Heleno de Oliveira. **Direito tributário e direito privado.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Heleno Taveira. **Boa fé e confiança são elementares no direito tributário.** Conjur, abr. 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-fe-confianca-sao-elementares-direito-tributario>>. Acesso em: 30 out. 2015.

\_\_\_\_\_. **Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho.** São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TÔRRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário.** 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

\_\_\_\_\_. **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

\_\_\_\_\_. **Normas gerais antielisivas:** temas de interpretação do direito tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

\_\_\_\_\_. **Planejamento tributário:** elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

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