

**A ILEGALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO SEM MOTIVAÇÃO  
NEGOCIAL E A RESPONSABILIZAÇÃO DOS ADMINISTRADORES DA  
SOCIEDADE QUE ENGENDRARAM ESSE ARTIFÍCIO TORTURA NO BRASIL: O  
LEGADO SOMBRIO DA DITADURA MILITAR**

---

**THE ILLEGALITY OF TAX PLANNING WITHOUT NEGOTIATING  
MOTIVATION AND ACCOUNTABILITY OF THE DIRECTORS OF THE  
COMPANY WHO ENGINEERED THIS DEVICE**

---

Rafael Carlos Cruz de Oliveira

**Resumo:** A maioria da doutrina costuma tratar o planejamento tributário sempre como algo lícito, contudo verificamos que quando o planejamento fiscal não tem propósito comercial ele é ilegítimo, porquanto não se coaduna com o sistema jurídico brasileiro. Com efeito, há normas dispostas em nosso sistema jurídico que não só coíbem o planejamento fiscal abusivo, mas também fomentam uma atitude mais republicana e democrática do contribuinte.

**Palavras chave:** Princípios Constitucionais. Planejamento Tributário Abusivo. Ilegalidade. Responsabilização dos Administradores.

**Abstract:** The majority of the doctrine usually treat the tax planning always as something lawful to, however we verified that when the fiscal planning has no purpose negotiating it is illegitimate, because thou hast not sit well with the system Brazilian legal. With effect, there standards arranged in our legal system that not only restrain the planning abusive tax, but also foment an attitude more republican and democratic taxpayer's.

**Key words:** Constitutional Principles. Abusive Tax Planning. Illegality. Accountability of Directors

**Sumário:** Introdução; 1 Direito, linguagem e interpretação; 1.1 O direito positivo e a ciência do Direito; 1.2 Sistemas Jurídicos – sistema de direito positivo e sistema da ciência do Direito; 1.3 Justiça Fiscal e seus princípios informadores; 2 Norma Geral Antielisiva; 2.1 Evasão e elisão fiscal; 2.2 Planejamento tributário abusivo e elisão fiscal; 2.3 Limites ao planejamento tributário 3 Da responsabilidade pessoal dos sócios administradores da sociedade empresarial pela concretização de planejamento tributário abusivo; 3.1 Relação

jurídica tributária; 3.2 Do planejamento tributário abusivo como espécie de infração a Lei; Conclusão; Bibliografia

## **INTRODUÇÃO**

A doutrina pátria, responsável pela descrição científica dos enunciados prescritivos, tem posicionamento predominante pela legalidade e constitucionalidade dos atos ou negócios jurídicos, desde que lícito e praticado antes do fato gerador, mesmo que não haja propósito negocial e o único ou preponderante propósito seja a elidir a carga tributária.

Conseqüentemente, proliferam opiniões baseadas em um liberalismo e positivismo exacerbados, no sentido da proteção da esfera de liberdade absoluta do contribuinte em auto-organizar-se, sem levar em consideração o constitucionalismo social e o Estado Democrático de Direito e que, portanto, consideram inconstitucional a norma geral antielisiva contida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

O presente estudo é um esforço inicial para harmonização dos princípios informadores da liberdade e propriedade com os da justiça, isonomia, capacidade contributiva e solidariedade, mostrando não só a ilegitimidade dos planejamentos tributários sem propósito negocial, mas também a Constitucionalidade e harmonia da norma geral antielisiva com o nosso sistema jurídico.

Buscaremos nas normas jurídicas postas fundamentos para coibir o planejamento tributário abusivo e até fomentar condutas intersubjetivas mais republicanas, democráticas e solidárias.

Para tanto, seguiremos algumas premissas científicas e filosóficas que centram nos princípios como normas jurídicas e seu poder de otimização dentro do sistema jurídico.

Por fim, após o estudo da legalidade e legitimidade do planejamento tributário sem propósito negocial, nos posicionaremos sobre a possibilidade de responsabilização dos administradores das pessoas jurídicas que agem com infração à lei, ao abusar das formas e do direito com o único ou preponderante propósito elidir o encargo fiscal.

# 1 DIREITO, LINGUAGEM E INTERPRETAÇÃO

## 1.1 DIREITO POSITIVO E CIÊNCIA DO DIREITO

O direito positivo e a ciência do direito, conquanto façam parte do subsistema social, possuem distinções. São mundos que não se confundem e nos levam a fazer considerações próprias e exclusivas.

O direito positivo é o “complexo de normas jurídicas válidas em um dado país”<sup>1</sup>. Já a ciência do direito tem a tarefa de descrever as normas jurídicas, atribuindo unidade ao sistema, por meio de um processo de coordenação e subordinação e oferecendo seus conteúdos e significados.

Ambos se utilizam da linguagem como forma de manifestação, contudo isso encerra a semelhança, já que o direito positivo se utiliza da linguagem eminentemente prescritiva como veículo de comunicação e a ciência do direito utiliza a linguagem predominantemente descritiva.

Com efeito, não podemos confundir os preceitos prescritivos emanados pelas autoridades competentes, com as manifestações produzidas pelos cientistas do direito ao descrever o enunciado prescritivo, pois este descreve o direito, enquanto aquele prescreve condutas.

## 1.2 SISTEMAS JURÍDICOS – SISTEMA DE DIREITO POSITIVO E SISTEMA DA CIÊNCIA DO DIREITO

Sistema é a totalidade construída, constituída de várias partes, que se relacionam entre si sob um vetor comum. Logo, desde que haja um princípio unificador inter-relacionando as diversas partes de um todo, separado de um ambiente, há um sistema.<sup>2</sup>

Nessa esteira, Gomes Canotilho:

“Podemos caracterizar um *sistema* como um conjunto de elementos em interação, organizado em totalidade, que reage às interações, de tal forma que, quer ao nível de elementos constitutivos quer ao nível de conjunto, aparecem fenômenos e qualidades novas, não reconduzíveis aos elementos isolados ou à sua simples soma”<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª Edição. Editora Saraiva. 2010. p. 2.

<sup>2</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o Construtivismo Lógico-Semântico. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 123.

<sup>3</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito Constitucional. 5ª Edição. Portugal, Coimbra: Almedina, 1991. p. 47.

Destarte, “sistema é a diferença que se produz constantemente, a partir de um único tipo de operação”<sup>4</sup>. Ou seja, o sistema é precisamente a diferença entre um meio e outro meio ou ambiente. É esse “paradoxo de base” que define o sistema.

Nas formas arcaicas de sociedade não estavam presentes as diferenças entre ação e norma, nem respectivamente, a distinção entre o cognitivo e o normativo. Em sua aplicação, o direito, não obedecia a qualquer procedimento, e era aplicado com intuito de vingança e reciprocidade.

Via-se, dessa forma, um direito imbricado não só com a moral, mas também com as pretensões inquestionáveis sobre o mundo objetivo, nesse contexto, verdade e validade da norma não se distinguiam.<sup>5</sup>

Depois, com a moral religiosa, o direito permanece influenciado pela moral, embora já exista uma diferença entre norma e ação, contudo a verdade espiritual pretende ser imutável e verdadeira, o que impede sua caracterização como sistema.

Apenas quando o direito passa ser posto por decisão de quem detém o poder soberano, em outros termos, com a sua positivação na sociedade moderna, ele se torna permanentemente alterável.

Destarte, diferenciado o direito da moral, superado institucionalmente seu apoio, nas noções jusnaturalistas, surge à questão de sua fundamentação social como sistema social operativamente autônomo.

Portanto, a positivação leva a autopoiese, e, com isso, ao fechamento operativo do direito e é a Constituição em seu sentido moderno que cumpre a função de fechar o sistema jurídico, ao tempo em que dá validade e unidade.

A Constituição pode ser assim entendida como um acoplamento estrutural entre a política e o direito, ou “como mecanismo transversal de racionalidade transversal entre esses sistemas, ela atua, do ponto de vista do direito, como mecanismo reflexivo (normatização de processos de normatização) mais abrangente do sistema jurídico”<sup>6</sup>

É bem verdade que os sistemas tendem a trazer artifícios na tentativa de eliminar contradições e lacunas com o fim de trazer unidade e harmonia, para tanto são as normas

---

<sup>4</sup> LUHMANN, Niklas. **Introdução à Teoria dos Sistemas** / Niklas Luhmann; tradução de Ana Cristina Arantes Nasser. Petrópolis, RJ: Vozes, 2009. p. 91

<sup>5</sup> NEVES, Marcelo. Entre hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico. São Paulo: Martins Fontes. 2013. p. 113.

<sup>6</sup> NEVES, Marcelo. Entre hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico. São Paulo: Martins Fontes. 2013. p. 116.

jurídicas que se interligam numa relação de coordenação e subordinação que trazem essa unidade e harmonia.<sup>7</sup>

Nas palavras de Tercio Sampaio Ferraz Júnior,

“entendemos por sistema um conjunto de objetos e seus atributos (repertório do sistema), mais as relações entre eles, conforme certas regras (estrutura do sistema). Os objetos são os componentes do sistema, especificados pelos seus atributos, e as relações dão o sentido de coesão ao sistema. Normas são entendidas como discursos, portanto, interações em que alguém dá a entender a outrem alguma coisa (...). Os sistemas normativos têm por objeto estas unidades discursivas que chamamos normas”<sup>8</sup>.

O sistema jurídico possui um “código binário que lhe permite, por um lado, diferenciar-se do meio ambiente e autorreproduzir-se, e, por outro lado, estar aberto as contingências dos subsistemas que o circundam.”<sup>9</sup>

O sistema social, o sistema jurídico e a realidade social não interferem um no outro, todos possuem linguagem característica e se modificam pelas regras de suas próprias estruturas. Assim a realidade social, o ser, modifica-se pela própria sociedade, já o direito prescreve condutas de dever ser e a ciência descreve esses enunciados prescritivos em linguagem científica.

Com efeito, o sistema jurídico, braço normativo do poder político, não é impermeável às reivindicações da justiça e da igualdade que se formam no meio ambiente, e deixa-se penetrar por estes ideais.<sup>10</sup>

### **1.3 JUSTIÇA FISCAL E SEUS PRINCÍPIOS INFORMADORES**

O sistema jurídico se caracteriza pelo conjunto de normas, regras e princípios jurídicos, constitutivas de uma sociedade organizada, o qual a norma fundamental estará necessariamente inserida.

Dessa forma podemos entender norma fundamental como, aquela norma que, numa determinada comunidade política, unifica e confere validade às suas normas jurídicas, as quais, em razão e partir dela, se organizam e se estruturam em sistema.

---

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª Edição. Editora Saraiva. 2010. p. 10/11.

<sup>8</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Teoria da Norma Jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa. – 3 ed. – Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 140-141.

<sup>9</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito Constitucional. 5ª Edição. Portugal, Coimbra: Almedina, 1991. p. 48

<sup>10</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2011. P. 3.

Não é outro o entendimento de Hans Kelsen<sup>11</sup> que assim assevera: “A norma fundamental é a fonte comum de validade de todas as normas pertencentes a uma mesma ordem normativa, o seu fundamento de validade comum”.

Por conseguinte, o sistema jurídico constitucional é o conjunto de regras e princípios esculpidos na Constituição que dão unidade e validade a todas as outras normas pertencentes ao sistema jurídico, ao tempo em que estrutura as organizações estatais, bem como limitam o abuso de poder político porquanto encartam um rol de direitos e garantias fundamentais que protegem os indivíduos da formação de maiorias eventuais tendentes a opressão das minorias.

A norma jurídica, revelada logicamente por sua proposição é o objeto principal da ciência do direito, ou mesmo, para os adeptos do positivismo jurídico, seu objeto único e exclusivo.

Com efeito, qualquer conduta só se torna relevante ao direito quando contida numa norma jurídica. Ou seja, o sistema jurídico é formado pela(s) norma(s), esse sistema, como dito alhures, possui códigos próprios para inserção de eventos do mundo fenomênico em seu sistema.

O sistema jurídico constitucional é formado por princípios e preceitos prescritivos de mais alta hierarquia dentro de um ordenamento jurídico.

No século passado, mais ainda após as grandes guerras mundiais, sentiu-se a necessidade de conceder textura constitucional a valores morais para que impedissem que atrocidades voltassem a ocorrer pelo simples fato de estarem positivados.

Conquanto Kelsen defendesse que a justiça não fazia parte do direito como ciência, mas sim da filosofia, autores modernos, pós-positivistas, inserem a pretensão a correção no âmbito do direito.

Assim, para Robert Alexy:

“O direito é um sistema normativo que (1) formula uma pretensão à correção, (2) consiste na totalidade das normas que integram uma constituição socialmente eficaz em termos globais e que não são extremamente injustas, bem como na totalidade das normas estabelecidas em conformidade com essa constituição e que apresentam um mínimo de eficácia social ou de possibilidade de eficácia e não são extremamente injustas, e (3) ao qual pertencem os princípios e outros argumentos

---

<sup>11</sup> KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 7ª ed. Portugal, Coimbra: Almedina, 2008. p. 217.

normativos, nos quais se apoia e/ou de se apoiar o procedimento de aplicação do direito para satisfazer a pretensão à correção<sup>12</sup>”.

Destarte, o direito é um sistema normativo que deve pretender à correção, contido numa Constituição socialmente eficaz que reflita os fatores reais de poder, que contenha, ainda, princípios e regras como normas jurídicas com o escopo de densificar a busca da justiça.

A Constituição Federal de 1988 mudou o foco de direção da sociedade ao deslocar do indivíduo, concepção liberal, para a sociedade civil, uma Constituição cidadã.

Essa mudança de paradigma se dá com a inserção de normas programáticas com o intuito de conceber densidade material ao princípio da igualdade. Essas normas constitucionais estabelecem verdadeiros programas dirigidos aos administradores públicos, legisladores e dão azo a intervenção do poder judiciário com a finalidade de concretizá-los.

Com efeito, a liberdade individual, antes, no estado individualista e liberal, dogma a ser seguido, passa a poder ser exercida, e, portanto, legitimada, desde condicionada a uma razão na meramente individual.

Mudança esta que é facilmente inferida do próprio texto constitucional, ao prescrever que o Brasil é um Estado Democrático de Direito e tem como objetivo fundamental uma sociedade livre, justa e solidária, o que sem dúvida garante, como valor positivo da tributação, a solidariedade social.

Ademais, o constituinte originário prescreveu que a propriedade é direito fundamental, entretanto ela deverá ser exercida nos limites da sua função social. Verifica-se que esse postulado é, a um só tempo, direito fundamental e princípio informador da ordem econômica.

Destarte, com base na análise da estrutura das normas, na medida em que se desvenda a diferença teórica entre normas, regras e princípios, compreende-se, destarte, que tanto regras como princípios de direitos fundamentais são normas jurídicas.

De outro giro, cumpre observar que a diferenciação clássica entre princípios e regras está na utilização das regras e princípios como razões. Portanto, os princípios podem ser considerados razões tanto para condutas, quanto para normas e não apenas razões para as regras jurídicas, ao revés, são verdadeiros valores positivos para juízos de dever ser.

Em que pese ambos poderem ser razões para juízos de dever ser, as regras apresentam, como já dito, um caráter definitivo de juízo de dever ser, enquanto os princípios terão sempre

---

<sup>12</sup> ALEXY, Robert. Conceito e Validade do Direito. Brasil, São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 151.

aplicação *prima facie*, dessarte, estabelecerão direitos que deverão sempre ter a aplicação mais ótima possível dentro do sistema jurídico<sup>13</sup>.

Dessa forma, especificamente em matéria tributária, a Lei Maior colocou as limitações constitucionais ao poder de tributar (legalidade, anterioridade e irretroatividade) como limitações constitucionais, vale dizer como regras de bloqueio ao exercício do poder político estatal, mas não como princípios informadores do sistema jurídico constitucional, pois não consagram valor positivado, justiça social, igualdade e capacidade contributiva.

A liberdade, conquanto princípio informador da Constituição Federal, deve ser exercida segundo os ditames da justiça social e dignidade humana. Não existe direito fundamental que possa ser exercido de forma absoluta. Os limites ao exercício de um direito fundamental estarão encartados em outros princípios da constituição. Liberdade absoluta é falta de ordem e falta de ordem não condiz com o Estado de Direito.

Nesse contexto, a liberdade absoluta do contribuinte, sob a batuta da regra da legalidade, fez com que o contribuinte só encontrasse limites a sua atuação através de instrumentos formais.

Esse prestígio a liberdade absoluta do contribuinte em organizar sua vida, como bem entendesse desde que o fizesse por atos lícitos, praticados antes da ocorrência do fato gerador, não se coaduna mais com o atual contexto constitucional de justiça social.<sup>14</sup>

O Estado social, tal como o brasileiro, pelo menos sob a chancela da atual Constituição, não deve ser visto apenas como garantidor das liberdades públicas, mas sim como provedor tendo como escopo o desenvolvimento social e a diminuição das desigualdades. É função estatal implementar políticas públicas que objetivam trazer dignidade a todas as pessoas.

Destarte, o principal meio com o que o Estado se custeia e, portanto, consegue implantar as políticas públicas contidas nos programas constitucionais é através da arrecadação financeira por meio da cobrança de tributos.

E essa cobrança deve se dar de forma isonômica, nos limites da capacidade contributiva de cada um. Modernamente questiona-se a conduta do Fisco quanto às finalidades de sua

---

<sup>13</sup> ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Trad. Virgílio A. Da Silva. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 91.

<sup>14</sup> GRECO, Marco Aurélio. Crise no Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. Revista da PGFN/Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – v. 1 (jan/jun. 2011) –Brasília: PGFN, 2011, p. 14.



ação, bem como a destinação dos recursos arrecadados e sua compatibilidade com as políticas públicas exigidas pela Constituição.

Em relação à conduta do contribuinte, deve se perquirir se existe fundamento substancial a sua liberdade de atuação no campo negocial, já que ele é obrigado a contribuir, de forma isonômica e na medida de sua capacidade contributiva, com os fins sociais preconizados na constituição.

Nesses termos cria-se um paradigma de moralidade fiscal: o contribuinte não tem o direito de pagar o mínimo possível de tributos, nem o dever de pagar o máximo, mas de suportar o ônus fiscal justo.

Deve-se assim impor limites à completa liberdade dos planejamentos tributários, com o fito de preservar outros valores como a justiça fiscal, igualdade, capacidade contributiva, neutralidade tributária e eficiência econômica.

Com essa pretensão, o planejamento tributário com a finalidade de contribuir de forma justa para a atividade estatal, é lícito, desde que não artificioso ou abusivo.<sup>15</sup>

## **2 NORMA GERAL ANTIELISIVA**

### **2.1 EVASÃO E ELISÃO FISCAL**

Ocorrido o fato gerador, surge à obrigação, desde que vertido em linguagem competente, de pagamento do indébito tributário, do que o contribuinte não pode se furtar. Ele pode sim, desde que por meios lícitos, sem abuso de forma ou direito e dissimulação, evitar a ocorrência do fato gerador ou recair-se em hipótese tributária menos onerosa.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> ROLIM, João Dácio, ROSENBLATT, Dez Anos da Norma Geral Antielisiva no Brasil. Revista dialética de Direito Tributário. Vol. 197. São Paulo: Dialética, 2012, p. 83-84.

<sup>16</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2010. p. 906.

Existem vários meios de se alcançar uma diminuição na carga tributária ou até mesmo de minorá-la. Tradicionalmente a doutrina adota como critério classificador de tais meios a licitude ou ilicitude da conduta.

No caso em que o contribuinte se utiliza de meios ilícitos para evitar a hipótese de incidência tributária estaríamos diante de um caso de evasão fiscal, portanto um comportamento antijurídico do contribuinte.

Quanto ao contribuinte que se utiliza de meios lícitos para evitar a incidência da hipótese tributária, tratar-se-ia de elisão fiscal.

Entretanto, existem casos em que o comportamento do contribuinte, não é, *de per si*, ilícito, mas adota um comportamento artificioso, atípico para o ato ou negócio jurídico praticado, tendo por consequência a isenção, não-incidência, ou incidência menos onerosa do tributo. Nesses casos alguns doutrinadores chamam de elusão, ou elisão ineficaz.

Perfilhamos o entendimento de que qualquer atividade tendente a evitar o pagamento do tributo depois da ocorrência do fato gerador, se trata de evasão fiscal. De outra banda, o ato ou negócio jurídico que tencione a isenção, não-incidência ou incidência menos onerosa da norma jurídica tributária será elisão fiscal.

Influenciados pela ideal liberal, com a máxima da autonomia da vontade, e por quase um século de um positivismo exacerbado, bem como da estrita legalidade e tipicidade fechada, como garantia da segurança jurídica, os contribuintes praticaram toda a sorte de planejamento tributário na tentativa de diminuir ou se furtar da carga fiscal.

O nosso objeto de estudo é a elisão fiscal e método mais usual de conseguir seu objetivo, o planejamento tributário, bem como as consequências de sua utilização abusiva.

Indivíduo tem liberdade de, nos limites da lei, proceder ao planejamento adequado de seus negócios, ordenando-os de forma a elidir ou diminuir a carga tributária. Não lhe proíbe a lei, ou deve ser imposto a ele qualquer valor de ordem social que o obrigue a pagar mais tributos. Ele deve suportar a carga tributária devida, justa e igualitária.

Entretanto, essa liberdade não pode levada a aporia jurídica de permitir que os planejamentos tributários sejam levados a cabo com abuso de forma ou de direito, com o objetivo de dissimular a verdadeira finalidade do ato ou arranjo negocial.

A elisão abusiva deve ser coibida, porquanto o uso de formas jurídicas com a única finalidade ou, até mesmo, com a finalidade preponderante de pagar ou pagar menos tributos, ofende um sistema constitucional calcado na capacidade contributiva, isonomia<sup>17</sup> e solidariedade.

## 2.2 PLANEJAMENTO FISCAL ABUSIVO OU ELISÃO FISCAL

O planejamento fiscal não cresce no Brasil em função da justiça fiscal, da isonomia e da progressividade dos impostos. O planejamento fiscal se dá na defesa de grandes setores da economia, dos que possuem mais poderes econômicos. Essa afirmação, em si, já apresenta a distorção que acontece no sistema jurídico.

A “jurisprudência” administrativa vem desconsiderando o planejamento fiscal abusivo se utilizando da teoria da interpretação econômica do fato gerador que consiste em dá prevalência a substância do ato ou negócio jurídico em detrimento da forma, e as identificando com as clássicas figuras da fraude e simulação, contudo não aplica diretamente a norma geral antielisiva, contida no parágrafo único do art. 116, acrescentado pela LC 104/01, do Código Tributário Nacional.

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

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

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

**Parágrafo único.** A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (acrescentado pela LC-000.104-2001)

A falta de aplicação do artigo deve-se principalmente aos vários questionamentos à norma geral antielisiva. Critica-se a constitucionalidade do dispositivo por suposta violação aos princípios da legalidade, da tipicidade e da reserva absoluta de lei formal, sugerindo que a norma autorizaria a tributação através de presunções ou ficções tributárias, com a utilização

---

<sup>17</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2010. p. 907.

da interpretação econômica do fato gerador, ou pela utilização de conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e até mesmo a analogia.

Ademais, critica-se o fato da norma geral antieliva exigir regulamentação por lei ordinária para sua aplicação, portanto seria uma lei com eficácia limitada e com isso não teria aplicabilidade até edição de norma regulamentadora.

Somado a isso, pende de julgamento no Supremo Tribunal Federal a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.446 ajuizada em abril de 2011 pela Confederação Nacional do Comércio, com o argumento de o dispositivo contraria diversos dispositivos Constitucionais, especialmente os princípios da legalidade e tipicidade fechada, por introduzir interpretação econômica no Direito Tributário e não garantir a interpretação unívoca ao ato ou negócio jurídico.

Não bastasse isso, visualizamos com perplexidade a conversão da Medida Provisória em lei nº 10.637/2002, que regulamentava a matéria com a consolidação da teoria do propósito negocial e do abuso de formas no planejamento tributário, excluindo da Lei tais assuntos, como continha o texto original da medida provisória.

Nosso propósito com esse estudo é identificar no sistema jurídico brasileiro, mormente a Constituição Federal e o Código Civil, normas que exigem a observância do propósito negocial, da substância em detrimento das formas, para se garantir a validade dos planejamentos tributários<sup>18</sup> e para corroborar a higidez e aplicabilidade imediata da norma geral antielisiva.

A rejeição a norma geral antielivão encontra amparo jus-filosófico na máxima da autonomia da vontade, que prega máxima liberdade do contribuinte em organizar seus negócios, desde que por meios lícitos e geralmente antes do fato gerador; e a legalidade estrita como instrumento de segurança jurídica.

Infere-se da Constituição Federal o princípio da liberdade como uns dos norteadores do nosso sistema jurídico constitucional. Entretanto, nenhum princípio, mesmo que de direito fundamental, repiso, pode ser exercido de maneira absoluta.

Esses princípios irão encontrar limites em outros princípios de direitos fundamentais. Até mesmo porque liberdade completa é ausência de direito e vivemos, nos termos do art. 1º da Lei Maior num Estado Democrático de Direito cuja norma jurídica já é um limitador da liberdade.

---

<sup>18</sup> ABRAHAM, Marcus, Os 10 Anos da Norma Geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Brasileiro. Revista dialética de Direito Tributário. Vol. 192. São Paulo: Dialética, 2011, p. 80-91.

Os valores da liberdade não podem ter mais aquela concepção individualista do Estado Liberal do século XVIII. A constituição é permeada de normas programáticas, que estabelecem verdadeiros deveres ao Estado, bem como a sociedade para implementação de políticas públicas no sentido de trazer dignidade, igualdade, desenvolvimento e justiça social ao homem.

Segundo Ricardo Lobo Torres assevera a nocividade desse individualismo exacerbado:

“O Estado Liberal do individualismo possessivo e exacerbado projetou para o Direito Tributário a interpretação formalista e conceptualista, que defendia as teses do primado do Direito Civil sobre o Direito Tributário, da legalidade estrita, da ajuricidade da capacidade contributiva, da superioridade do papel do legislador, da autonomia da vontade e do caráter absoluto da propriedade”.<sup>19</sup>

Tal liberalismo não se coaduna mais com o Estado Social instalado pela Constituição Federal de 1988. Não apenas o Estado tem o dever de promover a igualdade social, mas todo aquele que possui capacidade contributiva deve contribuir para densificar o princípio da solidariedade, num verdadeiro ato de contribuinte-cidadão.

A concepção filosófica também modificou, o positivismo deu lugar a um pós-positivismo, reconduzindo uma aproximação entre o direito, a moral e a ética e, de outra banda, o direito privado abandonou de uma vez por todas aquela concepção individualista absoluta, dando lugar a uma liberdade mais coletiva e socializada.

Nesse contexto, a Constituição Federal em seu artigo 5º, XXII, XXIII, ao tempo que prescreve como direito fundamental a propriedade, determina que ela atenderá sua função social.

Ademais alça, como já dito alhures, como objetivo fundamental a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Norma jurídico-constitucional de caráter dirigente ao Estado, executivo, legislativo e judiciário, bem como a todas as pessoas da sociedade brasileira. Isso implica colocar a visão social no mesmo plano da individual e abre espaço para se reconhecer a solidariedade social como fundamento último da tributação.<sup>20</sup>

Foi intentando dar densidade a esses preceitos que o legislador ordinário aprovou o Código Civil de 2002 e trouxe a boa-fé objetiva como seu princípio informador, bem como estabeleceu que a liberdade de contratar fosse exercida em razão e nos limites da função social do contrato.

---

<sup>19</sup> TORRES, Ricardo Lobo, Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 263.

<sup>20</sup> GRECO, Marco Aurélio. Crise no Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. Revista da PGFN/Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – v. 1 (jan/jun. 2011) –Brasília: PGFN, 2011, p. 14.

Calha observar que a função social não é mero limite, mas razão do exercício dessa liberdade, o que põe às claras a importância dos motivos que levam à celebração de determinado ato ou negócio jurídico.

Além do mais, o art. 187 do Código Civil, quando trata do ato ilícito assim prescreve: “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa fé e os bons costumes”.

Nesse contexto, o próprio Estatuto do direito privado já vem dando mais importância a substância do que a forma. Para tanto não importa mais o retrato dos atos ou negócios jurídicos isoladamente, mas sim o filme com todas as cenas concatenadas e um final.

Nessa esteira, como pode se coadunar com o sistema jurídico posto, a pessoa que realiza atos ou negócios jurídicos que, isoladamente considerados são formalmente lícitos, mas que não têm finalidade alguma negocial ou econômica.

### **2.3 LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

O objetivo de todo planejamento tributário é identificar ou criar um caminho sempre lícito e legítimo, que seja menos oneroso para o contribuinte realizar suas atividades econômicas, administrar seu patrimônio, rendas ou empresas. Nesses termos, não pode se questionar de maneira alguma essa conduta.

Cumprindo observar que o descrito acima lida com conceitos de legalidade e legitimidade, aquela atrelada a forma enquanto esta de conteúdo atrelado à valores prestigiados em nosso sistema jurídico.<sup>21</sup>

Com efeito, não podemos concordar com a doutrina de que o planejamento tributário é sempre uma atividade lícita<sup>22</sup>, o planejamento tributário ilegítimo, levado a cabo com abuso de forma ou de direito, com intento de dissimular o real sentido do ato ou negócio jurídico é ilícito e não prestigiado pelo nosso sistema jurídico.

Infere-se do nosso sistema jurídico que as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre as formas, todas autorizadas da aplicação da norma geral antielisiva prevista na nossa Lei Tributária.

Destarte, a cláusula geral antielisiva deve ter como requisitos a ausência de propósito negocial, a finalidade principal ou única não deve ser a economia fiscal e a manifesta

---

<sup>21</sup> GRECO, Marco Aurélio. Crise no Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. Revista da PGFN/Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – v. 1 (jan/jun. 2011) –Brasília: PGFN, 2011, p. 14.

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19ª Edição. Editora Saraiva. 2007. p. 308.

artificialidade das operações. Isso longe de ser apenas uma regra que prepondera a substância sobre a forma e autorizaria o fisco ao uso da analogia para adequar a operação aos fins econômicos pretendido pelo Fisco.

É cediço que não há decisão negocial em que o contribuinte não leve em consideração aspectos fiscais, contudo, o propósito não deve ser ou preponderantemente ser a economia de tributo, isso se trata de aspecto objetivo, portanto não deve o fisco perquirir o propósito negocial do agente, mas apenas verificar se foi unicamente econômico-fiscal.

Outro ponto importante é que o procedimento, a ser regulado por lei, previsto na geral antielisiva, já existe e é o decreto nº 70.235/72, que disciplina todo processo administrativo fiscal, onde consta o procedimento de lavratura do auto de infração, bem como garante a ampla defesa e o contraditório e todos recursos inerentes ao exercício dessa defesa.

No processo administrativo fiscal, o contribuinte pode comprovar que seus atos ou negócios jurídicos tinham forma e substância e propósito negocial.

A jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF vem se utilizando do conceito de simulação, mas não a simulação prevista no art. 167 do Código Civil, mas sim um conceito de simulação relativa, que nada mais é que incluir ao conceito de simulação a inexistência de outros propósitos negociais que não simplesmente a economia fiscal.

Com efeito, para admitir os efeitos fiscais relacionados com uma reorganização societária, o CARF examina o conjunto de fatos envolvidos e os efeitos advindos da reestruturação societária, não mais se atendo a análise formal de cada ato praticado e dos efeitos relativos a este ato.<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> “Simulação – Conjunto Probatório – Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergem da real intenção subjacente (compra e venda), caracterizando-se simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objeto diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto. *Operações Estruturadas em Sequência- O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham como objetivo diverso daquele que lhes é próprio. Ausência de Motivação Extratributária – O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário*” (Ac. nº 10421498, proc. 11080008023200478, 2006, destacou-se)

### **3 DA RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES DA SOCIEDADE EMPRESARIAL PELA CONCRETIZAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO**

#### **3.1 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA**

O sujeito passivo da obrigação tributária poderá um contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com o fato gerador e responsável quando não possuir essa relação com o fato gerador da obrigação tributária, contudo, em ambos os casos é necessária previsão expressa da norma jurídica atribuindo responsabilidade.

Isso não quer dizer que o legislador poderá atribuir responsabilidade tributária a qualquer pessoa de forma aleatória, independente de qualquer relação com o fato gerador.

Esse raciocínio não é o correto, basta uma leitura mais acurada do art. 128 do Código Tributário Nacional para verificarmos que não é lícito ao legislador definir arbitrariamente como sujeito passivo pessoa totalmente estranha à situação definida em lei como fato gerador da obrigação tributária, eis a redação do artigo.

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

Assim, o legislador poderá preceituar que o dever de pagar tributo, decorrente da concretização da situação hipotética prevista no antecedente da norma, recaia sobre a própria pessoa que realizar a situação (contribuinte) ou sobre um terceiro. Da aplicação da norma geral e abstrata ao caso concreto se formará um vínculo obrigacional (relação jurídica) entre o Fisco (sujeito ativo) e o contribuinte ou o responsável (sujeito passivo), conforme disposto em lei.

#### **3.2 DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO COMO ESPÉCIE DE INFRAÇÃO A LEI**

A lei tributária, em seu artigo 135, sanciona o administrador da sociedade quando ele age com excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatutos. Diz a norma em comento que essa responsabilidade deverá ser pessoal.



Luciano Amaro leciona que essa pessoalidade na responsabilização de terceiros teria o condão de excluir o contribuinte da relação jurídica tributária<sup>24</sup>, pois a responsabilidade pessoal deve aí seu sentido de que ela não é compartilhada com o devedor original.<sup>25</sup>

Não perfilhamos de tal posicionamento seguindo o entendimento de que a lei prescreve que serão pessoalmente responsáveis, contudo não diz que serão as únicas. Deveria haver prescrição expressa na lei nesse sentido, pois a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional.<sup>26</sup>

Trata-se apenas de caracterizar a responsabilidade como pessoal e não de desconsideração da personalidade jurídica.

A infração a lei é o ilícito prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária e não posterior, pois, nesse caso seria o não pagamento de tributo. A lei que se infringe é a lei civil ou comercial, não a lei tributária.

O planejamento tributário é abusivo quando o contribuinte pratica atos ou negócios jurídicos com roupagem (formalmente) lícita, porém esses atos ou negócios jurídicos em seu conjunto visam apenas ou preponderantemente à evasão fiscal.

Nestes termos, a elisão fiscal abusiva, não se coaduna com a exigência Constitucional da promoção de uma ordem livre, justa e solidária, bem como não atende ao exercício pragmático da propriedade.

Além do mais, é um abuso na liberdade de contratar, nos termos do art. 421 do Código Civil, já é realizado ao largo da função social do contrato, sua própria razão de existir.

Portanto, tratar-se-ia, o planejamento tributário abusivo, de um ilícito, porquanto o operador abusa das formas e do direito. O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, não mais endossa atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

É, outrossim, caracterizado pelo Código Civil, no artigo 187, que prescreve o abuso de direito como ilícito, pois, a pretexto de exercer um direito, não pode o indivíduo exceder manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico e social.

Sendo infração a lei, o auto de infração deve ser lavrado em face da sociedade empresária bem como dos seus sócios administradores, ou quando não, em caso de execução fiscal, ela deve ser redirecionada para os sócios, a fim de coibir essa prática ilícita.

---

<sup>24</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 205.

<sup>25</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 327

<sup>26</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo, 2009, p. 161.

## CONCLUSÃO

Procuramos com o presente estudo demonstrar que o princípio da liberdade de auto-organização foi mitigado pelos princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva e solidariedade e, com efeito, não mais justifica a prática de atos ou negócios jurídicos sem motivação negocial, sob o argumento de planejamento tributário.

Com efeito, o fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que aqueles atos ou negócios jurídicos tinham escopo diverso daqueles que lhes é próprio.

Essa falta de legitimidade advém de uma interpretação sistemática do direito posto, pois aqueles direitos individuais considerados absolutos no século XVIII, que impediam que o Estado interferisse nos interesses particulares dos indivíduos, há muito foram relativizados, seja pelo constitucionalismo social, seja pelas Constituições dos Estados Democráticos de Direito, cujo poder de tributar passa a ser entendido não apenas como derivado do poder de império, mas, acima de tudo, como uma autorização do povo, detentor do poder soberano, de distribuir riqueza, haja vista necessidade de concretização de valores e programas e dos propósitos inerentes à ordem constitucional.

Procurou-se, outrossim, mostrar que esses valores, propósitos e programas constitucionais foram densificados pelo legislador ordinário ao prescrever que a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato, a boa-fé objetiva, bem como quando tornou ilícito o ato daquele que, a pretexto de exercer um direito, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou bons costumes.

Além disso, mostramos a legalidade, legitimidade e aplicabilidade imediata da regra geral antielisiva, já que em perfeita harmonia com o sistema jurídico pátrio e com os propósitos fundamentais da Constituição na construção de uma ordem livre, justa e solidária.

A partir de tais conclusões, após considerar ilícita a conduta do contribuinte que realiza atos ou negócios jurídicos com o único ou preponderante propósito de elidir ou diminuir a carga fiscal, defendemos a responsabilização tributária dos administradores das sociedades empresárias responsáveis pelo planejamento tributário ilegítimo, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

Tais conclusões têm relevância para a solução das demais controvérsias que permeiam a aplicação da referidas norma geral antielisiva, pois, a partir de tais luzes, deve-se coibir e desestimular condutas dos contribuintes em desacordo com o nosso sistema jurídico.

## REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus, Os 10 Anos da Norma Geral Antielisiva e as Cláusulas do Propósito Negocial e da Substância sobre a Forma Presentes no Direito Brasileiro. **Revista dialética de Direito Tributário**. Vol. 192. São Paulo: Dialética, 2011
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio A. Da Silva. São Paulo: Malheiros, 2012.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. 5<sup>a</sup> Edição. Portugal, Coimbra: Almedina, 1991.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o Construtivismo Lógico-Semântico**. 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- \_\_\_\_\_. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 3<sup>a</sup> ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 8<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva 2010.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009.
- \_\_\_\_\_. “O Redirecionamento no Processo de Execução: Possibilidade e Limites”. *in* CHIESA, Clélio; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Processo Judicial Tributário**. São Paulo: MP editora, 2006.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Teoria da Norma Jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa**. 3<sup>a</sup> ed. – Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- GRECO, Marco Aurélio. Crise no Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista da PGFN/Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**. v. 1 (jan/jun. 2011) –Brasília: PGFN, 2011.
- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 7<sup>a</sup> ed. Portugal, Coimbra: Almedina, 2008.

LUHMANN, Niklas. **Introdução à Teoria dos Sistemas** / Niklas Luhmann; tradução de Ana Cristina Arantes Nasser. Petrópolis: Vozes, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

NEVES, Marcelo. **Entre hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2010.

ROLIM, João Dácio, ROSENBLATT. Dez Anos da Norma Geral Antielisiva no Brasil. **Revista dialética de Direito Tributário**. Vol. 197. São Paulo: Dialética, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo, **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

**Artigo aprovado em 26/08/2014** : Recebido em 19/05/2014