



UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE DIREITO “PROFESSOR JACY DE ASSIS”

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E TEORIA DA PROVA – UMA ANÁLISE
ACERCA DA ATUAÇÃO DO CARF – CONSELHO ADMINISTRATIVO DE
RECURSOS FISCAIS**

UBERLÂNDIA

2019

MAYRA ROCHA MOTTA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E TEORIA DA PROVA – UMA ANÁLISE
ACERCA DA ATUAÇÃO DO CARF – CONSELHO ADMINISTRATIVO DE
RECURSOS FISCAIS**

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito, pela Universidade Federal de Uberlândia, Faculdade de Direito Professor Jacy de Assis.

Orientador: Prof. Ms. Ricardo Rocha Viola.

UBERLÂNDIA

2019

MAYRA ROCHA MOTTA

PALANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E TEORIA DA PROVA – UMA ANÁLISE ACERCA
DA ATUAÇÃO DO CARF – CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
banca examinadora da Faculdade de Direito de
Uberlândia da Universidade Federal de
Uberlândia como requisito parcial para a
obtenção de título de Bacharel em Direito

Uberlândia, 14 de junho de 2019.

Prof. Ms. - Orientador

Prof. Dr.(convidado)

Prof. (convidado)

AGRADECIMENTOS

A Deus, que me deu os dons da vida e da esperança para que eu pudesse acreditar na possibilidade dessa conquista.

Ao meu pai Sérgio, por mostrar através do esforço na criação dos filhos que não há obstáculo tão grande que não possa ser superado. Minha eterna gratidão a você por nos ensinar que por meio do trabalho digno e honesto podemos ser indivíduos independentes e de boa índole.

A minha mãe Denise, pela criação, educação, paciência, atenção, carinho, amor, companheirismo e amizade.

Aos meus irmãos, Thiago e Serginho, pela infância maravilhosa que passamos juntos e pelos momentos que compartilhamos em família.

Ao meu orientador, Prof. Ms. Ricardo Rocha Viola, por confiar nessa produção, dando o norte necessário.

Aos meus amigos e companheiros acadêmicos Guilherme Costa Mello, Felipe Goulart Cunha e Calebe Costa por estarem sempre ao meu lado por todos esses anos, com vocês a caminhada acadêmica foi prazerosa, divertida (na hora que tinha que ser), cheia de aprendizados e menos pesada.

Gratidão a Universidade Federal de Uberlândia, que me cedeu o espaço para a aplicação dessa pesquisa e que durante todo o período da graduação me proporcionou histórias, reflexões, desafios e descobertas.

RESUMO

O presente trabalho busca, de maneira introdutória, traçar um panorama a respeito da Livre Iniciativa, como um dos fundamentos do Estado Democrático brasileiro, para garantir ao contribuinte a liberdade de empresa, de investimento, de organização e de contratação. Dessa forma, um estudo sobre o Planejamento Tributário e a definição de limites entre a ocorrência de elisão tributária e evasão fiscal, se faz necessário, já que a matéria é polêmica. Com a propositura da Lei Complementar 104/2001, juntamente com as manifestações da doutrina e da jurisprudência que se sucederam, uma investigação de cunho científico sobre essa complexa temática se faz oportuno, pois os contribuintes têm dificuldades de identificar os limites da possibilidade de estruturar seus negócios para obter uma maior economia fiscal possível. Ademais, as autoridades administrativas, não tem parâmetros seguros para avaliar o cabimento, ou não, de lançamento de ofício que propugne pela desconsideração ou requalificação dos fatos relatados pelos contribuintes, com vistas à subsunção de outros fatos, construídos pelas próprias autoridades administrativas, a hipóteses normativas cuja incidência gera maior ônus tributário. Diante o exposto, várias perspectivas teóricas se abrem para o exame da figura da elisão ou planejamento tributário, uma delas é a aplicação da teoria das provas como forma de segregar as hipóteses de elisão daquelas que caracterizam efetiva evasão fiscal. Relevante será a análise da jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pois a questão é toda centrada na valoração dos fatos, que será dada por meio da linguagem das provas, pois uma verdade será revelada ao final do processo administrativo, sempre uma verdade lógica, independentemente de sua efetiva correspondência com os eventos ocorridos.

Palavras-chave: Livre iniciativa. Elisão fiscal. Evasão fiscal. Planejamento tributário.

Autoridades administrativas. Provas. CARF.

ABSTRACT

The present work seeks, in an introductory way, to outline the Free Initiative, as one of the foundations of the Brazilian Democratic State, to guarantee to the taxpayer the freedom of enterprise, investment, organization and contracting. Thus, a study on Tax Planning and the definition of limits between the occurrence of tax avoidance and tax evasion is necessary, since the matter is controversial. With the enactment of Complementary Law 104/2001, together with the manifestations of doctrine and jurisprudence that followed, a scientific investigation on this complex issue is timely, since taxpayers have difficulties to identify the limits of the possibility of structuring their business to achieve greater tax savings possible. In addition, the administrative authorities do not have reliable parameters to evaluate whether or not they are responsible for the official launching of a petition for disregarding or requalifying the facts reported by the taxpayers, with a view to subsuming other facts, constructed by the administrative authorities themselves, higher tax burden. In view of the above, several theoretical perspectives open to the examination of the tax evasion or planning, one of them is the application of the theory of evidence as a way of segregating the hypotheses of elision of those that characterize effective tax evasion. Relevant will be the analysis of the jurisprudence of the former Council of Taxpayers, current Administrative Council of Tax Appeals (CARF), because the question is all focused on the valuation of the facts, which will be given through the language of evidence, because a truth will be revealed at the end of the administrative process, always a logical truth, regardless of its actual correspondence with the events occurred.

Keyword: Free initiative. Tax Elision. Tax evasion. Tax Planning. administrative authorities. Evidences. CARF.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2. CONHECIMENTO, VERDADE E DIREITO	9
2.1 Algumas considerações sobre o constructivismo lógico semântico	9
2.2. A questão do conhecimento	11
2.3 Teoria do Conhecimento	11
<i>2.3.1 Os limites do conhecimento para o direito</i>	12
2.4. A verdade	12
<i>2.4.1 O significado de verdade e os fatos jurídicos tributários adotados neste trabalho</i>	13
2.5 Teorias sobre a verdade no Direito	14
2.6 Verdade material e verdade imaterial	15
2.7. Verdade e prova no Direito	16
2.8 A Regra matriz de incidência tributária como fator indispensável para o enquadramento do fato a norma	17
2.9 O modo como se efetiva a incidência tributária e a aplicação do direito	17
2.10 A diferença entre evento e fato e entre fato social e fato jurídico	18
3 ELISÃO E EVASÃO FISCAL	19
3.1 Livre iniciativa e elisão tributária	19
3.2 Elisão e evasão tributária como objeto de conhecimento e o problema da interpretação do direito	19
<i>3.2.1 Métodos de interpretação, normas jurídicas e sistema normativo</i>	20
3.3. Elisão tributária em conformidade com as regras e Princípios da Constituição Brasileira	21
<i>3.3.1 Entre Princípios e Regras Constitucionais</i>	21
<i>3.3.2 Valores e limites objetivos positivados na Constituição Federal</i>	22
<i>3.3.3 Concretização dos valores constitucionais</i>	23
<i>3.3.4 Segurança jurídica e elisão tributária</i>	24
<i>3.3.5 Legalidade e elisão tributária</i>	24
3.4. Planejamento Tributário no Direito Brasileiro	24
<i>3.4.1 Compreensão da expressão elisão tributária</i>	25
<i>3.4.2 Evolução Legislativa</i>	26
<i>3.4.3 A alteração promovida pela LC 104/2001</i>	27

3.4.4 Requisitos para a interpretação do parágrafo único do art. 116 do CTN, inserido pela LC 104/2001	28
3.4.5 Limites e garantias individuais na Constituição Federal	28
3.4.6 Conjugação das garantias constitucionais do contribuinte.....	28
3.4.7 Garantias advindas da lei.....	29
3.4.8 Propósito negocial.....	29
3.4.9 Ato anormal de gestão	30
3.4.10 Ineficácia técnica do parágrafo do art. 116 do CTN.....	30
3.4.11 Elisão no direito tributário brasileiro	31
3.4.12 Elisão tributária nos Tribunais	32
3.5 Estratégias ilícitas e seus reflexos no Direito Tributário	33
3.5.1 Simulação e dissimulação à luz do novo Código Civil.....	33
3.5.2 Desconsideração dos Negócios Jurídicos	34
3.5.3 O dolo	34
3.5.4 A fraude à lei	35
3.5.5 Sonegação fiscal	35
3.5.6 O negócio jurídico indireto	37
3.5.7 Abuso de direito como ilícito civil.....	37
3.5.8 O abuso do direito e o abuso de formas jurídicas no direito tributário brasileiro	38
3.6 Fiscalização Tributária: Desejo Fiscal x Desejo do Contribuinte	39
3.6.1 A não aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva como fundamento para a requalificação de fatos jurídicos por autoridades administrativas	39
3.6.2 A dissimulação como requisito para requalificar de fatos jurídicos tributários	41
3.6.3 Cláusulas antielisivas específicas como mecanismo de combate à evasão fiscal	42
3.6.4 Análise da cláusula geral antielisiva no sistema tributário brasileiro.	43
4 TEORIA DAS PROVAS	45
4.1 Acepção do vocábulo “prova”	45
4.2 Classificação das provas.....	46
4.3 Espécie de prova	48
4.3.1 Prova documental	48
4.3.2 Prova eletrônica.....	48
4.3.3 Prova pericial.....	49
4.3.4 Prova testemunhal	49

4.3.5 Confissão.....	50
4.3.6 Exame pericial	50
4.4 Dinâmica da Prova	51
4.4.1 Primeira condição: linguagem competente	52
4.4.2 Segunda condição: procedimento de produção probatória.....	52
4.4.3 Terceira condição: limite temporal.....	53
4.4.3.1 Prova e preclusão temporal.....	53
4.4.4 Momento da produção probatória no processo administrativo federal.....	54
4.4.4.1 Preclusão temporal da Administração federal e as consequências de sua inércia.....	54
4.4.4.2 Preclusão temporal do sujeito passivo no processo administrativo federal.....	54
4.4.4.3 Da jurisprudência do CARF	55
4.4.5 Quarta condição: limite subjetivo	56
4.4.5.1 Ônus da prova	56
4.4.6 Quinta condição: limite espacial	59
4.5 Axiologia das Provas	59
4.5.1 Breves noções sobre a axiologia do direito	60
4.5.2 Teoria dos atos de fala e a decisão do julgador	61
4.5.3 Critérios de avaliação das provas	61
4.5.4 Hierarquia das provas	61
4.5.5 Hierarquia axiológica das provas.....	62
4.5.6 A produção probatória e os efeitos na convicção do julgador	62
4.5.7 Influência dos valores na apreciação das provas	63
4.5.8 A atividade do julgador.....	63
4.5.9 Momento da atividade valorativa da prova	64
4.5.10 Teoria da decisão jurídica	64
4.5 Auto de infração nas Ilegalidades de Planejamentos Tributários Empreendidos	64
4.5.1 Definição do conceito de lançamento tributário.....	64
4.5.2 Lançamento tributário e auto de infração	65
4.5.3 As provas como meio de atingir a verdade lógica: sua importância no âmbito da imposição tributária	66
4.5.4 Consequência da falta de prova no lançamento ou no ato de aplicação de penalidade	66
4.5.5 A produção de prova pela Administração.....	67
4.5.6 Dever de produzir prova pela Administração.....	67
4.5.7 A atribuição de responsabilidade tributária aos administradores por meio do ônus da prova ..	67

<i>4.5.8 O ônus da prova nas controvérsias relativas à ausência de notificação fiscal</i>	68
<i>4.5.9 Arbitramento</i>	69
<i>4.5.10 Dever de colaboração do contribuinte</i>	69
5 O CARF: O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO	
ADMINISTRATIVO FEDERAL	71
5.1 Operação Zelotes	72
5.2 Oranograma do CARF Abril/2018	73
5.3 Estudo de caso 01	73
<i>5.3.1 Análise do caso Unilever</i>	74
5.4 Estudo de caso 02	78
<i>5.4.1 Análise do caso Martins</i>	78
6 CONCLUSÃO	84
REFERÊNCIAS	86

1 INTRODUÇÃO

É indiscutível que nosso ordenamento jurídico, por disposição constitucional expressa, institui a livre iniciativa como fundamento de nossa escolha de convivência republicana e democrática. Mais adiante, esta mesma Constituição consagra como princípios da ordem econômica, a propriedade privada, respeitada evidentemente sua função social da propriedade, bem como a livre concorrência.

É observando a necessidade de respeito à função social da propriedade privada, dando a nota social de nosso modelo estatal, que surge o debate quanto à existência ou não de um direito ao planejamento tributário, no sentido de estar ou não o contribuinte autorizado a implementar estratégias lícitas de redução do impacto econômico da tributação em sua vida pessoal ou em seus negócios.

Neste embate, considerando que integra o rol de poderes estatais a fiscalização tributária, que surge a tensão entre o desejo fiscal e o desejo do contribuinte. Aquele pretendendo maximizar a arrecadação e este almejando reduzir ao máximo o atingimento de seu patrimônio pelo Estado.

Não raras vezes esta tensão se traduz em autos de infração, oportunidade em que o Fisco vê ilegalidades nos planejamentos tributários empreendidos. Também, não raras vezes, os contribuintes insurgem-se contra tais entendimentos, situação que induz à inauguração do PAF – Processo Administrativo Fiscal, cenário no qual o planejamento tributário efetivado será profundamente sindicado, a fim de aquilatar sua conformidade ou desconformidade com o arcabouço legal tributário.

Aqui entra em cena, especialmente no plano federal, a atuação do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão integrante da estrutura orgânica do Ministério da Fazenda e que é competente para conduzir estes processos administrativos.

2. CONHECIMENTO, VERDADE E DIREITO

2.1 Algumas considerações sobre o constructivismo lógico semântico

A presença do método na composição do trabalho científico é algo bastante enaltecido e importante, pois não existe conhecimento sem sistema de referência, haja vista que os objetos adquirem significado, justamente por estarem inseridos em um sistema de referência.¹

Desse modo, nenhum conhecimento é absoluto, mas dependente do sistema de referência.

O método seria o meio escolhido pelo sujeito do conhecimento para se aproximar do objeto por ele mesmo delimitado, logo, construído pelo próprio processo de cognição. Eventual descaso pelo método, em virtude de oferecer farta cópia de informações, impede o conhecimento.

A prática e a teoria estão associadas e para se evitar informações desordenadas é necessário fazer uma organização do campo empírico, observando três pontos: o âmbito filosófico, mediante análise epistemológica; âmbito conceitual e âmbito factual por cortes metodológicos das multiplicidades dos fenômenos concretos. O estudo da teoria da linguagem tem objetivo específico de detectar instrumentos teóricos que permitam melhor compreensão e operacionalização da experiência jurídica.

O construtivismo lógico semântico, nos ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé, é o método de trabalho hermenêutico que nos dá o norte acerca dos termos do discurso do direito positivo e da Ciência do Direito para outorgar-lhes firmeza e dessa maneira reduzir as ambiguidades existentes, haja vista que há a coerência e o rigor da mensagem comunicativa. O direito, por meio do construtivismo lógico semântico, retomou suas discussões filosóficas, permitindo que diversos ramos do direito se reencontrassem com as origens da Teoria Geral do Direito.²

As normas não são dadas, de antemão, no ordenamento, mas dependem de uma atividade construtiva, em que se atribui sentido ao texto da lei. A norma jurídica, segundo Lourival Vilanova, é “uma estrutura lógico-sintática de significação”³. Entende-se como a

¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015*. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 3.

² *Ibidem*, p. 3.

³ “Norma jurídica – proposição jurídica (significação semiótica)”, p. 16. VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

significação construída na mente do intérprete. A norma jurídica não se confunde com o texto bruto formulado pelo legislador.

A construção de sentido, não é feita de modo indiscriminado. De acordo com Fabiana Del Padre Tomé, este método procura-se amarrar as ideias, definir os termos importantes, para poder dar firmeza ao discurso. Tal amarração opera-se no plano lógico e no plano semântico, por isso se fala em construtivismo lógico semântico. Para tal pretensão, emprega-se técnica analítica.⁴

No construtivismo lógico-semântico, ainda segundo a autora citada em parágrafo anterior, o objeto de análise é a linguagem, com o propósito de reduzir ou traduzir a uma linguagem formal e cuja lógica e procedimentos sejam claros, rigorosos e controláveis. É o que Paulo de Barros Carvalho fez em relação às normas jurídicas tributárias, edificando a teoria da regra matriz de incidência tributária. O construtivismo lógico semântico tem por procedimento reduzir os complexos linguísticos a elementos básicos, com o fim de facilitar a compreensão de seu significado.⁵

Maria Rita Ferragut em sua obra “As provas e o Direito Tributário: teoria e pratica como instrumentos para a construção da verdade jurídica”, salienta que o sistema jurídico, ao imputar aos sujeitos direitos, deveres e obrigações, a partir da existência de fatos jurídicos, deve necessariamente procurar certificar-se de que a ocorrência fenomênica dos eventos descritos nesses fatos é verdadeira, evitando-se imputar indevidamente consequências legais.⁶

Os temas do conhecimento e da verdade ligam-se as provas nessa medida: faz-se necessário investigar se é possível saber se, juridicamente, a ocorrência do evento descrito no fato é verdadeira ou falsa. Para isso, a Filosofia torna-se um caminho para responder se existe um conhecimento certo sobre os fatos ou se o ser humano deve aceitar que algumas dúvidas nunca serão resolvidas, em que pesem o desejo e a necessidade do saber. A verdade, para nós, é o resultado da contraposição de proposições linguísticas, expedidas pelo sujeito sobre dado objeto de conhecimento.

Maria Rita Ferragut, segundo a Lógica Alética ou Clássica, verdade e falsidade são qualificativos aplicáveis ao conteúdo de enunciados descritivos da ciência do Direito, em especial os enunciados jurídicos veiculadores de provas, que se submete à Lógica Deôntica e à conseqüente validade ou invalidade das proposições.⁷

⁴ TOMÉ, 2016, p.05.

⁵ Ibidem, p.5.

⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o Direito Tributário: teoria e pratica como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016, p.19.

⁷ Ibidem, p. 19.

Os fatos jurídicos se submetem aos valores verdade e falsidade. Quem aplica o direito precisa conhecer o fato e saber se o evento nele descrito é juridicamente verdadeiro ou falso, pois só assim desenvolver o processo de positivação. A verdade encontra-se ligada à prova na medida em que é por meio dela que se torna possível afirmar ideias verdadeiras. A prova, segundo a autora supramencionada, evidencia a correspondência entre a proposição que alega a ocorrência ou não de um fato e a que traz elementos probatórios.

2.2. A questão do conhecimento

A teoria do conhecimento, na sua origem, centrava-se no estudo da relação entre o sujeito e objeto, fazendo-o a partir do objeto (ontologia), do sujeito (gnosilogia) ou da relação entre ambos (fenomenologia). Com o advento da filosofia da linguagem, passou-se a considerar a linguagem como algo independente do mundo da experiência, originando o movimento hoje conhecido como giro linguístico. A compreensão das coisas se dá pela preexistência de linguagem, não sendo esta concebida como mero instrumento que liga o sujeito ao objeto do conhecimento e, sim um léxico capaz de criar tanto o ser cognoscente como a realidade. Desse modo, o conhecimento não surge diante da relação sujeito e objeto, mas sim entre as relações linguísticas e entre as significações.

O fenômeno do conhecimento não se opera entre o sujeito cognoscente e um objeto de experiência, mas sim mediante construção linguística. Só há realidade onde atua a linguagem, assim como somente é possível conhecer o real por meio de enunciados linguísticos.

2.3 Teoria do Conhecimento

A investigação da teoria do conhecimento é fundamental, pois não se chega a verdade sem conhecer. O conhecimento só é possível por meio da presença da linguagem. A linguagem impõe-se como produto e condição de existência do saber, pois só é possível conhecer o mundo em virtude dos enunciados linguísticos.

Maria Rita Ferragut, diz que aquilo que o homem vê depende tanto do que ele enxerga, quanto da sua experiência prévia, da condição histórico-cultural a que está submetido: norma jurídica, para um jurista, é diferente do que é para um engenheiro; o corpo

humano, para um médico, é diverso do que é para um matemático; e a árvore é diferente para um botânico e para um historiador. Mesmas bases empíricas, diferentes juízos.⁸

2.3.1 Os limites do conhecimento para o direito

O evento, enquanto fenômeno físico ocorrido no tempo e no espaço, não é objeto do estudo e das prescrições do direito, já que por não estar vertido em linguagem é inalcançável pelo homem. Sendo assim, o evento não é condição necessária para a produção de efeitos jurídicos.⁹

A distância entre a realidade social individual e a jurídica leva a admitir a possibilidade de nos deparar com um fato, que diante da linguagem das provas verifica-se que não ocorreu. Diante disso, Maria Rita Ferragut diz que é possível o conhecimento do fato jurídico e que ele pode ser alcançado.¹⁰

2.4. A verdade

Acredita-se que o juízo de verdade seja metafísico, ou seja, transcenda a física, diante disso não seja passível de comprovação empírica. O evento é inalcançável, por ter se esgotado no tempo e no espaço e o que sabemos sobre a verdade e do evento são suas versões concretizadas por meio de linguagem que os descrevem e que os transformam em fatos. O termo verdade normalmente se refere a uma proposição e a uma realidade empírica.¹¹

Segundo as palavras de Heidegger, sobre a essência da verdade diz:

O verdadeiro, seja uma coisa verdadeira ou uma proposição verdadeira, é aquilo que está de acordo, que concorda. Ser verdadeira e verdade significam aqui: estar de acordo, e isto de duas maneiras: de um lado, a concordância entre uma coisa e o que dela previamente se presume, e, de outro lado, a conformidade entre o que é significado pela enunciação e a coisa.¹²

O fato jurídico tributário, para assumir foros de verdadeiro, não necessita reproduzir o evento, mas deve buscar a adequada correspondência entre as provas que se têm sobre ele e sua descrição linguística. O conhecimento minimiza as complexidades, por esse motivo, as

⁸ FERRAGUT, 2016, p. 21.

⁹ Ibidem, p. 21.

¹⁰ Ibidem, p. 22.

¹¹ Ibidem, p. 22.

¹² HEIDEGGER, Martin. *Sobre a essência da verdade*. São Paulo: Nova Cultural, 1989, p. 125.

proposições têm caráter aproximativo da realidade que descrevem, não sendo possível representá-la com toda a sua riqueza, já que o distanciamento entre o objeto e o juízo é inevitável. Se a palavra não pode traduzir toda a riqueza da realidade empírica, o conhecimento fiel da realidade é uma ilusão.

Fabiana Del Padre Tomé relata que o objeto do conhecimento são as proposições e a elas atribuem os valores verdade e falsidade. A verdade é metafísica, pois a ideia de verdade não é susceptível de apreciação pelo método das experiências. Verdade, justiça e segurança jurídica são alguns dos vários conceitos que podemos denominar metafísicos, dada a insusceptibilidade de conhecimento empírico. Porém o metafísico é passível de conhecimento, ainda que não empírico.¹³

2.4.1 O significado de verdade e os fatos jurídicos tributários adotados neste trabalho

Verdade é a relação entre significações construídas pelo intérprete, é o resultado do confronto de proposições. Sujeita-se à refutação por outras linguagens igualmente competentes e, se à contestação resistir, a proposição será verdadeira.¹⁴

Maria Rita Ferragut diz que

[...] para que o fato jurídico tributário seja considerado verdadeiro para o direito, não se requer a certeza de que o relato corresponda fielmente ao evento – circunstância impossível -, mas a certeza de que o enunciado descritivo foi elaborado de acordo com as regras do sistema, submeteu-se às resistiu à refutação.¹⁵

O enunciado sendo válido e não refutado, ou se foi, ao questionamento resistiu, o fato é no âmbito jurídico, verdadeiro, não importando se o evento descrito guarda ou não efetiva relação com o mundo fenomênico. É relevante a manifestação da linguagem do evento e, não o próprio evento, que interessa ao direito, assim entra em cena os valores verdadeiro e falso.

Adotamos a concepção segundo a qual a verdade não se dá pela relação entre a palavra e a coisa, mas entre as próprias palavras, ou seja, entre linguagens. Daí porque, sendo relação entre enunciados construídos pelo homem, podemos dizer que a verdade não simplesmente descoberta, mas criada pelo ser humano no interior de determinado sistema.¹⁶

Segundo Paulo Ayres Barreto as construções de cunho teórico têm por escopo, genericamente, emitir proposições sobre determinado objeto. Ao se fazer uma decomposição

¹³ TOMÉ, 2016, p. 21 e 22.

¹⁴ FERRAGUT, 2016, p. 16

¹⁵ Ibidem, p. 22.

¹⁶ TOMÉ, 2016, p.28.

fenomenológica da incidência jurídica, se identifica três camadas de linguagem, que são: a) as prescrições de cunho normativo, que são expressas por intermédio de manifestações e linguagem de caráter prescritivo, conformadoras do direito positivo. b) O Plano da linguagem social, sobre o qual incidirá essa linguagem prescritiva de condutas¹⁷ e c) na visão de Paulo de Barros Carvalho “da projeção da linguagem do direito positivo sobre o plano da realidade social, surge o domínio da facticidade jurídica”¹⁸.

As proposições da Ciência do Direito submetem-se aos valores da lógica apofânica (verdadeiro ou falso). A pergunta que se coloca é como se predica a verdade de uma proposição científica? Quais os mecanismos existentes para se aferir a veracidade ou a falsidade de uma teoria? Estas são algumas indagações que o autor Paulo Ayres Barreto levanta.¹⁹

2.5 Teorias sobre a verdade no Direito

Na mesma linha de pensamento do professor Paulo Ayres Barreto, afirmar a veracidade de uma proposição significa reconhecer que (i) ela corresponde à realidade concretamente referida; (ii) decorre do consenso entre os membros de uma determinada comunidade ou cultura; (iii) ela faz parte de um todo coerente, sem contradições, no qual as proposições verdadeiras são deduzidas umas das outras e (iv) tal proposição tem utilidade para quem a sustenta, de modo que o reconhecimento dessa atualidade asseguraria a sua credibilidade.²⁰

A linguagem cria, constitui fatos e objetos, porém a perspectiva de uma conexão entre proposições e realidade por ela mencionada é negada. A linguagem predomina até que outra, que tenha maior aceitação na comunidade possa substituir a anterior. Dessa forma, a possibilidade de uma verdade absoluta é afastada. As teorias essencialistas ou ontológicas, que veem a linguagem como forma de uma realidade concreta é distanciado. Não há uma correlação entre uma proposição linguística e os objetos, fatos, coisas, relações concretamente consideradas, a partir do mundo da experiência. Conforme Vilém Flusser “conhecimento, realidade e verdade são aspectos da língua”²¹.

¹⁷ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário*. Limites normativos. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho. 1.ed., São Paulo: Noeses, 2016, p.10

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 14 *apud* BARRETO, 2016, p.10

¹⁹ BARRETO, 2016, p.10.

²⁰ *Ibidem*, p. 10.

²¹ FLUSSER, Vilém. *Lingua e realidade*. 2.ed. São Paulo: Annablume, 2004, p. 34.

A verdade quando construída no âmbito do discurso jurídico ou social pressupõe certa aceitação dos circunstantes. No tocante a verdade por coerência, esta assume grande importância em discursos científicos, como a Ciência do Direito. Os discursos de diferentes autores podem discordar entre si, porém devem ter coerência interna e com os textos do sistema de direito positivo. Neste sentido Tercio Sampaio Ferraz Junior afirma que por meio da linguagem da hermenêutica jurídica “reconstrói-se o discurso do ordenamento, como se o interprete ‘fizesse de conta que’ suas normas constituíam um todo harmônico”.²²

Em suma, a verdade na linguagem ordinária e científica parece ser construída por meio de um misto de consenso e coerência, sem se descuidar dos objetivos pragmáticos dos participantes do discurso.

Para Michelle Taruffo, “a verdade que se consegue no processo não pode ser mais do que relativa, ou seja, depende do contexto processual e dos dados probatórios em que se funda”²³

O tema de elisão tributária, bastante relevante para este trabalho, está fortemente ligado com a noção de verdade, uma vez que na ocorrência de um determinado fato jurídico tributário ‘A’, o contribuinte pretende comprovar sua inserção à norma geral e abstrata que produz um menor ônus tributário, ou até mesmo sua integral desoneração. Por outro lado, as autoridades administrativas, agem em sentido oposto, com o intuito de confirmar a ocorrência de tal fato jurídico tributário e demonstrar, pelos meios de prova em direito admitidos, a configuração de um fato jurídico tributário ‘B’, que daria ensejo a uma incidência tributária mais gravosa.

2.6 Verdade material e verdade imaterial

Segundo Paulo Ayres Barreto, as verdades material e formal são opostas e possuem, pelo menos, duas perspectivas distintas: (i) a primeira delas consistiria na correspondência de uma proposição e sua efetiva ocorrência no mundo fenomênico. Já a verdade formal, seria aquela construída diante da observância de determinadas regras, independentemente de sua real e concreta verificação no mundo das experiências. (ii). Na segunda perspectiva, a verdade material seria aquela passível de ser alegada, independentemente da observância de regras

²² FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 246.

²³ “[...] la verdad que se consigue en el proceso no puede ser más que relativa, o sea depende del contexto procesal y de los datos probatorios sobre los cuales se funda.” TARUFFO, Michelle. Poderes probatorios de las partes y del juez em Europa. Tradução Diana María Ramírez Carvajal. Revista dela Maestría em Derecho Procesal. Pontificia Universidade Católica del Perú, v.3, n. 3, 2009, nota de rodapé 101.

específicas e de caráter formal, em razão de sua força probatória, enquanto que a verdade formal seria aquela produzida mediante o estrito cumprimento das regras estabelecidas.²⁴

A doutrina diverge sobre o tema, pois há os defensores que buscam a verdade material, enquanto outros preferem a prevalência da verdade formal e alguns que refutam a própria dualidade.

Para explicar o que se deseja expressar por meio da expressão “verdade material” ou “princípio da verdade material”, em processo administrativo tributário, Paulo de Barros Carvalho, nomeou o “princípio do informalismo em favor do interessado”, ou seja, critério que permeia o processo administrativo, funcionando como prerrogativa do administrado, “vindo a favorece-lo, beneficiá-lo e criar pressupostos para que participe em igualdade de condições com o Poder Público no contexto procedimental.”²⁵

2.7. Verdade e prova no Direito

A prova da ocorrência do fato jurídico pode ser construída pelo contribuinte ou pode ser apresentada pelas autoridades administrativas invalidando, afirmando ou confirmando a produção probatória do contribuinte.

Quando o fisco concorda com os relatos factuais registrado pelo contribuinte, o fisco aguarda apenas a satisfação de seu crédito. Discordando da linguagem produzida pelo contribuinte, as autoridades administrativas procuram substituí-la por outra. Estabelecendo o contraditório administrativo ou judicial dentre as duas manifestações de linguagens exaradas, prevalecerá a que apresentar maior conformidade com as provas constantes dos respectivos processos (administrativo ou judicial)

Paulo de Ayres Barreto diz que a noção de verdade material, no âmbito do processo administrativo, pode ser firmada com base no conceito de verdade adotado, somente se considerada no sentido de direito subjetivo do contribuinte de produzir provas em seu favor, no curso do processo administrativo, independentemente da observância de certas formalidades legalmente estabelecidas, bem como de dever da autoridade julgadora de buscar elementos probatórios adicionais sobre os fatos controversos para a formação de sua convicção.²⁶

²⁴ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário, limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 86-87.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Segurança jurídica no novo CARF. In: ROSTAGNO, Alessandro. *Contencioso administrativo tributário: questões polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2011. p.16.

²⁶ BARRETO, 2016, p. 19.

Dentro do fenômeno da incidência tributária, a prova de ocorrência do fato jurídico descrito conotativamente em hipótese tributária apresenta grande relevância. Esta prova pode ser constituída pelo contribuinte ou poder ser apresentada pelas autoridades administrativas, afirmando a produção probatória do próprio contribuinte.

O fisco ao concordar com os relatos factuais registrados pelo contribuinte, aguarda apenas a satisfação de seu crédito. Se as autoridades administrativas discordar da linguagem produzida pelo contribuinte procurarão substituir estas linguagens por outra. Estabelecendo-se o contraditório administrativo ou judicial, por conta das manifestações de linguagens exaradas por cada um e prevalecerá aquela que estiver com maior conformidade com as provas.

2.8 A Regra matriz de incidência tributária como fator indispensável para o enquadramento do fato a norma

O sistema do direito positivo possui várias espécies de normas jurídicas. A norma pode ser classificada em geral ou individual. Será geral quando se dirigir a um conjunto indeterminado de destinatários e será individual quando individualiza os sujeitos de direito. Ainda na descrição contida na hipótese normativa, há normas abstratas: que oferecem critérios para identificar fatos de possível ocorrência e há normas concretas remetendo a acontecimentos passados. Esses caracteres podem ser combinados de modo que constituam normas (i) gerais e abstratas, (ii) gerais e concretas, (iii) individuais e abstratas, e (iv) individuais e concretas.²⁷

As normas gerais e abstratas são aquelas que estão veiculadas no corpo da lei e não atuam diretamente sobre as condutas intersubjetivas. É necessário que outras regras sejam emitidas, para obter maior aproximação dos fatos e ações reguladas. Com as normas gerais e abstratas se constrói as normas individuais e concretas. Para que isso seja possível é imprescindível o quadramento do fato a norma.

O fato deve ser constituído segundo a linguagem das provas, com o intuito de verificar a veracidade do enunciado subsumido. A prova em matéria tributária é de extrema importância, pois é com ela que se certifica a criação da obrigação tributária.

2.9 O modo como se efetiva a incidência tributária e a aplicação do direito

²⁷ TOMÉ, 2016, p. 45.

Segundo Paulo de Barros Carvalho “A aplicação do direito é justamente seu aspecto dinâmico, onde as normas sucedem, gradativamente, tendo sempre no homem, como expressão da comunidade social, seu elemento intercalar, sua fonte de energia, o responsável pela movimentação das estruturas”.²⁸

Fabiana Del Padre Tomé reforça a ideia de Paulo de Barros de Carvalho quanto a aplicação do direito, ao dizer que a aplicação do direito é um ato mediante o qual se extrai de regras superiores o fundamento de validade para a edição de outras regras, cada vez mais individualizadas. E é somente por meio dessa ação humana que se opera o fenômeno da incidência normativa em geral, assim como da incidência tributária, em particular. Sem que um sujeito realize a subsunção e promova a implicação, expedindo novos comandos normativos, não há que se falar em incidência jurídica.²⁹

2.10 A diferença entre evento e fato e entre fato social e fato jurídico

Chama-se evento o acontecimento no mundo fenomênico, sem haver qualquer relato linguístico. O fato é tomado como enunciado denotativo de uma situação delimitada no tempo e no espaço. Ele se refere sempre ao passado. Fato é algo que se esvaiu no tempo e no espaço. Do fato podemos ter acesso, do evento não. Porém o evento é pressuposto para o fato. Entre evento e fato não se transita livremente. Assim o sujeito cognoscente aparece para construir o fato.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 88.

²⁹ TOMÉ, 2016, p. 47.

3 ELISÃO E EVASÃO FISCAL

3.1 Livre iniciativa e elisão tributária

A Livre Iniciativa constitui um dos fundamentos do Estado Democrático Brasileiro, conforme o artigo 1º da Constituição Federal: “A República Federativa do Brasil, formada pela União indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui –se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I – a soberania; II – a cidadania; III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V – pluralismo político”, sendo, portanto, garantia constitucional assegurada ao cidadão.

O artigo 170 da Constituição Federal de nosso país prescreve que a iniciativa privada poderá ser exercida livremente, assumindo o Estado posição secundária.

Nesse seguimento de atividade, a livre iniciativa consolida o princípio alcançado a liberdade de empresa, de investimento, de organização e de contratação. No âmbito tributário, o contribuinte tem direito subjetivo de gerir suas atividades e negócios, buscando menor onerosidade tributária, desde que atue de forma lícita.

3.2 Elisão e evasão tributária como objeto de conhecimento e o problema da interpretação do direito

Segundo Paulo Ayres Barreto, definir se estamos diante de uma conduta elisiva ou evasiva é um problema de interpretação de direito.

Para Ricardo Lobo Torres “a hermenêutica, como ciência do espírito, busca a compreensão dos objetos culturais (lei, texto sagrado, partitura musical, pintura, obra literária etc.) e nela a interpretação jurídica ocupa lugar paradigmático.³⁰

Para Kelsen, a Ciência do direito não pode tomar qualquer decisão entre as possibilidades interpretativas por ela expostas, as quais deveriam ser deixadas unicamente para o órgão competente para aplicar o Direito. Kelsen reduz o papel do cientista do Direito, colocando-o como mero enunciador de possibilidades interpretativas. A visão kelseniana promove exagerado esvaziamento do mister doutrinário.³¹

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Cursos de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p.143-144.

³¹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 4. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1976. p.472.

Ao se tentar afastar da concepção kelseniana, no que pertence ao papel da doutrina, Paulo de Ayres Barreto, procura trazer em sua obra “Planejamento Tributário – Limites Normativos”, os aspectos controversos intrínsecos à elisão tributária, identificando as possibilidades interpretativas. É importante destacar, que as normas tributárias obedecem aos mesmos pressupostos interpretativos das normas jurídicas inerentes a outros ramos didaticamente autônomos do Direito ou se, reversamente, temos que identificar critérios específicos para sua interpretação.

3.2.1 Métodos de interpretação, normas jurídicas e sistema normativo

Para Paulo de Barros Carvalho Normas jurídicas são unidades de manifestação do deôntico³² e o conjunto dessas unidades administrativas conforma o sistema jurídico. O direito posto ao ser interpretado precisa construir estruturas normativas para serem organizadas sistematicamente, feitos por meio da aplicação dos métodos de interpretação do direito.

Paulo de Barros Carvalho leciona que o texto jurídico é composto por um plano de expressão e um plano de conteúdo.³³ Já Eros Roberto Grau chama a atenção que “(...) cada norma é parte de um todo, de modo que não podemos conhecer a norma sem conhecer o sistema, o todo no qual estão integradas”³⁴

3.2.2 Interdisciplinaridade e o Direito

Para Paulo de Barros Carvalho a intertextualidade do direito se apresentaria em dois níveis diferentes: (i) o estritamente jurídico, verificado entre os diversos ramos didaticamente autônomos do ordenamento (intertextualidade interna ou extrajurídica); e (ii) o chamado jurídico em acepção lata, de modo a abranger todos os setores que têm o direito como objeto, mas o consideram sob o ângulo externo, como as proposta cognoscentes da Sociologia do Direito, da História do Direito, da Antropologia Cultural do Direito, da Ciência Política etc. (intertextualidade externa ou extrajurídica).³⁵

³²CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p.20.

³³Ibidem, p.61.

³⁴GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1988. p. 19.

³⁵CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p.19.

Ensina Niklas Luhmann a estrutura do sistema do direito é composta por uma codificação binária, por meio da qual o sistema atribui um dos valores oposto “lícito” ou “ilícito” às suas próprias operações.³⁶

3.3. Elisão tributária em conformidade com as regras e Princípios da Constituição

Brasileira

3.3.1 Entre Princípios e Regras Constitucionais

Quando se fala em elisão tributária, Paulo Ayres Barreto frisa a importância de se destacar 1) a tensão entre princípios constitucionais que apontam para direções opostas; 2) a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, o direito de propriedade e livre iniciativa, em contraposição a isonomia, capacidade contributiva e solidariedade social; 3) o próprio embate da prevalência de princípios ou de regras constitucionais, a partir de exegese constitucional; e 4) o conteúdo, sentido e alcance do princípio da Separação dos Poderes.³⁷

A expressão “princípio jurídico” tem levantado debates calorosos entre teóricos do direito. A predominância dos princípios em relação a outros conteúdos normativos, difundida por boa parte da doutrina, gerou, como resultado, uma certa preferência dos operadores do direito a elevar à condição de princípio prescrições que distam de merecer esse qualificativo. Paulo Ayres Barreto destaca, fundamentalmente, a importância de se aclarar as linhas divisórias que se estabelecem entre os princípios e as regras jurídicas, assim como também é relevante apontar caminhos para a solução de conflitos que se apresentem entre princípios que apontem para direções opostas e, fundamentalmente, entre princípios e regras.³⁸

Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que princípio é

mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.³⁹

Para Roque Antonio Carrazza, principio jurídico é um:

³⁶ LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Tradução para o inglês: Klaus A. Ziegart. Oxford University, 2004. p. 101.

³⁷ BARRETO, 2016, p.71.

³⁸ Ibidem, p. 72.

³⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p.573-574.

Enunciado lógico, implícito ou explícito, que por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.⁴⁰

Já Humberto Ávila concorda com um olhar mais resistente entre princípios e regras.

Para o autor, as regras são normas:

Com pretensão de solucionar conflitos entre bens e interesses por isso possuindo caráter “prima facie” forte e superabilidade mais rígida (isto é, as razões geradas pelas regras, no confronto com razões contrárias, exigem um ônus argumentativo maior para serem superadas).⁴¹

Os princípios configuram

Normas com pretensão de complementariedade, por isso tendo caráter “prima facie” fraco e superabilidade mais flexível (isto é, as razões geradas pelos princípios, no confronto com razões contrárias, exigem um ônus argumentativo menor para serem superadas).⁴²

Em suma, o conflito pode ocorrer do embate de (i) princípios; (ii) princípios e regras; ou (iii) apenas regras.

3.3.2 Valores e limites objetivos positivados na Constituição Federal

O art. 150 da Constituição Federal, não faz menção ao vocábulo princípio, mesmo sendo estudados vários princípios inerentes a matéria tributária. Enquanto que o artigo 37 da Carta Magna estabelece que a Administração Pública obedeça aos “princípios” da legalidade, impessoalidade, moralidade e eficiência.

Nos mostra Paulo de Barros Carvalho, em análise semântica, quatro significações para o vocábulo princípio, quais sejam:

(i) princípio como norma jurídica de posição privilegiada no sistema de direito positivo e portadora de valor expressivo; (ii) princípio como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; (iii) princípios como valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas que os veiculam; e (iv) princípios

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p.35.

⁴¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.84-85.

⁴² *Ibidem*, p.84-85.

como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém sem levar em conta a estrutura dessa norma.⁴³

Os princípios, veiculadores de conteúdo axiológico, tem papel importante na estrutura do sistema normativo, que deve ser, necessariamente, reconhecida e compensada no processo interpretativo. Caso os princípios apontem para sentidos contrários, resta-nos buscar a coerência do sistema constitucional erigido.

A questão é como interpretar os conflitos, a apreciação de critérios lógicos e axiológicos estará sempre presente na solução de um potencial conflito normativo. Sendo fundamental definir um parâmetro para compagnar os princípios e regras que estão inseridas na Constituição, pois esta informa a produção legislativa e a compostura das normas jurídicas reguladoras de normas de conduta.

3.3.3 Concretização dos valores constitucionais

O conteúdo meramente programático das constituições principiológicas e, conseqüentemente, os próprios princípios constitucionais foram bastante debatidos, no que se interroga ser os princípios meras declarações aos legisladores infraconstitucionais. No processo de concretização do direito, os princípios produzem seus respectivos efeitos. Celso Ribeiro Bastos diz que um dispositivo constitucional deve ser interpretado no sentido de se assegurar sua maior eficácia possível⁴⁴. Já Paulo de Barros Carvalho faz o seguinte questionamento: como atribuir essa maior eficácia aos valores constitucionais? Valores levam o interprete ao mundo das subjetividades⁴⁵. A posituação de muitos valores na Constituição Federal de 1988 forma um entrelaçamento desses valores cada vez mais complexos que dificultam a percepção da hierarquia. Igualdade, segurança jurídica, solidariedade são valores constitucionalmente positivados.

Há princípios que configuram verdadeiros limites objetivos. Os chamados princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade espelham uma efetiva decisão do legislador constituinte de regradar, com objetividade, aspectos que são caros ao Direito Tributário.

Contudo, há outras condutas constitucionais moldadas como a igualdade, segurança jurídica, capacidade contributiva, não confisco, livre iniciativa que, por força da sua abstração, generalidade e amplitude, dão ensejo a maiores dificuldades interpretativas.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 159.

⁴⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1997. p. 104.

⁴⁵ CARVALHO, 2007, p. 161.

3.3.4 *Segurança jurídica e elisão tributária*

O Princípio da Segurança jurídica pressupõe a estabilidade das relações jurídicas, a previsibilidade da ação estatal, a possibilidade de se planejar ações futuras e a garantia da não surpresa. Conforme Paulo de Barros Carvalho, a segurança jurídica é verdadeiramente um sobreprincípio. “Efetiva-se pela atuação de princípios tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade de jurisdição e outros mais.”⁴⁶

3.3.5 *Legalidade e elisão tributária*

Legalidade e tributação andam lado a lado. No tocante a tributação, o artigo 150, inciso II da Constituição Federal garante que nenhum tributo será criado ou aumentado sem lei que estabeleça. Geraldo Ataliba demonstra que se o povo é o titular da *res publica* e se o governo, como mero administrador, há de realizar a vontade do povo, é preciso que esta seja clara, solene e inequivocamente expressada. Tal é a função da lei: elaborada pelos mandatários do povo, exprime a sua vontade. Em matéria tributária, o órgão de aplicação deve-se limitar a subsumir o fato à norma, privando de qualquer valoração de cunho pessoal.⁴⁷

A criação ou aumento de tributo se dá por meio de lei, mas também pode se dá a partir dos princípios gerais, quando há zonas de incerteza. Paulo Ayres Barreto nos lembra que os conceitos são fixados, há a determinação das condicionantes de tempo e espaço, a eleição dos partícipes da relação jurídica e a definição das variáveis quantitativas, atendendo ao primado da legalidade. Dentro do circunscrito campo de atuação de cada ente político, como é definido pela competência outorgada constitucionalmente, a criação de tributos deve identificar os critérios da regra matriz de incidência.⁴⁸

3.4. Planejamento Tributário no Direito Brasileiro

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro*. In: BARRETO, Aires; BOTTALLO, Eduardo Domingos (coord.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 30.

⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. Atualização de Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 122.

⁴⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário, limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 86-87.

Planejamento tributário ou elisão tributária são expressões que remetem, nas manifestações da doutrina brasileira, às mais variadas significações. A “elisão tributária” usualmente em oposição à “evasão fiscal” leva-se em conta a licitude da conduta.

3.4.1 Compreensão da expressão elisão tributária

Elisão vem de elidir, que significa retirar; excluir; suprimir⁴⁹. Elusão deriva de eludir, que tem o sentido de evitar (algo) de modo astucioso, com destreza ou com artifício.

Brandão Machado defende que “elusão” é a palavra portuguesa adequada para traduzir a ideia de desvio, fuga, evitação e que corresponde aos vocábulos, também origem latina.⁵⁰ A elisão tributária é a expressão mais aceita pela doutrina, pois as noções de supressão, exclusão, ou de atuação preventiva de forma a evitar a subsunção tributária, com o escopo de reduzir o tributo que seria devido ou postergar sua incidência. Elisão e evasão não são acatados de forma integral pela doutrina.

Rubens Gomes de Sousa diz que fraude fiscal é “toda ação ou omissão destinada a evitar ou retardar o pagamento de um tributo devido, ou a pagar tributo menor que o devido”.⁵¹

Sampaio Dória, conceitua elisão tributária como “a ação individual preventiva tendendo a, por processos sempre lícitos, afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do fato gerador”⁵²

Ainda na visão de Dória, a elisão tributária tem os seguintes requisitos essenciais: “natureza lícita dos meios utilizados, eficácia dos meios (efetividade da forma e compatibilidade desta com o conteúdo, produção de resultados próprios) e sua utilização antes da verificação do fato gerador”.⁵³

Já Alberto Xavier, citado por Paulo Ayres Barreto, faz uma menção a um negócio jurídico indireto, no qual devem estar presentes os elementos subjetivo e objetivo. O elemento objetivo “é constituído pela divergência entre a estrutura do negócio e os fins que as partes

⁴⁹ HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004. p.1111.

⁵⁰ MACHADO, Brandão. Nota do tradutor. In: Lenz, Raoul. *Elusão fiscal e a apreciação econômica dos fatos*. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão;

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado. Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.p. 586.

⁵¹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 2.ed. Rio de Janeiro: Financeiras,1954. p.99.

⁵² DORIA, Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael, 1971. p.93.

⁵³ *Ibidem*, p.93.

pretendem atingir, enquanto o elemento subjetivo “é dado pelo fato de a escolha do esquema negocial ser determinado pela intenção de excluir ou diminuir o encargo fiscal”.⁵⁴

Hermes Marcelo Huck, de sua parte, leciona que a expressão elisão tributária é:

Utilizada para designar a descrição tipológica de determinados comportamentos que os indivíduos manifestam perante a tributação, fundados num ponto referencial comum a todos, ou seja, são comportamentos tendentes a evitar a incidência tributária ou a conseguir uma incidência menos onerosa, mediante via jurídica lícita que lhe permita atingir tal finalidade.⁵⁵

3.4.2 Evolução Legislativa

O art. 149, inciso VII do Código Tributário Nacional, diz que o lançamento tributário será efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquela, agiu com dolo, fraude ou simulação, ou seja, o CTN concedeu as autoridades administrativas de revisar atos particulares realizados com dolo, fraude ou simulação.

A Lei 7.450/85 dispõe no ordenamento jurídico brasileiro a promoção de alterações no imposto sobre a renda, com o seguinte teor:

Art. 51. Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos previstos na norma específica de incidência do imposto de renda.⁵⁶

Diante deste artigo, muitos doutrinadores viram a raiz de uma cláusula antielisiva. A grande maioria destes questionaram a possibilidade de sua aplicação em face dos princípios constitucionais que regem a tributação no Brasil.

A próxima alteração de destaque foi a LC104/201. As alterações veiculadas pela referida lei complementar visava aumentar a arrecadação de tributos federais, notadamente o imposto sobre a renda. A princípio, a lei complementar alterava o caput do art. 43 do CTN, para prever que o fato gerador do imposto sobre a renda passaria a ser a obtenção de receita.

O art. 116 do CTN foi acrescido um parágrafo único, com o seguinte teor:

⁵⁴ Ibidem, p.60.

⁵⁵ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 38-39.

⁵⁶ BRASIL, *Lei n. 7450, de 23 de dezembro de 1985*. Altera a legislação tributária e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7450.htm. Acesso em: 15 maio/2019.

Art. 116 [...]

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 a obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.⁵⁷

3.4.3 A alteração promovida pela LC 104/2001

Os art. 116 § único⁵⁸ inserido em 2001, pela LC 104 e o art. 149, VII do CTN são dois dispositivos que se relacionam diretamente com a definição de limites entre evasão e elisão fiscal.

O artigo 149, inciso VII prescreve que o lançamento será efetuado e revisto de ofício, quando se comprove que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação.

Na exposição de motivos da LC 104/2001, a justificativa para a mudança no art. 116 do CTN é a seguinte:

A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.⁵⁹

A exposição de motivos que gerou a mudança no art. 116 do CTN, conforme Paulo Ayres Barreto, trouxe uma série de dúvidas tais como: 1º) Qual a relevância da exposição de motivos no processo interpretativo?; 2º) Em que acepção o signo “elisão” foi mencionado?; 3) “Abuso de forma” e “abuso de direito”, expressões referidas na exposição de motivos, foram positivados? 4º) Qual o conteúdo semântico do signo “dissimular”, constante do parágrafo único do art. 116 do CTN?; 5º) Trata-se de norma geral antielisiva?; 6º) Tal espécie de previsão é compatível com o nosso sistema tributário?⁶⁰

⁵⁷ BRASIL, *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios *Código Tributário Nacional*. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 07 Junho/2019.

⁵⁸ Art. 116, Parágrafo único CTN: 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.

⁵⁹ BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 07 Junho/2019.

⁶⁰ BARRETO, 2016, p. 171.

3.4.4 Requisitos para a interpretação do parágrafo único do art. 116 do CTN, inserido pela LC 104/2001

Para a configuração de uma cláusula antielisiva, caso a lei estabelecer, em conformidade com o plano constitucional, juntamente com os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, não será possível haver uma negação consistente. Se o fato revela capacidade contributiva e a lei autoriza sua requalificação por autoridade administrativa, a possibilidade de um questionamento mais incisivo em relação à aplicação da norma antielisiva é reduzida.

3.4.5 Limites e garantias individuais na Constituição Federal

Nos termos do art. 60, §4º, IV, são imutáveis os direitos e garantias individuais. Ao cidadão são assegurados uma série de individuais por meio da Carta Magna de 1988, com a preocupação de proteger o indivíduo diante da força do aparato estatal. É o que diz o artigo 60 da Constituição Federal de 1988.

A atribuição do Texto Constitucional deve almejar a atribuição da máxima efetividade de um princípio sem retirar a plena eficácia das demais regras postas no plano constitucional que revelam as decisões objetivas, aspectos, critérios ou temas cuja abertura principiológica pode resultar desdobramentos não desejados pelo contribuinte.

3.4.6 Conjugação das garantias constitucionais do contribuinte

Interpretar a Constituição Federal significa construir sentido para seus conteúdos normativos, de uma maneira harmônica, atribuindo-se relevo às suas diretrizes maiores, sem esvaziar, as demais prescrições nela contidas.

De acordo com Paulo Ayres Barreto, toda atribuição de competência é, sob certa perspectiva, limitadora. Há o espectro positivo, que se encerra no âmbito da própria competência outorgada, e o negativo, consistente no reconhecimento de que fora daquele círculo não há autorização para agir. Ele nos ensina que a partir da dicção “tudo aquilo que estiver previsto em lei pode ser objeto de tributação”, será possível a formação de sucessivos círculos concêntricos, em contínuas reduções, até a efetiva definição do espectro possível de

atuação. Logo, nos ajuda a entender que não basta haver a previsão em lei de uma hipótese fática qualquer para dar ensejo à incidência tributária.⁶¹

Partindo do pressuposto de que os comandos constitucionais interagem e se amoldam, formando círculos que se convergem para delimitar uma área específica e determinada de atuação do legislador no plano infraconstitucional, quando o objeto em questão se trata de imposto, o fato a ser hipoteticamente previsto haverá de ser revelador de capacidade tributária. O tratamento tributário estabelecido haverá de ser isonômico. Não poderá haver confisco, nem previsão de incidência em caráter retroativo. A segurança jurídica será prestigiada, devendo ser respeitadas, a livre –iniciativa e a liberdade de contratar.

Todavia, existem outras normas constitucionais a serem verificadas, não sendo suficiente a observância das dicções principiológicas. O constituinte classificou tributos e discriminou a competência impositiva fazendo uso de conceitos. Há, assim, que se construir a significação dos vários signos constitucionais que atinam com a tributação, para se alcançar o último e definitivo espectro de atuação dos entes tributantes.

3.4.7 Garantias advindas da lei

A Constituição Federal prescreve que cabe a lei complementar dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, principalmente sobre definição de tributos e suas espécies, assim como, em relação aos impostos discriminados na Constituição Federal, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, e ainda sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência, etc.

Diante da extensividade do trato da matéria tributária em nível constitucional, os riscos de anulação, deslocamento ou alteração de prescrições desta natureza são significativos.

3.4.8 Propósito negocial

Propósito negocial significa a intenção, propósito do agente na realização de um determinado negócio jurídico. O propósito negocial está relacionado a análise da licitude de condutas na perspectiva da elisão tributária. O tópico em questão é fruto da tentativa estatal de lidar com a questão do planejamento tributário dito “abusivo” no País, antes mesmo de haver

⁶¹ BARRETO, 2016, p.183-184.

uma legislação que fale da questão. O tema é bastante carente de critérios normativos delimitados e, por conta disso gera grandes embates interpretativos.

Paulo Ayres Barreto cita o caso Gregory v. Helvering (1935), julgado pela Suprema Corte, que marca o desenvolvimento jurídico de premissas a deslegitimar operações negociais realizadas com a finalidade de promover a redução da carga tributária de seus agentes, num momento histórico de acentada avidez estatal pela busca de recursos fiscais, diante da crise econômica enfrentada pelo Estado Americano à época.⁶²

A análise de critérios subjetivos, ou seja, a efetiva intenção do contribuinte, para a prática de determinados atos negociais passíveis de gerarem economia fiscal ou redução.

3.4.9 Ato anormal de gestão

Paulo Ayres Barreto procura nos ensinar que o ato anormal de gestão é tema de legislação comercial. Essa teoria, tem seu foco na dualidade de interesses que pode surgir entre a empresa e os seus dirigentes. A atividade da empresa deve atender aos seus próprios interesses, e não ao de seus mandatários. Com o crescimento das organizações, essa teoria ganha relevo, na medida em que a figura do proprietário cede espaço para a dos administradores profissionais. Nesse sentido, abrem-se ensanchas a discussões delicadas em torno, por exemplo, da definição dos critérios de remuneração desses profissionais e da distribuição de bônus de desempenho.⁶³ Segundo Marco Aurélio Greco “para caracterizar o ato anormal de gestão basta a inadequação entre o padrão de conduta geralmente aceito como adequado aquela determinada situação.”⁶⁴

Discussões sobre o que seria atos normais e anormais de gestão já apresenta dificuldades para o Direito Societário. No âmbito tributário os atos anormais de gestão só aparecerão se houver negócio jurídico simulado ou dissimulado.

3.4.10 Ineficácia técnica do parágrafo do art. 116 do CTN

A desconsideração dos atos ou negócios jurídicos perpetrados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, ou ainda a natureza dos elementos

⁶² BARRETO, 2016, p.208.

⁶³ BARRETO, 2016, p.220

⁶⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 317.

constitutivos da obrigação tributária, está submetida a requisitos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Na dissimulação, há uma linguagem constitutiva de um fato jurídico que não representaria o real negócio jurídico realizado. Portanto, entra em cena a necessidade de a autoridade administrativa descrever, em linguagem competente, o fato que representaria a efetiva relação jurídica pactuada, pois há duas linguagens diferentes, fazendo descrição de fatos de natureza diversa, gerando efeitos tributários distintos, sendo um fato relatado pelo contribuinte e de outro pela autoridade normativa. Eis que surge as indagações: Qual deve prevalecer? Que requisitos devem pautar o procedimento de desqualificação da linguagem posta pelo contribuinte? A simulação deve ser reconhecida judicialmente para, em momentos posterior, admitir-se a exigência do tributo ou sua diferença? ⁶⁵

Questões estas que exigem um adequado tratamento legal. O art. 116 do CTN remete este objeto a ser discutido para a lei ordinária, contudo nenhuma lei ordinária, até o instante, foi aprovada com esse conteúdo. A MP 66, posteriormente, convertida na Lei 10637/2002, tentou desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte, mas não foi aprovada. Nesta conjuntura, se percebe um problema de ineficácia. ⁶⁶

3.4.11 Elisão no direito tributário brasileiro

De acordo com Paulo Ayres Barreto, a elisão tributária pode ser examinada sobre duas perspectivas distintas uma positiva e outra negativa. Primeiramente, é necessário afastar a elisão tributária de opção fiscal, isto porque a opção fiscal tem um comportamento induzido pelo legislador ou por ele admitido, que concede a escolha de uma alternativa para o reconhecimento do embate tributário. A exemplo disso é o que ocorre no imposto sobre a renda, com a tributação em bases presumidas. O contribuinte pode optar entre calcular o imposto em bases reais (lucro real) ou por presunção (lucro presumido), tratando de excelente mecanismo de evasão tributária. ⁶⁷

⁶⁵ BARRETO, 2016, p. 224.

⁶⁶ BRASIL. *Lei n. 10.637, de 10 de janeiro de 2002*. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm. Acesso em: 07 Junho/2019.

⁶⁷ *Ibidem*, p.226.

Esta sistemática de apuração de imposto sobre a renda de pessoas jurídicas, foi coroada no Brasil com grande êxito, visto que muitos contribuintes reduziram sua carga tributária total ao realizarem a opção pelo pagamento do imposto sobre a renda em bases presumidas e o fisco Federal se beneficiou pela simplificação do sistema, reduzindo o esforço de fiscalização dessas empresas, diminuindo a evasão fiscal em relação a esse tributo, assegurando maior previsibilidade à sua arrecadação que para os contribuintes dessa lei complementar a opção, tem como variável de relevo a obtenção de receita.

A opção fiscal está prevista no art. 146, parágrafo único, I, da Constituição Federal, introduzido pela EC/ 42/2003, que autoriza a lei complementar a instituir um regime único de arrecadação de impostos e contribuições dos entes políticos, em caráter opcional. Esta opção está qualificada como um direito constitucionalmente assegurado ao contribuinte.

Elisão tributária, segundo Paulo Ayres Barreto, consiste no direito subjetivo assegurado ao contribuinte de, por meios lícitos, (i) evitar a ocorrência do fato jurídico; (ii) reduzir o montante devido a título de tributo; ou (iii) postergar a sua incidência.⁶⁸

3.4.12 Elisão tributária nos Tribunais

A alteração legislativa levada a efeito com a inserção do parágrafo único do art. 116 da LC 104/2001, associada ao descompasso doutrinário que se estabeleceu em torno dos limites ao planejamento tributário, teve seus correspondentes reflexos nos tribunais administrativos e judiciais. As dúvidas sobre o tema se multiplicaram. Aplica-se essa alteração antes mesmo da edição da lei ordinária exigida pelo aludido parágrafo único? Qual seu efeito? É clausula geral antielisiva? Alcança as hipóteses de abuso de direito e abuso de formas jurídicas? Há necessidade de um propósito negocial nos planejamentos?⁶⁹

Relevante análise da jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sobre o tema foi empreendida no âmbito do grupo de estudos “Legislação Tributária Brasileira e Comparada”.

O referido grupo identificou três elementos que então pareciam relevantes para os julgadores administrativos, ao aferir o propósito negocial de uma operação, a saber: o intervalo temporal entre as operações; a independência entre as partes; a coerência entre a operação e as atividades operacionais das partes envolvidas.

⁶⁸ BARRETO, 2016, p. 227.

⁶⁹ Ibidem, p. 235.

Paulo Ayres Barreto traz em sua obra, que já fora mencionada em outros momentos oportunos deste trabalho, quatro temas referentes ao planejamento tributário que geraram e ainda geram grandes discussões. Dois deles serão exemplificados por meio de decisões proferidas pelo antigo Conselho de Contribuintes e dois por intermédio de decisões do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São elas: a chamada incorporação às avessas e a subscrição de ações com ágio e subscrição de ações com ágio e subsequente cisão, consubstanciando alienação de participação societária; a segregação de atividades antes exercidas por uma única pessoa jurídica; a amortização de ágio gerado em operações entre partes relacionadas.⁷⁰

3.5 Estratégias ilícitas e seus reflexos no Direito Tributário

3.5.1 Simulação e dissimulação à luz do novo Código Civil

O código civil de 2002 trata da hipótese de nulidade do negócio jurídico simulado, assim vejamos:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitirem;

II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira

III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós datados.⁷¹

A ocorrência de simulação pode ser alegada por qualquer parte interessada ou pelo Ministério Público, quando lhe couber averiguar. A Fazenda Pública, quando se sentirem prejudicadas ao verificarem ato ou negócio simulado, têm legitimidade para pleitear o reconhecimento judicial da simulação.

Vale dizer que a simulação se distingue do dolo, na medida que, na simulação, ambas as partes têm participação na ação, enquanto no dolo apenas um dos interessados tem ciência do ato doloso. A simulação pode ser absoluta ou relativa. É absoluta quando a declaração de vontade exprime aparentemente um negócio jurídico, não sendo intenção das partes efetuar negócio algum. Na simulação relativa envolve dois negócios jurídicos, o primeiro que materializa a vontade declarada e o segundo que indica a verdadeira intenção dos agentes.

⁷⁰ Ibidem, p..237.

⁷¹ BRASIL. *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 07 Junho/2019.

3.5.2 Desconsideração dos Negócios Jurídicos

O Texto Constitucional, em seu artigo 5º, XXII, prestigia o direito de propriedade, assim como o artigo 5º, IV, IX, XIII, XV e XVII e artigo 170 e seus incisos dá o pleno direito ao exercício da autonomia de vontade ao contribuinte que objetiva a reestruturação e a reorganização de seus negócios, pois este está habilitado a escolher livremente o arcabouço negocial que seja melhor aos seus interesses com o intuito de reduzir os custos e aumentar os lucros.⁷²

Diante do exposto descrito acima, uma determinada atividade jurídica, somente poderá ser aplicada se verificada a efetiva ocorrência do negócio previsto. Caso o contribuinte, pratique atos simulados, com o fim de evitar ou mitigar a aplicação de normas tributárias, diminuindo tributos que seriam devidos ou reduzindo seus impactos ou incorra em simulação para garantir uma vantagem ou benefício em relação ao qual não teria direito, o Fisco poderá fazer a desconsideração dos negócios jurídicos, e a autoridade administrativa poderá lavrar o lançamento tributário nos termos do art. 149, VII, do CTN e impor as penalidades cabíveis. O artigo 116 do CTN do mesmo Diploma Legal, reforça tal ato, vejamos:

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.⁷³

O art. 149, VII como art. 116, parágrafo único, ambos do CTN exigem para a autorização da desconsideração dos negócios jurídicos realizados pelo contribuinte, a certeza de que a atividade que se deseja dissimular a ocorrência de situação prevista na hipótese de norma tributária geral e abstrata tributária.

3.5.3 O dolo

O artigo 145 do Código Civil prescreve que “são negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa”. Para fins da lei civil, Pontes de Miranda ensina que dolo é

⁷² BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 Junho/2019.

⁷³ BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 07 Junho/2019.

enganar, consciente, deformação de fatos, de referências incompletas ou mesmo do silêncio consciente quando obrigatório se faz informar, ou, ainda, nas hipóteses em que o silêncio importaria afirmação ou negação.⁷⁴

3.5.4 *A fraude à lei*

O Código Civil de 2002 estabelece que se houver fraude a lei o negócio jurídico será nulo, conforme dispõe o artigo 166, VI). A ação de fraude advém de atos ou fatos que aparentam ser lícitos, mas que consubstanciam ofensa a princípio cogente.

Francesco Ferrara entende que o negócio simulado é fictício e busca ocultar violação à lei, na fraude o negócio jurídico é real. Sua efetivação visa alcançar um resultado proibido.⁷⁵

Marco Aurélio Greco destaca que embora a palavra fraude seja feia, a substância do conceito não é tão ruim quanto a palavra denota. Por isso, há fundamento para afirmar que nas hipóteses de fraude à lei, como não se trata de um ato ilícito, existe um espaço para a possibilidade de cobrança de tributo sem penalidade.⁷⁶

3.5.5 *Sonegação fiscal*

Os crimes contra a ordem tributária são chamados de sonegação em sentido lato, abarcando condutas que tenham por escopo o não recolhimento ou o recolhimento de menor quantia a título de tributo. No sentido estrito, o conceito é de subtração por ocultação de informações, previsão trazida no art. 71 da Lei 4.502/64.⁷⁷ Senão vejamos o referido artigo:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:
I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais
II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Este dispositivo legal define a sonegação como ato doloso tendente a impedir o conhecimento das autoridades fazendárias da ocorrência do fato jurídico tributário ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o

⁷⁴ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970. T. IV. p. 326.

⁷⁵ FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. Tradução A. Bossa. São Paulo: Saraiva, 1939. p. 93.

⁷⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 226.

⁷⁷ BRASIL. *Lei n. 4502, de 30 de novembro de 1964*. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502compilado.htm. Acesso em: 07 junho/2019.

crédito tributário correspondente. A Lei 4.502/64, no art. 71, refere-se a ato doloso, já que quando se pratica uma conduta com o fim de impedir o conhecimento das autoridades fazendárias da ocorrência do fato jurídico tributário, é inerente a existência de má-fé. Por isso, caso se optasse por adotar a acepção civil de dolo para a sonegação, o adjetivo “doloso” utilizado na lei seria desnecessário. Como é regra de interpretação que a lei não contenha palavras inúteis, o significado adotado pelo legislador é o dolo penal.

Já o art. 44, § 1º, da Lei 9430/96, somente é possível em casos de sonegação, fraude e conluio e ainda acrescenta “independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”. Assim diz o artigo mencionado:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
 I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004), (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
 § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).⁷⁸

O tributarista Marco Aurélio Greco adverte que o termo “fraude” pode referir-se a duas situações distintas: a fraude à lei e a fraude contra o Fisco e conclui que a regra em questão “não se aplica nas hipóteses de fraude civil ou fraude à lei, incidindo apenas nas hipóteses que configuram fraude ao Fisco ou estiverem revestidas de feição penal”.⁷⁹

Logo, o legislador tributário quis prever a aplicação de sanções penais a condutas criminosas, isto é, condutas do tipo fraude, conluio e sonegação e também devido a sua gravidade, fossem apenadas com multa duplicada. Já a simulação não caracteriza crime de ordem tributária, contudo é ilícito seu ato, de acordo com o art. 167, § 1º do Código Civil não sendo tipificada no âmbito penal, por isso quando aplicada, não enseja multa agravada, somente punições administrativas.

A simulação é ilícita civil, não se enquadrando no conceito de sonegação fiscal, enquanto que esta última caracteriza ilícito penal contra a ordem tributária.

⁷⁸ BRASIL. *Lei n. 9430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 07 junho/2019.

⁷⁹ GRECO, 2004.

3.5.6 O negócio jurídico indireto

O negócio jurídico indireto se caracteriza pela incompatibilidade entre os fins pretendidos e os meios utilizados para realizar tal ato. Seria evitar a forma direta de estruturação do negócio para, por intermédio de outra forma de celebração da operação, alcançar os objetivos requeridos, como a menor oneração tributária.⁸⁰

São características do negócio jurídico indireto: a existência de um negócio jurídico típico, com a observância dos requisitos necessários à sua consumação, em conformidade com o regime jurídico que lhe é aplicável; (ii) a busca de um resultado que não é próprio, natural ou inerente ao tipo ou espécie de negócio que reveste a operação; e (iii) a licitude do negócio, que não se qualifica de natureza simulada.⁸¹

3.5.7 Abuso de direito como ilícito civil

No Brasil, o Código Civil de 1916, em seu artigo 160, I, dizia sobre a licitude do ato praticado no exercício regular em consonância com o direito reconhecido, porém este dispositivo não mencionava expressamente o abuso de direito.⁸²

Sobre abuso de direito, o Código Civil em vigor, faz menção expressa ao abuso de direito recebendo a qualificação de ato ilícito. O artigo 187 assim fala: “Também comete ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”⁸³

Verificamos que as expressões fim econômico ou social do exercício de um direito, boa-fé, costumes são expressões que denotam inequívoca vaguidade e relevante grau de abstração, tornando complexo dizer se há abuso de direito, para fins civis. Portanto, se para o direito civil há dificuldades de oferecer respostas satisfatórias sobre o tema, em matéria tributária é tão difícil quanto o direito civil ou ainda pior.

⁸⁰ BARRETO, 2016, p. 147

⁸¹ Ibidem, p. 147

⁸² BRASIL. *Lei n. 3071, de 1 de janeiro de 1916*. Instituiu o Código Civil do Estados Unidos Do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1916. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm. Acesso em: 07 Junho /2019.

⁸³ BRASIL. *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Instituiu o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 07 Junho /2019.

3.5.8 O abuso do direito e o abuso de formas jurídicas no direito tributário brasileiro

Paulo Ayres Barreto, para melhor exame do abuso de formas jurídicas, traz como explicação o direito alemão. Segundo o §42 do Código Tributário alemão, a lei tributária não poderá ser fraudada por intermédio do abuso de formas jurídicas. Se o abuso de formas jurídicas ocorrer, a pretensão do imposto surgirá, de acordo com os fenômenos econômicos que teriam se verificado, se a forma jurídica apropriada tivesse sido utilizada. Entretanto, analogia não é admitida no ordenamento jurídico brasileiro, vetada pelo Código Tributário Nacional, conforme o art. 108, I.⁸⁴

O abuso de formas jurídicas não foi nitidamente conceituado no ordenamento jurídico brasileiro, mas foi referido na exposição de motivos da LC 104/2001 seu sentido, conteúdo e alcance deverão ser construídos em consonância com as demais manifestações do direito positivo. O emprego da analogia não poderá resultar exigência de tributo não previsto em lei, assim a expressão “abuso de formas jurídicas” deve ser tomada, como indicio de dissimulação.

A aplicação da teoria do abuso de direito em matéria tributária é também alvo de muita controvérsia. Marco Aurélio entende que, a partir do no Código Civil, abuso de direito é, indiscutivelmente um ato ilícito e, portanto, implica evasão tributária. Reconhece, contudo, que não existe critério objetivo para determinar claramente o que é abuso.⁸⁵

Ao examinar o tema do abuso de direito no âmbito das relações privadas a luz do Código Civil de 1916 Jorge Americano identificou os seguintes requisitos necessários à sua caracterização: (i) há um direito, cujo exercício deve ser, de alguma forma, limitado; (ii) o exercício do direito, pelo seu titular, não lhe agrega qualquer utilidade, ficando patente a mera intenção de prejudicar outrem; (iii) a presença de lesão a terceiro, que não decorra da natureza do exercício do direito.⁸⁶

A estruturação de um negócio jurídico que, com fundamento na legislação vigente, reduza ou mesmo elimine a incidência tributária agrega sempre uma utilidade ao exercente do direito. A supressão da carga tributária é útil ao contribuinte. O intuito não é prejudicar terceiros, mas beneficiar a si próprio com uma diminuição da carga tributária

Neste aspecto, com base na teoria de Jorge Americano Schoueri entende que “não se pode falar em uso abusivo de direito, quando o sujeito pratica o ato com o objetivo de seu

⁸⁴BARRETO, 2016, p.199.

⁸⁵GRECO,2004, p. 418.

⁸⁶AMERICANO, Jorge. *Do abuso do direito no exercício da demanda*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1932.p. 35.

interesse (utilidade do ato): nas hipóteses de distribuição disfarçada de lucros, não há a intenção do contribuinte de lesar o erário mas de auferir o maior lucro possível.⁸⁷ O fato do direito exercido agregar utilidade ao exercente não constitui empecilho à descaracterização de eventual abuso de direito.

Manuel Atienza e Juan Manero buscaram uma aproximação entre o abuso de direito e as lacunas axiológicas.⁸⁸ Porém como diz Paulo Ayres Barreto, não há verdadeiramente, uma lacuna, mas uma resposta dada pelo sistema, que não seria a mais adequada para o caso concreto. Na lacuna axiológica, haveria uma crítica externa à solução empregada pelo sistema para resolver uma situação conflitiva determinada. Atienza e Manero procuram trazer a problemática das lacunas axiológicas para dentro do sistema, colocando-as no nível das regras.

Seguindo a ideia do parágrafo anterior, Barreto explica que ao trazer as lacunas axiológicas para dentro do direito, colocando-as no cotejo entre soluções dadas por regras e as que adviriam se aplicados diretamente os princípios, que, no caso, apontariam para um outro deslinde da situação, deslocamos o problema da valoração axiológica do sistema normativo (de uma perspectiva externa) para o campo da interpretação (perspectiva interna): da valoração entre princípios e regras, valoração essa que haverá de considerar os critérios de solução de antinomias, previstos no próprio sistema.⁸⁹

3.6 Fiscalização Tributária: Desejo Fiscal x Desejo do Contribuinte

3.6.1 A não aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva como fundamento para a requalificação de fatos jurídicos por autoridades administrativas

A ordem tributária brasileira encontra-se regida pelas normas constitucionais dispostas na Carta Magna no Título IV Capítulo I. O Princípio da Capacidade Contributiva, trata-se de um desdobramento do Princípio da Igualdade, aplicado no âmbito da ordem jurídica tributária, na busca de uma sociedade mais igualitária, menos injusta, impondo uma tributação mais pesada sobre aqueles que têm mais riqueza.

A observância ao princípio da capacidade contributiva é apenas mais uma garantia individual assegurada ao contribuinte. Tem ele o direito subjetivo de não ser alcançado por

⁸⁷ ⁸⁷ Ibidem. p. 35.

⁸⁸ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz Manero. *Ilícitos atípicos*. Madrid: Trotta, 2000. p. 62.

⁸⁹ BARRETO, 2016, p. 202.

tributos em relação os fatos que não revelem tal capacidade; e não sofrer incidência tributária em relação a fatos que, conquanto reveladores de capacidade contributiva, não estejam previstos no antecedente de regra matriz de incidência tributária.⁹⁰

O ente político, ao criar o tributo no plano legal, conforme a competência constitucionalmente outorgada, não se deixa esgotar pelos limites existentes à sua atuação, no entanto, a competência impositiva não é exercida em sua plenitude. Há competência, há manifestação de capacidade contributiva não alcançada pela lei, mas não há possibilidade de afastamento do primado da legalidade. De outro lado, as dificuldades e inconsistências que uma possível valoração dos fatos pela autoridade administrativa, à luz do princípio da capacidade contributiva apresenta. Não é difícil enumerar vários exemplos, recolhidos do direito positivo brasileiro, nos quais manifestações iguais, equivalentes ou semelhantes de capacidade contributiva recebem tratamento tributário distinto.

Existem ainda alguns impostos que, não obstante, devido a técnica de arrecadação utilizada, dificultam a aplicação deste princípio. Os chamados impostos reais, que abrangem os impostos indiretos, constitucionalmente conceituados como aqueles tributos que comportam a transferência do ônus tributário, e acabam por tributar o consumidor final do produto, sem nenhuma observância à capacidade contributiva do mesmo. Em consequência, o contribuinte *de jure* não é aquele que efetivamente arca com o encargo do tributo, mas esse é assumido pelo chamado contribuinte de fato. Na tentativa diminuir as consequências desta transferência e, de certa forma, aplicar o Princípio da Capacidade Contributiva, o legislador criou o Princípio da Seletividade, que, em proporções bem menores, rege a instituição dos impostos indiretos impondo uma mínima observância à capacidade contributiva daqueles que, ao final, pagam o tributo embutido no preço dos produtos adquiridos.

O legislador (federal) estabeleceu três formas diferentes de apurar e pagar o mesmo imposto (sobre a renda), em relação a diferentes espécies de rendimentos. Desse modo, Paulo Ayres Barreto, em sua obra Planejamento Tributário – Limites Normativos- indaga a seguinte pergunta: por que o rendimento de aplicação financeira pode ser submetido a uma alíquota de 15 % e o rendimento do trabalho assalariado a uma alíquota de 27,5%? Em resposta, o autor supramencionado evidencia é a existência de incidência distintas, estabelecidas pela

⁹⁰Paulo Ayres Barreto ao Examinar o tema de interpretação com base econômica, José Eduardo Soares de Melo, pondera que “objetivando compreender a norma jurídica, a declaração do seu sentido, de conformidade com o ordenamento jurídico, o hermeneuta só deveria utilizar instrumental jurídico, o hermeneuta só deveria utilizar instrumental jurídico, tendo em vista que os fatos (sociais, econômicos, etc.) foram captados pelo legislador (político) e juridicizados, em razão de que não poderia servir-se de elementos, conceitos e critérios pertinentes a outras ciências, nem considerar finalidades estranhas ao direito”. Curso de direito tributário. 6. Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 210.

legislação tributária para um mesmo imposto, em relação a demonstrações iguais ou equivalentes de capacidade contributiva.⁹¹

O legislador, em matéria tributária quer nos mostrar que ao exercer sua função de criar leis, não esgota todas as possibilidades de alcançar fatos que podem revelar capacidade contributiva, de um lado, e estabelece tratamentos tributários distintos para manifestações de capacidades contributivas que, sob certa percepção, podem ser tidas por equivalentes.

3.6.2 A dissimulação como requisito para requalificar de fatos jurídicos tributários

O parágrafo único do art. 116 do CTN inserido na LC 104/2001 prescreve:

Art. 116 [...]

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.⁹²

Os enunciados prescritivos que regem a matéria no Brasil não fazem nenhuma alusão ou referência de abuso de direito, de formas jurídicas, efeitos jurídicos relevantes além da economia fiscal, objetivo principal de reduzir ou até mesmo eliminar impostos.

Porém este tema é bastante debatido, pelos interessados na área. Algumas razões justificam esse fato. A primeira delas seria porque o tema é positivado fora do contexto da legislação fiscal. Segundo, a exposição de motivos da LC 104/20001 faz menção ao combate aos planejamentos tributários com o intuito de abusar do direito ou de suas formas jurídicas. Terceiro, há uma certa dificuldade em se precisar os estritos limites normativos de cada um desses conceitos ou institutos jurídicos. Quarto, trata-se de conceitos, institutos para limitar o direito do contribuinte de buscar economia de tributos e, por último, as autoridades fazendárias tem sempre o interesse de prorrogar ao máximo as alternativas que venham a respaldar juridicamente a requalificação de fatos jurídicos tributários, para se contrapor às alegações em sentido contrário dos contribuintes.

As duas últimas razões citadas acima decorrem dos desvios interpretativos. Já as três primeiras serão tratadas nos parágrafos subsequentes.

⁹¹ Paulo Ayres Barreto entende que todas as espécies de rendimento devem receber idêntico tratamento tributário, devendo a renda apurada, após a consideração das deduções e abatimentos cabíveis, ao cabo do lapso temporal legalmente fixado, ser submetida à tributação de forma progressiva.

⁹² BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 07 Junho/2019.

A primeira diz respeito à previsão dos temas abuso de direito, abuso de formas jurídicas, propósito negocial ou ato negocial de gestão que estão positivados, respectivamente, no Código Civil Brasileiro (art. 187) e na legislação societária, (art. 116, 129 e outros).

O Código Tributário Nacional possui regramento específico para os defeitos de um ato ou negócio jurídico, pois o legislador tributário não quis submeter certos desvios ao tratamento da legislação civil. O legislador tributário faz menções ao código civil somente ao dolo, fraude ou simulação, inclusive à de natureza relativa, denominada dissimulação. Assim inexistente qualquer remissão, às figuras do propósito negocial ou ato anormal da gestão. Enquanto que o abuso de direito e abuso de formas jurídicas são figuras expostas na LC 104/2001.

Há ainda uma segunda e uma terceira razão para a alusão aos conceitos de abuso de direito, abuso de formas jurídicas e propósito negocial, no que condiz a identificação de limites à elisão tributária. É que de um lado, há expressa menção ao abuso de direito e ao abuso de formas jurídicas na exposição de motivos da LC 104/2001 (segunda razão) e, de outro, há certa dificuldade em se precisar os estritos limites normativos de cada um desses conceitos ou institutos jurídicos (terceira razão).

Portanto, havendo tratamento específico, no bojo da legislação tributária, para os defeitos dos atos ou negócios jurídicos, é essa legislação e não a legislação civil, que deverá pautar os limites da atuação do contribuinte, em relação às ações que possam ser qualificadas como elisivas.

3.6.3 Cláusulas antielisivas específicas como mecanismo de combate à evasão fiscal

As cláusulas específicas antielisivas consiste em um outro mecanismo de combate à evasão fiscal. Para se evitar a prática da evasão fiscal foram levantadas algumas presunções e ficções, porém requer extremo cuidado, destas presunções e ficções, pois elas podem violar garantias individuais estabelecidas pela Carta Magna.

Quando o exercício do dever fiscalizatório das autoridades administrativas não for efetivo para controlar as práticas evasivas realizadas pelo contribuinte, presunções legais para a definição de critérios da regra matriz de incidência serão admitidas, dado que inexistindo previsão normativa, abre-se espaço à elisão tributária que haverá de ser admitida, mesmo que ocorra alguma injustiça fiscal.

Na legislação atinente a cada tributo, há uma série de prescrições que visam impedir que o contribuinte logre êxito na busca de alternativas para evitar a incidência tributária ou a sua redução.⁹³

3.6.4 Análise da cláusula geral antielisiva no sistema tributário brasileiro.

O legislador mesmo que de forma limitada colabora na tessitura do sistema tributário brasileiro. Agindo assim, insere novos comandos normativos que se associam àqueles previstos constitucionalmente, surgindo um novo nível de detalhamento da percussão tributária.

Como dito anteriormente neste presente trabalho, elisão tributária é a aceção de conduta lícita tendente a evitar, reduzir ou postergar o pagamento de tributo, e a previsão de cláusula geral antielisiva implica contradição, pois seria uma norma que se voltaria contra os atos lícitos. Ao se retomar a uma previsão normativa do Direito Comparado, no tocante à cláusula geral, introduzida no ordenamento jurídico português em 1999, por meio do art. 32º – A do Código de Processo Tributário e, posteriormente, no nº 2 do art. 38º da Lei Geral Tributária, nos respectivos termos:

São ineficazes os actos 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 actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos.⁹⁴

Sua abrangência normativa era tamanha que não subsistiu mais do que um ano, vindo a sofrer a alteração aludida. Mesmo assim, seu conteúdo é adequado para a investigação do cabimento de conteúdo normativo equivalente no sistema tributário brasileiro, porem conforme redigido não guardaria conformidade com o subsistema constitucional tributário brasileiro.

O sistema tributário brasileiro é estruturado conforme o plano constitucional., assim fica difícil de batalhar pela aplicação em nosso ordenamento jurídico, conceitos, institutos, teses e teorias perfeitamente aplicáveis em outros sistemas jurídicos. O constituinte foi

⁹³ MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Direito monetário e tributação da moeda*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 244 apud BARRETO, 2016, p. 234.

⁹⁴ PORTUGAL. *Decreto-Lei 398, de 17 de dezembro de 1998*. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. Lisboa, Portugal: Procuradoria Geral Distrital de Lisboa, 1998. Disponível em: http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=253&tabela=leis. Acesso em: 07 Junho/2019.

bastante cuidadoso ao descrever no plano constitucional, os limites para a instituição e cobrança de tributos em nosso país.

4 TEORIA DAS PROVAS

4.1 Acepção do vocábulo “prova”

O termo prova encontra no uso ordinário e jurídico os mais diversos significados. Esse vocábulo vem do latim *probatio*, que significa ensaio, verificação, inspeção, exame, argumento, razão, aprovação, confirmação. A palavra prova é polissêmica.

John Gilissen, diz que o termo prova pode assumir vários aspectos, dentre os quais a (i) prova demonstrativa, consistente em um raciocínio voltado a deduzir, de axiomas ou proposições já provadas, outras proposições. A prova demonstrativa diz respeito a ideias, dados abstratos, sendo empregada na matemática e na lógica; (ii) prova experimental, decorrente de experiências e tendo por objetivo demonstrar uma lei natural.⁹⁵

O termo prova é empregado para denota algo que possa servir ao convencimento de outro. Para Paulo de Barros Carvalho reuniu um número expressivo de possíveis significações ao termo. São os seguintes: 1. Procedimento, entendido como a sequência de atos mediante os quais se opera o relato probatório; 2. Rito da enunciação, legalmente previsto, ou procedimento organizacional da prova; 3. Resultado do procedimento probatório, ou seja, seu produto; 4. Conjunto de regras que regulam a admissão, produção e valoração dos elementos trazidos aos autos, determinando o transcurso probatório; 5. Enunciação; 6. Enunciação enunciada; 7. Enunciado linguístico; 8. Suporte físico; 9. Conteúdo do suporte físico; 10. Proposição; 11. Veículo introdutor; 12. Norma em sentido amplo; 13. Norma em sentido estrito; 14. Mensagem; 15. Signo; 16. Indício; 17. pista; 18. vestígio; 19. marca; 20. Sinal; 21. ato de fala; 22. Atitude pragmática; 23. Relação de implicação entre enunciados linguísticos; 24. Elemento constitutivo do fato jurídico; 25. Fato; 26. Fato de provar; 27. Fato provado; 28. Fato que causa convencimento; 29. Fato da convicção provocada.⁹⁶

Dentre tantas possibilidades significativas para o vocábulo prova, 4 (quatro) significados mais representativos serão melhores explorados neste trabalho, para permitir maior aproximação do objeto; i – meio de prova; ii – ação de provar; iii produto da enunciação (fato jurídico em sentido amplo) e iv – fenômeno psicológico.⁹⁷

Meio de prova é a espécie de enunciado utilizado para inserir fatos no universo jurídico, determinada a partir do procedimento de produção do enunciado e do sujeito

⁹⁵ GILISSEN, John. Introdução histórica ao direito. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1995. p.712.

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da prova e o fato jurídico tributário*. São Paulo: PUC, 2004. Apostila do Programa de Pós-Graduação em Direito (Mestrado e Doutorado) da USP e da PUC/SP

⁹⁷ FERRAGUT, 2016, p. 29.

competente. São exemplos de meio de prova: a perícia, a confissão a prova testemunhal e a indiciária.⁹⁸

Ação de provar, quer dizer, ato de fornecer os elementos de juízo ou produzir os meios indispensáveis para determinar a exatidão dos fatos alegados; produção ordenada de atos de fala sequenciais ou não, e que tem por objeto a demonstração da ocorrência ou inoocorrência do evento descrito no enunciado. A exemplo da ação de provar, podemos citar os atos praticados no decorrer de uma fiscalização, com análise dos documentos fiscais apresentados, a solicitação de esclarecimentos ao contribuinte e a terceiros relacionados às operações fiscalizadas e etc.⁹⁹

Já a prova como produto da enunciação, é o resultado da ação de provar, o conteúdo do meio de prova.¹⁰⁰

4.2 Classificação das provas

As provas são classificadas com base em uma diversidade de critérios. Fabiana Del Padre Tomé e Maria Rita Ferragut adotam como base a classificação elaborada por Nicola Framarino dei Malatesta, que se baseiam em três grandes grupos, de acordo com o seu (i) conteúdo; (ii) sujeito que as emana; e (iii) forma com que se apresentam.¹⁰¹

No que condiz a classificação em função do conteúdo, tem-se a prova direta que são as que representam, de forma imediata, a ocorrência do fato. É o que ocorre com a prova documental e a perícia técnica.

Maria Rita Ferragut diz que as provas diretas não conferem maior certeza de ocorrência fenomênica do evento simplesmente pelo fato de se dirigirem de forma imediata ao fato que se quer provar e nem sempre uma prova direta é suficiente para demonstrar a ocorrência do fato típico, fazendo-se necessária a conjugação de diversos elementos para que o destinatário seja convencido.¹⁰²

No mesmo embalo Fabiana Del Padre Tomé diz, que na maioria das vezes, as chamadas provas diretas não bastam quando consideradas isoladamente, exigindo a conjugação de diversos elementos para se levar um fato ao conhecimento do destinatário. A exemplo disso ela cita um testemunho em que o depoente confirma a alegação de uma das

⁹⁸ FERRAGUT, 2016, p. 29.

⁹⁹ Ibidem, p. 29.

¹⁰⁰ Ibidem, p. 29.

¹⁰¹ MALATESTA, Nicola Framarino dei. *A lógica das provas em matéria criminal*. Tradução de Paolo Capitanio. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2001. p. 147.

¹⁰² FERRAGUT, 2016, p. 30.

partes, referindo-se diretamente ao fato que se pretende provar, pode não alcançar seus objetivos caso não corroborado por outras provas.¹⁰³

Já a prova indireta representa a ocorrência de fatos secundários ou indiciários, dos quais advirá a implicação legal da existência ou da inexistência do fato principal. Assim a prova indireta ocorre quando o enunciado tiver por objeto um fato indiciário, diverso do fato típico, fato este que será considerado juridicamente existente em virtude da relação de implicação internormativa estabelecida entre f e f' . É o caso das presunções legais.¹⁰⁴

Fabiana Del Padre Tomé diz que toda prova é indireta, pois não se tem acesso aos fatos, que são sempre passados.¹⁰⁵

No que diz respeito ao sujeito que as emana, as provas podem ser classificadas em pessoal (se originada da afirmação de um indivíduo, tal como ocorre com a prova testemunhal) e real (quando deduzidas da própria coisa, como as impressões digitais e e-mails).¹⁰⁶

Para Fabiana Del Padre Tomé as provas pessoais e reais tomam o critério do sujeito que as emana. As provas pessoais seriam as declarações acerca da veracidade ou falsidade de um fato, emitidas por seres humanos.¹⁰⁷ Segundo Moacyr Amaral Santos:

Prova pessoal de um fato consiste na revelação consciente, feita por uma pessoa, das impressões mnemônicas que o fato imprimiu no seu espírito. Prova real de um fato consiste na atestação inconsciente, feita por uma coisa, das modalidades que o fato probando lhe imprimiu.¹⁰⁸

A prova, como mensagem, exige a emissão de um remetente, um sujeito. Logo, toda prova é pessoal. Neste sentido Paulo de Barros Carvalho salienta:

Somente o sujeito de direitos, na condição de emissor, pode inaugurar o processo comunicacional probatório, praticando ato de falar para produzir mensagem destinada a convencer o receptor qualificado para decidir. Mais pessoal, assume a forma testemunhal uma vez aparece o direito como linguagem que não se dirige aos objetos inanimados, porem aos seres humanos em suas relações de interpessoalidade.¹⁰⁹

¹⁰³ TOMÉ, 2016, p.119.

¹⁰⁴ FERRAGUT, 2016, p.30.

¹⁰⁵ TOMÉ, 2016, p. 120.

¹⁰⁶ FERRAGUT, 2016, p.30.

¹⁰⁷ TOMÉ, 2016, p. 125.

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da prova e o fato jurídico tributário*. São Paulo: PUC,2004. Apostila do Programa de Pós-Graduação em Direito (Mestrado e Doutorado) da USP e da PUC/SP.

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da prova e o fato jurídico tributário*. São Paulo: PUC, 2004. Apostila do Programa de Pós-Graduação em Direito (Mestrado e Doutorado) da USP e da PUC/SP.

Por fim, as provas segundo a forma que se apresentam podem ser documental (tinta de papel), testemunhal (depoimentos pessoais e reais), materiais (como a mercadoria apreendida ao ser irregularmente trazida ao Brasil) e também a prova eletrônica.

4.3 Espécie de prova

4.3.1 Prova documental

A prova documental consiste no conjunto de signos que se presta a representar um fato, podendo os documentos ser públicos, privados. Para que se constitua espécie de prova, é indispensável a observância do procedimento previsto no sistema.

No direito tributário, a prova documental é obrigatória para o sujeito passivo cumprir com inúmeros deveres instrumentais cuja finalidade é constituir o crédito tributário, informar acerca de relações estabelecidas com terceiros, retenções na fonte e etc, mediante escrituração e registro de documentos etc. Esta obrigação está prevista no artigo 195 do Código Tributário Nacional, que diz sobre a indisponibilidade do contribuinte conservar e manter os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal, os comprovantes dos lançamentos neles efetuados, até que ocorra a decadência dos créditos tributários procedentes das operações a que se refiram.

No artigo 226 do Código Civil dispõe que “Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios”. Já o artigo 1180 a 1194 do Código Civil regulam os documentos de emissão obrigatória e não obrigatória da sociedade empresária, devendo a escrituração ser feita sob responsabilidade de um contabilista legalmente habilitado.¹¹⁰

4.3.2 Prova eletrônica

O documento eletrônico passou a ser documento de prova. Ele é criticado por ser um documento fácil de ser alterado, o que poderia comprometer sua autenticidade de produção, porém a crítica da vulnerabilidade da prova deve ser superada, pois há meios rígidos para controle dos dados eletrônicos, compostos por ondas eletromagnéticas de existência física real. A assinatura eletrônica e a digital são exemplos desses meios. A elaboração do

¹¹⁰ BRASIL. *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 07 Junho /2019.

documento eletrônico deve ser feita em conformidade com o procedimento eleito pela ICP-Brasil, com a finalidade de conferir maior segurança à produção.

4.3.3 Prova pericial

A prova pericial consiste no resultado do exame de um objeto. Sendo seu cabimento, quando a complexidade da matéria demandar conhecimento especializado e se o objeto da prova for relevante para a produção da lide e o fato não estiver suficiente demonstrado com base em outros meios de prova.

O artigo 370 do Novo Código de Processo Civil atribui ao julgador a função de, em decisão fundamentada, indeferir diligências inúteis ou as meramente protelatórias, determinando a concretização daquelas que forem fundamentais à instrução do processo. Neste sentido o artigo 16, IV e § 1º do Decreto 70235/72, também cita a realização da perícia em um processo administrativo federal, caso o contribuinte tenha interesse, desde que justifique e formule quesitos pertinentes ao objeto da lide, não fazendo desta forma, o pedido não será formulado.¹¹¹

Já o § 1º do art. 464 do NCPC impõe indeferimento do pedido de perícia, quando a prova do fato não depender de conhecimento especial de técnico, for desnecessária em vista de outras provas produzidas ou a verificação for impraticável.¹¹²

4.3.4 Prova testemunhal

Em matéria tributária, a utilização desse meio de prova é bastante restrita, já que os documentos fiscais e contábeis e diligências periciais são normalmente requeridos para a comprovação dos fatos que se alega, entretanto, esta característica não pode ser levada a concluir a inutilidade da prova testemunhal em matéria tributária.

É por meio de testemunhas, por exemplo, que a autoria de um crime contra a ordem tributária e a identidade.

¹¹¹ BRASIL. *Lei n. 13105, de 13 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 07 junho/2019.

¹¹² Ibidem.

4.3.5 Confissão

A confissão consiste na declaração voluntária em que o indivíduo admite como verdadeiro um fato que lhe é considerado prejudicial, alegado pela parte adversa (art. 389 do CPC/2015).

Alguns doutrinadores, como Candido Rangel Dinamarco e João Batista Lopes¹¹³, entendem não se tratar de meio de prova por se tratar de mera declaração de conhecimento de fatos desfavoráveis àquele que os confessa, tornando-os incontrovertidos e, com isso se dispensa a respectiva produção probatória.

Para Fabiana Del Padre Tomé, a confissão apresenta - se como atividade exercida em observância às regras de organização probatória vigentes, relatada na linguagem prescrita pelo direito, tendo por função o convencimento do julgador, com vistas à constituição ou desconstituição de fatos jurídicos em sentido estrito.¹¹⁴

Maria Rita Ferragut, ressalta que na esfera tributária, há confissão do contribuinte quando ele introduzir no sistema norma individual e concreta que constitua o crédito tributário; no parcelamento de dívidas e no reconhecimento total ou parcial, administrativo ou judicial, da procedência do débito. Seja como for, salvo se precluso juridicamente, será sempre possível questionar o conteúdo da confissão outrora, pois, diante dos princípios da legalidade e tipicidade tributária, a confissão é retratável.¹¹⁵

Tratando-se de matéria tributária, Susy Gomes Hoffmann diz:

A confissão por parte do sujeito passivo deve ser vista com restrições, pois a obrigação tributária, perante o princípio da legalidade, decorre exclusivamente de lei e não da vontade das partes, de modo que, mesmo que o sujeito passivo confesse em algum momento do processo a ocorrência do fato jurídico tributário na forma enunciada no lançamento tributário e, posteriormente, reste provado que aquele fato não ocorreu, a sua manifestação de vontade demonstrada na confissão não terá o condão de validar a obrigação.¹¹⁶

4.3.6 Exame pericial

A perícia é necessária quando a complexidade da matéria demanda o exame de objetos por pessoas especializadas. Nesse sentido, cabe ao julgador a função de analisar as postulações probatórias e deferi-las ou não, conforme artigo 139, III do CPC/2015.

¹¹³ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. 2.ed., v. 3, São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 622. LOPES, João Batista. *A prova no direito processual civil*. 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 98.

¹¹⁴ TOMÉ, 2016, p. 130.

¹¹⁵ FERRAGUT, 2016, pg. 42.

¹¹⁶ HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999. p. 210.

O exame pericial deve apresentar laudo fundamentado, justificando as conclusões exaradas. Essas conclusões, devem responder aos questionamentos feitos pelas partes, em virtude das controvérsias existentes entre os litigantes. Para isso se exige um profissional com conhecimento especial para analisar os fatos, não podendo extrapolar sua função. A missão de resolver o litígio, após exame pericial cabe ao julgador.

Nos processos administrativos tributários, a realização de prova pericial é inteiramente compatível, com previsão no Decreto 70.235/72. Quando o contribuinte quiser realizar exames periciais deve requerê-los expressamente em sua peça impugnatória.

Feito isso, o requerimento no tempo e forma legais, o art. 18 do Decreto 70.235/72 diz que:

A autoridade julgadora de primeira instancia determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligencia ou pericias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis [...].¹¹⁷

A partir da leitura do dispositivo transcrito acima, entendem alguns, ser discricionário o poder de dispor sobre a realização ou não da perícia.

Nesse sentido, o dispositivo art. 370, parágrafo único, do CPC/2015 diz: “O juiz indeferirá, em decisão fundamentada, as diligencias inúteis ou meramente protelatórias.”¹¹⁸

Portanto, é nulo decisão administrativa que indefere pedido de exame pericial sem motivá-lo de forma adequada.

4.4 Dinâmica da Prova

A prova, como relato linguístico, provêm de atos de fala, caracterizadores de seu processo de enunciação, realizado segundo as normas que disciplinam a produção probatória. Produzido o enunciado protocolar correspondente à prova, este só ingressa no ordenamento por meio de uma norma jurídica geral e concreta, que em seu antecedente traz as marcas da enunciação, prescrevendo, no conseqüente, a introdução no mundo jurídico dos enunciados que veicula. Este instrumento utilizado para transportar os fatos ao processo, construindo fatos jurídicos em sentido amplo, é o que se denomina de meios de prova.

Para provar algo é necessário estabelecer relação de implicação entre o documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre do vínculo entre o documento e o fato probando.

¹¹⁷ BRASIL. *Decreto n. 70.235/72, de 6 de março de 1972*. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm Acesso em: 07 junho/2019.

¹¹⁸ BRASIL. *Lei n. 13105, de 13 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 07 junho/2019.

Ao se produzir enunciados probatórios, exige-se observância a uma série de regras estruturais, que se prestam à organização dos diversos elementos linguísticos, cujo relacionamento se mostra imprescindível à formação da prova. A prova na qualidade de enunciado de linguagem, apresenta uma sintaxe interna e outra externa.

Paulo de Barros Carvalho diz que “assim como há uma sintaxe interna das normas jurídicas (intranormativa), há também uma sintaxe externa (internormativa). A mesma coisa ocorre com as provas: há uma estrutura interior (sintaxe interna) e outra exterior (sintaxe externa, que governa a articulação das provas, organizando-as para que o julgador possa decidir.”¹¹⁹

4.4.1 Primeira condição: linguagem competente

Os eventos só ingressam no mundo jurídico se adequadamente descritos. O primeiro requisito para que uma prova seja corretamente produzida é a linguagem utilizada para relatar o evento que se quer provar. Esta linguagem competente deverá estar prevista na legislação como apta a prová-la.¹²⁰

Entende-se por linguagem competente aquela requerida pelo sistema do direito positivo para a comprovação da ocorrência de determinado evento. Tal como ocorre com a escritura pública, a nota fiscal eletrônica e etc.

4.4.2 Segunda condição: procedimento de produção probatória

A produção probatória é regulada pelo sistema do direito positivo, ou seja, são as regras jurídicas que estabelecerão as ações necessárias para que o ato de fala produza um enunciado aceito pelo direito. A não observância do procedimento gera a ausência de prova. É condição de validade do enunciado probatório ser produzido segundo as regras do sistema. Flexibilidade ilimitada das condições de produção probatória poderia tornar o processo extremamente lento e, conseqüentemente, comprometer a segurança das partes.¹²¹

A prova, como dito anteriormente, só será prova se o enunciado tiver sido produzido segundo as regras previstas no ordenamento jurídico. Por conta disso, provas constituídas com

¹¹⁹CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da prova e o fato jurídico tributário*. São Paulo: PUC, 2004. Apostila do Programa de Pós-Graduação em Direito (Mestrado e Doutorado) da USP e da PUC/SP.

¹²⁰FERRAGUT, 2016, p. 57.

¹²¹Ibidem, p. 58.

violação ao art. 5º, LVI, da Constituição que nega o reconhecimento das provas obtidas ilicitamente.

4.4.3 Terceira condição: limite temporal

A relação processual deve ser seguida por fases, sendo assim, o tempo foi a forma encontrada pelo direito para assegurar o andamento processual e a certeza de que ele se findará em prazo razoável.

A Constituição Federal regula os prazos para o exercício da faculdade de produção probatória, com o intuito de atingir a celeridade processual e de se concretizar o direito ao devido processo legal. No tocante, ao prazo razoável, a Emenda Constitucional n. 45/2004, inseriu no inciso LXXVIII ao art. 5º da Constituição que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.¹²²

A Lei nº 11.457/2007 estabeleceu em seu artigo 24 que “é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”.¹²³

4.4.3.1 Prova e preclusão temporal

A preclusão temporal está prevista no artigo 507 do NCPC, que prescreve que “é defeso à parte discutir no curso do processo as questões já decididas, a cujo respeito se operou a preclusão”. Assim Maria Rita Ferragut nos ensina “a preclusão é norma jurídica que estabelece a perda, extinção ou consumação de uma faculdade processual, por se ter alcançado os limites assinalados por lei ao seu exercício”.¹²⁴

¹²² BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 09 Junho/2019.

¹²³ BRASIL. *Lei n. 11457, de 16 de março de 2007*. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nºs 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11457.htm. Acesso em: 07 junho/2019.

¹²⁴ FERRAGUT, 2016, p. 61.

4.4.4 Momento da produção probatória no processo administrativo federal

A prova produzida em esfera administrativa poderá ser produzida em dois estágios: o primeiro é na fase procedimental que não há litígio, consistente na sucessão de atos administrativos obrigatórios pela Administração, sem a participação litigiosa do administrado e, que tem por finalidade verificar se o contribuinte cumpriu suas obrigações e deveres fiscais. Em caso negativo a Administração deverá coletar informações necessárias e suficientes para a constituição do crédito tributário. Já o segundo é a fase litigiosa, que é a sucessão de atos que se instauram perante a Administração, provocada pela impugnação do contribuinte, um lançamento já praticado.¹²⁵

Os direitos da Fazenda e do contribuinte só serão assegurados, conforme leciona Maria Rita Ferragut, se houver desenvolvimento e conclusão do processo. Desse modo, a prova deve ser apresentada dentro do momento processual adequado, salvo nas situações excepcionais.¹²⁶

4.4.4.1 Preclusão temporal da Administração federal e as consequências de sua inércia

Segundo o artigo 9º, caput do Decreto n. 7025/72, a prova deve acompanhar o auto de infração ou a notificação de lançamento, pois o lançamento tributário deve ser necessariamente motivado de forma a evidenciar os elementos que tipificam o fato que desencadeia efeitos obrigacionais.¹²⁷

A Administração tem o direito de fiscalizar o contribuinte, por isso nada justifica a juntada posterior de provas imprescindíveis à comprovação do fato típico. Se a administração pública não juntar as provas necessárias, quando da lavratura do auto de infração o ato jurídico será inválido, posto não ter observado as normas que regem a elaboração dos autos de infração, não havendo, em nosso ordenamento, qualquer norma jurídica que preveja a presunção de validade do conteúdo do auto de infração.¹²⁸

4.4.4.2 Preclusão temporal do sujeito passivo no processo administrativo federal

¹²⁵ FERRAGUT, 2016, p. 62.

¹²⁶ Ibidem, p.62.

¹²⁷ BRASIL. *Decreto n. 70.235/72, de 6 de março de 1972*. Brasília, DF: Presidência da República, 1972. Lei do Processo Administrativo Fiscal Federal. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm Acesso em 07 junho/2019.

¹²⁸ Ibidem, p. 63.

O Decreto n. 70.235/72 não previa prazo para a apresentação de provas por parte do sujeito passivo, previsão que só veio a ocorrer com o advento da Lei n. 9532/97, que inseriu o § 4º ao art. 16 do referido decreto, dispondo sobre o limite temporal de apresentação probatória.

A prova deve ser apresentada na impugnação, assim o sujeito passivo, a partir do momento que é intimado do auto de infração ou do lançamento se defende alegando e provando a não ocorrência do fato típico ou a ocorrência em grandeza inferior à considerada ou a diferença de alíquota ou sua não condição de devedor ou qualquer outro fato prejudicial à constituição da obrigação tributária.

O limite temporal é inflexível, porém há duas situações que o recebimento de provas após a impugnação é possível, vejamos:

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- A) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.¹²⁹

Preclusão não é apenas decurso do prazo, mas o decurso qualificado pela inércia do contribuinte. Se o contribuinte não apenas prova, como também alega que diligenciou na busca de documentação, mas que até o término do prazo legal, apenas parte dos fatos puderam ser elucidados, protestando, na impugnação administrativa, pela juntada posterior de documentos e alegações, Maria Rita Ferragut entende que seu pedido deve ser referido.¹³⁰

4.4.4.3 Da jurisprudência do CARF

No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme Maria Rita Ferragut, há três correntes para o momento de produção probatória no processo administrativo federal: (i) a que aceita a apresentação de provas após a impugnação; (ii) a que aceita, desde que apresentadas até o julgamento em primeira instância, caso se as informações forem complementares e (iii) a que aceita a apresentação de documentos.¹³¹

¹²⁹ BRASIL. *Decreto n. 70.235/72, de 6 de março de 1972*. Brasília, DF: Presidência da República, 1972. Lei do Processo Administrativo Fiscal Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm Acesso em: 24 junho/2018.

¹³⁰ FERRAGUT, 2016; p. 66

¹³¹ *Ibidem*, p. 68.

A primeira corrente é hoje a predominante. Ela entende basicamente que a busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que, regularmente intimado, deixou de apresentar provas em seu favor, salvo se requerido ao julgador e regularmente comprovada sua ocorrência. A segunda corrente, as provas e documentos podem ser aceitos desde que caracterizem informações complementares à impugnação e apresentadas antes da decisão de primeira instância, tais como pareceres jurídicos e perícia técnica. A terceira e última corrente entende que as provas podem ser aceitas a qualquer tempo até a decisão administrativa final.¹³²

4.4.5 Quarta condição: limite subjetivo

Segundo Maria Rita Ferragut, no sistema comunicacional às partes compete (i) afirmar os fatos; (ii) confirmá-los fazendo uso da linguagem das provas; e (iii) refutar aqueles alegados pela parte contrária. Já o julgador compete dirimir a controvérsia mediante interpretação dos fatos alegados e das provas que lhe dão suporte, para, finalmente, aplicar o direito ao caso concreto. São atuações diferentes, mas igualmente importantes na dinâmica probatória.¹³³

O julgador poderá livremente valorar os fatos constantes dos autos, pois não há critérios hierárquicos de provas, tudo dependerá também do caso concreto e dos valores ínsitos ao julgador. Não cabe ao julgador produzir provas devido à inércia das partes, porém ele está autorizado a determiná-las para a formação de seu convencimento, conforme dispõe o artigo 370 do NCPC.¹³⁴

4.4.5.1 Ônus da prova

Fabiana Del padre Tomé, adverte que para se determinar o conceito de ônus se faz necessário fazer a diferença do conceito de obrigação no marco do processo em geral e da prova em particular e, a partir daí criar uma ideia do que seja ônus. O ônus nada mais é do que a necessidade de desenvolver certa atividade para obter determinado resultado pretendido. A existência do ônus tributário pressupõe um direito subjetivo disponível.¹³⁵ Paulo de Barros Carvalho diz que “ o ônus configura, logicamente, uma relação meio-fim, estabelecida numa

¹³² FERRAGUT, 2016, p. 67-68.

¹³³ Ibidem, p. 70.

¹³⁴ BRASIL. *Lei n. 13105, de 13 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 07 julho/2019.

¹³⁵ TOMÉ, 2016, p. 279.

regra técnica e estruturada na forma ter-que, enquanto a obrigação funda-se no operador deôntico obrigatório”.¹³⁶

A figura do ônus da prova, decorre da necessidade de possibilitar a decisão em situações em que o conjunto probatório seja insuficiente para convencer o julgador. Ensina Enrique M. Falcón, que tanto as partes, ao desempenhar sua atividade probatória, como o julgador, no momento de avaliar as provas e ditar a decisão, devem ser orientados por uma regra que ofereça condições de determinar o vencedor e o perdedor na demanda, já que não é possível deixar de julgar.¹³⁷

Ao mesmo tempo em que o ônus da prova corresponde ao encargo que tem as partes de produzir provas para demonstrar os fatos por elas alegados, serve ao julgador como auxiliar na formação de seu convencimento, em especial nas hipóteses em que a prova é insuficiente, incerta ou faltante. Nesse sentido, o ônus da prova está intimamente relacionado com problemas de valoração dos elementos carreados aos autos.

Existem preceitos que determinam a quem incumbe o ônus de provar, denominadas regras de distribuição do ônus da prova. A respeito delas, Fabiana Del Padre Tomé, salienta que três são as principais teorias elaboradas pela doutrina. A 1º do fato afirmativo, em que o ônus da prova cabe a quem alega; 2º da iniciativa, segundo a qual é sempre do autor o encargo de provar os fatos por ele alegados; e 3º dos fatos constitutivos, impeditivos e extintivos, nos termos dos quais àquele que demanda compete provar os fatos constitutivos do seu direito, enquanto ao demandado cabe provar fatos impeditivos ou extintivos de sua obrigação.¹³⁸

As teorias do fato afirmativo, da iniciativa e dos fatos constitutivos, impeditivos e extintivos, por sua vez, não se excluem mutuamente, podendo as duas últimas ser identificadas na primeira: quem toma a iniciativa, afirma um ou mais fatos; e os fatos constitutivos, impeditivos e extintivos nada mais são que os fatos afirmados.

O Código de Processo Civil de 2015, prescreve nos incisos do art. 373, que ônus da prova incumbe: “I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”¹³⁹

¹³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da prova e o fato jurídico tributário*. São Paulo: PUC, 2004. Apostila do Programa de Pós-Graduação em Direito (Mestrado e Doutorado) da USP e da PUC/SP.

¹³⁷ FALCÓN, Enrique M. *Tratado de la prueba*. Buenos Aires: Astrea, 2003. v. 1, p. 245.

¹³⁸ TOMÉ, 2016, p. 285

¹³⁹ BRASIL. *Lei n. 13105, de 13 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 07 junho/2019.

Nos ensina a autora e advogada Fabiana Del Padre Tomé, que a prova dos fatos constitutivos cabe a quem pretenda o nascimento da relação jurídica, e a dos extintivos, impeditivos ou modificativos, a quem os alegue, independentemente de ser autor ou réu.¹⁴⁰

O fato jurídico se dá quando relatado o fato e presentes as provas em direito admitidas e confirmadas. A partir disso, nessa referência, três categorias fáticas são identificadas: (i) o fato alegado/relatado; (ii) a prova; e (iii) o fato considerado ocorrido. Todos eles são fatos jurídicos, cumprindo cada um papel específico no processo de positivação do direito.¹⁴¹

Visando distinguir as três estruturas fáticas, empreende-se o recurso aos qualificadores sentido amplo e sentido estrito, já aplicados por Paulo de Barros Carvalho para diferenciar a “norma jurídica em sentido estrito” da “norma jurídica em sentido amplo”. A norma jurídica em sentido estrito é “uma estrutura lógico-sintática de significação”. Já o conceito de norma jurídica em sentido amplo, abrange os enunciados prescritivos cujas significações, articuladas entre si, prestam-se para compor a mensagem deôntica com sentido completo.¹⁴²

A Lei 13.105/2015, no tocante as regras de distribuição do ônus da prova prestam-se a orientar o julgador, nas hipóteses em que as provas são insuficientes para ajudar o julgador no convencimento de algum fato. Assim o legislador no novo Código de Processo Civil, nos §§ 1º e 2º do art. 373, estabeleceu:

§1º. Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§2º A decisão prevista no §1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo seja impossível ou excessivamente difícil.¹⁴³

Fabiana Del Padre Tomé nos adverte mais uma vez, no que consiste a inversão do ônus da prova. Para ela inexistente inversão do ônus probatório, pois referido encargo não está determinado previamente para uma parte específica, ficando na dependência das alegações efetuadas.¹⁴⁴

O Código de Processo Civil Brasileiro legitima as convenções relativas ao ônus da prova, respeitando os limites que este próprio diploma legal estabelece. No art. 373, §3º do

¹⁴⁰ TOMÉ, 2016, p. 286.

¹⁴¹ Ibidem, p. 286.

¹⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 127.

¹⁴³ BRASIL. *Lei n. 13105, de 13 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 07 junho/2019.

¹⁴⁴ TOMÉ, 2016, p. 290.

referido Código, é inadmissível a convenção que distribua de maneira diversa o ônus da prova quando: “I -recair sobre direito indisponível das partes; II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”¹⁴⁵

Segundo Avalia Moacyr Amaral Santos, “a legitimação de tais convenções resulta da evolução do direito probatório, adaptando-se à realidade prática, pois que, se às partes é lícito confessar, expressa ou implicitamente os fatos, renunciar a seu direito, transacionar ou transigir com referência a ele, seria incongruente impossibilitá-las de convencionar sobre a quem cabe a prova dos fatos em que o direito se fundamenta”.¹⁴⁶

4.4.6 Quinta condição: limite espacial

A prova acontece dentro de certos limites espaciais. A prova do fato jurídico ou do ilícito produzida pelo Fisco, quando não instaurado o contencioso terá lugar no suporte físico do lançamento ou do auto de infração, que se localizará fisicamente na jurisdição competente para fiscalizar o contribuinte ou não, a depender das regras internas de organização do órgão fiscalizador.

Porém Maria Rita Ferragut nos ensina que a prova do fato jurídico ou do ilícito produzida pelo Fisco, também pode se dar nos autos de um processo de acompanhamento interno de fiscalização, processo esse aberto para mero controle da legalidade dos atos administrativos, sem qualquer participação litigiosa do administrado e sem caracterizar processo. Ao final do procedimento investigatório poderá não culminar na lavratura de um auto de infração, dada a regularidade do contribuinte. Já nos processos administrativo e judicial tributários, o lugar da prova é sempre o processo litigioso, independentemente do meio de prova produzido.¹⁴⁷

4.5 Axiologia das Provas

Após a fase instrutória, o julgador precisa se manifestar para proferir sua decisão. Esta consiste em norma individual e concreta que relata, no antecedente, o fato jurídico em sentido estrito constituído a partir das provas carreadas aos autos, prescrevendo, no consequente, a correspondente relação jurídica, em que se confere a uma das partes determinada obrigação

¹⁴⁵ BRASIL. *Lei n. 13105, de 13 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 07 junho/2019.

¹⁴⁶ AMARAL SANTOS, Moacyr. *Prova judiciária no cível e comercial*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1983. v. 1, p. 165.

¹⁴⁷ FERRAGUT, 2016, p. 74.

relativamente à parte adversa, a quem é atribuído o direito subjetivo. A norma assim vinculada deve vir acompanhada de fundamentação, abrangendo a valoração das provas colacionadas pelas partes, esclarecendo o julgador as razões que o levaram para aquela decisão.

João Batista Lopes ressalta a importância da fase de julgamento que é a valoração das provas pelo julgador: “um fato só se considera provado no momento em que o juiz admite como existente ou verdadeiro, isto é, o juiz, como destinatário da prova, é quem diz a última palavra sobre a existência ou veracidade do fato”.¹⁴⁸

A avaliação probatória também está sujeita a normas jurídicas que traçam limites à atividade julgadora. Embora ordinariamente se afirme que a decisão é feita segundo o livre convencimento do julgador, o sistema adotado pelo direito positivo brasileiro, na esfera judicial ou na administrativa, o critério utilizado é o da persuasão racional, que não impõe valores tarifados na apreciação das provas, observando certa margem de liberdade para decidir, contudo a decisão proferida pelo destinatário exige que se dê em consonância com o conjunto probatório presente no processo.

4.5.1 Breves noções sobre a axiologia do direito

Para se compreender a axiologia do direito é necessário entender o que seja valor. Fabiana Del Padre Tomé, diz que toda ação implica, uma decisão. Dessa forma, aquele que decide não toma conta de que já está decidindo, mas invariavelmente, ao tomar uma conduta qualquer, o ser humano faz com base em decisões realizadas mediante escolhas. Conforme Fabiana Del Padre Tomé, escolher é valorar. Toda ação humana está indissociavelmente ligada ao valor.¹⁴⁹

O direito é um dos objetos susceptíveis de conhecimento do homem, sujeito a elevado grau de valoração. Dessa forma a norma jurídica é um objeto cultural, fruto da conduta humana, constituído por elementos valorativos, o que possibilita se falar em uma teoria axiológica do direito, direcionada ao estudo dos valores que interferem em sua produção, interpretação e aplicação.

Sobre as diversas teorias axiológicas do direito, João Maurício Adeodato divide-as em duas categorias: (I) monista e (ii) dualista. A teoria Monista seria a corrente axiológica que se recusa a distinguir uma esfera específica para a ética, o direito, a moral, ou seja, para as

¹⁴⁸ LOPES, João Batista. *A prova no direito processual civil*. 2. ed., São Paulo: RT, 2002. p.53.

¹⁴⁹ TOMÉ, 2016, p. 305.

relações humanas que implicam preferência, entende-se que a natureza é indivisível, regida pelas mesmas leis, não sendo cabível, a separação de seus estratos. A teoria dualista, por outro lado, distingue o ser do dever-ser.¹⁵⁰

As normas jurídicas são postuladas pelo subjetivismo axiológico dotados de valores que são inerentes ao homem.

4.5.2 Teoria dos atos de fala e a decisão do julgador

Os enunciados normativos postos no ordenamento são resultado dos atos de fala, entendidos como enunciação e das condutas caracterizadoras de tomada de decisão. As decisões que constituem o aspecto dinâmico do sistema do direito, exigem para sua efetivação, que o sujeito faça uma escolha entre as várias possibilidades.

4.5.3 Critérios de avaliação das provas

Nos autos processuais, Fabiana Del Padre Tomé, autora que me atentei para realizar este trabalho, diz que um fato só é provado quando o julgador o admite como existente ou verdadeiro, pois ele é o destinatário da prova e proclama a última palavra sobre a real existência da veracidade de um fato. Para fazê-lo, usa de critérios deixados pelo ordenamento jurídico que são de três espécies: (i) provas legais ou tarifadas; (ii) livre convencimento; e (iii) da persuasão racional.¹⁵¹

4.5.4 Hierarquia das provas

O princípio da persuasão racional, consagrado no artigo 371 do CPC/2015, tenta convencionar de que não há, à primeira vista, hierarquia entre as provas. Contudo, vale ressaltar que a persuasão racional, diferentemente do sistema de livre convencimento, exige que o julgador subordine as normas jurídicas postas.¹⁵²

O depoimento testemunhal é falho e deficiente, assim o legislador prescreve nos artigos 443 e 444 do CPC/2015 algumas restrições de admissibilidade. Ao se fazer a leitura

¹⁵⁰ ADEODATO, João Maurício. *Filosofia do direito: uma crítica à verdade na ética e na ciência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 136.

¹⁵¹ TOMÉ, 2016, p.312.

¹⁵² BRASIL. *Lei n. 13105, de 13 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 07 junho/2019.

destes dispositivos entendemos que o testemunho é hierarquicamente inferior à prova documental, bem como àquela derivada de confissão e exame pericial.¹⁵³

A possibilidade de gradação hierárquica é característica inerente aos valores de modo que, consistindo a apreciação probatória na atribuição valorativa a cada elemento de convicção, este há de apresentar, em cada caso concreto, maior ou menor força axiológica, conforme entendimento do julgador.

4.5.5 Hierarquia axiológica das provas

O valor importa sempre uma tomada de decisão do ser humano, que lhe confere sentido, como já dito anteriormente em outros momentos oportunos. Cada valor aponta a um fim específico, exigindo, do sujeito que conhece, ato de preferir determinado em detrimento de outro. Miguel Reale diz que o fim não é senão um valor enquanto racionalmente reconhecido como motivo determinante de conduta. Com tal ato valorativo, consistente na indicação das preferências, tem-se gradação hierárquica dos valores. Dessa maneira, o julgador ao perceber a existência de provas heterogêneas, que apontam para fatos divergentes entre si, compete-lhe valorá-las, manifestando sua preferência por uma ou outra.¹⁵⁴

4.5.6 A produção probatória e os efeitos na convicção do julgador

No contexto do sistema jurídico, é fundamental a interpretação dos enunciados normativos como pressuposto à aplicação do direito. Interpretar é construir sentido a partir do texto. Assim leciona Paulo de Barros Carvalho: “São objetos percebidos pelos nossos órgãos sensoriais que, a partir de tais percepções, ensejam, intrasubjetivamente, as correspondentes significações. São estímulos que desencadeiam em nós produções de sentido”.¹⁵⁵

Pode ocorrer em algumas situações a presença de uma única prova, como meio de convencimento do julgador. Com base nela, é possível concluir acerca da existência ou não do fato que se quer provar.

¹⁵³ BRASIL. *Lei n. 13105, de 13 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 07 junho/2019.

¹⁵⁴ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 292

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamento jurídico da incidência*, 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 18-19.

4.5.7 *Influência dos valores na apreciação das provas*

O ordenamento jurídico adota o critério decisório da persuasão racional. O julgador não poderá decidir exclusivamente segundo suas convicções pessoais. Todavia, sabemos que o julgador orienta suas decisões com base em valores pessoais. O aplicador do direito não tem como desprezar as influências recebidas em sua formação, tais como sua convivência em sociedade e sua educação familiar, sendo os valores ferramentas muito relevantes de convencimento e persuasão.¹⁵⁶

A valoração, própria das condutas humanas, inclusive da interpretação do direito, é determinada pelas máximas de experiência. Logo, anota Juan Carlos Cabanas Garcia, não são possíveis as funções de interpretação e de valoração da prova sem o uso de máximas de experiência. Esta significa, portanto, os conhecimentos adquiridos pelo julgador ao longo de sua vivência social e profissional.¹⁵⁷

4.5.8 *A atividade do julgador*

É vedado ao julgador decidir com base em elementos que não estão contidos nos autos processuais. Diante disso, o julgador precisa entrar em contato com as provas produzidas para poder formular sua decisão.

O julgador mediante a sua percepção alcança os fatos em sentido amplo ao se ter acesso ao plano de expressão. Nos mostra Fabiana Del Padre Tomé que, após isso, o julgador na qualidade de interprete, passa a construir sentidos a serem atribuídos a cada uma das provas. Feito isso examina as provas em conjunto, identifica os fatos convergentes e divergentes entre si, valorando-os. O resultado desta operação poderá implicar a atribuição a cada uma das provas, quando são homogêneas, um valor muito maior do que quando se tinha individualmente considerado. Feita a apreciação probatória, o julgador conclui acerca da veracidade ou falsidade dos fatos afirmados pelas partes, constituindo fato jurídico em sentido estrito.¹⁵⁸

¹⁵⁶ TOMÉ, 2016, p.324.

¹⁵⁷ GARCIA, Juan Carlos Cabanãs. *La valoración de las pruebas y su control em el proceso civil*. Madrid: Estudios Trivium Procesal, 1992. p. 64

¹⁵⁸ TOMÉ, 2016, p.327.

4.5.9 Momento da atividade valorativa da prova

A atividade valorativa da prova acontece, segundo Fabiana Del Padre Tomé, no momento em que a prova é oferecida pela parte e o julgador aprecia as provas para acolhê-la ou não no processo; nesse caso, havendo sua aceitação, a proposta de prova passa à condição de prova, propriamente dita; (ii) por ocasião do saneamento processual, em que o julgador examina as provas já trazidas aos autos, verificando a necessidade de produção de novos enunciados probatórios e, em caso positivo, fixando os pontos controvertidos; e (iii) ao proferir a decisão terminativa, momento culminante da valoração da prova, por compreender a totalidade do conjunto probatório.¹⁵⁹

Não é somente no final do processo que o problema da valoração das provas se apresenta, mas também durante todo o rito processual, pois exige-se que o julgador decida, optando por uma ou outra alternativa.

4.5.10 Teoria da decisão jurídica

As decisões jurídicas são importantes para a criação do direito. Gregório Robles nos ensina que “o texto jurídico é um texto autogerador por força de decisão, o que significa que em seu aspecto dinâmico a teoria da decisão constitui o núcleo fundamental”, sendo toda norma jurídica resultado de decisão.¹⁶⁰ A teoria da decisão jurídica se concentra no tema da produção normativa, pois da abstração ou da concretude, da generalidade ou da individualidade o interprete, ao aplicar o direito, realiza ato decisório e, portanto, emite enunciados normativos.

4.5 Auto de infração nas Ilegalidades de Planejamentos Tributários Empreendidos

4.5.1 Definição do conceito de lançamento tributário

O Código Tributário Nacional estabelece, em seu art. 142, caput, que:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o processo administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria

¹⁵⁹ TOMÉ, 2016, p.330.

¹⁶⁰ ROBLES MORCHON, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Tradução de Roberto Alves. Barueri: Manoele, 2005. p. 34.

tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.¹⁶¹

Referido dispositivo faz menção a um procedimento administrativo, enfatizando o caráter dinâmico, procedimental da atividade de aplicação das normas jurídicas tributárias. Segundo Fabiana Del Padre Tomé, tal definição de lançamento leva a ambiguidade gerando a dúvida: procedimento ou ato jurídico-administrativo conclusivo daquele procedimento?¹⁶²

No entanto, o conceito de lançamento tributário possui caráter de ato administrativo, como norma individual e concreta.

4.5.2 Lançamento tributário e auto de infração

A expressão auto de infração é polissêmica, significando (i) norma jurídica geral e concreta, veículo de outras normas, de caráter individual e concreto, impositivas de sanções em decorrências de infrações administrativas tributárias e, muitas vezes, constituidoras da obrigação tributária¹⁶³; (ii) norma individual e concreta, cujo antecedente constitui o fato de uma infração notória correspondente¹⁶⁴; e (iii) documento que figura como plano de expressão daqueles conteúdos normativos.¹⁶⁵

Estas duas espécies de atos administrativos não possuem natureza idêntica, a diferença de ambos está no exame da norma, pois o antecedente da norma individual e concreta do lançamento consiste na descrição de fato lícito, o art. 3º do CTN fala sobre a aplicação da penalidade proveniente de prática de ato ilícito, consistente no descumprimento de obrigação tributária.¹⁶⁶

Lançamento e ato de aplicação de penalidade tributária diferenciam-se em razão de seus conteúdos semânticos, mas apresentam organização sintática semelhante.

¹⁶¹ BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 07 Junho/2019.

¹⁶² TOMÉ, 2016, p. 344.

¹⁶³ Guerra, Renata Rocha. *Auto de infração: produção e estrutura*. 2004. Tese (Doutorado). Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, p. 41.

¹⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 2015, p. 233.

¹⁶⁵ TOMÉ, 2016, p. 348.

¹⁶⁶ BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 07 Junho/2019.

4.5.3 *As provas como meio de atingir a verdade lógica: sua importância no âmbito da imposição tributária*

No procedimento e no processo administrativo tributário para se falar em prova é necessário observar a produção da norma individual e concreta, que se representa pelos atos de lançamento, de aplicação de penalidade e da própria decisão administrativa.

A obrigação tributária depende de previa instituição em lei, mediante prescrição geral e abstrata. A norma, descreve hipoteticamente o fato cuja ocorrência desencadeia o começo do vínculo obrigacional, chamado tributo, mas é preciso que se materialize o fato jurídico, e que este faça correspondência no antecedente de uma norma individual e concreta, resultando a aplicação do direito. É importante destacar que o fato jurídico posto precisa realizar-se em conformidade com as regras do sistema.

A verdade lógica, ou seja, “para que o fato jurídico tributário seja considerado verdadeiro para o direito, não se requer a certeza de que o relato corresponda fielmente ao evento, mas a certeza de que o enunciado prescritivo foi elaborado de acordo com as regras do sistema e foi submetido a linguagem das provas e as provas propriamente ditas e resistiu a refutação.”¹⁶⁷

O artigo 9º, caput do Decreto 70.235/72, prescreve sobre a necessidade do fato jurídico estar pautado em provas, assim nos alerta:

A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.¹⁶⁸

O processo administrativo é disciplinado por legislações que indicam o momento da realização do ato constituidor do crédito sendo apropriado para a apresentação das provas pela Administração.

4.5.4 *Consequência da falta de prova no lançamento ou no ato de aplicação de penalidade*

O lançamento ou o ato administrativo de aplicação de penalidade realizados sem as devidas provas, estando viciados na motivação são retirados de forma imperativa do ordenamento jurídico pela autoridade competente. Mesmo depois de instalado o processo

¹⁶⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 43.

¹⁶⁸ BRASIL. *Decreto 70235, de 13 de março de 1972*. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 07 junho/2019.

administrativo tributário venham a ser colacionadas provas capazes de constituir o fato jurídico ou o ilícito tributário, isto não supre a invalidade que afeta o ato, já que se trata de vício na estrutura interna.¹⁶⁹

4.5.5 A produção de prova pela Administração

A produção de prova pela Administração se faz mediante um procedimento, em que a Administração produz enunciados probatórios. Quando não há litígio instaurado, tem-se, procedimento e não processo. O procedimento administrativo fiscalizador não representa materialização conflitiva, haja vista que as sequências dos atos são unilaterais com a intenção de verificar a ocorrência ou não do fato jurídico.

4.5.6 Dever de produzir prova pela Administração

Tendo em vista o caráter vinculado do lançamento e do ato de aplicação de penalidade tributária, a autoridade administrativa tem o dever de certificar a ocorrência ou não do fato jurídico desencadeador da obrigação tributária, sendo possível mediante a linguagem das provas.

A motivação é um elemento do ato administrativo, pensando assim, ao se fazer um auto de infração, este conterà, obrigatoriamente a descrição do fato, que é um relato linguístico e não tem como ocorrer sem as provas nas quais esteja pautado. Logo, a construção probatória por parte do agente fiscal poderá ser feita em virtude da presunção de legitimidade. Mesmo havendo hipóteses de tributação pautada em presunções legais, a autoridade administrativa não poderá fazer inversão do ônus da prova deixando a cargo do contribuinte descaracterizá-la.

4.5.7 A atribuição de responsabilidade tributária aos administradores por meio do ônus da prova

No artigo 135, III do Código Tributário Nacional, sobre o assunto prescreve: “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.¹⁷⁰

¹⁶⁹ TOMÉ, 2016, p. 361.

¹⁷⁰ BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da

Quando a autoridade administrativa quer imputar responsabilidade pessoal ao sócio administrador, com fundamento no dispositivo legal, citado no parágrafo anterior, necessário se faz a prova de que o administrador agiu com excesso de poderes, praticando atos além do que lhe tinha sido autorizado ou atos com violação às disposições legais que regem as ações da pessoa jurídica ou com ofensa ao contrato social ou estatutos.

No entanto, é comum as Fazendas Públicas incluir o nome dos sócios na Certidão de Dívida Ativa (CDA), independentemente da comprovação de tais pressupostos. Isto ocorre porque, conforme o artigo 204 do CTN, a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, assim o STJ pronuncia decisões invertendo o ônus da prova, pois exarada CDA com o nome do sócio figurando como responsável tributário, cabe ao sócio demonstrar que não se fez presente nas situações previstas pelo artigo 135, III do CTN.

O sócio administrador para provar que não praticou atos com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social ou o estatuto deverá demonstrar que inexistiu autuação fiscal contra ele não tendo sido provado o ilícito que desencadeou a responsabilidade tributária.

Na hipótese de haver propositura de execução fiscal contra terceiros caberá a Fazenda Pública apresentar documentos lavrados pela Administração, já que estes terceiros, não tem acesso ao auto de infração lavrado contra a pessoa jurídica.

4.5.8 O ônus da prova nas controvérsias relativas à ausência de notificação fiscal

A administração tem o dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico. Assim sendo os atos de lançamento e aplicação da penalidade vinculados, dependem da demonstração da ocorrência dos motivos que o ensejaram. A motivação deve ser respaldada por provas. Nesta linha de raciocínio é inconcebível ao contribuinte apresentar provas contrárias ao relatado nos atos de lançamento e de aplicação de penalidade, sendo a autoridade administrativa incumbida apenas de refutar as provas que o contribuinte juntar aos autos do processo instaurado. Diante do exposto, o lançamento ou o ato de aplicação de penalidade não poderá ocorrer sem que tenha suporte em provas suficientes da ocorrência do evento.

4.5.9 Arbitramento

O assunto arbitramento, na esfera tributária é disciplinado pelo Código Tributário Nacional e assim prescreve:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.¹⁷¹

A administração para que possa fazer uso de seu arbitramento deverá cumprir certos requisitos.

Quando descumpridos os deveres instrumentais essenciais ao conhecimento da medida do fato tributário, o arbitramento será admitido. A autoridade fiscalizadora está impossibilitada de impor exigências não prescritas em lei.

4.5.10 Dever de colaboração do contribuinte

Fabiana Del Padre Tomé salienta que “Para relativizar a dificuldade de identificar os fatos jurídicos tributários realizados pelo vasto universo de contribuintes, tem lugar a imposição dessa espécie de deveres, ficando o sujeito passivo e, até mesmo, terceiros de alguma forma relacionados com referido fato, compelidos a praticar atos que auxiliem a Administração em sua atividade fiscalizatória”.¹⁷²

Sustenta Taveira Tôrres que “os deveres instrumentais ou formais apresentam-se como ótimos instrumentos para vincular os contribuintes ao atendimento das exigências tributárias, por meio de declarações, registros etc. Por meio destes, as pessoas que participam efetivamente do ato declaram suas atividades e resultados e prestam elementos de prova para o controle administrativo, no que tange à matéria de fato das situações tributáveis”.¹⁷³

¹⁷¹ BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 07 Junho/2019.

¹⁷² TOMÉ, 2016, p. 379.

¹⁷³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003, p.390.

Os contribuintes deverão estar sempre munidos de seus livros contábeis, dos registros, sempre alicerçados em documentos idôneos e hábeis que deverão, quando requisitados, ser entregues à fiscalização, conforme o artigo 195 do CTN.¹⁷⁴

¹⁷⁴ BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 07 Junho/2019.

5 O CARF: O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é um órgão colegiado integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, cujo objetivo é julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (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 (RFB), conforme artigo 1º do Anexo I do Regimento Interno. O regimento interno era estipulado pela Portaria MF 343/2015, agora passou a ser feito pela Portaria MF nº153 de 2018 (BRASIL, 2018).

As Seções do CARF são compostas, cada uma, por 4 (quatro) Câmaras. As Câmaras poderão ser divididas em até 2 (duas) Turmas de julgamento. As Turmas de Julgamento são integradas por 8 (oito) conselheiros, sendo 4 (quatro) representantes da Fazenda Nacional e 4 (quatro) representantes dos Contribuintes. A escolha de conselheiro representante da Fazenda Nacional recairá sobre os candidatos indicados em lista tríplice encaminhada pela RFB, e a de conselheiro representante dos Contribuintes recairá sobre os candidatos indicados em lista tríplice elaborada pelas confederações representativas de categorias econômicas e pelas centrais sindicais.

Sobre os processos no CARF, terão tramitação prioritária aqueles processos que: (i) contenham circunstâncias indicativas de crime, objeto de representação fiscal para fins penais; (ii) tratem de exigência de crédito tributário de valor igual ou superior ao determinado pelo Ministro de Estado da Fazenda, inclusive na hipótese de recurso de ofício; (iii) atendam a outros requisitos estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda; (iv) a preferência tenha sido requerida pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional; (v) a preferência tenha sido requerida pelo Secretário da Receita Federal do Brasil; e (vi) figure como parte ou interessado, nos termos do art. 69-A da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, pessoa com idade igual ou superior a 60 (sessenta) anos, pessoa portadora de deficiência física ou mental e pessoa portadora de moléstia grave, mediante requerimento do interessado e prova da condição.

Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos: Embargos de Declaração; Recurso Especial; e Agravo, não sendo cabível pedido de reconsideração. Cabem embargos de declaração quando o acórdão conter obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou quando algum ponto sobre a qual a turma deveria se pronunciar for omitido.

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. Cabe agravo do despacho que negar seguimento, total ou parcial, ao recurso especial. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

5.1 Operação Zelotes

O CARF é formado por auditores fiscais concursados, representantes da Receita Federal, e a outra metade de indicados por confederações e entidades de classe, representando os contribuintes. A princípio a operação zelotes, começou em 2005, com investigações inicializadas em 2013. Nestas investigações ficou constatado que os conselheiros e servidores do CARF manipulavam a tramitação dos processos e conseqüentemente o resultado dos julgamentos do Conselho. Os conselheiros que julgavam os processos recebiam suborno para que se reduzissem ou até anulassem os valores das multas nos autos de infração emitidos pela Receita Federal. O prejuízo aos cofres públicos apurado até março de 2015 foi de R\$ 5,7 bilhões. O montante em todos os processos investigados chega a R\$ 19 bilhões, próximo ao valor envolvido na Operação Lava Jato (estimado em R\$ 20 bi¹⁷⁵) e superando muito o valor envolvido em outros esquemas de corrupção investigados pela Polícia Federal do Brasil, como o mensalão.¹⁷⁶¹⁷⁷¹⁷⁸

A operação zelotes investigava 70 empresas até março de 2015. A Polícia Federal encontrou nas seguintes empresas: Gerdau, Cimento Penha, BankBoston, J.G. Rodrigues, Café Irmãos Julio, Mundial-Eberle; Ford e Mitsubishi, Banco Santander, Bradesco, Banco Safra e RBS, afiliada da Rede Globo no Rio Grande do Sul, “elementos consideráveis de irregularidades”.¹⁷⁹

¹⁷⁵Propinas investigadas pela Lava Jato chegam a R\$10 bilhões, diz procurador (<http://www.ebc.com.br/noticias/2015/propinas-investigadas-pela-lava-jato-chegam-r-10-bilhoes-diz-procurador>). EBC. Governo do Brasil

¹⁷⁶ Serapião, Fábio (21 de abril de 2015), A operação Zelotes caminha com dificuldades (<http://www.cartacapital.com.br/blogs/blog-do-serapiao/os-maiores-sonegadores-7763.html>), Carta Capital.

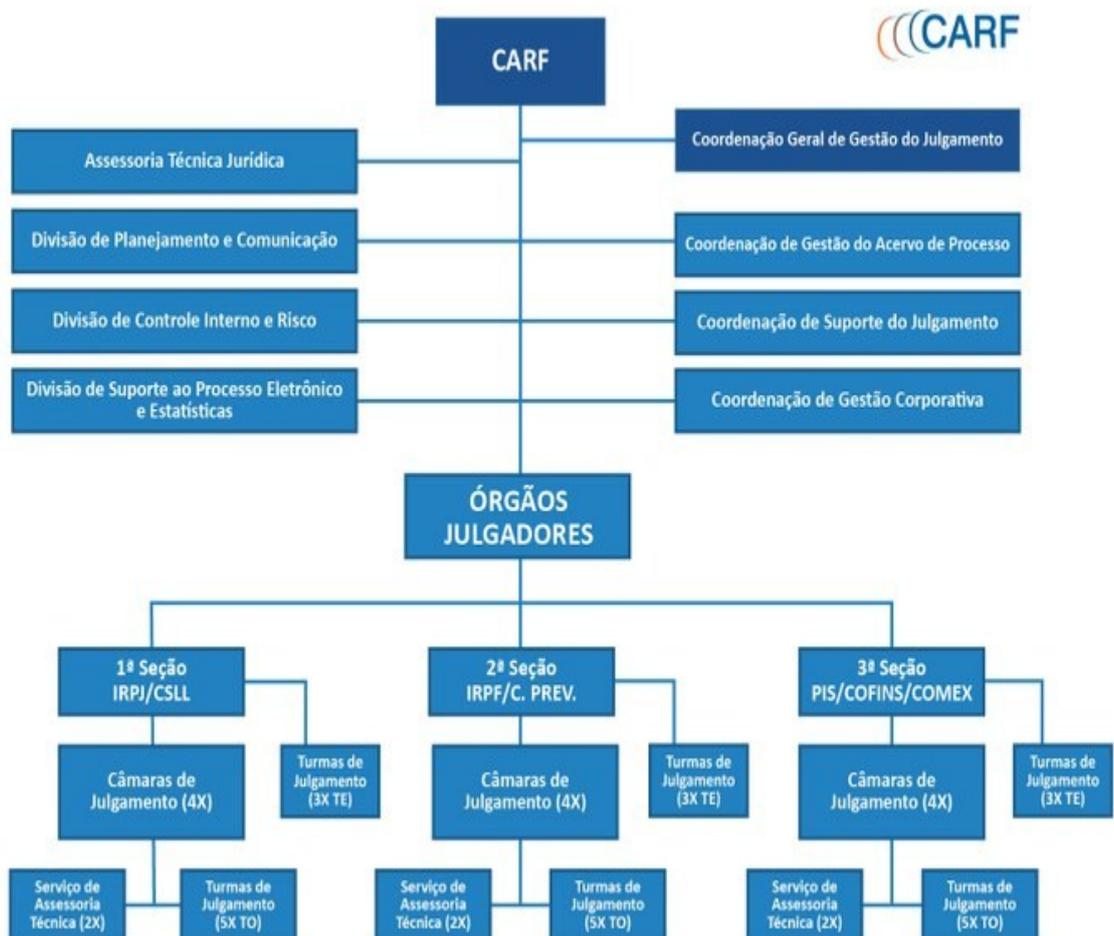
¹⁷⁷ PF faz operação contra desvios na Receita Federal://economia.estadao.com.br/noticias/geral,pf-faz-operacao-contra-desvios-na-receita-federal, 1658165). O Estado de S. Paulo. 26 de março de 2015

¹⁷⁸ PF faz operação contra desvios em ‘tribunal’ da Receita (<http://veja.abril.com.br/noticia/brasil/pf-deflagra-operacao-que-identificou-corrupcao-no-carf>). Veja. Abril. 26 de março de 2015.

¹⁷⁹PF investiga quadrilha suspeita de fraude de R\$ 19 bi na Receita Federal (<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,pf-investiga-quadrilha-suspeita-de-fraude-de-r-19-bi-na-receita-federal, 1658273>). O Estado de S. Paulo. 26 de março de 2015.

5.2 Organograma do CARF Abril/2018

FIGURA 1- Organograma do CARF Abril/2018



Fonte: Brasil¹⁸⁰.

5.3 Estudo de caso 01

Processo n 19515.001905/2004-67

Recurso nº De Ofício e Voluntário

Acórdão nº 3403-002.519– 4ª Câmara/ 3ª Turma Ordinária

Sessão de 22 de outubro de 2013

Matéria PIS MONOFÁSICO.

¹⁸⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Organograma Abril/2018. Brasília, DF: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2018. Disponível em: idg.carf.fazenda.gov.br. Acesso em: 10 maio 2019.

Recorrentes: UNILEVER BRASIL LTDA

FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO. TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. ART. 116, P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ART. 126, III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção comercial de atuar na fase de revenda dos produtos.

A alteração na estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes as diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, p.u.do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fosse uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o art. 126, III, do CTN.¹⁸¹

5.3.1 Análise do caso Unilever

Trata-se de um acórdão julgado pelo CARF da 4ª Câmara da 3ª Turma Ordinária. Auto de infração que formaliza a exigência de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), referente aos fatos geradores ocorridos no período de 2000 a dezembro de 2003. A notificação ocorreu somente em 13/09/2004.

A Fiscalização explica ter havido simulação por parte do contribuinte. No caso em concreto, o patrimônio da Unilever é constituído dos bens das suas filiais, estabelecimentos industriais de produtos de higiene e beleza. A sociedade IGL para ser constituída assumiu as operações das filiais e, posteriormente vende os produtos de higiene e beleza, para a própria

¹⁸¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Jurisprudência. Processo nº19515.001905/2004-67*. Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003 PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. ART. 116, P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ART. 126, III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetiva. Brasília, DF: CARF, 2014. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 3 jun. 2018.

Unilever, que por sua vez as comercializa. Dessa forma, a Unilever diminuiu significativamente o recolhimento do PIS monofásico, já que as receitas de indústria foram reduzidas porque teve a substituição pelas receitas de comércio.

Assim o Fisco verifica a primeira ilegalidade, pois o negócio jurídico praticado pela Unilever caracteriza a simulação absoluta com o fim exclusivo de diminuir a carga do PIS monofásico.

O Fisco ainda diz que a empresa IGL industrial não possui autonomia industrial e nem autonomia de produção, porque tornaria a IGL uma concorrente da Unilever, assim como a IGL também não dispunha de autonomia de gestão e políticas uma vez que a Unilever trata a IGL da mesma forma que tratava as suas antigas filiais. Portanto, o fisco concluiu que o procedimento adotado pelo contribuinte implicou no recolhimento do PIS Monofásico em valor inferior ao devido, promovendo assim, o lançamento em relação aos fatos geradores de out/2001 a dez/2003, sobre as receitas auferidas pelo contribuinte com a venda de produtos de higiene e beleza.

A Unilever apresentou impugnação alegando que não existe fundamento legal para lhe atribuir a responsabilidade pelo pagamento do PIS/PASEP Monofásico, visto que sua atividade é a de revenda de produtos industrializados por terceiros. O contribuinte discorre sobre a regularidade da IGL industrial, criada há dois anos antes da vigência da Lei 10.147/00, pelo mesmo grupo empresarial a qual pertence e assim não há vínculo de sua criação com a diminuição da carga tributária do PIS/Pasep Monofásico. Provas documentais foram juntadas para demonstrar a efetividade das operações realizadas pela IGL Industrial e a idoneidade da empresa. A impugnante destaca as condições cumulativas para a sujeição e que à sistemática do PIS/PASEP Monofásico previstas no artigo 1º da Lei 10147/00, alega ser impertinente a intenção fiscal de estender a obrigação para o industrializador sobre encomenda sem que haja previsão na lei e que, portanto, estaria desonerada quanto ao pagamento do PIS/PASEP sobre as vendas de produtos já tributados no regime monofásico e não efetuou nova industrialização de produtos adquiridos junto a IGL Industrial.

A Delegacia da Receita do Brasil, por meio do Acórdão nº 08-21.793, julgou a impugnação parcialmente procedente alegando que a sustentação oral pela defesa na primeira instância do processo administrativo fiscal federal foi descabida por absoluta falta de previsão; o mandado de procedimento fiscal (MPF) quando sanadas ou supridas irregularidades na emissão no curso do procedimento fiscal, não geram a nulidade do lançamento; não foi comprovado pelo impugnante a ocorrência de prejuízo assim não se deve pronunciar a nulidade do ato de lançamento. A ausência de correlação entre a receita de

revenda e a importação de produtos sob incidência monofásica não autoriza a aplicação da alíquota zero sobre essa receita. Também foi alegado pela Delegacia da Receita do Brasil, que o artigo 116 do CTN, autoriza a administração Tributária a desconsiderar os atos e negócios jurídicos praticados em fraude à lei de incidência monofásica, quando caracterizada a manipulação artificial da estrutura de negócios societários e mercantis, na medida em que dissimulam a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constituintes da obrigação.

A Delegacia da Receita do Brasil também disse que uma vez configurada uma mesma unidade econômica, para fins de tributação monofásica, os recolhimentos efetuados pela fabricante devem ser considerados pagamento antecipado da contribuição monofásica incidente sobre o faturamento da distribuidora.

O provimento parcial teve o efeito apenas de reconhecer o direito de abater os recolhimentos realizados pela IGL, em razão de entender que “Uma vez configurada uma mesma unidade econômica, para fins de tributação monofásica, os recolhimentos efetuados pela IGL devem ser considerados pagamento antecipado da contribuição objeto do lançamento”. Por ultrapassar o teto previsto na Portaria MF nº 38/2003, houve a interposição do recurso de ofício, no mais foi integralmente mantido o lançamento.

O contribuinte interpôs recurso voluntário, alegando, preliminarmente, a impossibilidade de o julgamento administrativo reconstruir o auto de infração, alterando a motivação e a fundamentação do lançamento. Afirma não ter feito uso de negócios jurídicos atípicos ou indiretos, desprovidos de “causa” ou organizados com simulação ou fraude à lei. Alega não ter fundamento legal a conclusão da DRJ de que a licitude ou a validade dos atos do contribuinte tendentes a diminuir a carga tributária a ele imposta seriam inválidos em razão da quantia tributária que poderia ter sido economizada.

A requerente questiona a legalidade da tributação de “Unidades Econômicas”, assim consideradas aquelas empresas que mantiverem, entre si, relações comerciais ou societárias, conforme pretendeu a DRJ ao requalificar os negócios da recorrente. Ao final, pede pela anulação do auto de infração, dada sua improcedência e insubsistência.

Segundo o conselheiro Ivan Allegretti, o acórdão da DRJ excluiu do lançamento valor superior ao previsto na Portaria MF nº 3/2008, sendo, por isso, correta a interposição de recurso de ofício na forma do artigo 34 do PAF, razão pelo qual se deve tomar conhecimento do referido recurso. O recurso voluntário, foi protocolado dentro do prazo de 30 dias contado da notificação do acórdão da DRJ, por isso foi tempestivo.

O Conselheiro Ivan Allegretti explica que a concentração da incidência de PIS/Cofins é um mecanismo tributário por meio do qual, o governo decidiu extrair do produtor logo no início da cadeia de circulação dos bens produzidos, toda a carga tributária que pretendia extrair ao longo de toda a cadeia de circulação destes bens. Isto para efeitos econômicos, torna-se pouco atrativo, pois desestimula o ingresso de novos produtores e estimula os produtores existentes a atuar como distribuidores, passando a atuar no mercado atacadista. Disse que a fiscalização entendeu que o contribuinte teria incorrido em uma simulação absoluta, com a única finalidade de deixar de pagar tributos. A fiscalização interpretou que os fatos do presidente da Unilever ser presidente também da IGL e de que os escritórios e funcionários situam-se no mesmo lugar, além de que a Unilever contrata os funcionários da IGL é para entender que a IGL não tem autonomia de comercialização e que, por isso, a existência da IGL é artificial., portanto, a criação da pessoa jurídica da IGL resume-se a um artifício cuja finalidade seria apenas a de pagar menos tributo, porém o conselheiro discorda de tal narração.

No presente caso o conselheiro Ivan Alegretti, entende que não existe uma simulação absoluta, mas uma alteração concreta na estrutura econômica de atuação dos contribuintes. A criação da IGL não é uma ficção, mas uma realidade concreta induzida pelos efeitos econômicos da política fiscal, a qual sobreonerou o setor produtivo, compeliu os produtores a atuarem também na atividade de revenda e distribuição.

O conselheiro ainda continua argumentando que a ideia de que a liberdade negocial encontra limite no princípio da capacidade contributiva, alegada no acórdão da DRJ é irreal, pois o regime de tributação monofásica vai muito além da capacidade contributiva do contribuinte. Este regime pretende arrancar diretamente do produtor a “riqueza reveladora de capacidade contributiva” que corresponde a todos os agentes econômicos existentes ao longo da cadeia de distribuição do produto. A carga tributária que sobrecarrega no produtor, não é dirigida para a capacidade contributiva daquela operação específica que ele pratica, mas para uma capacidade contributiva que se refere a toda a cadeia econômica, tal como uma oneração adiantada por todos os contribuintes que deixarão de recolher o tributo nas fases subsequentes.

O contribuinte deixou de se ocupar apenas da produção, portanto, não procurou simplesmente se esquivar da norma de incidência monofásica. Se o rearranjo econômico frustrou a pretensão fiscal, é porque o legislador tributário foi o primeiro a se confundir no arranjo econômico, ao pretender tributar o produtor pela carga de toda a cadeia econômica,

induziu o produtor a também atuar nas demais etapas da cadeia econômica, deslocando a agregação do valor para a atividade comercial.

O conselheiro diz que o fato não se configura a simulação absoluta, que foi o fundamento da fiscalização para promover o lançamento. Diante disso, os atos praticados pelo contribuinte são válidos e eficazes, evidenciando a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos, dando provimento ao recurso voluntário. O voto do conselheiro Alexandre Kern foi vencido.

5.4 Estudo de caso 02

Processo nº: 10675.003870/2002-21

Recurso nº: 137.256

Matéria: IRPJ – EX.: 1998

Recorrente: MARTINS COMÉRCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S/A

Recorrida: 2ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG

Sessão de: 14 DE ABRIL DE 2004

Acórdão nº: 107-07.596

IRPJ – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – GLOSA DE PREJUÍZOS – IMPROCEDÊNCIA – A denominada “incorporação às avessas”, não proibida pelo ordenamento, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas.¹⁸²

5.4.1 Análise do caso Martins

¹⁸² BRASIL. Ministério da Fazenda. Câmara Superior de Recursos Fiscais. *Jurisprudência. Processo nº 10675.003870/2002-21. IRPJ — INCORPORAÇÃO AS AVESSAS — GLOSA DE PREJUÍZOS — IMPROCEDÊNCIA — A denominada "incorporação às avessas", não proibida pelo ordenamento jurídico, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a bus. Brasília, DF: CSRF, 2004. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 3 jun. 2018.*

Trata-se de um acórdão julgado pelo CSRF Primeira Turma . A Martins Comércio e Serviços de Distribuição S/A recorreu contra a decisão do Acórdão nº 3.217/2003 da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, pois o referido acórdão disse que a verdade dos fatos prevalece sobre a declaração, ou seja, a pessoa jurídica titular dos prejuízos fiscais é quem foi incorporada, ao contrário do declarado no instrumento particular de incorporação e não foi o que ocorreu.

A atuada compensou indevidamente prejuízos fiscais relativos aos anos- calendários de 1994 e 1995 no montante de R\$ 7.842.621,20. Ocorreu que os prejuízos foram apurados por Marbo Transportes e Comércio Ltda, empresa que pertence ao grupo Martins. Em 1996 a empresa Martins declarou haver sofrido cisão total. A parte operacional de seu patrimônio foi vertida para Marbo e a parte não operacional para às holdings do grupo. Os motivos para a cisão foram fatores econômicos e de logística operacional. Marbo em 31 de dezembro declara a incorporação da parcela vertida e sucessora, alterando razão social para Martins Comércio e Serviços de Distribuição Ltda; muda sua sede social para a antiga sede da sucedida. Assume todas as atividades constantes do objeto social da sucedida Martins, altera a administração da empresa que passa a ser a mesma da sucedida.

A sucessora (Marbo), também adota o nome fantasia da sucedida que é Armazéns Martins; passa a usar a logomarca “Martins”, da sucedida ao invés de usar a sua própria logomarca, “Marbo” e etc.

Na data da incorporação, Marbo possuía saldo de prejuízos fiscais acumulados no montante de R\$ 7.842.621,20. No balanço encerrado em 31 de dezembro de 1997, a sucessora compensou integralmente o saldo de prejuízos. Para os auditores a verdade dos fatos é que a Martins Comércio Importação e Exportação Ltda, não deixou em momento algum de exercer suas atividades antes da incorporação. A empresa Marbo é que foi realmente absorvida, pois se descaracterizou-se completamente no evento, assumindo a razão social, nome fantasia, logomarca, endereço, objeto social e etc. Assim se conclui que a incorporação de Martins por Marbo foi caracterizada para fins fiscais como uma simulação, com o intuito de compensar o elevado saldo de prejuízos fiscais acumulados pela Marbo. Essa operação foi efetuada visando impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Após isso, os auditores fiscais chegaram à conclusão que Martins sofreu cisão apenas parcial; Martins incorporou Marbo. Diante disso, a empresa Marbo impugnou, alegando que na época da incorporação (1997) saldou todos os prejuízos fiscais acumulados com o lucro auferido naquele período.

Os fiscais alegaram que tal incorporação representaria operação simulada, não sendo reconhecido negócio jurídico legítimo para fins tributários lavrando o auto de infração para glosar a compensação de prejuízos. A impugnante, insatisfeita alegou a nulidade do auto de infração por ter sido lavrado o auto de infração, fundado em mera presunção e com inversão do ônus da prova. A empresa Marbo ainda fundamentou que é dever da Fiscalização reunir elementos de prova para suportar a constituição de crédito tributário contra o contribuinte, já que a mesma não está dispensada de apresentar prova de que o contribuinte agiu em desacordo com as normas que disciplinam a matéria.

Segundo a impugnante, o fisco não conseguiu obter elementos de convicção suficientes para suportar a alegação de simulação e fraude, mas decidiu proceder com o lançamento. A incorporadora (Marbo) diz que o negócio jurídico se deu por razões econômicas e administrativas para uma melhor reorganização societária e menor custo operacional. No mérito arrebate argumentando que não houve qualquer liame lógico entre as premissas adotadas pela Fiscalização e a conclusão de que a operação seria simulada.

Ademais, diz que no caso não houve simulação absoluta dado que a incorporação foi completamente implementada; também não houve simulação relativa, porque não existe propósito disfarçado sob exame.

No entanto o Fisco conclui que o natural seria a Martins ter incorporado a Marbo e a fiscalização está vinculada a veracidade dos fatos e não aos efeitos jurídicos dos atos de incorporação. Desse modo, a impugnante argumenta que a Fiscalização está vinculada ao princípio da legalidade e não na repercussão econômica e tributária dos fatos e finaliza que, mesmo que pudesse configurar a incorporação com o intuito de haver simulação, esta jamais poderia ser caracterizada como fraude, pois os atos praticados pela impugnante não foram praticados no sentido de adulterar ou mascarar a realidade.

Da decisão de primeiro grau, os julgadores afastaram a preliminar de nulidade discorrendo sobre a identidade das pessoas jurídicas para concluir que Martins Comércio Importação e Exportação Ltda e Marbo Transportes e Comércio Ltda são pessoas jurídicas distintas. A decisão diz que a afirmação da impugnante no que diz respeito a Marbo ser a incorporadora, a Martins incorporada e que a assunção das características da sucedida são consequências da realização do negócio jurídico de incorporação foi totalmente descabida, porque quando uma empresa pessoa jurídica deseja adquirir integralmente os negócios de outra, a controlada mantém sua personalidade, ao passo que a sucedida não.

Os julgadores de 1º instância, para provar a tese de que Marbo é que foi a incorporada, reforçaram as teses dos auditores que trataram de averiguar os elementos da personalidade da

sucessora, ou seja: denominação; nome fantasia; imagem; logomarca; domicílio; objeto social e administradores. Os elementos da personalidade de Marbo desapareceram. Seus negócios continuaram a ser exercidos, mas pela real sucessora Martins.

O relator, após análise doutrinária, fundamentou a tese fiscal de que houve simulação, porém não absoluta, pois houve negócio jurídico, a incorporação. Contudo, houve simulação relativa, pois, demonstrado que o negócio jurídico declarado é diverso do negócio jurídico real e teve como único fim enganar o Fisco. O negócio aparente é o mesmo do negócio real. A infração sob exame caracteriza-se como ato simulado e não como ato antielisivo. Na simulação há a ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

Já nos atos antielisivos não há a ocorrência do fato gerador, uma vez que não estão tipificados na lei tributária. Os atos antielisivos são efetivamente queridos e praticados pelo contribuinte. No entanto a lei permite desconsiderar a prática desses atos e realizar a tributação como se tivessem praticados outros atos análogos àqueles, mas que estão tipificados na lei tributária.

No caso em questão, importa ao Fisco saber se a sucessora compensou ou não prejuízos fiscais da sucedida. Se compensou haverá autuação independentemente da menção e alcance dos propósitos negociais ou econômicos, caso contrário o ato não terá repercussão fiscal, não cabendo à Fazenda perquirir sobre tais propósitos.

Quanto à aplicação pelo fisco da multa qualificada, os julgadores de primeiro grau a mantiveram. No voto do relator, a chamada “incorporação às avessas” deve ser examinada caso a caso, não se podendo aplicar diretamente ao presente processo, isso porque a lide não se funde em matéria de direito, mas sim em matéria de fato. Neste caso houve matéria de fato, pois os auditores disseram que a empresa com prejuízos fiscais é que foi efetivamente incorporada pela lucrativa.

A autuada foi cientificada pela Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em 28/04/2003. O recurso foi protocolado em 27/05/2003. Nas razões recursais a autuada discorreu que o legislador, para fins de IRPJ, estabeleceu que a compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores, nas incorporações societárias, a incorporadora não poderá compensar os prejuízos apurados anteriormente pela sociedade incorporada. A legislação tributária ofereceria restrições apenas à compensação dos eventuais prejuízos apurados anteriormente pela Martins Imp. E Exp e não aqueles apurados pela própria recorrente (Marbo). Dessa forma, se o legislador quisesse criar alguma espécie de restrição ao aproveitamento dos prejuízos fiscais apurados pela empresa incorporadora em prejuízos anteriores a incorporação teria feito.

O grupo Martins até 1996 mantinha duas pessoas jurídicas que se dedicavam à prestação de serviços de transporte rodoviários e considerando os altos custos para manutenção de duas pessoas jurídicas entendeu-se proceder uma reorganização societária, com a incorporação de uma dessas empresas por outra. Ou bem a recorrente incorporava a Martins Imp. e Exp., ou bem a Martins Imp. E Exp. Incorporava a Recorrente, sendo as duas alternativas lícitas, porém a menos onerosa foi escolhida. Optou-se por realizar a incorporação da Martins Imp. E Exp. Para evitar que o exercício de direito à compensação dos prejuízos por ela acumulados se esvaísse.

A recorrente (Marbo) passa a atacar o Acórdão recorrido quanto as diversas contradições conceituais no que consiste em justificar a manutenção do lançamento alegando que não ocorreu a alegada simulação, pois não ocultou do Fisco a ocorrência do fato gerador, tendo consignado em suas declarações o valor do lucro real apurado, assim como informou o montante exato e a origem dos prejuízos fiscais que estava compensando

O voto vencido do conselheiro Luiz Martins Valero, após análise do caso, chegou a conclusão de uma simulação relativa, uma dissimulação, ou seja, houve a realização de dois negócios jurídicos: o aparente (simulado) e o oculto (dissimulado). A trás do negócio jurídico aparente, existe um outro oculto e que realmente as partes desejaram. Disse que houve de fato uma reorganização societária, mas não aquela que a autuada fez aparentar, já que nem MARBO e nem ARMAZÉNS MARTINS foram extintos o que era de esperar que fossem extintas em um evento de cisão total seguido de incorporação do patrimônio vertido. O procedimento feito pela recorrente é o resultado de uma organização planejada de atos ilícitos, mas simulados, visando contornar o alcance do tipo normativo que veda a compensação pela incorporadora dos prejuízos fiscais da incorporada e a legislação do imposto de renda não admite a tributação em conjunto de grupos econômicos, assim a ação engendrada pela autuada teve como objetivo reduzir o montante de imposto de renda a pagar pela compensação de prejuízos fiscais gerados por terceiro, mediante o artifício da conhecida simulação por “incorporação às avessas” e a multa a ser aplicada passou a ser reduzida de ofício para 75%. Este conselheiro deu voto parcial.

Já o voto vencedor do conselheiro Natanael Martins, após análise do voto vencido do conselheiro Luiz Martins Valero e após analisar o caso em questão, alega que as regras que norteiam as operações de cisão ou de incorporação de sociedades, não há nada que proíba que a empresa detentora de prejuízos fiscais figure na qualidade de incorporadora, não há nada que proíba a “incorporação às avessas”, igualmente que não há nada que proíba a adoção do

nome comercial e da sede da empresa incorporada. Assim os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deram provimento ao recurso.

6 CONCLUSÃO

O Direito é um objeto cultural, que se manifesta por meio da linguagem. Já o direito positivo é construído pelas normas jurídicas. Estas para serem melhor compreendidas precisam passar por uma análise no plano sintático, semântico e pragmático. A reunião destas normas, constituem um sistema, por isso dizer que elas possuem um caráter sistêmico. A ciência do Direito ajuda atribuir conteúdo, sentido e alcance, por meio da linguagem.

A linguagem cria, constitui fatos e objetos. Ela que fala sobre um determinado objeto predominar até que outra de mais aceitação a substitua.

A Livre iniciativa consubstancia princípio cujo sentido é amplo, alcançando a liberdade de empresa, de investimento, de organização e de contratação, assim o contribuinte tem o direito subjetivo de gerir suas atividades e negócios, buscando menor onerosidade tributária, desde que atue de forma lícita.

Elisão tributária consiste no direito subjetivo assegurado ao contribuinte de por meios lícitos, evitar a ocorrência do fato jurídico tributário; reduzir o montante devido a título de tributo ou postergar a sua incidência

Diferente da elisão fiscal, a conduta do contribuinte de por meios ilícitos, assim qualificados na legislação tributária, evitar ocorrência do fato jurídico tributário; reduzindo o montante a título de tributo ou postergar a sua incidência, caracteriza a evasão fiscal.

O princípio da capacidade contributiva, no instante em que as regras de competência estabelecidas pelo próprio sistema jurídico vigente são observadas é diretriz a ser observada pelo legislador infraconstitucional e é garantia fundamental assegurada ao cidadão para sua proteção, frente a atividade arbitrária dos entes políticos.

As provas, quando são admitidas, produzem verdades jurídicas que se revelam na forma de enunciados linguísticos. A verdade que foi revelada por meio das provas ao fim do processo administrativo será uma verdade dita como lógica, independentemente de sua efetiva correspondência com os eventos ocorridos.

O parágrafo único do artigo 116 do CTN distingue a simulação da dissimulação. Na dissimulação há dois fatos jurídicos tributários: o construído pelo contribuinte e o que se pretendeu ocultar. Um único acontecimento poderá ser reportado por duas manifestações de linguagem possíveis. O Fisco deverá provar a ocorrência do fato jurídico tributário que alega ter sido ocultado e compete ao contribuinte demonstrar que nada foi dissimulado, logo um procedimento para a verificação de uma verdade lógica será estabelecido. O relato linguístico prevalecerá após a investigação das provas de sua ocorrência.

Situação esta que induz à inauguração do PAF – Processo Administrativo Fiscal, cenário no qual o planejamento tributário efetivado será profundamente sindicado, a fim de aquilatar sua conformidade ou desconformidade com o arcabouço legal tributário.

Aqui entra em cena, especialmente no plano federal, a atuação do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão integrante da estrutura orgânica do Ministério da Fazenda e que é competente para conduzir estes processos administrativos.

REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução Alfredo Bosi e Ivone Castilho Benedetti. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- ADEODATO, João Maurício. *Ética e retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007
- ADEODATO, João Maurício. *Filosofia do direito: uma crítica à verdade na ética e na ciência*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014.
- ALVES, José Carlos Moreira. *A retrovenda*. 2. ed. São Paulo: ed. RT, 1987.
- AMARAL SANTOS, Moacyr. *Comentários ao Código de Processo Civil: Lei n. 5869, de 11 de janeiro de 1973*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982. V. 4.
- AMARAL SANTOS, Moacyr. *Primeiras linhas de direito processual civil*. São Paulo: Saraiva, 1983. V. 1.
- AMARAL SANTOS, Moacyr. *Prova judiciária no cível e comercial*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1983. v. 1.
- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- AMERICANO, Jorge. *Do abuso do direito no exercício da demanda*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1932.
- ARAUJO, Clarice Von Oertzen. Fato e evento tributário: uma análise semiótica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- ARRUDA ALVIM. *Manual de direito processual civil*. 5. ed. São Paulo: RT, 1996. v. 2.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. Atualização de Rosolea Miranda Folgosi. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- ATALIBA. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Ed. RT, 1968.
- ATALIBA, Geraldo. Lançamento: procedimento regrado. In: ATALIBA, Geraldo: *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978.
- ATIENZA, Manoel; MANERO, Juan Ruiz Manero. *Ilícitos atípicos*. Madrid: Trotta, 2000.

ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Ato administrativo e direito dos administrados*. São Paulo: RT, 1981.

BANDEIRA DE MELLO. *Curso de direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BENTHAM, Jeremías. *Tratado de las pruebas judiciales*. Tradução de Manoel Osorio Florit. Granada: Editorial Comares, 2001.

BOBBIO, Noberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. São Paulo/ Bauru: Edipro, 2001.

BOBBIO, Noberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

BRASIL. *Decreto n. 70.235/72, de 6 de março de 1972*. Brasília, DF: Presidência da República, 1972. Lei do Processo Administrativo Fiscal Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm Acesso em 07 jun. 2019.

BRASIL. *Lei n. 7450, de 23 de dezembro de 1985*. Altera a legislação tributária e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1985. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7450.htm. Acesso em: 15 maio 2019.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 09 jun. 2019.

BRASIL. *Lei n. 3071, de 1 de janeiro de 1916*. Institua o Código Civil do Estados Unidos Do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1916. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm. Acesso em: 07 Jun. 2019.

BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 07 Jun. 2019.

BRASIL. *Lei n. 4502, de 30 de novembro de 1964*. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502compilado.htm. Acesso em: 07 jun. 2019.

BRASIL. *Lei n. 9430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá

outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 07 Jun. 2019.

BRASIL. *Lei n. 11457, de 16 de março de 2007*. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nºs 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11457.htm. Acesso em: 07 jun. 2019.

BRASIL. *Lei n. 13105, de 13 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 07 jun. 2019.

BRASIL. *Lei n. 9784/99*, Lei que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 07 jun. 2019.

BRASIL, *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 07 jun. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Portaria nº 153, de 17 de abril de 2018*. Altera o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2018. Disponível em: idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/regimento-interno-do-carf. Acesso em 10 maio 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Jurisprudência. Processo nº 19515.001905/2004-67*. Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003 PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. ART. 116, P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ART. 126, III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetiva. Brasília, DF: CARF, 2014. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 3 jun. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Câmara Superior de Recursos Fiscais. *Jurisprudência. Processo nº 10675.003870/2002-21*. IRPJ — INCORPORAÇÃO AS AVESSAS — GLOSA DE PREJUÍZOS — IMPROCEDÊNCIA — A denominada "incorporação às avessas", não proibida pelo ordenamento jurídico, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a bus. Brasília, DF: CSRF, 2004. Disponível em:

<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 3 jun. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Organograma Abril/2018. Brasília, DF: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2018. Disponível em: idg.carf.fazenda.gov.br. Acesso em: 10 maio 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Portaria nº 153, de 17 de abril de 2018*. Altera o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Brasília, DF: CARF, 2018. Disponível em: idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/regimento-interno-do-carf. Acesso em: 10 maio 2019.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. Prefácio de Paulo de Barros Carvalho. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

CARNELUTTI, Francesco. *A prova civil*. Tradução de Lisa Pary Scarpa. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2002.

CARNELUTTI. *Sistema di diritto processuale civile*. Padova: Cedam. 1936.

CARRANZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *A prova no procedimento administrativo tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 34. 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *O absurdo da interpretação econômica do fato gerador*. Direito e sua autonomia. O paradoxo da interdisciplinariedade. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, n. 97, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro. In: BARRETO, Aires; BOTTALLO, Eduardo Domingos (coord.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

- CARVALHO, Paulo de Barros. Segurança jurídica no novo CARF. In: ROSTAGNO, Alessandro. *Contencioso administrativo tributário: questões polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da prova e o fato jurídico tributário*. São Paulo: PUC, 2004. Apostila do Programa de Pós-Graduação em Direito (Mestrado e Doutorado) da USP e da PUC/SP
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Apostila de filosofia do direito I (Lógica jurídica)*. São Paulo: PUC/SP, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 34, p. 104-116, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Processo administrativo tributário*. Revista de Direito Tributário, São Paulo: RT, n. 9-10, p. 276-294, 1979.
- CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual*. Tradução de J. Guimarães Menegale. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 1969. v. 3.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 104, de 19 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. 2.ed., v. 3, São Paulo: Malheiros Editores, 2002.
- DORIA, Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael, 1971.
- FALCÓN, Enrique M. *Tratado de la prueba*. Buenos Aires: Astrea, 2003. v.1.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.
- FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e pratica como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2003.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Conceito de sistema no direito*. São Paulo: RT, 1976.

FERRAZ JR. Tercio Sampaio. *Indício e prova de cartel. Estudos, documentos, debates*, São Paulo: Instituto Roberto Simonsen, n. 24, p. 42-44, 2003.

FERRAZ JR. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 1993.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GARCIA. Juan Carlos Cabanãs. *La valoración de las pruebas y su control em el processo civil*. Madrid: Estudios Trivium Procesal, 1992.

GILISSEN, John. *Introdução histórica ao direito*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1995.

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

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000.

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

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004.

GUERRA, Renata Rocha. *Auto de infração tributário: produção e estrutura*. 2004. Tese (Doutorado). Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2004.

HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999.

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

KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 4. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1976.

LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Tradução para o inglês: Klaus A. Ziergart. Oxford: Oxford University, 2004.

LOPES, João Batista. *A prova no direito processual civil*. 2. ed., São Paulo: RT, 2002.

LOPES, João Batista. *A prova no direito processual civil*. 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MALATESTA, Nicola Framarino dei. *A lógica das provas em matéria criminal*. Tradução de Paolo Capitanio. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2001.

MACHADO, Brandão. Nota do tradutor. *In*: Lenz, Raoul. Elusão fiscal e a apreciação econômica dos fatos. *In*: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado. Estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.p. 586.

OPERAÇÃO zelotes. *In*: Wickpédia, enciclopédia livre. [S. l.: s. n.]: 2019. Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Operação_Zelotes. Acesso em 10 maio 2019.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de direito privado. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970. t. IV.

PORTUGAL. *Decreto-Lei 398, de 17 de dezembro de 1998*. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. Lisboa, Portugal: Procuradoria Geral Distrital de Lisboa, 1998. Disponível em: http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=253&tabela=leis. Acesso em: 15 Maio/2019.

ROBLES MORCHON, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Tradução de Roberto Alves. Barueri: Manoele, 2005.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015*. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2016.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1998.